

ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Проаналізовано проблеми та форми реалізації в Україні фінансово-правової відповідальності, як окремого виду юридичної відповідальності.

Ключові слова: податки, податкове право, фінансово-правова відповідальність.

Проанализированы проблемы и формы реализации финансово-правовой ответственности в Украине, как отдельного вида юридической ответственности.

Ключевые слова: налоги, налоговое право, финансово-правовая ответственность.

Problems and forms implementation of financial responsibility in Ukraine were analyzed as separate legal liability in this article.

Key words: taxes, tax law, financial responsibility.

Проголошення у ст. 1 Конституції України нашої держави правовою слід розуміти як мету, досягнення якої є одним із найважливіших завдань національного державотворення і правотворення. Дотримання і захист прав людини — основна передумова успішного досягнення цієї мети. Для того, щоб це завдання втілювалося у життя, а не залишилося лише декларативним, насамперед необхідне відповідне економічне підґрунтя. Так, здійснення судової та адміністративної реформ, належне фінансове забезпечення правоохоронних органів потребують значних коштів. Натомість збирання цих коштів з громадян України та з юридичних осіб у вигляді податків і зборів має відбуватися таким чином, щоб не віддаляти власне саму мету — формування нашої держави як правової.

Недосконалість українського законодавства, у якому чітко не визначені права та обов'язки як суб'єктів господарювання, так і органів, що здійснюють за ними контроль, недостатнє теоретичне обґрунтування окремих положень

законодавства призводять до таких ситуацій, коли одні й ті самі норми закону тлумачаться по-різному, що в кінцевому результаті призводить до правових колізій.

Однією із таких не врегульованих належним чином проблем українського законодавства є відсутність чіткого визначення підстав встановлення фінансової відповідальності, зокрема за порушення податкового законодавства. Оскільки цей вид відповідальності з'явився в Україні порівняно нещодавно, теоретичне обґрунтування його застосування перебуває на стадії розробки, то й проблем, і неузгоджених, суперечливих питань щодо застосування фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства більше ніж достатньо. Зокрема, відсутнє чітке визначення самої фінансової відповідальності¹.

Юридичною відповідальністю, як відомо, є передбачені законом вид і міра державно-владного (примусового) знання особою втрат благ особистого, організаційного і майнового характеру за вчинене правопорушення. Серед видів юридичної відповідальності традиційно виділяють конституційну, матеріальну, дисциплінарну, адміністративну, цивільну та кримінальну².

Головним аргументом при запереченні існування фінансово-правової відповідальності як виду юридичної відповідальності є посилання на ст. 92 Конституції, в якій зазначаються чотири види юридичної відповідальності: цивільна, адміністративна, кримінальна, дисциплінарна; існування інших видів відповідальності, крім передбачених Конституцією, на думку прибічників цієї позиції, неможливе³. Однак такий аргумент не вважають переконливим і самі прихильники «традиційних» видів відповідальності, стверджуючи, що

подібне трактування цього положення Конституції є її розширеним тлумаченням, оскільки з нього зовсім не випливає, що перелік існуючих видів юридичної відповідальності є вичерпним⁴. У згаданій ст. 92 Конституції України (п. 22) зазначено, що виключно законами країни встановлюються засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них. Таким чином, Конституцією визначено джерела права, якими можуть встановлюватися зазначені види відповідальності — виключно закони, а щодо засад фінансово-правової відповідальності, то вони можуть встановлюватися й іншими, в тому числі підзаконними нормативно-правовими актами.

У рішенні Конституційного Суду України роз'яснюється, що положення п. 22 ст. 92 Конституції України слід розуміти так, що ним безпосередньо не встановлено види юридичної відповідальності⁵. Отже, інші види юридичної відповідальності, крім указаних у ст. 92 Конституції України, можна визначати залежно від юридичної природи відповідного правопорушення, за яке передбачена відповідальність, характеру шкоди, завданого ним, особливостей санкцій, які застосовуються до правопорушників, та від інших факторів.

Така позиція підтверджується і судовою практикою, наприклад, постановою Верховного Суду України у господарських справах від 04.02.02 № 3-101к016. Так, товариство звернулося з позовом про визнання рішення податкової інспекції недійсним у частині застосування до товариства фінансових санкцій. Позовні вимоги мотивовано тим, що згідно з п. 22 ст. 92 Конституції України засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них визначаються виключно законами України, а тому застосування фінансових санкцій на підставі Указу Президента є незаконним.

Верховний Суд позовні вимоги не задовольнив з наступних причин: товариство не наводило законних підстав для висновку, що неоприбуткування готівки в касі є адміністративним правопорушенням. Відповідно до ст. 9 Кодексу про адміністративні правопорушення (далі — КпАП) адміністративним правопорушенням визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на державний або громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законодавством передбачено адміністративну відповідальність. Інший закон, який визначав би поняття адміністративного правопорушення, в Україні відсутній.

Проте КпАП визначає суб'єктом адміністративного правопорушення лише фізичних осіб, що підтверджено Рішенням Конституційного Суду за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський акціонерний банк» щодо офіційного тлумачення положення п. 22 ст. 92 Конституції України, частин першої, третьої ст. 2, частини першої ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

У цьому випадку норми з регулювання обігу готівки порушені товариством, яке є суб'єктом підприємницької діяльності зі статусом юридичної особи.

При цьому слід враховувати, що дія п. 22 ст. 92 Конституції України обмежена виключно заборонаю визначати діяння, що є адміністративними правопорушеннями, і відповідальність за них іншими, крім законів, нормативно-правовими актами. Тому суд дійшов висновку, що відсутні підстави вважати, що Указ Президента України № 436 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обліку готівки» від 12 червня 1995 р.⁷ не підлягає застосуванню на підставі пункту першого перехідних положень Конституції України як такого, що суперечить п. 22 ст. 92 Конституції України, оскільки факт порушення юридичною особою норм регулювання обігу готівки за чинним законодавством України не є адміністративним.

Нині неможливо заперечувати той факт, що фінансово-правова відповідальність як вид юридичної відповідальності вже об'єктивно сформувалася, має характерні тільки для неї ознаки і специфічні заходи відповідальності, але поряд з деякими іншими реально існуючими інститутами тільки нещодавно знайшла чітке закріплення в українському

законодавстві, а саме в Податковому Кодексі України (далі Податковий кодекс⁸), ще розвивається і поки що не може претендувати на досконалість. Хоча засади фінансово-правової відповідальності були і до прийняття Податкового кодексу визначені великою кількістю нормативно-правових актів, у тому числі й законами.

Окремі фахівці у галузі фінансового права стверджують, що відносини по застосуванню фінансових санкцій є адміністративно-правовими відносинами, посиляючись на такі аргументи: відносини по застосуванню фінансових акцій виникають і регулюються державою з метою досягнення управлінських цілей у сфері оподаткування, валютного регулювання, контролю тощо. Однак ці відносини підпадають під сферу дії фінансового права, яке, як відомо, регулює відносини з приводу фінансової діяльності держави, спрямованої на забезпечення завдань і функцій держави. Мета фінансової діяльності зумовлена фінансовими потребами держави, тому головною метою регулювання цих відносин є формування максимально більшого обсягу фінансових ресурсів, а не досягнення управлінських цілей, методом владних приписів визначені імперативні норми поведінки юридичних осіб. Однак, як уже зазначалося, метод владних приписів притаманний і фінансовому праву з тією лише різницею, що в ньому відсутня оперативна самостійність, притаманна методу адміністративного права. Суб'єкти перебувають у субординаційних відносинах влади і підпорядкування, а тому ці правовідносини є адміністративно-правовими. Варто зауважити, що під субординацією в цьому контексті розуміється службове підпорядкування молодшого за посадою старшому; особливість адміністративно-правового методу полягає у повному зовнішньому контролі керівника управлінського підрозділу за діями підпорядкованих службовців.

Особливістю застосування фінансових санкцій є те, що до їх застосування відсутні будь-які, у тому числі трудові, відносини між контролюючими органами і правопорушниками. Тому про субординаційні відносини не може йтися, у тому випадку, коли владний суб'єкт наділений повноваженнями контролера за поведінкою підвладного суб'єкта. Проте зазначене є особливістю всіх відносин влади, наприклад, кримінально-процесуальних правовідносин. Однією з характерних особливостей фінансових правовідносин також є їхній владний характер, а інститут фінансового контролю є складовою частиною фінансового права, за порушення встановленої для підвладного суб'єкта імперативної норми у ній самій або в нормах інших нормативно-правових актів передбачена конкретна санкція. Однак ця ознака не є характерною виключно для адміністративного права, а є загальною для всіх галузей права — кримінального, трудового, фінансового, факт порушення цієї норми є адміністративним проступком. Відповідно до ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р. адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на державний або громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законодавством передбачено адміністративну відповідальність. Таким чином, однією з ознак адміністративного правопорушення є передбаченість за скоєння адміністративної відповідальності. Однак необхідно зазначити, що у згаданому кодексі або в будь-якому іншому законодавчому акті відсутнє визначення адміністративної відповідальності. Через це не можна стверджувати, що певне діяння є адміністративним проступком, якщо це прямо зазначено у Законі. Що стосується законодавства, яке встановлює фінансово-правову відповідальність за правопорушення, то така взаємка відсутня⁹.

На думку О.П. Орлюк, у санкції фінансово-правової норми виражається імперативний характер приписів у сфері фінансової діяльності. За порушення встановлених умов законодавство передбачає можливість застосування фінансових, адміністративних, дисциплінарних заходів. Санкції фінансово-правової норми за своєю сутністю є економічно-юридичними (майновими), бо невідгідність, небажаність передбачуваних ними заходів полягає у зменшенні майнової сфери правопорушника через його грошові фонди і засоби¹⁰.

Слід зазначити, що з розвитком фінансового права, зокрема податкового, фінансово-правова норма стала виділятися як самостійний вид відповідальності. На законодавчому рівні поняття «фінансові санкції» вперше було визначено у Законі України «Про державну податкову службу в Україні», який вводився в дію 4 грудня 1990 р., зокрема, у п. 7 ст. 11 передбачено їхнє право застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції у вигляді стягнень.

Отже, фінансово-правовій відповідальності притаманні певні ознаки: відповідальність настає за фінансове правопорушення; встановлена державою у фінансово-правових нормах, які є охоронними та містять у своїй структурі фінансово-правові санкції; тягне для правопорушника негативні наслідки майнового характеру; реалізується у специфічній правовій формі; знаходиться на стадії формування.

Підсумовуючи наведене, можна констатувати, що фінансово-правова відповідальність — це один із видів юридичної відповідальності, яка виражається у застосуванні до правопорушника уповноваженими на те державними органами фінансово-правових норм-заходів державного примусу¹¹.

З прийняттям Податкового кодексу України в 2010 р. фінансова відповідальність вже законодавчо виокремилася в один із видів юридичної відповідальності. Так, у ст. 111 ПКУ прямо зазначається, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна та кримінальна.

Аналіз глави 11-ї Податкового кодексу України дає змогу дійти висновку, що фінансові санкції, передбачені цим нормативно-правовим актом, носять передусім штрафний характер.

При цьому також передбачається застосування до правопорушника і таких правових санкцій, як пеня.

Поряд з штрафом, сплату пені також слід розглядати як захід фінансової відповідальності, а саме — як плату у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

Таке законодавче визначення пені було закріплено у п. 1.4 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». У ст. 129.1.1. Податкового кодексу визначено, що пеня нараховується після закінчення встановлених Кодексом строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу.

Варто особливо наголосити, що підставою її нарахування є саме порушення терміну погашення податкового зобов'язання.

Порядок нарахування і погашення пені, що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням узгодженого податкового зобов'язання, регулюється главою дванадцятю Податкового кодексу.

Відповідно до ст. 112.1. Податкового кодексу притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їхніх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності. Останнє положення, на переконливу думку М.П. Кучерявенка, має особливе значення з урахуванням частини першої ст. 61 Конституції України: «ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення». Отже, у ст. 112.1 Податкового кодексу законодавець безпосередньо відокремлює штрафні санкції (штраф) від адміністративної відповідальності, а штрафні санкції за порушення податкового законодавства в такому разі слід

визнати заходом окремого виду юридичної відповідальності, а саме — фінансової відповідальності.

Оже, фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі порушення приписів фінансово-правових норм і полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Визначаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що, крім штрафних санкцій, вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їхньої протиправної поведінки, що є одним із факторів при визначенні розмірів фінансових санкцій¹².

Із наведеного можна виділити наступні ознаки фінансово-правової відповідальності: юридичною підставою виникнення фінансової відповідальності є правові норми та прийняття вповноваженим державним органом, а в деяких випадках і самим правопорушником, рішення про застосування фінансової санкції. Фактичною підставою фінансової відповідальності є фінансове правопорушення, засади фінансово-правової відповідальності визначаються державою у фінансових нормативно-правових актах, у тому числі підзаконних. Такі фінансові нормативно-правові акти закріплюють фінансово-правові норми, які мають охоронний характер і містять фінансові санкції. Останні мають певні особливості, які відрізняють їх від санкцій інших видів відповідальності. Зокрема, фінансово-правомому штрафу притаманні такі ознаки: особливий порядок застосування і оскарження, їх кратний і переважно абсолютно визначений характер; він не може бути замінений іншим стягненням. Характерні особливості має і фінансово-правова пеня, реалізація фінансових санкцій здійснюється в особливому, відмінному від інших видів відповідальності, процесуальному порядку — інші строки давності, суб'єкти, що мають право їх застосовувати, порядок оскарження і та ін. Суб'єкти фінансово-правової відповідальності суттєво відрізняються від суб'єктів адміністративної відповідальності. Суб'єктами останньої можуть бути лише фізичні особи, що підтверджується нормами КпАП України, а суб'єктами фінансово-правової відповідальності можуть бути як фізичні особи, в тому числі й громадяни, що мають статус приватних підприємців, так і юридичні особи, а в деяких випадках — їхні філії¹³.

З розвитком податкового законодавства фінансова відповідальність виділилася як самостійний вид відповідальності, яка має специфічні риси. По-перше, суб'єктами фінансової відповідальності є як фізичні, так і юридичні особи, по-друге, фінансові санкції мають завжди майновий характер. Таким чином, фінансова відповідальність реалізується у вигляді фінансових санкцій. Їх застосування допускається лише щодо податків, інших обов'язкових платежів, за яких встановлене обов'язкове подання податковим органом податкових декларацій і розрахунків. Відповідно ми виділили два види санкції: пеня, яка спрямована на усунення шкоди, та штраф, який встановлюється з метою покарання правопорушника.

1. *Легка І.* Деякі аспекти застосування фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства // Підприємництво, господарство і право. — 2004. — № 9 — С. 104. 2. *Кельман М.С., Мурашин О.Г., Хома Н.М.* Загальна теорія держави і права: Підручник. — Львів: «Новий Світ - 2000», 2003. — С. 475. 3. *Гусак Н.* Любая ли ответственность юристу к лицу? // Юридическая практика. — 1999. — №15(97). — С. 6. 4. *Кроток В., Гоффе А., Лук'янець Д.* Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення // Право України. — 2000. — №5. — С. 31. 5. *Рішення* Конституційного Суду України від 30.05.01 № 7-рп/2001 // Бухгалтерія. — 2001. — № 25/2 (440). — С. 5. 6. *Постанова* Верховного Суду України у господарських справах від 04.02.02 №3- 101к01

// Юридичний вісник України. — 2004. — №30. 7. Указ Президента №436 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обліку готівки» від 12 червня 1995 року// Урядовий кур'єр. — 1995. — №87-88. 8. Податковий кодекс України / Офіційний вісник України — 2010. — № 92. — Ст. 3248. 9. Теоретичні та практичні проблеми правового забезпечення соціально-економічного та політичного розвитку суспільства і держави: Монографія / В.Ф. Опришко, Ф.П. Шульженко, О.О. Гайдулін та ін.; За заг. ред. В.Ф. Опришка, Ф.П. Шульженка. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 582-588. 10. Орлюк О.П. Фінансове право. — К., 2003. — С. 45. 11. Фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.vuzlib.net. 12. Демидов О.А. Напрямки підвищення відповідальності платників за своєчасність сплати податків, Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення / О.А.Демидов : Зб. наук. праць за матеріалами наук.-практ. конф. 1-2 грудня 2000 р. — Ірпінь 2000. — Ч. 1. — С. 132-133. 13. Теоретичні та практичні проблеми правового забезпечення соціально-економічного та політичного розвитку суспільства і держави: Монографія / В.Ф. Опришко, Ф.П. Шульженко, О.О. Гайдулін та ін.; За заг. ред. В.Ф. Опришка, Ф.П. Шульженка.