

## ПРАВОВА ПРИРОДА ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ВЧИНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

Важливий характер податкових правовідносин обумовлений тим, що податки, відповідно до їх економічної та правової сутності, є основним засобом фінансового забезпечення діяльності держави. Відсутність податкових надходжень до бюджетів різних рівнів або їх недостатнє надходження робить неминучим неефективне виконання внутрішніх та зовнішніх функцій держави, та, як наслідок, неефективне управління суспільством. Таким чином, суспільні відносини у галузі оподаткування вимагають правового регулювання, а механізму правового регулювання цих відносин необхідна правова охорона — система відповідальності за податкові правопорушення.

Однією з істотних вад вітчизняного податкового законодавства є — нечіткість та неоднозначність його положень, зокрема тих, якими встановлюється відповідальність за податкові правопорушення.

Важливою складовою правового регулювання будь-яких суспільних відносин є інститут юридичної відповідальності. Сьогодні, коли законодавство України знаходиться ще в стадії розвитку, велике значення набувають теоретичні дослідження з правових питань. Розгляд питань, пов'язаних з правовою природою юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень буде мати велику практичну та теоретичну користь.

Дана стаття присвячена аналізу різних точок зору на поняття юридичної відповідальності та визначенню видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій з тематики даної статті дає підстави стверджувати, що в Україні існує широке коло наукових публікацій, монографій, присвячених як інституту юридичної відповідальності взагалі, так і особливостям юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Варто звернути увагу на праці З. М. Бурдюк, О. Т. Зима, А. Й. Іванського [3], С. В. Ківалова, М. П. Кучерявенка [6], О. Ф. Скакун, І. Й. Слубського та інших.

Однак, на думку багатьох вчених, питання правової природи юридичної відповідальності залишаються ще не достатньо вивченими.

Метою даної статті є здійснення системного теоретичного аналізу важливої категорії правознавства — юридичної відповідальності, видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства та з'ясування правової природи юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Для досягнення поставленої мети автор ставить завдання: дослідити різні точки зору на поняття юридичної відповідальності, стисло розглянути види юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, зробити відповідні висновки за результатами дослідження.

Для того щоб дослідити правову природу юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень, необхідно проаналізувати поняття юридичної відповідальності.

Відповідальність в філософському сенсі є історично визначеним характером взаємовідносин між особистістю, колективом, суспільством з точки зору свідомого здійснення висунутих до них взаємних вимог [13, 469]. Відповідальність є зворотною стороною свободи. Якщо люди не володіють свободою, а діють лише за необхідністю, то питання про їхню відповідальність за свою поведінку втрачає сенс, а «відплата по заслугах» перетворюється в свавілля [13, 414].

Відносини в суспільстві неможливі без відповідальності за свої поступки. Там, де є право діяти, неминучою є і відповідальність за скоєний вчинок.

Юридична відповідальність являє собою одну із форм загальносуспільної відповідальності. Однак необхідно звернути увагу на те, що її специфічними ознаками є такі.

Юридична відповідальність передбачена чинним законодавством та настає за проступки або злочини, тобто за протиправне діяння, яке вчиняється особою умисно або з необережності, та заборонено законом під загрозою покарання. Відповідальність є завжди конкретною: це відповідальність певної особи за доказове правопорушення, яке встановлено точно позначеною нормою права, при обставинах, завчасно передбачених законом, або іншими нормативно-правовими актами. Відповідальність полягає в несприятливих наслідках для правопорушника, позбавленні його певних соціальних благ або покладанні на нього додаткових юридичних обов'язків особистого, майнового або організаційного характеру, які створюють для суб'єкта правопорушення режим так званих правових втрат. Відповідальність може бути реалізована тільки у встановленому законом процесуальному порядку, який забезпечує застосування санкції охоронної правової норми при повному, об'єктивному, всебічному та неупередженому встановленні обставин вчинення діяння, а також при забезпеченні права суб'єкта правопорушення на захист.

Всі види юридичної відповідальності здійснюються на основі нормативних конструкцій, які являють собою єдність норм матеріального та процесуального права. Склад правопорушення та санкції за його скоєння передбачені нормами матеріального права. Порядок доказування, визначення факту правопорушення та особи, яка його вчинила, а також призначення конкретного заходу державного примусу в межах санкції суворо регламентовано нормами процесуального права.

Необхідно зазначити, що відсутність єдиного погляду на поняття та зміст юридичної відповідальності обумовлена багатоаспектністю даної правової категорії.

Низка авторів визнає заходами юридичної відповідальності не тільки обов'язки, що додатково обтяжують правопорушника, але і державний примус по реалізації невиконаного добровільного обов'язку [3, 20]. Наприклад, О. Е. Лейст включає в поняття юридичної відповідальності заходи, спрямовані на виконання порушеного обов'язку [7, 67–86].

Інші дослідники трактують юридичну відповідальність через поняття «обов'язок». Наприклад, російський вчений С. С. Алексеев визнає юридичну відповідальність як «обов'язок особи зазнавати заходів державно-примусового впливу» [1, 277–278].

Заслужує на увагу позиція українського вченого Л. В. Ковалю, який розрізняє категорії «обов'язок» і «відповідальність» і відзначає при цьому подвійний характер відповідальності: «до визнання особи винною, відповідальність — це обов'язок. З моменту визнання провини, відповідальність — покарання» [11, 7–11].

Також в юридичній науці існує розуміння юридичної відповідальності як правових відносин між правопорушником і державою [9, 9].

Інша група науковців, до якої відноситься також і російський правознавець С. Н. Бартусь, розглядають юридичну відповідальність як виконання обов'язку, який існував до порушення, або у якості нового обов'язку, який виник під впливом державного примусу [2, 66].

Низка вчених розглядає юридичну відповідальність як захід державного примусу, який оснований на юридичному та суспільному осуді правопорушника та який виражається у встановленні для нього певних негативних наслідків (позбавлень особистого, організаційного та майнового характеру) [10, 9].

На думку автора, всі вище перелічені точки зору є вірними. Відмінність між ними полягає лише в тому, що звертається увага на той чи інший аспект відповідальності. Разом з тим, оскільки в правовій теорії категорія правовідносин є найбільш розробленою, доцільним буде скористатися даним поняттям та розглянути відповідальність за податкові правопорушення, виходячи з характеристики охоронних податкових правовідносин.

В науці існує багато поглядів на співвідношення юридичної відповідальності та охоронних правовідносин. Відповідальність розглядається як ядро, стадія, компонент або зміст охоронних правовідносин. Однак не всі автори не протиставляють одна одній вказані категорії, а розглядають їх в єдності, що підтверджує правильність точки зору, яка була висловлена автором.

Юридичну відповідальність за податкові правопорушення слід розглядати як правовідносини, які виникають між державою в особі уповноважених органів, та правопорушником, на якого покладається обов'язок зазнавати відповідні позбавлення та несприятливі наслідки. Юридичним фактом, який тягне виникнення вказаних правовідносин, є вчинення податкового правопорушення.

В широкому значенні під податковим правопорушенням слід розуміти — суспільно шкідливе (небезпечне), протиправне (таке, що порушує норми податкового права), винне діяння (дію або бездіяльність) деліктоздатного суб'єкта (фізичної чи юридичної особи), яке пов'язано з невиконанням або неналежним виконанням положень податкового законодавства, за яке встановлена кримінальна, адміністративна та фінансово-правова відповідальність.

Автор виходить з того, що за порушення податкового законодавства застосовуються три види юридичної відповідальності: адміністративна, фінансово-правова та кримінальна. Але при цьому слід зазначити, що питання існування

фінансово-правової відповідальності залишається до теперішнього часу дискусійним. Тому в рамках даної статті автор вважає недоцільним робити висновок про те, чи є фінансово-правова відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, чи це просто один з різновидів адміністративної відповідальності.

Майже всі вчені одностайно погоджуються з можливістю настання за вчинення податкових правопорушень адміністративної відповідальності. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення, тобто винної умисної або необережної дії або бездіяльності, що зазіхає на охоронювані законом суспільні відносини, за яке законом передбачена адміністративна відповідальність. Зазначені діяння закріплені Кодексом України про адміністративні правопорушення, зокрема ст. 164-1 «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат»; ст. 164-2 «Порушення законодавства з фінансових питань»; ст. 164-5 «Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка», ст. 165-3 «Порушення строку реєстрації як платника страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, несвоєчасна або повна сплата страхових внесків»; ст. 165-5 «Ухилення від реєстрації як платника страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків, а також порушення порядку використання страхових коштів» [4].

Особливостями заходів адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є: відсутність тяжких правових наслідків; застосування відносно менш тяжких податкових правопорушень (провини); адміністративні санкції не спричиняють судимості, на відміну від кримінальних.

На думку деяких вчених, фінансові санкції, що застосовуються за порушення норм податкового законодавства, за своїми ознаками не можуть бути віднесені до заходів загальноновизнаних видів юридичної відповідальності (кримінальної, адміністративної, цивільно-правової та дисциплінарної). У зв'язку з цим представниками науки фінансового права обґрунтовується думка щодо становлення якісно нового, самостійного виду юридичної відповідальності — фінансово-правової.

У цілому, на даний час в науковій літературі склалися кілька основних напрямків у розумінні юридичної природи і структури фінансово-правової відповідальності. Одні вчені вважають фінансово-правову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності; інші вважають, що вона є різновидом адміністративної відповідальності; інша група вчених визначає як самостійні види юридичної відповідальності: податкову, валютну; четверта група вчених визначає податкову, бюджетну, валютну відповідальність в системі фінансово-правової відповідальності; п'ята позиція полягає в тому, що фінансово-правова відповідальність вважається тільки науковим збірним інститутом.

Тісний зв'язок можна прослідкувати між фінансово-правовою та адмініст-

ративною відповідальністю. Правовий аналіз адміністративного та фінансово-законодавства дозволяє виділити спільні для даних видів юридичної відповідальності ознаки, зокрема: публічний характер, нерівність сторін, спрощена процедура накладення стягнення та інші.

Але, деякі вчені, зокрема А. Й. Іванський, наголошують на відокремленні загальних відмінних рис фінансово-правової відповідальності від адміністративної. Так, на його думку, фінансово-правова відповідальність має такі відмінні від адміністративної риси: фінансово-правова відповідальність виникає в результаті фінансового правопорушення, адміністративна відповідальність виникає в результаті адміністративного проступку; суб'єктами адміністративної відповідальності можуть бути лише фізичні особи, що підтверджується Кодексом України про адміністративні правопорушення, а суб'єктами фінансово-правової відповідальності можуть бути як фізичні, так і юридичні особи; метою адміністративної відповідальності є перш за все припинення (попередження) правопорушення і покарання; фінансово-правова відповідальність відрізняється за метою, оскільки для неї притаманна правовідновлювальна мета; притягнення до фінансово-правової відповідальності не виключає притягнення і до інших видів відповідальності [3, 68].

М. П. Кучерявенко крім вищезазначених відмінностей між адміністративною та фінансово-правовою відповідальністю додає ще те, що адміністративна відповідальність реалізується (більш точно) у грошовій формі, тоді як фінансові санкції значно ширше грошових; фінансова відповідальність за податкові правопорушення заснована на податковому примусі, що характеризується специфічними рисами [6, 340].

Правовою основою притягнення до фінансово-правової відповідальності є Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Даним законом закріплено штрафні санкції та співвіднесено їх з різними видами податкових правопорушень. До них, зокрема, віднесено: порушення строків подачі податкової декларації; заниження або завищення суми податкового зобов'язання, несплата погодженої суми податкового зобов'язання, відчуження активів платника податків, що перебувають у податковій заставі [8].

Кримінальна відповідальність є одним із видів юридичної відповідальності. Вона настає у випадках скоєння злочину, тобто порушення кримінального законодавства. Порушення податкового законодавства, за вчинення якого передбачено кримінальну відповідальність, визначено відповідними статтями Кримінального кодексу України.

Кримінальна відповідальність за злочини, вчинені у сфері оподаткування, характеризується деякими особливостями:

- суб'єктами є фізичні особи (платники податків або посадові особи);
- регулюється кримінально-правовими нормами;
- здійснюється тільки в судовому порядку;
- характеризується певними процесуальними особливостями.

До них відносяться діяння, які підпадають під дію ст. 212 КК України

«Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», ст. 212-1 КК України «Ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», ст. 216 КК України «Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних або підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок» [5].

Таким чином, важливий характер податкових правовідносин обумовлений насамперед тим, що податки відповідно до їхньої економічної та соціально-політичної сутності є основним засобом фінансового забезпечення діяльності держави. Відсутність податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, або їхнє недостатнє поступлення неминуче потягнуть за собою неефективне виконання внутрішніх та зовнішніх функцій держави та, як наслідок, — неефективне управління суспільством.

Підсумовуючи вищевикладене, необхідно зазначити, що юридична відповідальність за вчинення податкових правопорушень, являє собою врегульовані нормами Кримінального кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення, Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та іншими нормативно-правовими актами охоронні, відносні правовідносини, які виникають між державою в особі її спеціальних органів та правопорушником, на якого покладається обов'язок зазнавати відповідні позбавлення та несприятливі наслідки за вчинене правопорушення, строго в передбаченому процесуальному порядку.

Аналіз наукової літератури та нормативної бази свідчить, що відносини, які виникають з приводу встановлення, введення, справляння та стягнення податків і зборів, а також відносини, що виникають з приводу здійснення контролю та притягнення відповідних суб'єктів до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, визначаються нормами податкового, адміністративного та кримінального права.

Одними із напрямків подальших досліджень автора є дослідження підстав та порядку звільнення від притягнення та несення відповідальності за вчинення податкових правопорушень, виявлення сутності та особливостей фінансово-правової відповідальності, визначення місця фінансово-правової відповідальності у системі юридичної відповідальності, взаємозв'язку та відмінності фінансово-правової відповідальності від інших видів відповідальності.

### Література

1. Алексеев С. С. Общая теория права. В 2 т. Т. 2 / С. С. Алексеев. — М. : Юрид. лит., 1982. — 468 с.
2. Братусь С. Н. Юридическая ответственность и сознание долга / С. Н. Братусь. — М., 1983. — 118 с.
3. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: монографія / А. Й. Іванський. — О. : Юрид. л-ра, 2008. — 504 с.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 7 груд. 1984 р. № 8073-X // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=80731-10>.
5. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III // Офіційний

- веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2341-14>.
6. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. — К. : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. — 701 с.
  7. Лейст О. Э. Юридическая ответственность. Общая теория права / О. Э. Лейст ; под ред. В. В. Лазарева [и др.]. — М. : Изд-во МГТУ, 1996. — 214 с.
  8. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України (із змін та допов.) від 21 груд. 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради. — 2001. — №10. — Ст. 44.
  9. Самощенко И. С. Ответственность по советскому законодательству / И. С. Самощенко, М. Х. Фаркушин. — М., 1971. — 240 с.
  10. Санталов А. И. Теоретические вопросы уголовной ответственности / А. И. Санталов. — Ленинград : Изд-во Ленингр. ун-та, 1982. — 96 с.
  11. Сетров М. И. Принцип системности и его основные понятия. Проблемы методологии системного исследования / М. И. Сетров. — М., 1970. — 78 с.
  12. Философия : учеб. для юрид. вузов / под ред. В. П. Сальникова, В. П. Федорова, Г. Н. Хона, Б. К. Джегутанова. — 2-е изд., испр. и доп. — С.Пб. : Санкт-Петербург. ун-т МВД России, 1999. — 484 с.
  13. Философский энциклопедический словарь / гл. ред.: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов — М. : Сов. энцикл., 1983. — 840 с.

### Анотація

*Сакали М. Я.* **Правова природа юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень.** — Стаття.

У статті розглядаються різні точки зору на поняття юридичної відповідальності, надається визначення податкового правопорушення, аналізуються види юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

*Ключові слова:* юридична відповідальність, кримінальна відповідальність, адміністративна відповідальність, фінансово-правова відповідальність, податкове правопорушення.

### Аннотация

*Сакали М. Я.* **Правовая природа юридической ответственности за налоговые преступления.** — Статья.

В статье рассматриваются разные точки зрения на понятие юридической ответственности, приводится определение налогового правонарушения, анализируются виды юридической ответственности за нарушение налогового законодательства.

*Ключевые слова:* юридическая ответственность, уголовная ответственность, административная ответственность, финансово-правовая ответственность, налоговое правонарушение.

### Summary

*Sakaly M. Y.* **Legal Nature of Legal Responsibility For Taxes Offences.** — Article.

The article is dedicated to the research of the different frames of reference to the definition of legal responsibility, the definition of tax violation is leaded, and various legal responsibilities for violation of tax legislation are analyzed.

*Keywords:* legal responsibility, criminal responsibility, administrative responsibility, financial responsibility, tax violation.