

УДК 347.73

Анастасія Літвінцева,*аспірант кафедри фінансового права
юридичного факультету
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті досліджується правова природа фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. Автором виділені родові та видові ознаки розгляданого інституту. Обґрунтовується висновок про доцільність вживання терміна «податкова відповідальність» на законодавчому та теоретичному рівнях.

Ключові слова: фінансова відповідальність, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства, податкова відповідальність, податкове правопорушення, фінансово-правова санкція.

Постановка проблеми. На сьогодні зміцнення законності у сфері податкових відносин набуває особливого значення з огляду на функціональне навантаження податкових платежів у державі. Враховуючи те, що між ступенем податкового тиску і кількістю порушень податкового законодавства, в тому числі ухилення від сплати податків, можна простежити прямо пропорційну залежність, варто очікувати лише збільшення кількості податкових правопорушень у 2016 році. Правопорядок у будь-якій сфері суспільних відносин залежить від ефективності юридичної відповідальності, яка настає за порушення норм, що її регулюють.

З'ясування правової природи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства як складника сучасної системи юридичної відповідальності України важливе не лише з теоретичного погляду, але й має вагомое практичне значення. Від правової природи цього інституту залежить, які санкції та в якому порядку будуть застосовуватися до порушника податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичну базу дослідження становлять праці таких науковців, як О.Є. Анохін, Л.Р. Барашян, Д.В. Будніков, З.М. Будько, Д.О. Гетманцев, О.О. Гогін, Т.О. Гусева, Є.С. Єфремова, О.В. Зімін, О.В. Золотухін, В.А. Кінсбурська, Н.О. Лабутіна, В.О. Маєхін, Ю.В. Рудовер, А.В. Роздайбіда, М.Я. Сакали, А.М. Сердцев, Д.В. Тютін, Д.Ю. Чарухін, Р.С. Юрмашев та ін. Однак проблеми самостійності фінансової відповідальності за

порушення податкового законодавства та особливостей її правової природи залишаються дискусійними.

Метою цієї статті є визначення характерних рис фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та формулювання пропозицій щодо шляхів формування цілісної теорії цього підвиду відповідальності.

Виклад основного матеріалу. Формування цілісної теорії фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства вимагає послідовності у вживанні термінів та теоретичних конструкцій. Тому слід звернути увагу на термінологію, яка використовується для позначення поняття, що нами розглядається. Насамперед слід зазначити, що поняття «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства» та «податкова відповідальність», на наш погляд, є тотожними, у зв'язку з чим у цій статті ці терміни вживаються як взаємозамінні.

Однак щодо вживання терміна «податкова відповідальність» можна виділити вузьке та широке його розуміння. У вузькому сенсі «податкова відповідальність» передбачає застосування виключно фінансових санкцій за податкові правопорушення, а її заходи повністю охоплюються однією з галузей права – фінансового, адміністративного або податкового (залежно від позиції автора щодо виділення галузей права). У широкому розумінні «податкова відповідальність» розглядається як комплексний міжгалузевий інститут, що

включає окремі субінститути, які регулюють конкретний рід деліктних відносин – фінансових (податкових), адміністративних, митних чи кримінальних. В такому значенні податкову відповідальність розглядала, зокрема, Ю.А. Крохіна, на думку якої склад інституту податкової відповідальності становлять рівнозначні інститути інших галузей права з огляду на їх функціональні зв'язки [1, с. 103].

Таким чином, предметом нашого дослідження є податкова відповідальність у вузькому розумінні, або фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. На наш погляд, для позначення змісту поняття відповідно до зазначеного так званого широкого підходу методологічно правильно вживати термін «відповідальність за порушення податкового законодавства». Складники системи останньої розкриваються у ст. 111 Податкового кодексу України (далі – ПК) [2], яка закріплює види відповідальності за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, виділяючи фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Розгляд правової природи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства передбачає визначення її місця в системі юридичної відповідальності. Непослідовність позиції законодавця щодо існування самостійної податкової відповідальності зумовили існування широкої теоретичної дискусії щодо цього. Так, аналіз наукової літератури дає змогу виділити щонайменше три підходи. Одна група вчених розглядає податкову відповідальність як складник фінансової, яку у свою чергу не розглядають автономно, а відносять до адміністративної відповідальності [3, с. 6; 4, с. 63; 5, с. 41]. Інші науковці наголошують на самостійності податкової відповідальності в національній системі юридичної відповідальності [6, с. 29; 7, с. 38]. Третя група, до якої входять переважно представники науки фінансового права, розглядає податкову відповідальність як підвид (різновид, підінститут) самостійного виду відповідальності – фінансово-правової [8, с. 109-110].

Вважаємо, що саме остання позиція заслуговує на підтримку, оскільки фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства наділена всіма ознаками, що дозволяють кваліфікувати її як юридичну відповідальність. Так, вона володіє державно-примусовим характером за змістом і формою; передбачає покладення певних негативних наслідків на порушника у вигляді певних обмежень (позбавлень) особистого чи майнового характеру; вчинене правопорушення

виступає фактичною підставою відповідальності; втілює державний та громадський осуд поведінки правопорушника тощо.

Підстав для висновку про галузеву самостійність податкової відповідальності у системі юридичної відповідальності України немає. Аналіз суспільних відносин, що регулюються податковим правом, свідчить про те, що вони не утворюють відокремленої однорідної групи, а є органічною частиною предмету фінансового права, що об'єднує в собі декілька таких груп, які виникають в одній сфері суспільного життя – сфері публічних фінансів, і вимагають однакового правового режиму регулювання. Показником рівня розвиненості галузі справедливо вважають формування в її межах інституту відповідальності [9, с. 32-34]. Розвиток суспільних відносин зумовив активне формування фінансового права та його інститутів, зокрема, поступове відокремлення фінансової відповідальності від видів державного примусу, що застосовуються в межах інших галузей права.

Отже, на сьогодні є підстави вести мову про сформованість фінансово-правової відповідальності у правовій системі України. Наявність галузевої відповідальності у межах фінансового права підтверджується властивими їй ознаками, які досить часто в науці розглядають як критерії виділення самостійного виду відповідальності. До них слід віднести особливу сферу дії; специфічні фактичні, нормативні та процесуальні підстави виникнення; власне санкції; а також конкретні цілі, функції та призначення відповідальності у правовій системі держави. Однак місце податкової відповідальності в ній є не таким однозначним.

У системі юридичної відповідальності, крім видів відповідальності, доцільно виділяти також підвиди (або різновиди) юридичної відповідальності, які не є самостійними видами відповідальності, а існують в межах певного галузевого виду відповідальності. Б.Т. Базилев зазначає, що у межах типу відносин кожний інститут регулює конкретний рід деліктних відносин, а підінститут (підвид) – вид відносин цього роду [9, с. 45]. Саме зі співвідношення родових – видових відносин у межах фінансового права слід виходити, виділяючи фінансову відповідальність за порушення податкового законодавства.

Питання визначення місця податкових правовідносин у правовій системі дотепер є дискусійним. Причому останнім часом у літературі приділяється багато уваги пересмисленню структури фінансового права, зокрема, щодо місця в ньому податкового права. Так, податкове право розглядається

як окрема галузь права [10, с. 84-86], як підгалузь фінансового права [11, с. 64-67], підгалузь фінансового права, якій притаманні галузеві ознаки [11, с. 67], самостійна галузь законодавства, але не галузь права [12, с. 13], проте найчастіше податкове право в українській правовій думці розглядається як інститут фінансового права [13, с. 33]. З огляду на предмет фінансового права, для виділення окремого предмету податкового права і, відповідно, віднесення останнього до самостійних галузей права немає підстав. Втім коло відносин, які становлять предмет фінансового права, досить широке і неоднорідне, що зумовлює необхідність виділення певних груп у його межах, автономних за змістом і формою.

Формування підвиду податкової відповідальності зумовлено наявністю якісно однарідних відносин правового регулювання податкового права, що полягають у русі коштів від платників податків до бюджету певного рівня. Характеристики таких відносин дозволяють відділити їх від інших відносин, що регулюються фінансовим правом.

Таким чином, податкова відповідальність являє собою підвид фінансової відповідальності. Хоча слід погодитися з позицією деяких науковців щодо того, що, хоч податкова відповідальність наразі й не визначається окремим видом відповідальності, вона також не позбавлена і перспективи розвитку. Більше того, процес визнання самостійності податкової відповідальності розвивається традиційним для науки шляхом [14]. За такого підходу основною умовою формування окремої податкової відповідальності є виокремлення податкового права як самостійної галузі права зі своїм предметом та методом правового регулювання.

Звертаючись до ознак фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, слід зазначити, що фінансова відповідальність є видовим поняттям юридичної відповідальності, яке є родовим. Натомість податкова відповідальність є видовим стосовно фінансово-правової. Відомо, що ознаки, притаманні родовому поняттю, також характерні і для видового. Однак категорія виду також передбачає наявність специфічного трактування ознак родового поняття. Таким чином, для податкової відповідальності характерні як ознаки фінансової відповідальності, так і ті, що виражають специфіку настання відповідальності за порушення податкового законодавства.

Як інститут, що входить до системи фінансової відповідальності, відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується таким: спрямованістю на від-

новлення правопорядку у сфері публічних фінансів; державно-примусовим характером; втіленням державного осуду дій та особи порушника; публічно-правовою природою; наявністю специфічних фінансово-правових санкцій, наслідком застосування яких є настання негативних наслідків майнового характеру.

Саме ці ознаки не дозволяють говорити про податкову відповідальність як самостійний вид відповідальності, відмінний від фінансово-правової відповідальності. Такий висновок пов'язаний із галузевою ознакою. Так, предмет податкової відповідальності є, безумовно, специфічним, проте охоплюється предметом фінансової відповідальності.

Усі підвиди фінансової відповідальності об'єднані спільною метою, що ґрунтується на цілях регулювання фінансового права загалом – правовідновлення у сфері публічних фінансів і забезпечення фінансової дисципліни. Така мета конкретизується в цілях і функціях її окремих інститутів, які, проте, не виходять за межі названої. Єдність фінансово-правової відповідальності забезпечується тим, що лише при реалізації і взаємодії цілей і функцій окремих підвидів фінансової відповідальності реалізується її загальна мета. Так, податкова та бюджетна відповідальність, маючи на меті охорону правопорядку у фінансовій сфері держави, наділені також цілями підпорядкованого характеру відповідно до сфер свого регулювання. Більше того, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства, забезпечуючи норми щодо своєчасного та повного надходження грошових коштів до доходної частини бюджету, є тісно пов'язаною з бюджетною відповідальністю, метою якої є охорона як відносин щодо формування бюджету країни (в якому саме податкові надходження становлять більшу частину доходної частини), так і відносин щодо його складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання.

У свою чергу, до видових ознак фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства слід віднести такі: особливе поєднання приватного та публічного інтересу в межах відносин податкової відповідальності; наявність специфіки фінансово-правових санкцій; закріплення положень, що регулюють податкову відповідальність в окремому кодифікованому акті – Податковому кодексі України (нормативна підстава); виникнення на підставі вчинення податкового правопорушення (фактична підстава); наявність особливого порядку притягнення до податкової відповідальності (процесуальна підстава).

Податкова відповідальність передбачає реалізацію особливих за видом і характером фінансово-правових санкцій. Так, відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Родові ознаки податкової відповідальності зумовлюють доцільність вживання в теорії і законодавстві терміна «фінансові санкції». Останнім притаманні риси, що втілюють особливості фінансово-правових відносин і тому є справедливими для всіх підвидів таких відносин і, відповідно, підвидів фінансової відповідальності. Головною ознакою цих санкцій є їхній майновий, грошовий характер. Так, вони спрямовуються на майнову сферу особи порушника, впливають на його поведінку через грошові засоби, якими володіє порушник.

Як окремий підвид юридичної відповідальності фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується особливою нормативною, фактичною та процесуальною підставою застосування. Особлива нормативна підстава полягає у наявності окремих джерел правового регулювання податкової відповідальності. Вимоги законності юридичної відповідальності вимагають закріплення положень податкової відповідальності в одному нормативному акті, зокрема, визначення санкції за вчинене правопорушення повинні міститися в тому нормативному акті, в якому визначене саме порушення – його поняття, склад і ознаки [15, с. 87; 16, с. 9]. Таке завдання на сьогодні можна вважати виконаним завдяки прийняттю ПК України. Однак власне формування податкової відповідальності в Україні не пов'язане з моментом прийняття ПК України від 02.12.2010. Натомість цим актом розпорошені норми податкової відповідальності лише набули певного рівня систематизації.

Фактичною підставою податкової відповідальності виступає податкове правопорушення, легальне визначення якого містить ПК (п. 109.1 ст. 109 ПК України). Існує позиція, що саме наявність специфіки податкового правопорушення є визначальною рисою у дослідженні сформованості відповідальності в певній сфері суспільних відносин [17, с. 449]. Природа податкового правопорушення відрізняється від природи адміністративного, кримінального чи цивільно-правового порушення. Водночас податкове правопорушення відрізняється від бюджетного та інших фінансових правопорушень, склади яких різняться як за об'єктивними, так і за суб'єктивними ознаками, що зумовлює потребу в їх окремому правовому регулюванні.

Особливий процесуальний порядок реалізації податкової відповідальності (процесуальна підстава податкової відповідальності) передбачає наявність окремої системи правових норм, в яких такий механізм закріплений, системи уповноважених суб'єктів правозастосувальної діяльності та наявності правозастосовчих актів щодо притягнення до відповідальності.

Переконалим свідченням існування фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства в українській правовій системі є пряма її згадка серед інших видів відповідальності у статті 111 Податкового кодексу України. Однак термін «податкова відповідальність» безпосередньо не вживається в ПК. Натомість використовуються такі поняття, як «фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства» «відповідальність відповідно до закону», «відповідальність, передбачена цим Кодексом», «відповідальність за порушення податкового законодавства». Усі ці терміни слід розглядати як суміжні для позначення одного явища – негативних правових наслідків податкових правопорушень.

З метою чіткішого відокремлення на теоретичному та нормативному рівні відносин, що виникають у разі застосування заходів правового впливу за порушення податкового законодавства, слід закріпити поняття «податкова відповідальність», визначивши її співвідношення з фінансовою. Так, пропонуємо викласти п. 111.2 ст. 111 ПК України в такій редакції: «Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства застосовується у вигляді податкової відповідальності відповідно до цього Кодексу. Податкова відповідальність застосовується у формі штрафу та/або пені».

Висновки

Розвиток фінансового права в Україні зумовив формування окремих підгалузей та інститутів у його межах. Серед останніх найбільшого розвитку набуло саме податкове право, зовнішнім виразом чого стало ухвалення Податкового кодексу України. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства володіє специфічними матеріально-правовими і процесуальними ознаками, закріпленими в нормативно-правових актах податкового законодавства, метою якої є відновлення правопорядку у сфері справляння податків та зборів шляхом застосування до порушника фінансово-правових санкцій.

Розвиток правового регулювання фінансової відповідальності повинен відбуватися в напрямі чіткішого відокремлення підвидів, зокрема за порушення податкового законодавства. З цією метою на нормативному рівні є сенс закріпити поняття «податкова відповідальність».

Список використаних джерел:

1. Крохина Ю. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, стадии и механизм реализации / Ю. Крохина // Хозяйство и право. – № 5. – 2003. – С. 102–111.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України. – 2010.
3. Кролис Л.Ю. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Л.Ю. Кролис. – М., 1997. – 22 с.
4. Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства. По материалам судебно-арбитражной практики / А. Курбатов // Хозяйство и право. – 1995. – № 1, 2. – С. 63–94.
5. Усенко Р.А. Фінансові санкції за законодавством України : монографія / Р.А. Усенко ; відп. ред. Д.М. Лук'янець. – К.: Дакор, КНТ, 2007. – 168 с.
6. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности / А.А. Гогин. – Тольятти: Изд-во ВунТ, 2003. – 205 с.
7. Каплиева Е.В. Юридическая ответственность за правонарушения в области налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Каплиева. – М., 2002. – 195 с.
8. Гетманцев Д. О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макаруч, Я. С. Толкачов ; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex». – Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 748 с.
9. Базылев Б. Т. Юридическая ответственность (теоретические вопросы) / Б. Т. Базылев. – Красноярск, 1985. – 119 с.
10. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. – 397 с.
11. Брызгалин А.В. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права / А.В. Брызгалин, С.А. Кудреватых // Государство и право. – 2000. – № 6. – С. 64–67.
12. Гусева Т.А. Проблемы совершенствования налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности : дис. ... канд. юрид. наук. / Т.А. Гусева. – Саратов, 2001. – 205 с.
13. Пришва Н.Ю. Місце податкового права в системі права / Н.Ю. Пришва // Часопис Київського університету права. – 2002. – № 3. – С. 32–34.
14. Козырев А. А. Влияние института ответственности за налоговые правонарушения на экономическую безопасность государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Козырев – Саратов, 2004. – 24 с.
15. Ефремов А.Ф. Принципы законности и проблемы их реализации. – Тольятти: Изд-во Тол-ПИ, 2000. – 298 с.
16. Галузин А.Ф. Правонарушения в публичном и частном праве: общая характеристика : дис. ... канд. юрид. наук / А.Ф. Галузин. – Саратов, 1996. – 230 с.
17. Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалова. – М.: Аналитика-Пресс, 2000. – 468 с.

В статье исследуется правовая природа финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства. Автором выделены родовые и видовые признаки рассматриваемого института. Обосновывается вывод о целесообразности применения термина «налоговая ответственность» на законодательном и теоретическом уровнях.

Ключевые слова: финансовая ответственность, финансовая ответственность за нарушение налогового законодательства, налоговая ответственность, налоговое правонарушение, финансово-правовая санкция.

The article examines the legal nature of financial responsibility for violation of tax laws. The author selected generic and specific features of the proposed institute. It proves conclusion about expediency to use the term «tax liability» at the legislative and theoretical levels.

Key words: financial responsibility, financial responsibility for violation of tax laws, tax liability, tax offenses, financial and legal sanction.

