Онищук Н. Ю.,
науковий співробітник
Науково-дослідного інституту державного будівництва та місцевого самоврядування,
Національна академія правових наук України

ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ ЯК ПІДСТАВА ПРИТЯГНЕННЯ ДО ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Відповідно до підп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [5] основним принципом податкового законодавства виступає принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Зазначений принцип є одним з декількох аспектів верховенства права, яке, у свою чергу, містить такі складові, як: 1) законність (під якою розуміється також те, що ніхто не може бути покараний, інакше як за порушення раніш прийнятого та визначеного закону, і при цьому сам закон не може бути порушений безкарно); 2) правова визначеність (юридичні норми повинні бути ясними і точними, неприпустимість зворотної дії норм закону та їх виконуваність); 3) заборона свавілля; 4) доступ до правосуддя, що забезпечується незалежними та неупередженими судами; 5) дотримання прав людини; 6) недискримінація та рівність перед законом («універсальна підпорядкованість» усіх і кожного закону) [4].

Єдиною підставою притягнення до юридичної відповідальності будь-якого виду є наявність складу правопорушення. Згідно зі ст. 109 ПКУ податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, які призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, вста-

новлених Податковим кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Далі у статтях 117–128 наводиться перелік складів податкових правопорушень.

Українське податкове законодавство не містить інституту вини й не виділяє її як один з елементів складу податкового правопорушення. Що це – етап розвитку національного податкового законодавства (у кримінальному праві у певний період був відсутній інститут вини злочинника) або принципова позиція законодавця, що закріплює принцип відповідальності без вини. Протилежної позиції дотримується російський законодавець.

Стаття 106 Податкового кодексу Російської Федерації [3] встановлює, що податковим правопорушенням визнається винне вчинене протиправне (у порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за яке цим Кодексом встановлена відповідальність. Більш того, стаття 110 ПК РФ розрізняє форми вини при здійсненні податкового правопорушення. Так, винною у вчиненні податкового правопорушення визнається особа, яка скоїла протиправне діяння умисно чи з необережності. Відсутність вини особи у здійсненні податкового правопорушення є обставиною, що унеможливлює притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення (ст. 109 ПК РФ). Статтею 111 ПК РФ передбачені обставини, що виключають вину особи у скоєнні податкового правопорушення.

Стаття 111 Податкового кодексу України визначає види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Згідно з цією статтею за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: 1) фінансова; 2) адміністративна; 3) кримінальна. Наведена норма, безперечно, викликає ряд питань щодо її змісту та доцільності.

По-перше, незрозуміло, навіщо наводити у Податковому кодексі України перелік видів відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, якщо формально ним регулюється лише перший вид (фінансова), адміністративна та кримінальна відповідальності встановлюються системами адміністративного та кримінального

законодавства відповідно (КодексомУкраїни про адміністративні правопорушення, Кримінальним кодексом України). Така норма нагадує відтворення сторінок підручника і аж ніяк не підносить рівень законодавчої техніки.

По-друге, навряд чи можна безапеляційно вести мову про існування фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності. З одного боку, дійсно, характер фінансових санкцій має істотні особливості. Однак, з іншого боку, фінансова відповідальність має охоплювати наслідки всіх порушень фінансового законодавства (яке, крім податкового, містить і бюджетне, валютне та ін.). У такому векторі фінансову відповідальність можна розглядати як певну родову конструкцію, що має свої видові прояви – податкову та бюджетну відповідальність зокрема. Такий погляд заслуговує на окрему увагу, насамперед через різку відмінність характеру санкцій, передбачених за порушення норм Податкового та Бюджетного кодексів України. Так, якщо за скоєння податкових правопорушень основним видом відповідальності є штраф, то за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу, як зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення або зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів тощо [1, ст. 117]. Одночасно Бюджетний кодекс України взагалі не використовує конструкції «фінансова відповідальність».

По-третє, певні нарікання викликає положення стосовно того, що фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Насамперед ряд нарікань викликає запропонована законодавцем конструкція «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)». У цьому випадку ми стикаємося з проблемою одночасного використання та іноді ототожнення таких понять, як «фінансова санкція», «податкова санкція» та «штраф». На нашу думку, фінансову та податкову санкцію потрібно розглядати як родову та видову конструкції відповідно. А от використання терміна «штрафна санкція» взагалі вбачається надміру обтяжливим, оскільки штраф за своєю природою і є санкцією.

Крім того, доволі непослідовною є позиція законодавця щодо застосування фінансової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені (п. 111.2 ст. 111 ПКУ). Таким положенням під сумнів ставиться

закріплений у статті 61 Конституції України [2] принцип, згідно з яким ніхто не може бути двічі притягнутий до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. Пеня, маючи особливу правову природу, традиційно розглядається як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку поряд із податковою заставою, адміністративним арештом майна та ін. Крім того, Податковий кодекс України не наводить переліку способів забезпечення виконання податкового обов'язку, що є значним недоліком, він також містить норми, що регулюють порядок застосування пені, в окремій главі після глави 11 «Відповідальність».

Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України: від 08.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
2. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
4. О верховенстве права: доклад, утвержденный Венецианской комиссией на 86-й пленарной сессии от 25–26 марта 2011 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.venice.coe.int/docs/2011/cdl-ad (2011)003rev-rus/pdf.
5. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.