

## ЩОДО ПИТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

*Бондаренко І.М., Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого, К.Ю.Н., доцент*

Недостатня ефективність функціонування податкової системи визначаються багатьма факторами, однак одним із головних є недосконалість чинного законодавства. Податкове законодавство України не кодифіковане і не систематизоване, правові норми, що встановлюють відповідальність за податкові правопорушення містяться у багатьох законах та інших нормативно-правових актах. У теорії податкового права не вироблено та у чинному законодавстві України не закріплено саме поняття податкового правопорушення, його необхідні і достатні ознаки, а також інші потрібні для правозастосування поняття. Немає достатньої прозорості в питанні про те, які правопорушення адміністративно-правового характеру належать до фінансових чи податкових. Практика правового регулювання податкових відносин на підзаконному рівні через численність актів ненормативного характеру, їх суперечність, а часом і протизаконність необґрунтовано розширює підстави застосування примусових заходів до платників податків, підриває повагу громадян до закону, сприяє формуванню податкового нігілізму, породжує численні скарги, правові конфлікти і суперечки, що зрештою негативно впливає на стан податкової дисципліни, приводить до збільшення правопорушень.

Не достатньо врегульованими і суперечливими залишаються питання, які стосуються процедури реалізації платниками свого податкового обов'язку. Чинне податкове законодавство, що передбачає відповідальність за податкові правопорушення продовжує виконувати переважно фіскальну та караючу функції, ніж функції виховання у платників переконання добросовісно реалізовувати свій податковий обов'язок. Отже, питання систематизації та комплексного дослідження проблем

податкової відповідальності є дуже важливим на сьогодні і потребує перш за все наукового підходу, оскільки неправильний шлях до вирішення цих питань може завдати значної шкоди інтересам суб'єктів оподаткування та держави.

Виконання платниками податків та іншими суб'єктами податкового обов'язку об'єктивно не може спиратись лише на високий рівень їх правової культури та усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового права належної поведінки. У сучасних умовах для забезпечення необхідного рівня податкових надходжень важливе значення має застосування заходів державного примусу в податковій сфері. Державний примус у податковій сфері реалізується через встановлений законодавством механізм юридичної відповідальності.

Слід відмітити, що в податковому законодавстві України відсутнє визначення відповідальності за податкові правопорушення, а тому доцільно було б зазначити, що така відповідальність містить ознаки, що притаманні юридичній відповідальності взагалі, а також ознаки, які відрізняють її від відповідальності, притаманної іншим галузям права. Специфічними рисами податкової відповідальності є:

- підставою податкової відповідальності є вчинені діяння, що містять усі ознаки складу податкового правопорушення;
- настання відповідальності врегульовано нормами податкового права;
- відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника визначених законодавством санкцій;

законодавство передбачає особливий порядок притягнення до цієї відповідальності.

Отже, відповідальність за податкові правопорушення являє собою міру державного примусу, яка полягає у застосуванні до особи передбачених у законодавстві санкцій за вчинення нею податкового правопорушення у порядку визначеному законом. У податковому праві, враховуючи специфіку предмету та методу правового регулювання, застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин завжди пов'язано із невиконанням або неналежним виконанням ними податкового обов'язку.

Діюче податкове законодавство не закріплює і майже не вказує на наявність такого різновиду юридичної відповідальності як фінансова, питання щодо існування якої викликає серйозну дискусію у науці з огляду на п.22 ст. 92 Конституції України, якою встановлено, що винятково законами України визначаються принципи цивільно-правової відповідальності; діяння, що є злочинами, адміністративними чи дисциплінарними правопорушеннями, і відповідальності за них. Конституційний Суд України в рішенні по справі про відповідальність юридичних осіб від 30.05.2001 N7-рп/2001 [ 1] на підставі системного аналізу конституційних положень дійшов висновку, що за своїм змістом п.22 ч.1 ст.92 Конституції України спрямований не на встановлення переліку видів юридичної відповідальності. Ним визначено, Що виключно законами України мають врегульовуватись засади цивільно-правової відповідальності (загальні підстави, умови, форми відповідальності тощо), підстави

кримінальної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності - діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями.

Сам же термін "фінансова відповідальність" у податковому законодавстві використовується лише Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 р. № 889-4. п.п.20.2. шляхом визначення осіб, які несуть фінансову відповідальність за порушення норм цього закону [2]. Співвідношення поняття фінансова відповідальність і фінансова санкція викликає також наукову дискусію. Але зрозуміло, що снування фінансової санкції, як елементу фінансової норми, ще не означає виникнення фінансової відповідальності, «оскільки в такому вигляді вона існує постійно, а відповідальність настає лише за вчинення правопорушення». [3, С.51.] Логічним є висновок, що через фінансову відповідальність реалізується фінансова санкція. А відповідальність за порушення податкового законодавства є складовою частиною фінансово-правової як інституціональної.

Уже не перший рік у центрі уваги науковців, урядовців, суб'єктів підприємницької діяльності, засобів масової інформації, широкої громадськості України перебуває робота над проектом Податкового кодексу України. Ця робота, яка ведеться під егідою міністерства фінансів, розпочалася ще наприкінці 90-х років минулого століття. Однак вказаний законодавчий акт ще досі не прийнятий. В той же час провідні європейські держави вже давно користуються такими законодавчими актами і мають з цього позитивний досвід. Однак в нашій державі поки що немає узгодженості стосовно численних проблем, пов'язаних із побудовою надійних механізмів регулювання податкових відносин. І тому, можна стверджувати, що нагальні потреби суспільства, інтереси конкретних виробників, а також звичайних платників податків потребують якнайскорішого та результативного вирішення вказаних проблем.

Насьогодні на офіційному сайті Верховної Ради України міститься проект Податкового кодексу України, поданий на розгляд депутатами М.Катеринчуком та К.Ляпіною 14.03.2008 № 2215.[4] Згідно положень цього кодексу має місце наявність такого інституту як фінансова відповідальність за порушення норм податкового права, однак проект, на жаль не містить визначення поняття останньої. Питанню фінансової відповідальності окремо присвячується Глава 24 зазначеного законопроекту. Ст. 136 встановлено підставу для притягнення до відповідної відповідальності, а саме, податкове правопорушення як протиправне діяння (дія чи бездіяльність) платника податків (або його посадових осіб), податкового агента, а також інших осіб, які сприяють реалізації передбаченим цим Кодексом податковим відносинам, відповідальність за яке встановлена цим Кодексом. При цьому, загальні умови притягнення до фінансової відповідальності встановлюють, що притягнення до фінансової відповідальності осіб, визначених цим Кодексом, за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби, не звільняє їх від виконання відповідного обов'язку, та від притягнення до адміністративної, кримінальної відповідальності за наявності для цього законних підстав.

## Підсекція 2. Актуальні проблеми фінансової, бюджетної та податкової політики держави

---

Таким чином, можна зробити висновок, що розробники проекту пішли шляхом виділення окремого виду фінансової відповідальності, яка використовується поруч основними видами юридичної відповідальності, що встановлені Конституцією України, о протиріччях такої ситуації ми вже зазначали вище. Проект Податкового кодексу у такій редакції наявно не вирішить існуючої проблеми фінансової відповідальності. Більше того, різна ступінь суспільної небезпечності податкових правопорушень не дозволяє здійснювати охорону матеріальних норм якою-небудь однією галуззю права.

Основним завданням законодавця при регулюванні інституту фінансової відповідальності слід вважати створення правових норм, які б не вступали у протиріччя і взаємно доповнювали одна одну. В умовах прийняття Податкового кодексу України проблема згрупування і зведення в чітку зрозумілу систему норм, що встановлюють відповідальність за податкові правопорушення набуває важливого значення. Основною складністю у даній ситуації є невизначеність у питанні про те, яким чином це потрібно зробити, на підставі якого критерію ефективно впорядковувати вказані нормативні приписи. У зв'язку з цим пропонується запровадити таку класифікацію вказаних норм, яка буде простою у застосуванні як для уповноважених державних органів, так і буде зрозумілою для платників податків та інших зобов'язаних осіб.

На нашу думку, платникам податків та іншим зобов'язаним особам байдуже на який родовий чи видовий об'єкт, на які відносини посягає певне правопорушення, їм значно корисніше і цікавіше знати в яких саме діях є склад правопорушення і в якій ситуації вони ризикують його вчинити. Саме тому пропонується звести сукупність регулятивних та правоохоронних норм, які передбачають відповідальність за вчинення податкових правопорушень таким чином, щоб вони логічно відповідали етапам виконання податкового обов'язку і являли собою своєрідну інструкцію того, "що треба, а що не треба робити." Для цього необхідно взяти за критерій класифікації таких норм конкретний етап здійснення дій, нов'язаних із реалізацією податкового обов'язку.

Пропонується запровадити наступні критерії:

- 1) порушення пов'язані із реєстрацією у податкових органах та державних фондах;
- 2) порушення пов'язані із веденням фінансової звітності;
- 3) порушення пов'язані із наданням фінансової звітності;
- 4) порушення пов'язані із сплатою обов'язкових платежів;
- 5) порушення пов'язані із зберіганням документів фінансової звітності.

Пропонується окремо передбачити норми, які регулюють відповідальність посадових осіб уповноважених органів за неналежне виконання ними своїх обов'язків, якщо воно завдало збитків або спричинило інші негативні наслідки для підконтрольних суб'єктів. Вид відповідальності за вчинені правопорушення пропонується передбачити окремо у санкції кожної норми, яка передбачає конкретний склад протиправного діяння. Він має залежати від ступеня суспільної небезпечності наслідків вчиненого діяння у матеріальних складах правопорушень і від важливості тих суспільних відносин на які посягає протиправне діяння у формальних складах.

Як вказувалось вище, норми, що передбачають відповідальність за податкові правопорушення присутні в різних нормативно-правових актах законодавства України. Для вирішення цієї проблеми пропонується передбачити всі склади відповідних правопорушень у Податковому кодексі України. До того ж склад кожного податкового правопорушення має бути чітко виписаним, необхідно точно і однозначно визначити всі ознаки складу кожного протиправного діяння, щоб застосування на практиці відповідної норми не викликало суперечностей і труднощів. Це дозволить чітко окреслити коло вказаних протиправних діянь і дати вичерпний перелік порушень саме податкового законодавства.

Ефективність правового механізму охорони податкових правовідносин багато в чому залежить від меж предмету податкового права, від кола суспільних відносин, які підлягають регулюванню податково-правовими нормами. Таке положення особливо актуальне стосовно відмежування адміністративної та фінансової відповідальності за порушення вказаних норм. Норми фінансової відповідальності підлягають застосуванню за порушення обов'язків, що витікають із організаційно-майнових фінансово-правових відносин (обов'язок сплатити податок, збір та інший платіж); норми адміністративної відповідальності - за порушення обов'язків, які витікають із організаційних фінансово-правових відносин (порушення обов'язку з подачі декларації, постановці на облік і та. ін.).

Здається більш доцільним норми, які охороняють податкові правовідносини, але містяться в Кодексі України про адміністративні правопорушення, консолідувати в Податковому кодексі України, що буде сприяти підвищенню ефективності правоохоронної функції відповідальності за податкові правопорушення. Поєднання охоронних норм в рамках Податкового кодексу дозволить, по-перше, усунути змішування різних видів юридичної відповідальності, яке створює в правозастосовчій практиці немало труднощів; по-друге, розглядати податкову відповідальність не в якості комплексного правового утворення, а як повноправний інститут в межах підгалузі податкового права.

Синтезування норм права, які охороняють податкові правовідносини, дозволить створити єдиний

правоохоронний комплекс, підпорядкувати відповідальність за порушення законодавства про податки і збори єдиним вихідним ідеям фінансового права та принципам податкового права.[5,С. 111 ] З метою уникнення непотрібного дублювання адміністративних приписів у положеннях Кодексу, необхідно застосовувати бланкетні конструкції санкцій вказаних норм.

Вирішення державою актуальних проблем фінансової відповідальності, яке ґрунтується на врахуванні стратегічних інтересів платників податків, податкових агентів та інших зацікавлених осіб, а також побудова прозорого та дієвого механізму реалізації цієї відповідальності заснована на упорядкуванні та узгодженні відповідних норм у єдиному систематизованому нормативному акті - Податковому кодексі України, дозволить і самій державі забезпечити ефективну реалізацію її фіскальних інтересів. Оскільки при цьому вона отримує свідоме, добросовісне та відповідальне ставлення зобов'язаних осіб до належного виконання своїх податкових обов'язків, а також стабільно зростаючі надходження податкових платежів, пов'язані із фінансовим зростанням національних бізнесів та поступовим виведенням із тіньового сектору економіки приховуваних капіталів.

До того ж справедливість, зрозумілість та стабільність у вирішенні як питань належного виконання вказаних обов'язків, так і питань пов'язаних із відповідальністю за їх порушення є одним із способів усунення перешкод невпевненості та непередбачуваності на шляху надходження іноземних інвестицій в економіку України. Таким чином, кодифікація законодавства України, що передбачає відповідальність за вчинення податкових правопорушень із застосуванням акцентів на користь зобов'язаних осіб цілком відповідає як інтересам вказаних осіб взагалі, так і держави зокрема.

#### Перелік використаних джерел:

1. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства "Всеукраїнський Акціонерний Банк" щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб).Рішення Конституційного Суду України від 30 травня 2001 року Справа N 1-22/2001, N 7-рп/2001// Офіційний Вісник України.- 2001.-№ 24 від 29.06.2001р.

2. Про податок з доходів фізичних осіб. Закон України від 22.05.2003 р. N 889-4// Офіційний Вісник України.-2003.-№ 28 від 25.07.2003р.

3. Коваль Д. Фінансово-правова відповідальність як різновид юридичної від-повідальності//Право України.-2007.-№8.-С.51-53.

4. Проект Податкового кодексу України// [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?i\\_d=&pf3511=31993](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?i_d=&pf3511=31993)

5. Крохина Ю. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, стадии и механизм реализации.- Хозяйство и право. - 2003,- № 5. - С. 109-112.