

## ФИНАНСОВОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 342.9

### ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ ЯК ПРОЯВ ПРИМУСУ

Дмитро ДОРОШЕНКО,  
докторант

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

#### АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена аналізу питання про відповідальність у сфері податкового права. Автор дійшов висновку, що притягнення до відповідальності за податкові правопорушення є державно-правовим примусом у сфері оподаткування, при цьому йдеться про кримінальну, адміністративну та фінансову (штраф) відповідальність.

**Ключові слова:** примус, податковий примус, податковий обов'язок, заходи податкового примусу, платник податків, відповідальність у податковому праві

#### PROSECUTE FOR TAX OFFENSES AS A MANIFESTATION OF COERCION

Dmytro DOROSHENKO,  
Doctoral Student of the  
Yaroslav Mudryi National Law University

#### SUMMARY

The article is devoted to the question of responsibility in the field of tax law. The author came to the conclusion that the prosecution for tax offenses is state-legal compulsion in the field of taxation, when it comes to criminal, administrative and financial (penalty) liability.

**Key words:** enforcement, tax enforcement, tax debt, measures of tax enforcement, taxpayer liability in tax law

**Постановка проблеми.** Заходи юридичної відповідальності закріплені в санкціях особливого різновиду правових норм – норм юридичної відповідальності. Ознаки заходів юридичної відповідальності базуються на їх нормативній основі. Характеристики заходів юридичної відповідальності за правопорушення повинні ґрунтуватися на загальних ознаках державного примусу. Вони включають у себе і деякі з ознак юридичної відповідальності в цілому. У податкових правовідносинах завжди йдеться про баланс інтересів платника податків і держави, в тому числі у зв'язку із застосуванням заходів юридичної відповідальності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремим проблемам податкового примусу присвячені дисертаційні роботи та монографічні дослідження, наприклад, таких науковців, як: Н.А. Саттарова [1], Ю.О. Ровинський [2], О.М. Дуванський [3], А.М. Тимченко [4] та ін. Незважаючи на особливий науково-практичний інтерес, все ж ще не розроблено достатньо науково-обґрунтованої концепції системи заходів державного примусу у сфері оподаткування та остаточно не встановлено, чи належить відповідальність до заходу податкового примусу.

Тому **метою цієї статті** є аналіз напрацювань науковців стосовно відповідальності у сфері податкового права та вироблення пропозицій щодо власного бачення цього питання.

**Вклад основного матеріалу.** У ч. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [5] встановлено, що за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна. При цьому згідно з п. 2 ст. 111 ПК України фі-

нансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Коментуючи зазначену статтю, М.П. Кучерявенко заперечує проти використання конструкції фінансової відповідальності. Вчений твердить про те, що фінансова відповідальність має передбачати наслідки правопорушень всіх відносин, які регулюються фінансовим законодавством (і в галузі бюджету, і в галузі оподаткування, і в галузі обігу валютних цінностей і т. д.). Тобто конструкцію фінансової відповідальності можна використовувати, але як певну родову модель, яка об'єднує інституційні або підгалузеві різновиди відповідальності. При цьому М.П. Кучерявенко посилається на Бюджетний кодекс України, де закріплено спеціальний різновид відповідальності за порушення бюджетного законодавства, але при цьому не йдеться про фінансову відповідальність. Із цих позицій фінансист вважає логічним перенесення такого підходу і до регулювання наслідків правопорушень у сфері оподаткування, які мають бути закріплені Податковим кодексом України [6, с. 564]. О.М. Дуванський також переконує, що термін «податково-правова відповідальність» може використовуватися, однак не як самостійний вид юридичної відповідальності, а лише як видова форма фінансово-правової відповідальності [3, с. 110].

Нині фінансово-правова відповідальність формується за інституційною ознакою, виокремлення певного виду відповідальності як самостійного має відбуватися з урахуванням специфіки галузевих режимів регулювання. Як справедливо зазначається науковцями, трансформація системи фінансово-правового регулювання та інтенсивний розвиток фінансового законодавства в Україні призвели до формування значного законодавчого масиву, в якому

закріплені підстави відповідальності, санкції за порушення фінансово-правових норм та визначено процесуальний порядок застосування цих санкцій. При цьому формування зазначеного нормативного масиву відбувалося за різними напрямками. По-перше, як на рівні законів, так і підзаконних нормативних актів. По-друге, ці норми отримували різне галузеве закріплення: було встановлено кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, нецільове використання бюджетних коштів; до Кодексу про адміністративні правопорушення були включені окремі статті, які передбачали адміністративну відповідальність за порушення фінансового законодавства [7, с. 71].

Підтримуємо О.М. Дуванського, що формою фінансової відповідальності необхідно вважати лише штраф. Ознаками останнього є каральний і грошовий характер; добровільність сплати; неможливість заміни іншим видом покарання; неможливість звільнення податковим органом від його застосування; застосування не тягне судимості. Пеня не може вважатися заходом фінансово-правової відповідальності, оскільки застосовується незалежно від вини платника податків, стимулює його до належної реалізації невиконаного обов'язку зі сплати податків, а також забезпечує компенсацію втрат публічних фондів від несвочасної сплати грошового зобов'язання [3, с. 123].

Н.В. Гребенюк обґрунтувала доцільність виокремлення податково-правової відповідальності в самостійний вид юридичної відповідальності на підставі визначення її інституційних ознак, якими є: 1) особливість конструкцій штрафних санкцій у податково-правових нормах (розмір штрафу залежить від грошового вираження невиконаного або виконаного неналежним чином податкового обов'язку); 2) особливий суб'єктний склад учасників податкових відносин; 3) специфічні цілі податкової відповідальності; 4) особливості законодавчого закріплення податкової відповідальності, за яких у главі 11 розділу II ПК України визначені матеріальні підстави і процесуальний порядок накладення на платників податків – правопорушників заходів податково-правового примусу у формі податкової відповідальності [8, с. 11, 12].

Відповідно, якщо говорити про податкову відповідальність як специфічний вид юридичної відповідальності, то має бути підстава притягнення до цього виду відповідальності, що вирізняється певною специфікою. Тобто для притягнення до податкової відповідальності необхідно встановити склад правопорушення. Ця категорія становить собою наукову абстракцію, що відображає систему найбільш загальних, типових і суттєвих ознак окремих різновидів правопорушення. Саме відповідність ознак конкретного діяння ознакам складу є необхідною і достатньою підставою для притягнення правопорушника до юридичної відповідальності. В юридичній науці ці ознаки традиційно об'єднують у чотири групи: ознаки, які характеризують об'єкт правопорушення, об'єктивну сторону, суб'єкт правопорушення та суб'єктивну сторону. Виходячи із цього, склад податкового правопорушення можна визначити як сукупність встановлених законом об'єктивних і суб'єктивних ознак, які характеризують діяння як податкове правопорушення.

Об'єктом правопорушення є суспільні відносини, що регулюються й охороняються правом. У сфері податкового регулювання такими відносинами є відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку платником податків, порядок обчислення, сплати, справляння податків, податкової звітності й податкового контролю. Фактично об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів.

Зміст об'єктивної сторони становить протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням і наслідками, що настали. Об'єктивна сторона податкового правопорушення виявляється протиправністю дії (бездіяльності) суб'єкта, за яке встановлена юридична відповідальність. Об'єктивна сторона податкового правопорушення виражає систему ознак, що зовні характеризують правопорушення. Протиправність дії означає пряму заборону на його здійснення відповідною нормою податкового законодавства або здійснення даної дії у формі, що суперечить припису правової норми. У цьому випадку протиправність може проявлятися щодо будь-якого видового податкового обов'язку (відсутність податкового обліку; сплата податку із затримкою або в меншому розмірі; не надання податкової звітності й т. д.). Бездіяльність є протиправною в тому випадку, якщо обов'язок активних дій прямо передбачений податковим законодавством, а особа, незважаючи на це, відмовляється їх здійснювати.

Суб'єктивна сторона правопорушення характеризує внутрішню сторону, що відображає індивідуальну волю особи, спрямовану на досягнення певних цілей, що конкретизує психічні процеси, що відбуваються в її свідомості. Суб'єктивна сторона правопорушення характеризується наявністю вини (психічним ставленням особи до вчиненого). Ступінь її разом із мотивом, метою правопорушення залежить від характеру оцінки правопорушником своїх діянь, передбачення суспільно небезпечних наслідків цього. Вина як психічне ставлення суб'єкта до протиправного діяння і його наслідків обумовлює різне сполучення інтелектуальних і вольових засад вини, реалізацію її за допомогою свідомості й волі. Виходячи із цього, законодавчо визначаються дві форми вини: умисел та необережність.

Суб'єктом правопорушення визнається деліктоздатна, осудна особа, яка досягла певного віку та на яку відповідно до діючого законодавства може бути покладена юридична відповідальність. Відповідно до ст. 110 ПК України такими суб'єктами названо: платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб.

За вчинення податкового порушення найчастіше застосовуються штрафи. Такий висновок ґрунтується на положеннях ст. 111 ПК України, де зазначено, що фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Відповідно до п. 14.1.265 ст. 14 ПК України, штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Як вказує Н.Ю. Пришва, штраф визнається найбільш доцільною формою покарання за податкове правопорушення [9, с. 177].

**Висновки.** Підсумовуючи зазначене, можна констатувати, що притягнення до відповідальності за податкові правопорушення є державно-правовим примусом у сфері оподаткування, при цьому йдеться про кримінальну, адміністративну та фінансову (штраф) відповідальність. Особливість застосування штрафу як заходу фінансової відповідальності проявляється в тому, що, на відміну від інших видів відповідальності, його стягнення не звільняє платника податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів.

Юридична відповідальність за податкові правопорушення характеризується такими ознаками: (1) є різновидом заходів державного примусу; (2) закріплена в санкціях особливого різновиду правових норм – норми юридичної відповідальності; (3) є багатофункціональною – виконує

відновну, превентивну та виховну функції; (4) переслідує мету відновлення, превенції та виховання; (5) для притягнення до відповідальності необхідні формальна, фактична та процесуальна підстава; (6) знаходять свій вираз і конкретизацію в акті застосування юридичної відповідальності; (7) відображає кількісні та якісні характеристики державного примусу.

**Список використаної літератури:**

1. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве : дисс. ... доктора юрид. наук : 12.00.14 / Н.А. Саттарова ; Всерос. гос. налог. акад. – М., 2006. – 493 с.
2. Ровинський Ю.О. Державний примус у системі фінансового права України: моногр. / Ю.О. Ровинський ; Класич. приватний ун-т. – Запоріжжя, 2011. – 404 с.
3. Дуванський О.М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.М. Дуванський ; НУ «Юрид. акад. ім. Я. Мудрого». 2012. – Х., 2012. – 206 с.
4. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. Канд. юрид. наук: 12.00.07 / А.М. Тимченко ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2011. – 210 с.

5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р., № 2755-VI // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13. – № 13-14. – № 15-16. – № 17. – Ст. 112.

6. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.

7. Фінансове право України : навч. посіб. / за заг. ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 288 с.

8. Гребенюк Н.В. Функції податково-правового примусу : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Н.В. Гребенюк ; Класичний приватний ун-т, Запоріжжя, 2017. – 23 с.

9. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : моногр. / Н.Ю. Пришва. – К. : ЕксОб, 2003. – 280 с.

**ДОВІДКА ПРО АВТОРА**

**Дорошенко Дмитро Петрович** – докторант Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого;

**INFORMATION ABOUT THE AUTHOR**

**Doroshenko Dmytro Petrovych** – Doctoral Student of the Yaroslav Mudryi National Law University