

УДК 347.73

Н.Ю. ОНИЩУК, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Ключові слова: принцип, податкова відповідальність

Принципи юридичної відповідальності – це основоположні ідеї (засади), які визначають природу юридичної відповідальності, її суть зміст і призначення, механізм дії. З’ясування цих принципів важливо для розуміння сутності правової відповідальності, оскільки в сукупності вони становлять собою її узагальнену характеристику [1, с.70]. Принципи юридичної відповідальності – не є деклараціями, гаслами, рекомендаціями законодавцю та правозастосовувачам, а найбільш загальними для даного інституту директивними, імперативними нормами-вимогами, які визначають зміст правового регулювання відносин юридичної відповідальності [2, с.248]. Р.Л. Хачатуров і Д.А. Липинський при характеристиці принципів юридичної відповідальності акцентують увагу на тому, що вони не можуть бути тільки науковими ідеями або духовними положеннями, вони повинні бути в тій чи іншій формі (прямо чи опосередковано) закріплені в чинному законодавстві [3, с.30].

Важливість принципів у механізмі правового регулювання взагалі та при регулюванні юридичної відповідальності зокрема обумовлюють актуальність дослідження всієї системи та окремих принципів податкової відповідальності. Останні є необхідною гарантією забезпечення прав та законних інтересів учасників податкових правовідносин. Базою дослідження стали роботи вчених загальної теорії права (М.В. Вітрука, Д.А. Липинського, О.В. Малька, М.І. Матузова, І.С. Самощенко, М.Х. Фарукшина, Р.Л. Хачатурова та ін.), а також представників фінансово-правової наук (Д.В. Винницького, Д.А. Смирнова, Ю.М. Старилова, Т.Н. Хабєєва, С.Д. Ципкіна, О.І. Юс-

тус та ін.). Метою статті є визначення правової природи принципів податкової відповідальності та їх особливостей, з’ясування змісту окремих принципів.

У науковій літературі конкретний перелік принципів юридичної відповідальності не відрізняється значною різноманітністю. У більшості випадків виділяють такі принципи юридичної відповідальності, як справедливість, гуманізм, законність, невідворотність, індивідуалізація, заборона подвоєння відповідальності за одне і те саме правопорушення. Як зазначає М.В. Вітрук, в науковій доктрині сформульовані наступні принципи юридичної відповідальності: правомірність підстави юридичної відповідальності; невідворотність настання юридичної відповідальності; рівні підстави юридичної відповідальності; неприпустимість залучення до юридичної відповідальності двічі (повторно) за одне й те саме правопорушення; оптимальність процесуальної форми юридичної відповідальності; ефективність реалізації юридичної відповідальності [2, с.266]. Принципи юридичної відповідальності не завжди знаходять достатньо повне закріплення в конституціях або в галузевому законодавстві. Однак з приводу включення до цього переліку деяких принципів у науковій літературі ведуться дискусії. Одним із яскравих прикладів є принцип юридичної відповідальності за вину (презумпція невинності) або відповідальність без вини.

Для того, щоб вести мову про наявність або ж відсутність цього принципу або презумпції в податковому законодавстві країни, необхідно чітко визначитися, що ми розуміємо під цими категоріями. «Презумпції і принципи права мають багато спільного, оскільки визначають основні цінності права, регулюють суспільні відносини, впливають на зміст юридичної практики. Але різниця між ними полягає в тому, що принципи права – незаперечні, основоположні, універсальні правові ідеї. Вони не можуть бути скасовані чи змінені в ході вирішення юридичної справи» [4, с.24, 25]. Загальні принципи податкового права притаманні змісту всіх його норм, а от презумпції хара-

ктерні лише для певної сфери відносин, наприклад податкової відповідальності. У такому разі останні стають схожими на інституційні принципи податкового права. Д.А. Смирнов пропонує умовно розділити принципи податкового права на ті, що забезпечують інтереси держави, і які стоять на сторожі прав та інтересів платників податків, але всі вони, поряд з презумпціями, обмежують негативний розсуд правозастосовувачів [5, с.189].

Інститут вини становить собою суб'єктивну сторону правопорушення, під яким розуміється психічне ставлення суб'єкта до свого діяння і його наслідків [6, с.441–442]. Найбільш розроблений та теоретично осмислений інститут вини представниками кримінально-правової, а також адміністративно-правової доктрини. Вина виступає у двох формах: 1) умисна; 2) необережна. У свою чергу, умисел може бути прямим або непрямим (евентуальним). Необережна вина також поділяється на два види: а) злочинну самовпевненість або легковажність; б) злочинну недбалість або халатність [6, с.442]. Змістом вини, який у тому чи іншому поєднанні компонентів і визначає конкретну форму вини, є інтелектуальна і вольова складові.

Традиційно вчення про правопорушення, як на рівні загальної правової теорії, так і галузевих юридичних наук, виділяє чотири елементи складу правопорушення: 1) об'єкт правопорушення; 2) суб'єкт правопорушення; 3) об'єктивна сторона правопорушення; 4) суб'єктивна сторона правопорушення. Правопорушення як єдина підстава притягнення до юридичної відповідальності того чи іншого виду підлягає законодавчому визначенню. Так, згідно зі ст.106 Податкового кодексу Російської Федерації (далі – НК РФ), податковим правопорушенням визнається винне вчинене протиправне (на порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія або бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за яке цим Кодексом встановлено відповідальність [7].

У розвиток цього положення податкового законодавства О.І. Юстус виділяє такі елемен-

ти складу податкового правопорушення: суб'єкт посягання (хто посягає), об'єкт посягання (на що здійснюється посягання), об'єктивна сторона (у чому посягання виражається об'єктивно) і суб'єктивна сторона (в чому виражається відношення того, хто посяє до того, що він робить) [8, с. 83]. Виходячи з формального критерію, вину необхідно визнати обов'язковим елементом складу податкового правопорушення [8, с.108]. Форми вини (умисел і необережність), що традиційно виділяються, представляють собою сформовані в законодавстві критерії, що дозволяють визначити міру суб'єктивності діяння, яка варіюється від яскраво вираженої у прямому умислі до слабо вираженої в недбалості [9, с.109]. Російське податкове законодавство виділяє дві форми вини при вчиненні податкового правопорушення: умисел і необережність (ст.110 [7]).

Незважаючи на те, що законодавець лише в одному складі податкового правопорушення (п.2 ст.122 НК РФ) прямо вказав на форму вини як кваліфікуючу ознаку правопорушення, винність особи, повинна обов'язково встановлюватися в кожному конкретному випадку, оскільки будь-яке податкове правопорушення у відповідності зі ст.106 НК РФ вважається таким, якщо вчинено винно [10]. Крім того, відсутність вини особи у вчиненні податкового правопорушення передбачена в п.2 ст.109 НК РФ в якості обставини, що виключає притягнення особи до відповідальності.

Конституційний Суд Російської Федерації в Постанові від 17.12.1996 р. (пункт 5) вказав, що податкове правопорушення є передбачене законом винне діяння, вчинене умисно або з необережності. При провадженні у справах про податкове правопорушення підлягає доведенню як сам факт вчинення такого порушення, так і ступінь вини платника податків. Санкції штрафного характеру повинні відповідати вимогам справедливості та домірності, які впливають з Конституції, що передбачає встановлення публічно-правової відповідальності лише за винне діяння та диференціацію ступеня вини правопорушника в залежності від тяжкості вчиненого, розміру і характеру

заподіяного збитку та інших істотних обставин. Суд у зв'язку з залученням платників податків до відповідальності за порушення податкових зобов'язань не може обмежитися лише формальною констатацією факту порушення цих зобов'язань, не виділяючи інші пов'язані з нею обставини, в тому числі наявність або відсутність вини відповідних суб'єктів, в якій би вона формі не виявлялася [11].

Що стосується податкового законодавства України, то тут ситуація кардинально протилежна. Згідно з ч.1 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, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [12]. Таким чином, у легальній дефініції податкового правопорушення взагалі відсутній такий елемент його складу, як суб'єктивна сторона. Не містять вказівки на необхідність наявності суб'єктивної сторони й конкретні склади податкових правопорушень, передбачені статтями 117–128 Податкового кодексу України.

У такому випадку абсолютно природно виникає питання, з якої ж причини законодавець виключив такий елемент складу податкового правопорушення, як суб'єктивна сторона. Як вбачається, причин може бути, як мінімум дві: або це недолік законодавчої техніки і законодавець просто упустив одне слово («винну») у визначенні ч.1 ст.109 Податкового кодексу України; або навмисно його уникнув, усвідомлюючи специфіку і природу податкових правопорушень. Адже, по суті, державі все одно, з якої причини не сплачено податок, єдина його мета, це отримати належні податкові надходження в установлений термін для формування доходної частини бюджетів та здійснення відповідних бюджетних видатків.

У той же час не можна сказати, що податкове законодавство України абсолютно ігнорує інститут вини. У низці статей Податково-

го кодексу України зустрічаються вказівки на вину того чи іншого суб'єкта податкових правовідносин при здійсненні податкового правопорушення. Так, наприклад, згідно з п.49.6 ст.49 Податкового кодексу України у разі втрати або зіпсування поштового відправлення чи затримки його вручення органу державної податкової служби з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої декларації.

Згідно з п.129.6 ст.129 Податкового кодексу України за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України «Про платіжні системи і перерахування коштів в Україні» з вини банку, такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції у розмірах, встановлених цим Кодексом, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Кодексом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції. Згідно з п.129.7 цієї ж статті не вважається порушенням строку перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) з вини банку порушення, вчинене внаслідок регулювання Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до нестачі вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку.

Таким чином, хоча Податковий кодекс України прямо і не вказує на необхідність наявності вини платника податків при здійсненні податкового правопорушення, тим не менш, непрямо вказує на звільнення такого платника податків від відповідальності за відсутності його вини. Така позиція законодавця

є досить неоднозначною. Більше того, в Податковому кодексі України відсутнє яке-небудь закріплення презумпції невинуватості платника податків. Точніше, із загального аналізу норм Податкового кодексу України, швидше за все, впливає принцип відповідальності без вини.

У свою чергу, Податковий кодекс Російської Федерації в ч.8 ст.108 прямо закріпив презумпцію невинуватості. Так, особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, поки її винність не буде доведена в передбаченому федеральним законом порядку. Особа, яка притягається до відповідальності, не зобов'язана доводити свою невинуватість у вчиненні податкового правопорушення. Обов'язок по доведенню обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення і винність особи в його вчиненні, покладається на податкові органи. Непереборні сумніви у винуватості особи, яка притягається до відповідальності, тлумачаться на користь цієї особи [7].

Найважливіше значення презумпції невинуватості полягає в тому, що вона не виключає наявності вини особи у вчиненні правопорушення, однак без її спростування неможливе застосування до такого порушника заходів юридичної відповідальності. Саме тому закон покладає на державний орган обов'язок довести вину порушника і надає останньому право не доводити свою невинність [13, с.70]. Слід зауважити, що в науковій літературі з боку окремих вчених висловлювалися пропозиції щодо заміни презумпції невинуватості порушника на презумпцію його вини, що означає обов'язок не державного органу довести вину порушника, а обов'язок порушника довести свою невинність і уникнути покарання [14].

Як свідчить практика, з боку податкових органів переважає підхід до правової оцінки діянь платників податків і характеру вини останніх у їх вчиненні, згідно з яким, рішення податкового органу про притягнення платників податків до відповідальності найчастіше засновані на виявленні фактів неналежного, на думку податкового органу, виконання нормативних приписів податкового законодав-

ства, незалежно від встановлення обставин, якими викликані такі факти, а також причетності до них платника податків та ступеня його вини в їх настанні. Суди, в свою чергу, в подібних випадках не беруть до уваги формальну констатацію податковими органами факту нібито наявного порушення, відмовляючи в задоволенні їх вимог за мотивами недоведеності неправомірності дій (бездіяльності) платників податків, вини останніх у їх вчиненні та наявності причинно-наслідкового зв'язку таких дій з фактом правопорушення [13, с.71–72].

Необхідно відзначити, що, на жаль, не тільки на законодавчому рівні, але й в науковій літературі не існує не тільки єдності, але й визначеності поглядів щодо суб'єктивної сторони складу податкового порушення. Увага до суб'єктивної сторони податкового правопорушення відзначилася в літературі ще С.Д. Ципкіним [15, с.36]. На думку Ю.М. Старилова, суб'єктивна сторона юридичних складів податкових порушень все ж повинна включати вину у вигляді умислу або необережності. Однак, відзначає Ю.М. Старилов, по суті, можна говорити лише про ступінь активності та бажання посадових осіб організацій-платників податків у прийнятті заходів щодо запобігання порушенням. Оцінити діяльність юридичної особи з точки зору умислу або необережності не представляється можливим [16, с.59, 66–67].

Окрім всієї складності проблеми вини в складі податкового правопорушення взагалі, ситуація посилюється застосуванням цього інституту до такого виду платників податків, як юридичні особи. Якщо при визначенні вини платника податків-фізичної особи існує досить зрозумілий механізм, то визначення вини платників податків юридичних осіб викликає значні труднощі. Податковий кодекс Російської Федерації у ч.4 ст.110 прямо встановлює, що вина організації у вчиненні податкового правопорушення визначається залежно від вини її посадових осіб або її представників, дії (бездіяльність) яких зумовили вчинення даного податкового правопорушення.

Однак таке положення, на нашу думку, не може не викликати низки запитань. З одного боку, навряд чи організації можна надавати властивості психічного характеру. З іншого боку, дії платника податків-юридичної особи – це завжди дії її посадових осіб, навіть у разі вчинення останніми протиправних діянь, передбачених податковим законодавством. Однак фінансові санкції застосовуються саме до платника податків, а посадові ж особи, винні в порушенні податкового законодавства, притягуються до адміністративної, кримінальної та дисциплінарної відповідальності. Аналогічне положення закріплено в Податковому кодексі Російської Федерації: залучення підприємства або організації до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її посадових осіб за наявності підстав від адміністративної, кримінальної та іншої відповідальності, передбаченої законами Російської Федерації.

Як зазначає О.І. Юстус, основну проблему, пов'язану з суб'єктом податкового правопорушення, можна визначити як проблему розбіжності суб'єкта податкового правопорушення і суб'єкта відповідальності за нього [8, с.84]. Вбачаючи зерно істини в даному судженні, зауважимо, що в даному випадку суб'єкт податкового правопорушення і суб'єкт відповідальності за нього співпадають – це юридична особа-платник податку, однак спроба поставити вину такого платника податків, що володіє найважливішою властивістю єдності, в залежність від вини одного складового (посадової особи) такої юридичної особи здійснює фактично підміну суб'єкта податкового правопорушення, в той час як податкову відповідальність нестиме не посадова особа, а сама юридична особа-платник податку. Ми погоджуємось з позицією Д.В. Винницького, що постановка вини юридичної особи в залежність від вини її посадових осіб не може бути визнана задовільною, оскільки це суперечить такій ознаці податкової правосуб'єктності юридичної особи, як самостійність податкової відповідальності [17, с.53]. Дійсно статус самостійного суб'єкта податкового правопорушення

припускає самостійний характер вини такого суб'єкта у вчиненні правопорушення [13, с.83].

Підсумовуючи все вищезазначене, можна зробити висновок, що національний законодавець, надавши визначення податкового правопорушення у Податковому кодексі України та не включивши до його складу суб'єктивну сторону правопорушення, по суті закріпив принцип відповідальності платника податків без вини. Неоднозначність позиції законотворця вбачається в одночасному посиланні у визначених випадках на обставину «відсутність вини», як таку, що виключає притягнення особи до відповідальності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Самощенко И. С. Ответственность по советскому законодательству / Самощенко И. С., Фарукшин М. Х. – М. : Наука, 1971. – 245 с.
2. Витрук Н.В. Общая теория юридической ответственности : монография / Н. В. Витрук. – М. : РАП, 2008. – 324 с.
3. Хачатуров Р. Л. Юридическая ответственность (теоретические вопросы) / Хачатуров Р. Л., Липинский Д. А. – СПб. : Изд-во Р. Асланова Юр. центр пресс, 2007. – 950 с.
4. Захаров А. Л. Межотраслевые принципы права / Захаров А. Л. ; под ред. В. М. Ведяхина. – Самара : Самарское отделение Литфонда, 2005. – 240 с.
5. Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация / Д. А. Смирнов. – М. : Юрлитинформ, 2011. – 245 с.
6. Матузов Н. И. Теория государства и права : учебник / Матузов Н. И., Малько А. В. – 3-е изд. – М. : Изд-во «Дело» АНХ, 2009. – 528 с.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации : от 31.07.1998 г., № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
8. Юстус О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.12 / О. И. Юстус. – Саратов, 1997. – 179 с.

9. Денисов Ю. А. Общая теория правонарушений и ответственности / Ю. А. Денисов. – Л. : Изд-во Ленингр. ун-та, 1983. – 146 с.
10. Постановление Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ» : от 11.06.1999 г., № 41/9 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 1999. – № 18.
11. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» : от 17.12.1996 г., № 20-П // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 1. – Ст. 197.
12. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // ВВР України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
13. Хабеев Т. Н. Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение: дисс. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Т. Н. Хабеев. – М., 2005. – 188 с.
14. Ахметшин Р. И. О недопустимости привлечения к ответственности в отсутствие вины / Ахметшин Р. И., Черноиванова К. В. // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2001. – № 7.
15. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – М. : Юрид. лит-ра, 1973. – 222 с.
16. Стариков Ю. Н. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность / Ю. Н. Стариков. – Воронеж : ИПФ «Воронеж», 1995. – 320 с.
17. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. – М. : Изд-во НОРМА, 2000. – 192 с.

Онищук Н. Ю. Принципи податкової відповідальності / Н. Ю. Онищук // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 505–510 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12onjppv.pdf>

Розкривається зміст, види та способи закріплення принципів юридичної відповідальності. Проводиться розмежування принципів та презумпцій у податково-правовому регулюванні. Аналізується стан вітчизняного та зарубіжного податкового законодавства з приводу закріплення принципу відповідальності без вини и презумпції невинуватості платника податків.

Онищук Н.Ю. Принципы налоговой ответственности

Раскрывается содержание, виды и способы закрепления принципов юридической ответственности. Проводится разграничение принципов и презумпций в налоговом правовом регулировании. Анализируется состояние отечественного и зарубежного налогового законодательства по поводу закрепления принципа ответственности без вины и презумпции невинности налогоплательщика.

Onyshchuk N.Y. Principles of Tax Responsibility

The content, types and ways of fixing of the principles of legal responsibility are revealed. Differentiation of principles and presumptions in tax legal regulation is made. The state of internal and foreign tax legislation is analyzed relatively to clamping of the principle of responsibility without fault or the presumption of innocence of a taxpayer.