



УДК 336.225.3 (477)

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Оніщик Ю.В., д. ю. н., доцент,
професор кафедри фінансових розслідувань
Національний університет державної податкової служби України

У статті досліджуються проблеми відповідальності за порушення податкового законодавства. Зокрема, основну увагу зосереджено на таких проблемах, як вина суб'єктів податкових правопорушень та презумпція невинуватості. Пропонуються рекомендації щодо вдосконалення відповідальності за порушення податкового законодавства.

Ключові слова: юридична відповідальність, податкове законодавство, податкове правопорушення, вина, презумпція невинуватості.

В статье исследуются проблемы ответственности за нарушение налогового законодательства. В частности, основное внимание сосредоточено на таких проблемах, как вина субъектов налоговых правонарушений и презумпция невиновности. Предлагаются рекомендации по совершенствованию ответственности за нарушение налогового законодательства.

Ключевые слова: юридическая ответственность, налоговое законодательство, налоговое правонарушение, вина, презумпция невиновности.

Onishchuk Y.V. ACTUAL QUESTION OF LIABILITY FOR TAXES VIOLATION OF LEGISLATION

The article deals with problem of liability for tax violations. In particular, the main focus is on issues such as wine business tax offenses and presumption of innocence. Recommendations for improving accountability for violations of tax laws.

Key words: legal liability, tax law, tax violations, wine, presumption of innocence.

Постановка проблеми. Будь-яка юридична конструкція, правові відносини тільки тоді набудуть реальних ознак та гарантії того, що будуть виконані суб'єктами правових відносин, коли законом або іншим нормативно-правовим актом буде встановлена відповідальність за їх невиконання або неналежне виконання [1, с. 534]. Відповідальність за певні дії (бездіяльність) встановлюється лише законом, і в теорії права має назву юридичної відповідальності, яка є однією з форм державного примусу та забезпечує правову систему суспільства [2, с. 542], а також є тими негативними наслідками, які застосовуються стосовно особи, яка порушила припис правової норми [1, с. 534]. Примус у сфері оподаткування являє собою систему заходів, які застосовуються уповноваженими органами щодо осіб при порушенні ними обов'язків зі сплати податку або збору та притягнення до відповідальності при скоєнні податкового правопорушення [3, с. 549].

Згідно з п. 110. 1 ст. 110 Податкового кодексу України (далі – ПК України) платник податків несе відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [4]. За порушення податкового законодавства до платника податків застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна [4, ст. 111].

Законодавець визначає податкове правопорушення, як протиправне діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [4, ст. 109]. Це визначення чітко формулює та охоплює вичерпне коло осіб, дії яких кваліфікуються, як порушення податкового законодавства. Разом із тим, поза увагою залишилася проблема вини суб'єктів податкових правопорушень, яка не знайшла достатнього відображення у чинному податковому законодавстві. Саме через категорію вини розкривається суб'єктивна сторона податкового правопорушення. Вина особи в скоєнні податкового правопорушення є обов'язковою умовою притягнення до відповідальності. Відсутність вини виключає визнання діяння правопорушенням.

Відповідно до ст. 61 Конституції України юридична відповідальність особи має індивідуальний характер [5]. Зміст цієї норми полягає в тому, що при призначенні покарання, стягнення, застосування інших заходів, пов'язаних з притягненням особи до юридичної відповідальності того чи іншого виду, мають враховуватися дані про особу винного, зокрема такі, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, або такі, які є кваліфіку-

ючими ознаками правопорушення, дані про спосіб життя особи, її майновий стан, ступінь її вини, мету і мотиви вчинення правопорушення тощо, і з урахуванням цих даних має остаточно вирішуватись питання про вид і міру покарання (стягнення), про можливість звільнення особи від відповідальності чи від покарання (стягнення тощо) [6, с. 528]. Зазначений конституційний принцип індивідуалізації юридичної відповідальності реалізований у правовому регулюванні кримінальної та адміністративної відповідальності, але стосовно фінансової відповідальності за ПК України його повністю проігноровано і це можна вважати суттєвою прогалиною у правовому регулюванні податкових відносин.

ПК України не називає вину необхідною умовою притягнення до юридичної відповідальності. Це можна пояснити відсутністю закріпленого на законодавчому рівні визначення відповідальності за порушення податкового законодавства та складу податкового правопорушення. В більшій мірі, винятком є п. 6 ст. 129 ПК України, в якому прямо зазначається, що банк, за порушення строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів притягується до відповідальності лише за наявності вини [4, ст. 126]. Проте, на наш погляд, таке бачення є помилковим. Наявність вини – загальний і загально визнаний принцип юридичної відповідальності у всіх галузях права, тому вина суб'єкта податкового правопорушення в обов'язковому порядку підлягає доказуванню не залежно від її згадування в нормативному акті, а будь-які виключення повинні бути законодавчо закріплені.

Ступінь розробленості проблеми. Невирішеним в податковому законодавстві залишається питання тлумачення змісту та визначення основних елементів презумпції невинуватості. Правова презумпція (лат. *praesumptio* – припущення) – це прямо або побічно закріплене в законодавстві судження, що має ймовірну природу, про наявність або відсутність нормативних або фактичних підстав для виникнення, зміни або припинення прав і обов'язків, що направлене на досягнення цілей правового регулювання [7, с. 26].

У зв'язку з цим слушно зазначив Д.М. Щокін, що головною рисою правової презумпції є не її високий імовірнісний характер (логічна основа), а телеологічна основа, тобто цільове начало презумпції [7, с. 17-18]. При правовому регулюванні ціллю законодавця є захист того чи іншого соціального інтересу. Інтерес, по суті, є результатом взаємодії різних потреб. Відповідно, різниця в потребах суб'єктів суспільних відносин визначає і різницю в їх інтересах. Суб'єкти податко-

вих відносин є носіями різних майнових інтересів (приватних та публічних), узгодження яких можливе лише за умови виваженої фінансової (податкової) політики держави. Як правильно вказує М.П. Кучерявенко, право відображає в кінцевому підсумку не лише економічні відносини, а й інтереси, свідо- мість, світогляд і політику [8, с. 5].

Принцип презумпції невинуватості є ключовим для всіх видів юридичної відповідальності, має бути властивим і фінансовій відповідальності. Відповідно до ст. 3 Конституції України, права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави [5]. Очевидно, що цей конституційний принцип має у повній мірі дотримуватися й у сфері податкових відносин.

Деліктні податкові правовідносини, згідно з чинним законодавством України, реалізуються в двох правових процедурах, а саме – адміністративною та судовою. Метою двох процедур є гарантування справедливого і обґрунтованого вирішення податкового спору. Досягнення цієї мети забезпечується, зокрема, законодавчо закріпленими презумпціями та принципами. Аналіз чинного податкового законодавства не дає чіткої відповіді щодо загальних засад притягнення особи до відповідальності за порушення податкового законодавства. Зокрема, невизначеним залишається питання закріплення презумпції винності чи невинуватості особи у вчиненні податкового правопорушення.

Виклад основного матеріалу. Дослідження питання і формулювання теоретичних основ існування юридичної презумпції винності або невинуватості різних груп суб'єктів у податкових правовідносинах є одним з найголовніших завдань в аспекті зміцнення податкової дисципліни в ринкових умовах господарювання, збільшення грошових надходжень до дохідної частини бюджетної системи України. Обґрунтованість дії презумпції невинуватості в податковому законодавстві вже тривалий час гостро дискутується у науковому середовищі. Противники запровадження в податкове законодавство презумпції невинуватості, зокрема вказують на механічне переміщення норм кримінального права в податкове. Це може призвести, на їхню думку, до розвалу податкової системи, адже змінюючи систему взаємовідносин між платниками податків і контролюючим органом, необхідно мати відповідні бази і інфраструктуру, що дозволить адаптуватися до нових умов [9, с. 157-158]. Крім цього створюються правові перешкоди для реалізації повноважень контролюючого



органу щодо притягнення платника податків до фінансової відповідальності [10, с. 121].

У свою чергу прибічники презумпції невинуватості в податковому праві вказують на те, що національна доктрина законодавства у сфері регулювання фінансової діяльності повинна базуватися на принципі римського права «без вини – немає відповідальності» [11, с. 220]. Враховуючи те, що податкові правопорушення, як і злочини, є різновидом правопорушень, і відрізняються один від одного лише характером та ступенем суспільної шкідливості вчиненого діяння, вважаємо виправданим поширити застосування презумпції невинуватості і в податково-деліктних правовідносинах [12, с. 144].

З іншого боку, згідно з п. 56.4 ст. 56 ПК України під час адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом, у випадках, визначених цим кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу, є правомірним, покладається на контролюючий орган. Обов'язок доведення правомірності нарахування або прийняття будь-якого рішення контролюючим органом у судовому оскарженні встановлюється процесуальним законом [4, ст. 56]. Відповідно до ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на суб'єкта владних повноважень, якщо він заперечує проти адміністративного позову [13, ст. 71]. Тобто, законодавча процедура адміністративного і судового оскарження, обов'язок доказування правомірності рішень, дій чи бездіяльності, а відповідно факту податкового правопорушення та вини особи у його вчиненні, покладається на контролюючий орган, що є одним із проявів реалізації презумпції невинуватості платника податків.

Крім цього, ПК України закріплює презумпцію правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [4, п. 4.1.4 ст. 4]. У ст. 53 ПК України визначено єдину підставу звільнення особи від відповідальності, а саме, якщо платник діяв відповідно до індивідуальної письмової податкової консультації [4, ст. 53].

Податкове законодавство зарубіжних країн також неоднозначно підходить до ви-

рішення означеної проблеми. Переважна більшість європейських країн (Німеччина, Австрія, Франція, Греція, Італія, Польща, Чехія, Сербія, Естонія) та країн англосаксонської правової системи (Англія, США) визнало існування об'єктивної концепції вини, за якої не потрібно встановлювати умисел чи необережності у діях порушника адміністративного та податкового законодавства. Достатньою є лише констатація факту порушення положень закону особою, а наявність вини в цьому випадку презюмується. Є країни, які принципово відстоюють презумпцію невинуватості в адміністративному та податковому законодавстві (наприклад, Росія, Литва, Латвія, Болгарія, Словенія, Португалія, Іспанія) [12, с. 144].

Противники запровадження презумпції невинуватості вказують кілька аргументів [12, с. 145]. Однак ми підтримуємо позицію, згідно з якою при вирішенні даного питання слід виходити не з виду правовідносин, на які здійснювалось посягання, а з характеру порушення [14, с. 42]. Адміністративні та податкові правопорушення з'явилися як самостійні види правопорушень на початку 20-х років двадцятого сторіччя шляхом їх вичленення зі злочинів. Метою такого виділення було бажання засвідчити зверхність соціалістичної держави і суспільства над капіталістичною формацією, зокрема, через фіксування зменшення злочинності і її практичне відмирання надалі, в комуністичну епоху. З метою формального додержання подібної ідеології найпоширеніші правопорушення були перенесені з кримінального до адміністративного права. Іншим аргументом для переведення кримінально караних за своєю природою діянь до галузі адміністративного та податкового права є можливість авторитарних держав боротися зі своїми опонентами в спрощеному порядку, використовуючи процедури накладання стягнень без ефективного контролю суду [12, с. 145].

Отже, презумпція невинуватості – це ідеологічна презумпція, яка повністю визначається державною податковою політикою. В основу ідеологічного змісту права покладений певний спосіб взаємодії принципів і об'єднання їх в особливу конкретну систему, що відображає державну правову ідеологію [15, с. 64]. Враховуючи складність, заплутаність та нестабільність податкового законодавства, існуючі принципи правомірності рішень платників податків, принципу формальної рівності сторін та принципу офіційності судового розгляду податкових спорів, історичну обумовленість родо-видового співвідношення караних діянь (злочинів, адміністративних та податкових правопорушень), притаманність фінансово-правовій відповідальності каральної функції, презумп-

ція невинуватості має бути закріплена в податковому законодавстві. На підставі вищезазначеного, з метою реалізації принципу верховенства права доцільно переглянути положення ст. 62 Конституції України, поширивши дію презумпції невинуватості крім злочинів, також і на інші правопорушення (зокрема, на адміністративні та податкові) [12, с. 146-147].

Потребують перегляду і питання кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, які визначені ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України). Наприклад, компетентні органи України не можуть здійснювати заходи щодо екстрадиції особи, яка вчинила ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Згідно з ч. 1 ст. 573 Кримінального процесуального кодексу України запит про видачу особи (екстрадицію) направляється за умови, якщо за законом України хоча б за один із злочинів, у зв'язку з якими запитується видача, передбачено покарання у вигляді позбавлення волі на максимальний строк не менше одного року, або особу засуджено до покарання у виді позбавлення волі і невідбутий строк становить не менше чотирьох місяців [16, ст. 573]. А злочин, передбачений ст. 212 КК України, не передбачає покарання у виді позбавлення волі [17, ст. 212]. У зв'язку з цим, на нашу думку, санкція ст. 212 КК України (ч. 3 – тяжкий злочин) повинна бути переглянута українським законодавцем, адже особу, яка умисно ухилилася від сплати податків і перебуває за кордоном, не можна притягнути до кримінальної відповідальності.

Що стосується фінансової відповідальності, вважаємо за доцільне українському законодавцю враховувати досвід Росії, а саме Главу 15 ПК Російської Федерації. Зокрема, у ст. 106 чітко визначено поняття податкового правопорушення, у ст. 107 – коло осіб, які підлягають відповідальності за вчинення податкових правопорушень, у ст. 108 – загальні умови притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, у ст. 109 – обставини, які виключають притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, у ст. 110 – форми вини при вчиненні податкового правопорушення, у ст. 111 – обставини, які виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення, у ст. 112 – обставини, які пом'якшують та обтяжують відповідальність за вчинення податкового правопорушення.

Варто також зауважити, що, закріплюючи окремі склади податкових правопорушень у Главі 11 Розділу II ПК України, законодавець у диспозиціях відповідних норм не вказує на конкретну форму вини платників податків.

Тому доцільно врахувати і положення Глави 16 ПК Російської Федерації.

На наш погляд, така уніфікація дозволить зблизити кримінальний, адміністративний та податковий процеси, що є характерним для прогресивних правових систем.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Пиголкин А.С., Головистикова А.Н., Дмитриев Ю.А., Савцов А.Х. Теория государства и права: [учебник] / под ред. А.С. Пиголкина. – М.: Юрайт-Издат, 2006. – 613 с.
2. Венгеров А.В. Теория государства и права: [учеб. для юрид. вузов]. / А.В. Венгеров. – 3-е изд., испр. и доп.; табл. – М.: Омега-Л, 2006. – 608 с.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге. / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
4. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
5. Конституція України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
6. Конституція України: Офіційний текст: коментар законодавства України про права та свободи людини і громадянина [Текст]: навч. посіб. / авт.-упоряд. М.І. Хавронюк. – К.: Парламентське видавництво, 1999. – 544 с.
7. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Д.М. Щекин; Российская академия наук. / Ин-т государства и права. – М., 2001. – 200 с.
8. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія / М.П. Кучерявенко. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
9. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. – М.: Центр ЮрИнфор, 2001. – 256 с.
10. Иванов И.С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика / И.С. Иванов. – М.: Проспект, 2009. – 160 с.
11. Иванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: монографія / А.Й. Иванський. – О.: Юридична література, 2008. – 504 с.
12. Будько З.М. Презумпція невинуватості в податковому праві / З.М. Будько // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 142-148. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bzvpp.pdf>.
13. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – № 35-36, № 37. – 2005. – Ст. 446.
14. Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. – М.: Статут, 2007. – 191 с.
15. Реуф В.М. От принципов права к государственной правовой идеологии (Теоретические аспекты формирования правового сознания общества): монография. / В.М. Реуф. – СПб.: Фонд «Университет», 2009. – 116 с.
16. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 року // Голос України. – № 90-91 (5340-5341). – 2012. – С. 9-49.
17. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року // Відомості Верховної Ради України. – № 25-26. – 2001. – Ст. 131.