

Розділ



ФІНАНСОВЕ ТА БАНКІВСЬКЕ ПРАВО

УДК 347.73:336

Д. М. Лук'янець, д-р юрид. наук, доцент, завідувач кафедри кримінально-правових дисциплін ДВНЗ “Українська академія банківської справи Національного банку України”

ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ: НЕДОЛІКИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті аналізуються норми Податкового кодексу України, якими визначається фінансова відповідальність, доводиться невідповідність зазначених норм вимогам Конституції України, виявляються недоліки правового регулювання фінансової відповідальності.

Ключові слова: юридична відповідальність, фінансова відповідальність, Податковий кодекс.

Постановка проблеми. Теоретичним і практичним аспектам фінансової відповідальності в науковій літературі було присвячено досить багато уваги. Варто нагадати, що тривалий час відбувалася дискусія стосовно того, чи можна вважати фінансову відповідальність окремим видом юридичної відповідальності, чи вона є окремим видом адміністративної відповідальності, які функції притаманні фінансовій відповідальності та що є її підставами.

Аналіз останніх досліджень. Серед робіт останнього часу в цьому контексті слід відзначити фундаментальну працю А. Й. Іванського [1], присвячену теоретичному аналізу фінансової відповідальності, та монографію Ю. О. Ровинського, присвячену державному примусу у системі фінансового права України [2]. Але з прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПКУ), відбулася значна для юридичної науки подія: фінансова відповідальність з теоретичної конструкції перетворилася на реальний правовий інститут, і хоча вона суттєво відрізняється від того образу фінансової відповідальності, який створювався науковцями,

варто подивитись на неї з позицій суто практичного характеру.

Метою статті є аналіз нормативної конструкції фінансової відповідальності, яка міститься у Податковому кодексі України, та її оцінка з точки зору повноти правового регулювання.

Виклад основного матеріалу. Оцінюючи нормативну конструкцію фінансової відповідальності, перше, що звертає на себе увагу – це певна її примітивність. Відповідно до статті 111 ПКУ за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПКУ та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Відповідно до статті 113 ПКУ штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого

покладено на органи державної податкової служби, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених цим Кодексом та іншими законами України. Сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань.

Але, як виявляється при подальшому з'ясуванні, порядку застосування штрафних санкцій як такого просто не існує.

Відповідно до статті 116 ПКУ у разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення.

Сама ж процедура застосування фінансових санкцій виглядає наступним чином. Відповідно до статті 86 ПКУ результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу Державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Такі заперечення розглядаються органом Державної податкової служби протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 58 цього Кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що такий платник податку зазначає у запереченнях.

У разі якщо платник податку виявив бажання взяти участь у розгляді його заперечень до акта перевірки, орган Державної податкової служби зобов'язаний повідомити такого платника податків про місце і час проведення такого

розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень, але не пізніше ніж за два робочі дні до дня їх розгляду.

Участь керівника відповідного органу Державної податкової служби (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки.

Рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником органу державної податкової служби (або його заступником) з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (у разі їх наявності). Платник податків або його законний представник може бути присутнім під час прийняття такого рішення.

Пунктом 14.1.39 статті 14 ПКУ встановлено, що грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Таким чином, рішення про застосування фінансових санкцій, яке за нормами ПКУ має назву “рішення про визначення грошових зобов'язань”, приймається керівником органу Державної податкової служби на підставі акта перевірки, а за наявності заперечень – за результатами розгляду заперечень.

Аналіз вищенаведених норм дає можливість стверджувати, що провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності як такого не існує, тобто фінансова відповідальність реалізується поза процесуальною формою. Більше того, у ПКУ фактично не описано процедури розгляду заперечень платника податків. Якими правами користується платник податків у процесі розгляду його заперечень, ПКУ також не визначає. Тобто у платника податків в цьому сенсі взагалі жодних процесуальних прав немає.

Очевидно, що відсутність окремо визначеного провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності обумовлює й відсутність принципів провадження, притаманних іншим видам юридичної відповідальності.

Цікавими є й підстави фінансової відповідальності. Конкретні склади правопорушень, які є підставами фінансової

відповідальності, викладені у статтях 117–128 ПКУ. Причому одразу звертає на себе увагу той факт, що всі фінансові санкції у вигляді штрафу є абсолютно визначеними. Розмір штрафів встановлено або у конкретній сумі (статті 117–121, 128), або у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань.

Такий спосіб визначення розміру фінансових санкцій у вигляді штрафу обумовлений повною відсутністю у ПКУ обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність.

Іншою особливістю правового регулювання підстав фінансової відповідальності є повна відсутність норм, які стосуються визначення традиційних елементів суб'єктивної сторони правопорушення, а саме вини, мотиву і цілей протиправного діяння. Якщо мотив і ціль є факультативними елементами суб'єктивної сторони правопорушення, то вина є її ключовим елементом. Але жодного положення про вину особи, що притягується до фінансової відповідальності, у ПКУ немає. Немає і згадки про це навіть у визначенні поняття “податкове правопорушення”, наведеному у статті 109 ПКУ.

Такий стан справ дає всі підстави стверджувати, що притягнення до фінансової відповідальності здійснюється на засадах об'єктивного ставлення у вину, без урахування будь-яких обставин вчинення правопорушення, а також причин та умов, що призвели до вчинення такого правопорушення.

Відповідно до статті 111 ПКУ за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. І в даному випадку незрозуміло, чому фінансова відповідальність реалізується на принципах, відмінних від принципів адміністративної чи кримінальної відповідальності?

Відомо, що саме принципи юридичної відповідальності значною мірою визначають її функції. Стосовно фінансової відповідальності можна виділити лише одну її функцію – каральну, а точніше, фіскальну. Складається таке враження, що головною метою застосування фінансової відповідальності є додаткове наповнення бюджету за рахунок протиправної поведінки платників податків.

Натомість, якщо на фінансову відповідальність покласти превентивні та виховні функції, її нормативна конструкція

повина виглядати по-іншому. По-перше, фінансові санкції у вигляді штрафу мають застосовуватися лише в тому випадку, коли правопорушення, яке є підставою фінансової відповідальності, вчинене умисно. В даному випадку стає зрозумілою каральна спрямованість санкцій. Якщо ж правопорушення сталося з причин, що не залежали від волі та свідомості платника податків, або осіб, уповноважених нараховувати чи сплачувати податки, то це має виключати застосування будь-яких санкцій.

Принцип презумпції невинуватості, який є ключовим для всіх видів юридичної відповідальності, має бути властивим і фінансовій відповідальності повною мірою.

Відповідно до статті 3 Конституції України права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави. Очевидно, що цей конституційний принцип має повною мірою дотримуватися і у сфері податкових відносин.

Відповідно до статті 61 Конституції України юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. Зміст цієї норми полягає в тому, що при призначенні покарання, стягнення, застосування інших заходів, пов'язаних з притягненням особи до юридичної відповідальності того чи іншого виду мають враховуватися дані про особу винного, зокрема такі, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, або такі, які є кваліфікуючими ознаками правопорушення, дані про спосіб життя особи, її майновий стан, ступінь її вини, мету і мотиви вчинення правопорушення тощо, і з урахуванням цих даних має остаточно вирішуватись питання про вид і міру покарання (стягнення), про можливість звільнення особи від відповідальності чи від покарання (стягнення тощо) [3, с. 528].

Зазначений конституційний принцип індивідуалізації юридичної відповідальності реалізований у правовому регулюванні кримінальної та адміністративної відповідальності, але стосовно фінансової відповідальності за ПКУ його повністю проігноровано і це можна вважати суттєвою прогалиною у правовому регулюванні податкових відносин.

Окремі положення ПКУ стосовно відповідальності мають недоліки і юридико-технічного характеру. Так, статтею 109 ПКУ

встановлено, що податкові правопорушення – це 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.

Виходячи з цього визначення, об'єктивна сторона податкового правопорушення складається з протиправного діяння та його наслідків у вигляді невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством. Іншими словами, наслідком одного протиправного діяння має бути інше протиправне діяння.

Але за логікою такого визначення, якщо відсутнє одне з наведених протиправних діянь, склад податкового правопорушення буде відсутнім.

Якщо проаналізувати склади правопорушень, що є підставами фінансової відповідальності, неважко побачити, що майже у всіх складах правопорушень, передбачених статтями 117–122 ПКУ, відсутні ознаки податкового правопорушення.

Так, наприклад, статтею 120 ПКУ передбачена відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків) у вигляді штрафу в розмірі 170 грн за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Неподання декларації само по собі є протиправним діянням, але воно не тягне за собою невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами.

В інших статтях з наведеного вище переліку спостерігається така сама картина: об'єктивна сторона правопорушення складається лише з одного елемента.

Крім того, варто звернути увагу на той факт, що в подальшому термін “податкове правопорушення” у тексті ПКУ майже не використовується і тоді стає незрозумілим, навіщо взагалі було вводити у ПКУ відповідну дефініцію.

Висновки. Навіть такий короткий аналіз положень ПКУ, які стосуються фінансової відповідальності, дає можливість зробити відповідні висновки стосовно недоліків

нормативної конструкції фінансової відповідальності:

- 1) фінансовій відповідальності за ПКУ не притаманна процесуальна форма;
- 2) нормативна конструкція фінансової відповідальності за ПКУ не відповідає принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, закріпленому у статті 61 ПКУ;
- 3) притягнення до фінансової відповідальності здійснюється на основі принципу об'єктивного ставлення у винуватця;
- 4) у процесі притягнення до фінансової відповідальності за ПКУ особа, що притягується до неї, не має жодних процесуальних прав.

З урахуванням викладеного можна констатувати, що нормативна конструкція фінансової відповідальності за ПКУ потребує суттєвого удосконалення і подальші наукові дослідження в цьому напрямку мають бути спрямовані на створення такої моделі фінансової відповідальності, яка б повністю відповідала конституційним принципам юридичної відповідальності.

Список літератури

1. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз [Текст] : монографія / А. Й. Іванський. – Одеса : Юридична література, 2008. – 504 с.
2. Ровинський Ю. О. Державний примус у системі фінансового права України [Текст] : монографія / Ю. О. Ровинський. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 404 с.
3. Конституція України: Офіційний текст : коментар законодавства України про права та свободи людини і громадянина [Текст] : навч. посіб. / авт.-упоряд. М. І. Хавронюк. – К. : Парламентське видавництво, 1999. – 544 с.

Отримано 06.02.2012

Аннотація

В статті аналізуються норми Податкового кодексу України, котрими регламентується фінансова відповідальність, доказывается несоответствие указанных норм Конституции Украины, выявляются недостатки правового регулирования финансовой ответственности.

Summary

The article is devoted to the analysis of the Ukrainian Tax Code norms that regulate financial liability, it is proved their non-compliance with the Constitution of Ukraine, it is specified the defects of their legal regulation.