

УДК 347.73
DOI

М. К. Смакограй
*аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
Навчально-наукового інституту «Юридичний інститут
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»
orcid.org/0000-0002-8148-6844*

ПОНЯТТЯ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

Статтю присвячено правовій природі фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Проаналізовано різні наукові погляди на інститут фінансової відповідальності, встановлено три підходи до розуміння цього поняття. Розкрито сутність таких понять, як «фінансова відповідальність», «фінансова відповідальність за податкові правопорушення», «податкове правопорушення». Доведено самостійність фінансової відповідальності як окремого різновиду юридичної відповідальності, а також наголошено на важливості позитивного (проспективного) аспекту відповідальності.

Встановлено, що фінансова відповідальність за податкові правопорушення є суспільними відносинами між державою в особі уповноважених органів і порушником, які виникають внаслідок порушення податкових норм і полягають у застосуванні уповноваженими державними органами до правопорушника фінансових санкцій, котрі забезпечуються державним примусом із метою припинення правопорушення, відшкодування заподіяної шкоди й охорони суспільних інтересів у разі скоєння правопорушення або реалізації фінансово-правомірної поведінки; як обов'язок суб'єктів фінансових правовідносин із дотримання приписів податкових норм саме у проспективному аспекті.

Запропоновано власне визначення податкового правопорушення, а також розкрито поняття «податкового правопорушення», яке не можна розглядати окремо від поняття «фінансової відповідальності за податкові правопорушення», адже факт податкового правопорушення є підставою для застосування фінансової відповідальності.

Автор також підкреслює, що податкове правопорушення є саме фактичною підставою фінансової відповідальності. У статті висвітлено й інші підстави для застосування фінансової відповідальності та виокремлено комплекс суттєвих ознак податкового правопорушення.

Ключові слова: фінансова відповідальність, податкове правопорушення, фінансова відповідальність за податкові правопорушення, фінансово-правова відповідальність.

Smakohrai M. K. THE CONCEPT OF FINANCIAL LIABILITY FOR TAX OFFENSES

The article is devoted to the legal nature of financial liability for tax offenses. Various scientific points of view on the institute of financial liability are analyzed. Three approaches to the understanding of the concept of financial liability are established. The author reveals the essence of such concepts as “financial liability”, “financial liability for tax offenses”, “tax offense”. The independence of financial liability as a separate type of legal liability is given and the author notes the importance of positive (prospective) aspect of liability.

It is established that financial liability for tax offenses is a social relationship between the state in the face of authorized bodies and the offender, arising from a violation of tax norms and consists in the application of the authorized state bodies to the offender financial sanctions, which are provided by state coercion to stop the offense, compensation for the damage caused and protection of public interests in the case of an offense or implementation of financial and legal behavior; can be in the form of the obligation of subjects of financial legal relations to comply with the prescriptions of tax norms in a prospective aspect.

The article provides a definition of tax offenses, as well as the concept of “tax offenses”, which cannot be considered separately from the concept of “financial liability for tax offenses”, because the fact of tax offenses is the basis for the application of financial responsibility.

The author also emphasizes that the tax offense is the very factual basis for financial liability. The article highlighted other grounds for the application of financial liability and identified a set of essential signs of tax offenses.

Key words: financial liability, tax offenses, financial liability for tax offenses, financial and legal liability.

Вступ. Створення дієвого механізму застосування відповідальності є необхідним для забезпечення порядку та безпеки у державі. Саме держава має виняткове право на застосування примусу задля забезпечення і підтримання існування суспільства на високому рівні, створення умов для його розвитку, гарантування верховенства права. Однією з найважливіших у системі юридичної відповідальності є фінансова відповідальність. З огляду на глобалізацію, постійний розвиток фінансового права та фінансового сектору у сучасному світі неможливо оминути увагою дослідження правової природи

фінансової відповідальності за податкові правопорушення.

Постановка проблеми. Поняття «фінансової відповідальності» має важливе практичне значення, адже від його правильності та комплексності залежить реалізація механізму фінансової відповідальності. Відсутність єдиних поглядів на фінансову відповідальність за податкові правопорушення призводить до одностороннього сприйняття цього поняття, а частина вчених взагалі не визнає його існування. Вирішенню цієї ситуації не сприяє відсутність законодавчого закріплення й уніфікації таких термінів, як «фінансова відповідальність»

і «порушення податкового законодавства». Ця проблематика є актуальною, оскільки тривають суперечки щодо місця фінансової відповідальності у системі юридичної відповідальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням фінансової відповідальності та фінансової відповідальності за податкові правопорушення займалися Д.О. Гетманцев, Е.С. Дмитренко, П.М. Дуравкин, Л.К. Воронова, О.П. Орлюк, А.Й. Іванський, О.В. Муконін, М.І. Трипольська, З.М. Будько та інші вчені. Незважаючи на значну кількість наукових праць, ми вважаємо поняття «фінансової відповідальності» не розкритим повною мірою. Автори використовують різні підходи до його визначення або ж воно є занадто вузьким чи однобічним, а деякі вчені просто заперечують існування такого виду відповідальності.

Метою статті є дослідження та визначення правової природи фінансової відповідальності, у тому числі за податкові правопорушення, як самостійного виду у системі юридичної відповідальності та поняття «податкового правопорушення» як підстави для застосування фінансової відповідальності.

Виклад основного матеріалу. Неналежне виконання або невиконання обов'язку щодо сплати податків, а також вимог, установлених Податковим кодексом України, є податковими правопорушеннями, за які встановлена юридична відповідальність, у тому числі й фінансова.

Історично поняття «відповідальності» формувалося та розглядалося крізь призму позитивного та ретроспективного аспектів. Позитивним аспектом відповідальності вважалося розуміння й усвідомлення особою боргу перед усім суспільством, іншими людьми, усвідомлення своїх дій, узгодження їх із обов'язками, зумовленими суспільними зв'язками особи. Ретроспективна ж відповідальність розумілася як відповідальність за порушення встановлених приписів, тобто за дії чи бездіяльність у минулому, що призвели до такого порушення [1].

На нашу думку, не варто применшувати роль позитивного аспекту відповідальності. Усвідомлення особою необхідності правомірної поведінки, розуміння важливості підтримання порядку у суспільстві, дотримання моральних та інших обов'язків чи заборон суттєво знижує кількість правопорушень.

Інститут відповідальності швидко розвивається, система юридичної відповідальності була та є актуальною для досліджень, тому навколо питання самостійності фінансової відповідальності як окремого виду у системі юридичної відповідальності серед вчених точаться численні дискусії.

На думку А.Й. Іванського, фінансова відповідальність є самостійною. Вона є видом публічної юридичної відповідальності, що активно контак-

тує з іншими видами відповідальності. На його думку, фінансово-правова відповідальність має достатньо специфічних ознак і функцій, щоб вважатися окремою [2, с. 79].

О.В. Муконін вважає фінансову відповідальність окремим видом юридичної, який є системою юридичних заходів держави відновлювального та припиняючого характеру, передбаченою нормами податкового права, котрі діють як гарантія їх дотримання. Вона застосовується до спеціальних суб'єктів правопорушення, тобто до платників податків, забезпечується за допомогою засобів державного примусу, має визначене коло суб'єктів і пов'язана з негативними наслідками морального та матеріального характеру для самого порушника, реалізується у характерних для неї процесуальних формах із особливими підставами щодо притягнення та настання фінансово-правової відповідальності [3, с. 218].

Ми підтримуємо наведене визначення та позицію автора стосовно того, що фінансова відповідальність є самостійною у системі правової відповідальності та має свої підстави щодо настання і притягнення. О.В. Муконін, а також деякі інші вчені визначають податкову відповідальність як складову частину (підвид) фінансової [4, с. 109–110].

Хоча науковцями підтримується думка про введення поняття «податкової відповідальності», може постати питання про доцільність такого виокремлення.

Самостійність фінансової відповідальності підкреслює й Е.С. Дмитренко. Вона вважає фінансово-правову відповідальність сукупністю правовідносин між державою в особі уповноважених органів і самим порушником фінансово-правових норм, спричинення негативних наслідків за скоєне правопорушення з метою покарання правопорушника у відповідній для сфери фінансово-правового регулювання формі, відшкодування заподіяної шкоди (у ретроспективному аспекті) [5, с. 153]. Автор особливо підкреслює ретроспективний аспект відповідальності.

Щодо термінології, то поняття «фінансово-правова відповідальність» і «фінансова відповідальність», на нашу думку, є тотожними, тому ми вживаємо їх як взаємозамінні.

Визначаючи фінансову відповідальність, Д.О. Гетманцев формує її як вид правовідношення, що виникає через вчинення правопорушення у сфері суспільних відносин, які складаються у сфері використання публічних фондів держави, мобілізації та розподілу публічних фондів держави, змістом котрого є передбачені фінансово-правові санкції, що застосовуються до правопорушника як покарання [4, с. 348]. Визначення Е.С. Дмитренко здається більш широким, комплексним і послідовним.

Часто автори визначають фінансову відповідальність як міру осуду, тобто фінансово-правова відповідальність стає вираженою мірою державного осуду, який проявляється у нормативному і забезпеченому державним примусом обов'язку зазнавати відповідних заходів державного примусу до суб'єкта фінансового правопорушення у виді фінансових санкцій за вчинене суб'єктом правопорушення у сфері публічної фінансової діяльності [2, с. 116]. Аналогічну думку підтримує й О.П. Орлюк, говорячи про міру осуду держави та державний примус [6, с. 84].

На нашу думку, такий підхід не є правильним, бо державний осуд виникає як наслідок виникнення правовідносин між самим порушником фінансово-правових норм і державою в особі уповноважених органів.

Деякі вчені роблять акцент не на правовідносинах чи мірі державного осуду, а на формі державного примусу. Л.К. Воронова вважає фінансово-правову відповідальність формою реалізації державно-владного примусу, який у разі порушення фінансово-правових норм виникає і полягає у застосуванні санкцій до порушника уповноваженими державними органами [7, с. 114].

Проаналізувавши ці визначення, ми виділяємо три підходи до розуміння фінансової відповідальності. Перший базується на державному осуді. Ми не можемо цілком погодитися з ним, адже неможливо віднести усі примусові заходи до заходів фінансової відповідальності. Другий підхід робить акцент на формі державного примусу, за допомогою якого реалізується державний осуд. Третій базується на правовідносинах між державою (її уповноваженими органами) та правопорушником, які складно розглядати без державного осуду та примусу, а тяжіння до ретроспективного аспекту впливає на розуміння поняття і занадто звужує його.

На нашу думку, фінансова відповідальність – це суспільні відносини між державою в особі уповноважених органів і порушником, що виникають внаслідок порушення фінансово-правових норм і полягають у застосуванні уповноваженими державними органами до правопорушника фінансових санкцій, які забезпечуються державним примусом із метою припинення правопорушення, відшкодування заподіяної шкоди й охорони суспільних інтересів у разі скоєння правопорушення або реалізації фінансово-правомірної поведінки; це обов'язок суб'єктів фінансових правовідносин із дотримання приписів фінансово-правових норм у проспективному аспекті.

Ми є прихильниками комплексного підходу. Надмірне акцентування на одночасному використанні ретроспективного та проспективного аспектів не варто підтримувати через невиправданий філософський зміст.

Часто, визначаючи фінансову відповідальність самостійним видом, вчені вказують її особливості. Основною особливістю є те, що вона має не лише штрафні, а й правовідновлювальні санкції, які змушують фізичних і юридичних осіб виконувати свої обов'язки, передбачені фінансовим (податковим) законодавством. Окрім того, вони забезпечують певну компенсацію завданої шкоди, і це є одним із важливих факторів визначення розміру фінансово-правових санкцій [8, с. 132–133].

Основним аргументом проти існування фінансової відповідальності виступає посилення на ст. 92 Конституції України [9]. У статті визначені види юридичної відповідальності, а саме адміністративна, цивільна, дисциплінарна та кримінальна, а тому існування інших видів відповідальності, окрім тих, що передбачені Конституцією України, є неможливим, проте у рішенні Конституційного Суду України від 30 травня 2001 р. № 7-рп/2001 [10] роз'яснено, що положення п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України потрібно розуміти так, що безпосередньо ним не встановлюються конкретні види юридичної відповідальності, адже зі ст. 92 Конституції України [9] не випливає, що сам перелік є вичерпним.

Фінансову відповідальність за податкові правопорушення не можна розглядати окремо від поняття «податкового правопорушення», яке є фактичною підставою для застосування фінансової відповідальності.

Відповідно до ст. 109 Податкового кодексу України (ПКУ) податковим правопорушенням є протиправне діяння у вигляді дії чи бездіяльності платників податків, посадових осіб контролюючих органів, податкових агентів та/або їх посадових осіб, що призвели до неналежного виконання чи невиконання вимог, встановлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого було покладено на відповідні контролюючі органи [11].

Податкове правопорушення є комплексом суттєвих ознак. Насамперед це: діяння, котре може бути у вигляді дії або бездіяльності; винність; караність. Саме визначення податкового правопорушення має базуватися на істотних ознаках правопорушення, притаманних й іншим правопорушенням, зокрема фінансовому.

Д.М. Кобелька стверджує, що податковим правопорушенням є небезпечне, винне і шкідливе діяння деліктоздатного суб'єкта, направлене на порушення фінансового законодавства, яке регулює мобілізацію, розподіл чи перерозподіл, використання централізованих і децентралізованих фондів коштів [12, с. 196], проте це визначення мало розкриває сам суб'єкт податкового правопорушення, ми вважаємо, що воно повинно бути більш комплексним.

Більш широко до поняття підходить А.Й. Іванський. Він вважає, що фінансове правопорушення є суспільно шкідливим, небезпечним і протиправним діянням, яке порушує фінансово-правові норми, винним діянням деліктоздатної особи, що порушує охоронювані фінансові інтереси та права, за яке застосовується фінансово-правова відповідальність [2, с. 165].

Ми підтримуємо таке визначення, адже воно є досить комплексним, ним підкреслюється винність діяння деліктоздатної особи.

М.О. Мацелик вважає фінансовим правопорушенням діяння на підконтрольних об'єктах, наслідком якого є порушення фінансово-правових норм [13, с. 43]. Нам здається таке визначення занадто спрощеним, розуміння підконтрольного об'єкта не є чітким, немає згадки про відповідальність суб'єкта правопорушення.

Е.С. Дмитренко розглядає фінансове правопорушення як протиправне, суспільно небезпечне, винне діяння деліктоздатної особи, котра порушила порядок мобілізації, розподілу та використання публічних фондів коштів, що регулюється фінансово-правовими нормами, за котре передбачена фінансово-правова відповідальність [5, с. 165].

На нашу думку, податковим правопорушенням є протиправне, суспільно небезпечне діяння деліктоздатного платника податку, посадових осіб контролюючих органів, податкових агентів та/або їх посадових осіб, яке призвело до невиконання чи неналежного виконання вимог ПКУ чи іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та за яке передбачена фінансово-правова відповідальність.

Варто сказати, що податкове правопорушення є підставою (фактичною підставою) фінансово-правової відповідальності, а нормативною підставою – наявність відповідної норми права. Поряд із фактичною та нормативною підставами притягнення до юридичної відповідальності підставою настання юридичної відповідальності, на думку О.Ф. Скакун, є процесуальна підстава (рішення правозастосовного органу) та відсутність обставин для звільнення від відповідальності [14, с. 440].

Нормативна підстава юридичної відповідальності суб'єкта фінансового права – це наявність відповідної норми права, що забороняє чи дозволяє поведінку у сфері фінансової діяльності, встановлює форму заходів і їх конкретний обсяг у разі порушення чи дотримання норми цим суб'єктом.

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 така сукупність обставин, наявність яких робить

таку відповідальність необхідною (фактична, нормативна, процесуальна підстава та відсутність обставин для звільнення від відповідальності) [15, с. 66].

Висновки. Під фінансовою відповідальністю необхідно розуміти окремий самостійний різновид юридичної відповідальності, котрий відіграє особливу роль у загальній системі такої відповідальності з огляду на власні особливості та сферу застосування. Надане нами визначення фінансової відповідальності за податкові правопорушення є більш комплексним і дозволяє підійти до поняття з різних позицій.

Ми виокремлюємо три основні підходи до розуміння сутності фінансової відповідальності: перший описує цей інститут крізь призму державного осуду, другий акцентує на формі державного примусу, третій характеризує фінансово-правову відповідальність у контексті існування правових відносин між державою та порушником податкового права.

Податкове правопорушення є фактичною підставою фінансової відповідальності. Таким є протиправне, суспільно небезпечне діяння деліктоздатного платника податку, посадових осіб контролюючих органів, податкових агентів та/або їх посадових осіб, яке призвело до невиконання чи неналежного виконання вимог ПКУ чи іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та за яке передбачена фінансово-правова відповідальність.

Література

1. Рабінович П.М. Основи загальної теорії права і держави. Київ, 1999.
2. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.
3. Муконін О.В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3. С. 216–220.
4. Гетманцев Д.О., Макарьчук Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : науково-практичний посібник / за заг. ред. Гетманцева Д.О. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 748 с.
5. Дмитренко Е.С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 592 с.
6. Орлюк О.П. Фінансове право: академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 880 с.
7. Фінансове право : навчальний посібник / Л.К. Воронова та ін. ; за заг. ред. Н.Ю. Пришви. Київ : Ліра-К, 2018. 376 с.
8. Демидов О.А. Напрямок підвищення відповідальності платників за своєчасність сплати податків. *Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення* : збірник наукових праць за матеріалами науково-практичної конференції, 1–2 грудня 2000 р. Ірпінь. Ч. 1. С. 132–133.
9. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

10. Рішення Конституційного суду України від 30 травня 2001 р., справа № 7-рп/2001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01>.

11. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17>

12. Кобелька Д.М. До проблеми визначення поняття правопорушень у фінансовій сфері. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція.*

2014. Вип. 11 (1). С. 195–197. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11\(1\)_57](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11(1)_57).

13. Мацелик М.О. Адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2005. 19 с.

14. Скакун О.Ф. Теорія держави і прават : підручник. Харків : Консум, 2001. 656 с.

15. Дмитренко Е.С. Теоретичний аналіз підстав юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права. *Бюлетень Міністерства юстиції України.* 2005. № 2 (40). С. 65–70.