

Розділ 6. ФІНАНСОВЕ ТА БАНКІВСЬКЕ ПРАВО

Ю. О. РОВИНСЬКИЙ. ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ В УКРАЇНІ

Досліджено поняття державного примусу в податковому праві та поняття податкової відповідальності, види податково-правового примусу, особливості його застосування за порушення податкового законодавства.

Ключові слова: податково-правовий примус, фінансово-правова санкція, штраф, пеня, податковий платіж, податкова відповідальність, фінансово-правова відповідальність.

Исследовано понятие государственного принуждения в налоговом праве и понятие налоговой ответственности, виды налогово-правового принуждения, особенности его применения за нарушение налогового законодательства.

Ключевые слова: налогово-правовое принуждение, финансово-правовая санкция, штраф, пеня, налоговый платеж, налоговая ответственность, финансово-правовая ответственность.

The author probes in the article a concept of state compulsion in tax law and tax responsibility, types of tax-legal compulsion, feature of its application, for violation of tax legislation

Key words: tax-legal compulsion, financially legal approval, fine, tax payment, tax responsibility, financially legal responsibility

Держава та її органи влади не можуть байдуже споглядати на всі випадки порушення встановленої ними законності, спроби окремих осіб підмінити загальнообов'язкові норми права і задовольняти свої потреби за рахунок порушення прав і законних інтересів інших осіб. У цих ситуаціях держава змушена вживати адекватних заходів з метою припинити здійснювані правопорушення, відновити порушені права і змусити правопорушника діяти в рамках законності. Дійовим способом впливу держави на правопорушника, що покликаний забезпечити його правомірну поведінку, відмовитися від спроб здійснювати протиправні діяння, виступає державний примус.

Важливе значення для дослідження мали фундаментальні праці Є.О. Алісова, Л.К. Воронової, Е.С. Дмитренко, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, А.О. Монаєнка, А.А. Нечай, О.П. Орлюк, П.С. Пацурківського, Н.Ю. Пришви, Л.А. Савченко, Н.І. Хімічевої та ін.

Примусу в податковому праві властиві всі ознаки фінансово-правового примусу, що є одним з найважливіших аспектів функціонування фінансового права. Державний примус в податковому праві – це спосіб забезпечення фінансових інтересів держави, що охороняються податковим законодавством, який застосовується відповідно до норм податкового законодавства шляхом прийняття нормативно-правових актів, які надають можливість застосувати право до конкретних суб'єктів податкових правовідносин у зв'язку з їх неправомірними діями.

Аналіз суспільних відносин, що виникають при застосуванні уповноваженими державними органами примусових заходів, дає змогу виділити систему дер-

жавного примусу, який включає заходи юридичної відповідальності у вигляді застосування каральних (штрафних) і правовідновлювальних санкцій, передбачених як матеріальними, так і процесуальними правовими нормами (процесуальна відповідальність), а також власне заходи процесуального примусу¹.

Юридична відповідальність як вид державного примусу характеризується тим, що у такий спосіб приводиться в дію санкція порушеної норми права. Разом з тим, не кожний примусовий захід держави є юридичною відповідальністю. Аналіз податкового законодавства України дає змогу виділити наступну систему заходів державного примусу в податковому праві: заходи попереджувального впливу, прискіанчі, заходи захисту (відновлювальні заходи), а також заходи юридичної відповідальності.

Заходи попереджувального впливу призначені для попередження можливих правопорушень. До таких заходів можна віднести перевірку податковими органами грошових документів, бухгалтерських книг, планів, звітів, платежів до бюджету, довідок, кошторисів тощо.

Оцінюючи перелік вказаних заходів, слід вказати, що, з одного боку, вони несуть попереджувальне навантаження, спонукаючи платників податків під загрозою постійного контролю з боку податкових органів дотримуватися податкового законодавства, правильно обчислювати, повністю і своєчасно вносити до відповідного бюджету податки та інші платежі. З іншого боку, ці заходи є інструментом контрольно-перевірочної функції податкових органів, забезпечуючи виявлення податкових правопорушень і податкових злочинів.

Запобіжні заходи як різновид заходів державного примусу в податковому праві застосовуються для припинення протиправних дій або для запобігання їх шкідливим наслідкам. Включення їх до групи заходів державного примусу в сфері податків і зборів зумовлено встановленням податковими органами відповідного правопорушення. Так, у ст. 10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» вказано, що державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції виконують такі функції як: подають до судів позови до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в дохід держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а в інших випадках – коштів, одержаних без установлених законом підстав, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна; подають до судів позови про застосування санкцій, пов'язаних із заборобою організації і проведення азартних ігор на території України.

Що стосується заходів захисту (відновлювальних заходів), то слід зазначити, що у ч. 2 ст. 11 згаданого Закону представлені заходи державного примусу в формі стягнення до бюджетів та державних цільових фондів суми недоїмки, пені у випадках, порядку та розмірі, встановлених законодавством, а також стягнення до державного бюджету суми заборгованості суб'єктів господарювання за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі, та нарахованої на неї пені у порядку, передбаченому Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Дотримання норм податкового права забезпечується можливістю держави застосовувати заходи примусу за порушення обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори. Податкова відповідальність органічно увійшла до системи юридичної відповідальності нашої держави, що є сукупністю і взаємодією

норм, інститутів і окремих її видів, дотримання яких забезпечує правопорядок, а її застосування при здійсненні правопорушення відновлює правопорядок.

У сучасній науковій літературі утвердилася позиція, відповідно до якої податкова відповідальність стала самостійним видом юридичної відповідальності, яка є складовою частиною загальносоціальної відповідальності².

Податкова відповідальність є комплексним міжгалузевим правовим інститутом. Його відносна самостійність пояснюється інтегрованим характером, обумовленим вторинністю по відношенню до матеріальних норм фінансового права, що охороняються. Тому інститут податкової відповідальності як комплексна правова категорія, що сполучає різні охоронні норми не може бути повністю віднесений до якої-небудь однієї галузі.

Розглядаючи співвідношення фінансово-правової і податкової відповідальності, слід відзначити, що об'єднує їх тільки сфера застосування, оскільки фінансово-правова відповідальність – це відповідальність правопоновлювальна, про що свідчать її заходи, що застосовуються в даний час за порушення бюджетного законодавства. Податкова ж відповідальність – це відповідальність каральна, штрафна.

Податкова відповідальність характеризується певною специфікою: застосування відповідальності за порушення податкового законодавства врегульоване нормами податкового права; підставою відповідальності є податкове правопорушення; дана відповідальність полягає в застосуванні до порушника спеціальних фінансових санкцій – штрафів і пені, тому вона носить виключно майновий характер; розмір фінансових санкцій пов'язаний з розміром податкового збитку для бюджету; законодавством передбачений особливий порядок притягання до відповідальності: для юридичних осіб – безспірне стягнення, для фізичних – судовий порядок; суб'єктами даної відповідальності є платники податків і податкові агенти; до податкової відповідальності зобов'язаних осіб притягають податкові органи, а в спеціально встановлених випадках – митні органи.

Податкова відповідальність переслідує певну мету, яка прямо не вказана в податковому законодавстві, але виходять з цілей і завдань самого податкового законодавства, це: охоронна, за допомогою якої держава захищає суспільство від небажаних ситуацій, пов'язаних з порушенням майнових інтересів держави; стимулююча, за допомогою якої держава заохочує правомірну поведінку суб'єктів податкового права.

Цілі податкової відповідальності реалізуються у функціях, які відображають призначення податкової відповідальності, тому тісно пов'язані із застосуванням податкових санкцій і соціальними наслідками їх застосування. Слід виділити основні функції: юридична функція виявляється в двох аспектах: а) правопоновлювальна. Відповідальність платника податків за порушення свого обов'язку по своєчасній і повній сплаті податків переслідує мету відновити майнові інтереси держави, компенсувати заподіяні збитки; б) штрафна. Суть штрафного характеру податкової відповідальності полягає в несприятливих майнових наслідках, що зазнаються порушником за недотримання податкового законодавства.

Соціальна функція податкової відповідальності виражається в профілактиці податкових правопорушень за допомогою спонукання суб'єктів податкового права дотримуватися норми податкового права.

Д.А. Липинський слушно виділяє регулятивну, превентивну, каральну, відновну, виховну функції³.

Підставами застосування податкової відповідальності є: норми, тобто система нормативно-правових актів, що регулюють податкову відповідальність; факти, тобто діяння конкретного суб'єкта, що порушують правові приписи, які охороняються заходами відповідальності; процесуальні дії, тобто акт компетентного органу державної влади про накладення конкретного стягнення за конкретне податкове правопорушення.

Н.Ю. Пришва вважає, що відповідальність визначається як виконання юридичного обов'язку на основі державного примусу⁴. Досить широко характеризує цю позицію М.Д. Фомінська. Дослідники вважають, що обов'язок, що існував до правопорушення, але примусово виконаний після нього, що забезпечило реалізацію суб'єктивного права іншої особи, і є відповідальність⁵.

Отже, податкова відповідальність – це застосування фінансових санкцій за здійснення податкового правопорушення уповноваженими на те державними органами до платників податків і податкових агентів. Відповідальність за податкове правопорушення виявляється у вигляді застосування до порушників встановлених податковим законодавством заходів державного примусу, що іменуються податковими санкціями. Вказані санкції є мірою відповідальності особи за здійснене податкове правопорушення.

В цілому податкову санкцію можна охарактеризувати як встановлений податковим законодавством захід державного примусу у вигляді грошового стягнення в дохід держави, що застосовується на підставі рішення податкового органу в добровільному або судовому порядку до особи, винної в здійсненні податкового правопорушення.

Податкова санкція є мірою відповідальності за здійснення податкового правопорушення. Вона є різновидом правових санкцій, який володіє рядом характерних рис, в сукупності властивих тільки їй: податкова санкція є мірою державного примусу, що використовується у сфері публічних фінансів; податкова санкція є формою юридичної відповідальності, оскільки її застосування припускає підсумкову оцінку протиправного діяння, за яке вона признається як податкового правопорушення; податкова санкція носить штрафний (каральний) характер, оскільки, по-перше, основною метою її застосування є попередження податкових правопорушень; по-друге, розмір податкової санкції визначається ступенем суспільної небезпеки податкового правопорушення, за яке вона застосовується; податкові санкції носять майновий характер, оскільки вони встановлюються і застосовуються у вигляді грошових стягнень (штрафів).

Якщо податок або збір не буде сплачений платником податків або податковим агентом своєчасно, то вони стягаються в примусовому порядку. Отже, невиконання платником податків обов'язку по сплаті податку (збору) є підставою для застосування відносно нього одного з заходів примусового виконання податкового обов'язку. До подібних заходів належить здійснюване податковими органами стягнення, яке може бути обернене на: грошові кошти, що знаходяться на рахунках платника (платника збору) податків в комерційному банку; майно платника податків; права (вимоги) по невиконаних грошових зобов'язаннях (дебіторська заборгованість). Відповідно до п. 7.2.1 ст. 7 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181 джерелами погашення податкового боргу платника податків за рішенням органу стягнення, які є виконавчими документами, є будь-які активи платника податків (його філій, відділень, інших відо-

кремлених підрозділів) з урахуванням обмежень, визначених цим Законом, а також іншими законами.

Розглядаючи склад заходів податково-правового примусу, не можна погодитися з думкою деяких авторів про те, що єдиним видом податкової санкції є грошове стягнення (штраф) (О. Бойков, А. Бризгалін, В. Заріпов, М. Кустова). Штраф – головний захід державного реагування, визначений в податковому законодавстві. Він володіє особливою специфікою, чим і відрізняє податкову відповідальність від адміністративної. Н.Ю. Пришва вважає, що штраф визнається найбільш доцільною формою покарання за податкове правопорушення⁶. Разом із штрафами державою широко використовуються грошові стягнення, встановлені в процентному відношенні до певних сум. Встановлення такої санкції характерне перш за все за ті податкові правопорушення, які безпосередньо порушують відношення по здійсненню податкових вилучень і призводять до відповідних фінансових втрат держави.

Фінансово-правові санкції застосовуються за здійснення фінансового правопорушення, яке порівняно з адміністративним має свою специфіку (по суб'єктах). По-друге, фінансово-правові санкції мають виключно майновий (грошовий) характер. Це – пеня і штрафи. По-третє, грошові кошти, вилучені у правопорушника як санкції, зараховуються до бюджету або державний позабюджетний фонд. По-четверте, санкції, що застосовуються за фінансові правопорушення, часто носять відновлювальний і штрафний характер.

Фінансово-правові санкції за порушення податкового законодавства – це передбачені правовими нормами заходи державного примусу – примушення порушника до виконання податкового обов'язку з метою відновлення порушеного публічного фінансового інтересу держави, муніципальних утворень, покарання правопорушників, а також попередження вчинення податкових правопорушень⁷.

Механізм податкового примусу включає засоби забезпечення виконання обов'язків зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та власне фінансово-правові санкції за порушення податкового законодавства.

Аналіз суспільних відносин, що виникають при застосуванні уповноваженими державними органами заходів державного примусу, дозволяє виділити систему податкового примусу, який включає заходи юридичної відповідальності у вигляді застосування каральних (штрафних) і правопоновлювальних санкцій, передбачених як матеріальними, так і процесуальними правовими нормами, а також власне заходи процесуального примусу.

Заходи податково-процесуального примусу є особливою групою заходів державного примусу в сфері податків і зборів, що застосовуються органами податкового контролю в суворій відповідності з передбаченим законом процесуальним порядком відносно зобов'язаних осіб з метою створення умов для виконання покладених на них завдань, а також забезпечення належного рівня податкової дисципліни. Основна особливість заходів податково-процесуального примусу полягає в тому, що на відміну від інших процесуальних заходів, що застосовуються у сфері податків і зборів, їх застосування супроводжується додатковими обтяженнями виключно організаційного характеру.

У системі засобів забезпечення виконання суб'єктами фінансового права обов'язків зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) особливу роль виконує податкова застава – сукупність правовідносин, що виникають, змінюються та припиняються на підставі визначених юридичних фактів, змістом яких є право

уповноважених державою органів застосовувати примусові заходи до платника податків за наявності у нього не погашеного у строк податкового зобов'язання та частково обмежу вати права такого платника розпоряджатися власними актив, і ми (коштами, рухомим та нерухомим майном як у цілому, так і окремо), достатніми для забезпечення виконання ним податкового зобов'язання.

Ефективність застави зумовлена її властивістю забезпечувати поведінку суб'єкта-боржника шляхом безпосереднього впливу на його майнові інтереси внаслідок виокремлення частини майна, що перебуває у його власності, на яке може бути звернено стягнення, за умови продовження вчинення суб'єктом суспільно шкідливих діянь.

На відміну від цивільно-правової застави податкова застава застосовується уповноваженими державними органами до платника обов'язкових платежів у односторонньому порядку, на підставі закону або рішення суду. Спільним для податкової і цивільно-правової застав є те, що обидві виступають правовими засобами забезпечення належної поведінки суб'єктів фінансового та цивільного права для недопущення їх протиправної поведінки і ліквідації шкоди, завданої такою поведінкою правопорядку, і податкову, і цивільно-правову заставу застосовують за наявності у боржника непогашеного у строк зобов'язання.

Винятковим способом забезпечення можливості погашення податкового боргу платника податків є адміністративний арешт, який застосовується у визначених пп. 9.1.2 п. 9.1 ст. 9 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами випадках, коли, на думку податкового керуючого або посадової особи податкової міліції чи інших правоохоронних органів (щодо окремих активів), інші заходи впливу можуть виявитися неефективними.

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» адміністративний арешт активів платника податків є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу.

Ефективними заходами забезпечення виконання податкового обов'язку є також розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань.

За порушення податкового законодавства найчастіше застосовується правовідновлювальні та каральні (штрафні) фінансово-правові санкції, спрямовані на забезпечення загальнодержавних інтересів у сфері фінансів відшкодуванням шкоди, заподіяної державі, органам місцевого самоврядування неправомірними діяннями суб'єктів фінансового права, та покарання правопорушника.

Каральною фінансово-правовою санкцією є штраф – плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені і штрафних санкцій), яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування. Штраф є встановленим нормами податкового законодавства стягненням у грошовій формі на користь держави і муніципальних утворень, яке застосовується органами Державної податкової служби та іншими уповноваженими органами до юридичних і фізичних осіб за вчинення фінансового правопорушення. Загальними рисами фінансового штрафу є його каральний та грошово-майновий характер, а також добровільний характер виконання у поєднанні із застосуванням примусу в разі ухилення від виконання.

Штраф як фінансово-правова санкція, на відміну від штрафу, який накладається у порядку кримінального судового провадження: застосовується тільки як основна міра покарання; може покладатися як на фізичних, так і на юридичних

осіб; його застосування не тягне судимості; не допускається заміна штрафу (навіть у випадку неможливості його сплати) іншими видами покарання у межах юридичної відповідальності. Він застосовується уповноваженим органом у випадку вчинення фінансового правопорушення у фіксованій сумі або у вигляді відсотків чи у кратному розмірі від суми фінансового зобов'язання з метою покарання правопорушника та попередження вчинення нових правопорушень.

Фінансово-правова пеня має такі ознаки: застосовується за порушення строку виконання податкового обов'язку; її розмір прямо пропорційно залежить від тривалості прострочення виконання такого обов'язку; призначається за порушення порядку справляння обов'язкових платежів податковим органом, наділеним владними повноваженнями; спрямована на охорону та захист фінансових правовідносин; фіксується індивідуальним актом податкового органу; найчастіше нараховується на суму податкового боргу після закінчення встановлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання.

Відповідно до пунктів 16.1.1 та 16.4.1 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» пеня як фінансово-правова санкція є платою у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що стягується з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання (з розрахунку 120 % річних облікової ставки НБУ).

Функція пені полягає в тому, щоб компенсувати державі або органу місцевого самоврядування ту шкоду, збитки, які вони несуть у зв'язку з невчасною сплатою відповідними суб'єктами до бюджету податку, збору. Таким чином, пеня – це додаткове обтяження для правопорушника.

Заходи державного примусу розглядаються як елемент податкового процесу. Заходи державно-правового примусу в податковій сфері автор поділяє на чотири групи: заходи юридичної відповідальності, превентивні заходи, заходи захисту і примусові процесуальні дії.

Отже, підставами застосування податкової відповідальності є: норми, тобто система нормативно-правових актів, що її регулюють; факти, тобто діяння конкретного суб'єкта, що порушують правові приписи, які охороняються заходами відповідальності; процесуальні дії, тобто акт компетентного органу державної влади про накладення конкретного стягнення за конкретне податкове правопорушення. Заходи податково-процесуального примусу і заходи податкової відповідальності різняться. В основі податкової відповідальності завжди лежить факт здійснення податкового правопорушення, а застосування заходів податково-процесуального примусу пов'язується з протиправною поведінкою не у всіх випадках. Заходи податково-процесуального примусу, як особлива група заходів державного примусу в податковій сфері, застосовуються в суворій відповідності з передбаченим законом процесуальним порядком відносно зобов'язаних осіб органами державної податкової служби.

Заходи державного примусу за здійснення податкових правопорушень відрізняються певною специфікою, яка виявляється в двох компонентах податкової відповідальності, – штрафному і відновлювальному. Податкова санкція є заходом державного примусу, що використовується у сфері публічних фінансів.

1. Староверова О.В., Толокнева Н.А. Государственное принуждение в налоговом праве // Закон и право. – 2003. – № 6. – С. 56. 2. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финан-

совое право: Уч. пособ. для студентов юрид. вузов и факультетов. – Х.: Легас, 2003. – 360 с. **3.** *Литинский Д.А.* Проблемы юридической ответственности. – СПб., 2004. – С. 280. **4.** *Пришва Н.Ю.* Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. – К.: ЕксОб, 2003. – 280 с. **5.** *Фоминская М.Д.* Понятие юридической ответственности и отличие ее от смежных юридических явлений в современном российском праве // Научные труды Российской академия юридических наук. – Вып. 2: в 2-х т. – М., 2002. – Т. 1. – С. 227. **6.** *Пришва Н.Ю.* Цит. праця. **7.** *Коментар* до законодавства про фінансово-правові санкції / Авт. коментар Е.С. Дмитренко. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – 416 с.