

ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ ЯК ПІДСТАВА ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті досліджено податкове правопорушення як підставу фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. Виявлено недоліки правового регулювання фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. Розглянуто підстави фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, однією з яких є податкове правопорушення. На підставі дослідження ознак податкового правопорушення запропоновано його наукове визначення.

Ключові слова: фінансово-правова відповідальність, податкова відповідальність, податкове правопорушення.

Донедавна у вітчизняній юридичній науці питання виокремлення фінансово-правової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності мало дискусійний характер. З прийняттям Податкового кодексу України фінансово-правова відповідальність перейшла з наукової категорії в категорію законодавчо закріпленого явища. Зокрема, відповідно до ст. 111 Податкового кодексу України, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: 1) фінансова; 2) адміністративна; 3) кримінальна [1]. Проте положення, які регулюють фінансово-правову відповідальність за порушення податкового законодавства в Податковому кодексі України, викликають багато питань. Зокрема, невідомими є правова природа податкового правопорушення, його взаємозв'язок з поняттям "порушення законів з питань оподаткування", яке використовується в Податковому кодексі України. Деякі питання викликає й визначення податкового правопорушення, подане в Податковому кодексі України.

Дослідженню податкового правопорушення у своїх працях приділяли увагу такі вчені: З.М. Будько, Д.Г. Вігдорчик, О.О. Гогін, О.В. Демін, Е.С. Дмитренко, О.В. Зимін, А.Й. Іванський, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Онищук та ін.

Метою статті є дослідження податкового правопорушення як однієї з підстав фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, визначення його правової природи та взаємозв'язку з поняттям "порушення законів з питань оподаткування", визначення його основних ознак, на підставі яких може бути сформульоване його наукове визначення.

Закріплення фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства в Податковому кодексі України є логічним кроком законодавця, якому передували роки фактичного існування цього інституту у фінансовому законодавстві України без його безпосереднього визнання та визначення, проте форма закріплення цього інституту в Податковому кодексі України, на наш погляд, не позбавлена ряду недоліків.

По-перше, сам термін "фінансова відповідальність" наповнений економічним змістом і перебуває в обігу в економічній науці, зокрема, це стосується центрів фінансової відповідальності підприємств (структурний підрозділ підприємства або група підрозділів підприємства, що повністю контролюють ті чи інші напрями фінансово-господарської діяльності, а їх керівники несуть відповідальність перед вищим керівництвом за реалізацію поставлених цілей і дотримання рівня витрат у межах доведених лімітів [2, с. 30; 3]). Тож, на нашу думку, доцільнішим було б застосування вже усталеного в науці фінансового права визначення цього виду юридичної відповідальності – "фінансово-правова відповідальність".

По-друге, незрозумілим є подання в Податковому кодексі України переліку видів юридичної відповідальності, які застосовуються за порушення законів з питань оподаткування, якщо фактично ним регулюється застосування лише фінансово-правової відповідальності, а адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення законів з питань оподаткування регулюються Кодексом України про адміністративні правопорушення та Кримінальним кодексом України. Слушним, на нашу думку, є зауваження Н.Ю. Онищук із цього приводу, яка зазначає: "Така норма нагадує відтворення сторінок підручника, і аж ніяк не підносить рівень законодавчої техніки" [4, с. 28].

По-третє, інститут фінансово-правової відповідальності не обмежується застосу-

ванням лише за порушення податкового законодавства. Наприклад, Ю.О. Ровинський зазначає, що блоки, на які поділяється відповідальність за порушення фінансового законодавства, деталізуються у процесі кодифікації окремих інститутів фінансового законодавства. Такими блоками, на думку науковця, є: відповідальність за порушення бюджетного законодавства; відповідальність за порушення податкового законодавства; відповідальність за порушення правил здійснення рахункових операцій із застосуванням реєстраторів рахункових операцій; відповідальність за порушення встановленого обігу готівки; відповідальність за порушення валютного законодавства [5, с. 148]. До зазначеного переліку, на нашу думку, слід додати й відповідальність за порушення банківського законодавства.

Отже, на сьогодні, окрім фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, можна говорити й про інші види фінансово-правової відповідальності. Зокрема, незважаючи на те, що у фінансовому законодавстві України, окрім Податкового кодексу України, така юридична конструкція, як "фінансова відповідальність" або "фінансово-правова відповідальність", не знайшла відображення, враховуючи правову природу та характер фінансових санкцій, які застосовуються за порушення різних сфер фінансової дисципліни, у науці підтримується думка про існування фінансово-правової відповідальності за порушення: бюджетного законодавства (бюджетної відповідальності) [6, с. 88; 7, с. 79; 8, с. 6], валютного законодавства (валютної відповідальності) [9, с. 89], банківського законодавства (банківської відповідальності) [10, с. 8] та інших її видів.

Наведені доводи свідчать про те, що інститут фінансово-правової відповідальності через свою відносну новизну у вітчизняному законодавстві потребує суттєвого доопрацювання, зокрема щодо його визначення та закріплення його видів. У науці фінансового права фінансово-правову відповідальність за порушення податкового законодавства нерідко називають податковою відповідальністю [11, с. 505; 12, с. 223]. Проте, на наш погляд, доцільнішим є застосування родового поняття "фінансово-правова відповідальність", адже введення у фінансове законодавство таких понять, як "податкова відповідальність", "бюджетна відповідальність", "банківська відповідальність", які по суті є похідними від фінансово-правової відповідальності, не розв'яже наявні проблеми, а лише поглибить нерозуміння з боку правозастосовних органів та інших учасників фінансових правовідносин.

Слід зазначити, що виділення будь-якого виду юридичної відповідальності як окремого в системі юридичної відповідальності обов'язково передбачає визначення та нормативне закріплення підстав його

застосування. На сьогодні у вітчизняній юридичній науці, зокрема й у науці фінансового права, немає єдності щодо визначення підстав юридичної відповідальності.

Традиційно основною підставою юридичної відповідальності визнається факт учинення правопорушення. Проте більшість учених поряд з наявністю факту вчинення правопорушення (фактична підстава) до підстав юридичної відповідальності зараховують нормативну підставу (наявність норми права, яка визначає фактичну підставу відповідальності – склад правопорушення) [13, с. 198; 14, с. 6].

Деякі вчені розрізняють підстави притягнення до юридичної відповідальності та підстави настання юридичної відповідальності. Поряд з нормативною та фактичною, які є підставами притягнення до юридичної відповідальності, до підстав настання юридичної відповідальності О.Ф. Скакун зараховує відсутність обставин для звільнення від юридичної відповідальності та процесуальну підставу (рішення правозастосовного органу, яким накладається санкція) [15, с. 440].

Таку позицію поділяють і деякі представники науки фінансового права. Так, наприклад, Е.С. Дмитренко зазначає, що підставою притягнення до юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права є сукупність обставин, наявність яких робить юридичну відповідальність суб'єктів фінансового права можливою, підставами ж настання юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права є сукупність обставин, наявність яких робить таку відповідальність необхідною (фактична, нормативна, процесуальна підстава та відсутність обставин для звільнення від відповідальності) [16, с. 66]. Ю.О. Крохіна також поділяє позицію про виокремлення, поряд з нормативною та фактичною підставою, і процесуальної підстави фінансово-правової відповідальності [17, с. 180].

Позиція зарахування до підстав юридичної відповідальності процесуальної підстави знаходить і критичні зауваження. Наприклад, польський учений Л. Лернелль не визнає радянський підхід у праві та юриспруденції, відповідно до якого самого вчинення правопорушення недостатньо для настання юридичної відповідальності, і необхідно також встановити, чи заслуговує порушник на відповідальність, оскільки необхідною є додаткова негативна "оцінка" для того, щоб порушник поніс відповідальність. Науковець зазначає, що суд не дає нової оцінки, а лише від імені держави виражає негативну оцінку діянню, що міститься в законі, при цьому міра суворості такої оцінки знаходить своє відбиття в покаранні, що міститься у вироку [18, с. 2].

Що стосується фінансово-правової відповідальності, визначення підстав її застосування є невід'ємним кроком на шляху до

обґрунтування її самостійності та остаточного її укорінення у вітчизняному фінансовому законодавстві, адже наявність специфічних підстав застосування видів юридичної відповідальності є обов'язковою умовою для відокремлення їх один від одного.

Ураховуючи вищевикладене, до підстав застосування фінансово-правової відповідальності можна зарахувати наявність системи норм фінансового законодавства, які встановлюють склади фінансових правопорушень та безпосередній факт учинення фінансового правопорушення. Окрім наявності нормативної та фактичної, до підстав фінансово-правової відповідальності, на нашу думку, можна також зарахувати встановлення відсутності підстав для звільнення від відповідальності та винесення уповноваженим органом рішення про накладення заходів фінансово-правової відповідальності за вчинення фінансового правопорушення.

Проте, незважаючи на те, що всі наведені підстави фінансово-правової відповідальності не можна розглядати окремо одну від одної, адже лише у своїй сукупності вони можуть спричинити виникнення відносин фінансово-правової відповідальності і спричинити її настання, саме факт учинення фінансового правопорушення, на наш погляд, є фундаментальною підставою, без якої самі відносини фінансово-правової відповідальності не можуть виникнути.

Склади різних видів правопорушень, як підстави відповідних їм видів юридичної відповідальності, мають, поряд з однаковою структурою, якісно різний зміст. Ця якісна відмінність виключає об'єднання їх для цілей правозастосовної практики в одному понятті, передбаченому законом. Розподіл на якісно однорідні групи – підстава для виділення відповідних їм видів юридичної відповідальності [19, с. 80]. Тож, існування окремого виду правопорушень, який має особливу правову природу й наділений якісно відмінними характеристиками від інших видів правопорушень, є підставою для виокремлення та закріплення відповідних видів юридичної відповідальності, що й було здійснено законодавцем у Податковому кодексі України.

На сьогодні, на жаль, не існує єдиної позиції, як у науці, так і в законодавстві, щодо наявних видів правопорушень і відповідних їм видів юридичної відповідальності. Поряд з "традиційними" видами правопорушень, до яких зараховують кримінальні, адміністративні, дисциплінарні, цивільно-правові, науковці виокремлюють конституційні, земельні, екологічні, фінансові тощо.

Проте не є зрозумілим зв'язок між певними видами правопорушень, а також який з видів юридичної відповідальності застосовується за їх учинення. Наприклад, Податковий кодекс України за вчинення податкових правопорушень передбачає застосування фінансово-правової відповідальності,

проте не встановлений логічний зв'язок між фінансово-правовою відповідальністю та податковим правопорушенням, як, наприклад, у Кримінальному кодексі України, де встановлено, що підставою застосування кримінальної відповідальності є вчинення злочину.

Навпаки, у ст. 111 Податкового кодексу України за порушення законодавства з питань оподаткування, поряд з фінансовою, законодавець уводить й адміністративну та кримінальну відповідальність, не встановлюючи зв'язку між поняттями "порушення законів з питань оподаткування" та "податкове правопорушення". Не визначений на законодавчому рівні і зв'язок податкового та фінансового правопорушень, який неодноразово згадується в різних нормативно-правових актах, а також визнається в науці фінансового права підставою фінансово-правової відповідальності.

Порушення законів з питань оподаткування включає в себе широкий спектр правопорушень, до яких належать кримінальні (злочини), адміністративні та фінансові. Податкові правопорушення, враховуючи їх фінансово-правову природу, як і бюджетні, валютні, банківські, є різновидами фінансового правопорушення, а отже, є підставою фінансово-правової відповідальності. На нашу думку, взаємозв'язок понять "податкове правопорушення", "фінансове правопорушення" та "порушення законів з питань оподаткування" все ж таки повинен бути відображений у Податковому кодексі України.

Зупинимось на розгляді податкового правопорушення, яке є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства.

Частина 1 ст. 109 ПК України визначає, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

На наш погляд, зазначене визначення не позбавлене недоліків і потребує суттєвого доопрацювання. Визначення поняття будь-якого явища має ґрунтуватися на дослідженні ознак, що йому притаманні. У визначенні податкового правопорушення, поданому в Податковому кодексі України, не вказано всі суттєві ознаки, що притаманні цьому виду правопорушень, тому розгляд цих ознак має дуже важливе значення для формулювання наукового та уточнення законодавчого визначення податкового правопорушення.

На наш погляд, можна сформулювати такі ознаки податкового правопорушення:

– податкове правопорушення є основною підставою фінансово-правової відпові-

- дальності за порушення податкового законодавства, адже, враховуючи його фінансово-правову природу, воно є різновидом фінансового правопорушення;
- податковим правопорушенням властива суспільна шкідливість, яка виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або в перешкоджанні їх виконанню, а також полягає у здатності загрожувати спричиненням суспільно шкідливих наслідків або в завданні цих суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони;
 - податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожує настанню або спричиняє суспільно шкідливі наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише те діяння, яке порушує норми податкового законодавства, що встановлюють податкові обов'язки та заборони;
 - податковим правопорушенням має визнаватися лише винне діяння, проте, враховуючи невизначеність на сьогодні обов'язкового характеру вини в податковому законодавстві, це питання потребує детального наукового дослідження для формулювання моделі вини, яка буде придатною для її подальшого закріплення в податковому законодавстві;
 - податкове правопорушення завжди має зовнішню форму виразу і вчиняється у формі діяння (дії або бездіяльності);
 - діяння, які підпадають під усі ознаки складу податкового правопорушення, є караними, а отже, за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності.

Ураховуючи всі наведені ознаки податкового правопорушення, вважаємо можливим сформулювати таке його визначення. Податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

Висновки. Порушення законів з питань оподаткування включає в себе широкий спектр правопорушень, до яких належать кримінальні (злочини), адміністративні та фінансові правопорушення. Податкові правопорушення, враховуючи їх фінансово-правову природу, як і бюджетні, валютні, банківські, є різновидами фінансового правопорушення, а отже, є підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. Податковим правопорушенням властиві такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; їм властива суспільна шкідливість, протиправність, винність; учиняються у формі діяння (дії або бездіяльнос-

ті); є караними (за їх учинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності). Відповідно до цього, податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230 (4979–4980).
2. Семенов Г.А. Фінансове планування і управління на підприємствах : навч. посіб. / Г.А. Семенов, В.З. Бугай, А.Г. Семенов, А.В. Бугай. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 437 с.
3. Мянновская Д.В. Центры финансовой ответственности предприятия в условиях управленческого учета : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Д.В. Мянновская ; Гос. ун-т упр. – М., 2003. – 183 с.
4. Онищук Н.Ю. Відповідальність за порушення податкового законодавства / Н.Ю. Онищук // Фінансове право. – 2012. – № 2 (20). – С. 27–30
5. Ровинський Ю. Поняття та види відповідальності за порушення фінансового законодавства / Ю. Ровинський // Право України. – 2010. – № 11. – С. 147–153.
6. Чернадчук В. Правовідносини бюджетної відповідальності / В. Чернадчук // Вісник Національної академії прокуратури України. – 2008. – № 4. – С. 88–91.
7. Якимчук Н. Заходи бюджетно-правової відповідальності / Н. Якимчук // Вісник Національної академії прокуратури України. – 2008. – № 4. – С. 79–87.
8. Сікорська І.А. Правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / І.А. Сікорська ; Нац. академія ДПС України. – Ірпінь, 2004. – 20 с.
9. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність за порушення валютного законодавства: правовий аналіз / А.Й. Іванський // Митна справа. – 2005. – № 2. – С. 84–90.
10. Трипольська М.І. Фінансово-правова відповідальність за порушення банківського законодавства в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / М.І. Трипольська ; Класичний приватний ун-т. – Запоріжжя, 2012. – 20 с.
11. Онищук Н.Ю. Принципи податкової відповідальності / Н.Ю. Онищук // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 505–510.
12. Демин А.В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А.В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
13. Хачатуров Р.Л. Общая теория юридической ответственности : монография /

- Р.Л. Хачатуров, Д.А. Липинский. – СПб. : Юридический центр “Пресс”, 2007. – 950 с.
14. Иванова О.М. Основания, задачи и цели юридической ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / О.М. Иванова ; Самарская гуманитарная академия. – Самара, 2009. – 21 с.
 15. Скакун О.Ф. Теория держави і права: підручник / О.Ф. Скакун ; пер. з рос. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.
 16. Дмитренко Е.С. Теоретичний аналіз підстав юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права / Е.С. Дмитренко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2005. – № 2 (40). – С. 65–70.
 17. Крохина Ю.А. Финансовое право России : учебник / Ю.А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2008. – 720 с.
 18. Сердюк В.В. Порівняльно-правовий аналіз підстав юридичної відповідальності у правовій науці України та Польщі / В.В. Сердюк // Часопис академії адвокатури України. – 2012. – № 4 (17). – С. 1–7.
 19. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / З.М. Будько ; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2005. – 218 с.

Стаття надійшла до редакції 15.02.2014.

Трипольская М.И. Налоговое правонарушение как основание финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства

В статье исследовано налоговое правонарушение как основание финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства. Выявлены несовершенства правового регулирования финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства. Рассмотрены основания финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства, одним из которых является налоговое правонарушение. На основании исследования признаков налогового правонарушения предложено его научное определение.

Ключевые слова: финансово-правовая ответственность, налоговая ответственность, налоговое правонарушение.

Tripolskaya M. Tax offence as base of financial responsibility for violation of tax legislation

Article deals with the problem of tax offence as base of financial responsibility for violation of tax legislation. The author reveals the imperfections of the legal regulation of the financial responsibility for the violation of tax legislation. On the authors opinion in Tax Code of Ukraine must be fixed the definition of financial responsibility for violation of tax legislation. The concepts of the violation of the tax legislation and tax offence must be separated in the Tax Code of Ukraine.

The violations of tax legislation include a wide range of offenses, which include crimes, administrative and financial violations. Tax offenses, including their financial and legal nature, as well as fiscal, monetary, banking is a form of financial wrongdoing, and therefore is the basis of financial and legal responsibility for tax offences. Tax offenses inherent in following features: the main reason is the financial and legal responsibility for violation of tax legislation; They are characterized by social harm, unlawfulness, guilt; committed in the form of actions (or inaction); is punishable (for their commitment to the tax legislation provides for measures of financial and legal responsibility).

The base of financial responsibility for the violation of tax legislation has been considered by author. On the basis of the study of measurements of the tax offence the scientific definition of tax offence has been made by author.

Key words: financial responsibility, tax responsibility, tax offence.