



О.В. Муконін*

ПОНЯТТЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ОПОДАТКУВАННІ

Формулювання наукового завдання по визначенню сутності такої досить вагомої, завдяки її квінтесенції, категорії у сфері оподаткування, як фінансово-правова відповідальність платників податків, та з'ясування наукових проблем її становлення має на меті недопущення безпідставного погіршення правового положення платників податків чи податкових органів, настання відповідальності платників за дійсно порушене ними податкове законодавство та встановлення міри цієї відповідальності, покладання обмежень за протиправні діяння не тільки на платників податків, а й на державу в особі відповідних органів, які повинні відбуватись на підставі Закону з попереднім відображенням у ньому тих фінансово-правових новацій, які стало сформувались в податковій доктрині, мають практичну перспективу розвитку та наукове підґрунтя. Крім того, обрана проблема дослідження тісно пов'язана з прийнятою 13 липня 2000 року за № 1868-III Постановою Верховної Ради України "Про прийняття за основу проекту Податкового кодексу України".

Розв'язання проблеми по з'ясуванню правового статусу фінансово-правової відповідальності має певну історію розробки як в галузі теорії держави і права, так і в галузях адміністративного, та звісно фінансового права. Концептуальні розробки цієї проблеми закладені на фундаменті цілісної та багатогранної теорії податків, запроваджені Д.А. Бекерською, Л.К. Вороною, П.Т. Гегою, М.П. Кучерявенко, П.С. Пацурківським та їхніми послідовниками. Також враховано результати досліджень різних аспектів сутності фінансово-правової відповідальності в працях М.М. Весельського, О.В. Бакун, В.В. Безугли, Р.О. Гаврилюка, С.Т. Кадькаленка, Т.А. Латковської, О.Г. Свечнікової, А.Г. Пишного, М.О. Перепелиці та деяких інших.

Метою цієї статті є встановлення властивості основних аспектів правової відповідальності факторам, які окреслюють фінансово-правову відповідальність як окреме явище та з'ясування закономірностей фінансово-правової відповідальності платників податків через визначення мети фінансово-правової відповідальності, її принципів, функцій та ознак.

Останнім часом в юридичній науці постало питання, яке зумовило відсутність єдиної точки зору про існування такого виду юридичної відповідальності як фінансово-правова. Так, деякі автори вважають, що фінансова відповідальність за матеріальним критерієм є різновидом адміністративної відповідальності, оскільки сторони знаходяться в нерівному положенні, однак вона має присутні лише її специфічні властивості¹. Інші, навпаки, стверджують, що неприйнятним є само застосування терміну "фінансова відповідальність"². Беручи до уваги специфіку заходів — фінансово-правові санкції, А.Г. Пишний говорить про існування фінансово-правової відповідальності, визначаючи її як "особливий вид юридичної відповідальності, який, крім загальних характеристик відповідальності, має специфічні ознаки та якості, наявність яких дає змогу уособити фінансово-правову відповідальність як самостійний вид юридичної

© Муконін О.В., 2005

* аспірант Одеського державного економічного Університету

¹ Сорокин В.Д. Административно-процессуальное право. — М.: Юрид. Лит-ра., 1972. — С. 49

² Юстус О.І. Фінансово-правова відповідальність платників податків — організацій. Автореф. дис. ... канд. юрид. Наук. — Саратов., 1997. — С. 18



відповідальності”³.

На нашу думку ознаки та поняття фінансово-правової відповідальності платників податків, слід характеризувати через її мету, функції та принципи, які зумовлюють закономірності цього явища, відображаючи всі його аспекти.

Мета фінансово-правової відповідальності платників податків проявляється в загальному та конкретному аспектах. У загальному аспекті мета фінансово-правової відповідальності полягає в захисті інтересів держави в частині планомірного надходження обов'язкових платежів до її централізованих грошових фондів та у формуванні в платників податків податкової сумлінності, щодо необхідності виконання ними податкових зобов'язань у точній відповідності до податкового законодавства. У конкретному аспекті метою фінансово-правової відповідальності платників податків є покарання податковими органами платників податків в кожному конкретному випадку порушення останніми правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків, зборів та обов'язкових платежів. Проте досягнення мети фінансово-правової відповідальності платників податків, як в загальному, так і в конкретному аспекті можливе лише через розкриття та комплексне втілення в правовому полі принципів та функцій фінансово-правової відповідальності.

Фінансово-правова відповідальність ґрунтується на загальних принципах юридичної відповідальності, однак принципи фінансово-правової відповідальності також характеризуються певними особливостями. Так, принцип законності по відношенню до фінансово-правової відповідальності означає передусім застосування податкових санкцій у суворій відповідності до спеціального закону з питань оподаткування, який встановлює порядок нарахування пені та штрафних санкцій. Принцип невідворотності фінансово-правової відповідальності означає, що у випадку скоєння платником податку податкового правопорушення він неминуче повинен зазнати на собі заходів податкової відповідальності. Справедливість покарання за цим автором, означає встановлення його точної міри, адекватної міри податкового правопорушення. Платник податку згідно чинного законодавства повинен нести фінансово-правову відповідальність тільки за заподіяні виключно ним податкові правопорушення⁴.

Достатньо повною мірою охарактеризував принципи юридичної відповідальності при застосуванні фінансово-правової відповідальності В.С. Ковальський, за яким невідворотність покарання в цих правовідносинах полягає також в тому, що економічні санкції застосовуються незалежно від причин відхилення діяльності або допущення порушення чинного законодавства, а відповідальність за повноту та своєчасність сплати фінансових санкцій покладається на керівників підприємств, установ, організацій та інших суб'єктів підприємницької діяльності⁵.

Принцип юридичної доцільності зводиться до того, що фінансові санкції можуть не застосовуватися, якщо суб'єкт господарювання самостійно виявив порушення (відхилення у своїй діяльності) і заздалегідь повідомив про це уповноважений орган та здійснив усі необхідні дії з тим, щоб локалізувати негативні наслідки.

Принцип правової захищеності суб'єктів економічних відносин в тім, що за Конституцією України держава взяла на себе обов'язок підтримувати і гарантувати розвиток ринкових відносин, проголосила рівність усіх форм власності, а також рівні можливості доступу підприємців до матеріально-технічних, фінансових, трудових, природних та інших ресурсів. Органи державного управління будують свої відносини з підприємцями, не втручаючись у господарську діяльність, а лише здійснюючи контроль у межах та порядку, передбачених нормативно-правовими актами.

³ Пишний А.Г. Фінансово-правова відповідальність як інститут фінансового права // Науковий вісник Чернівецького університету. Вип. 14. Правознавство. — Чернівці: ЧДУ, 1997. — С. 192-202

⁴ Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб (за законодавством України). — Чернівці.: Рута, 2002 — С. 136.

⁵ Ковальський В.С. Фінансові санкції за законодавством України.- К.: Юрінком Інтер, 2001. — С. 5.



Однак, ключовим у питанні принципів відповідальності є те, що норми законодавства про відповідальність у сфері оподаткування формуються на базі найважливіших принципів оподаткування, що знайшли чітке законодавче закріплення в Законі України “Про систему оподаткування”⁶.

Для визначення поняття фінансово-правової відповідальності важливо проаналізувати її функції. На думку автора, передбачені в теорії держави та права функції юридичної відповідальності, поділяючись на правоохоронні (компенсаційні та каральні) та виховні (загальнопривентивні та спеціально-привентивні)⁷, в повній мірі притаманні фінансово-правовій відповідальності. Адже правоохоронна компенсаційна функція — спрямована на відновлення незаконно порушених прав, на примусове виконання невиконаних обов’язків по сплаті податків, властивих, насамперед майновій відповідальності (відновлення майнового права). Правовстановчі санкції мають абсолютно визначений характер: розмір заподіяної шкоди — несплати податку, може бути точно визначений незалежно від обставин правопорушення. Правоохоронна каральна дія спрямована на покарання державою правопорушника і попередження нових податкових правопорушень. Каральні санкції мають відносно визначений характер, установлюють вищу або нижчу межі покарання (стягнення): його призначення залежить від обставин правопорушення, ступеня провини, характеристики особистості й інших обставин. Виховна загальнопривентивна — направлена на виховання платників податків в дусі поваги до податкових законів, механізму адміністрування податків, а спеціально-привентивна направлена на виховання правопорушника — окремого платника податків.

Крім загальних функцій, які притаманні також фінансово-правовій відповідальності, автор пропонує виділити і спеціальні функції. Відтак — це спрямовані дії норм фінансово-правової відповідальності в середині інституту податкового права, як елемента системи фінансового права, що впливає на досягнення визначеного результату. Іншими словами спеціальна функція фінансово-правової відповідальності платників податків — це та роль, яку виконує інститут відповідальності в оподаткуванні, як у правовому, так і в економічному аспекті. Адже сутність оподаткування і податків, зокрема, визначається і залежить від тих функцій, які виконують той або інший податок і система, у цілому, та фінансово-правова відповідальність, як тісний зв’язок між ними⁸.

Регулююча функція податків також переплітається з фінансово-правовою відповідальністю, та полягає у застосуванні фінансово-економічних методів впливу держави на інтереси людей, підприємців з метою напрямку їхньої діяльності в потрібному, вигідному суспільству. Усередині цього фінансово-економічного методу виділяється функція податкового регулювання, як складний механізм, що враховує не тільки податковий тиск, але і перспективи того або іншого виду діяльності, рівні прибутковості і т.д. Однак, проблемним у застосуванні цієї функції є те, що фінансові санкції передбачаються численними нормативними актами, в основному підзаконними, а підстави їх накладення, обрахування та оскарження не кодифіковані; поняття економічного делікту (фінансового правопорушення або проступку) не розроблено.

Податкове законодавство з питань відповідальності при податкообкладанні, зорієнтоване на сучасні вимоги по посиленню контролю за повним та своєчасним урахуванням платників і надходженням податків та інших обов’язкових платежів у бюджет. В цьому на нашу думку проявляється співвідношення фінансово-правової відповідальності з контрольною функцією оподаткування, яка виражається у використанні різних методів податкового права для виявлення тенденцій зміни в процесі оподаткування. Ця функція реалізується в ході оподаткування

⁶ Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. // ВВРУ. — 1991. — № 39. — Ст. 510.

⁷ Скакун О.Ф. Теория государства и права: Учебник.- Харьков: Консум; Ун-т внутр. Дел., 2000. — С. 471.

⁸ Финансовое право. Учебник / Отв. ред. И.Н. Пахомов. — Х.: Одисей, 2003. — С. 138.



через регламентацію діяльності підлеглих суб'єктів. При здійсненні контрольної функції виявляються і припиняються податкові правопорушення.

Враховуючи специфіку податкових правовідносин вбачається доцільним включення в діюче законодавство попереджувально-відновної функції фінансово-правової відповідальності з метою створення умов для зміцнення поваги до податкових законів. Цьому буде сприяти також законодавче закріплення принципу невідворотності покарання за податкові правопорушення.

Узагальнюючи, автор вважає, що фінансово-правовій відповідальності платників податків при наявності загальних ознак юридичної відповідальності притаманні і специфічні ознаки, які дають підставу говорити про фінансово-правову відповідальність, як про новий вид галузевої відповідальності. Такими ознаками є:

1. Державно-обов'язковий характер, який проявляється в тому, що будь-який проступок є порушенням порядку в суспільстві, охорона якого є функцією держави. Його наслідком є притягнення до фінансової відповідальності, який практично здійснюють відповідні органи держави (органи податкової юрисдикції), незалежно від волі зацікавлених у справі осіб;

2. Фінансово-правова відповідальність полягає в застосуванні встановлених нормативними актами фінансових санкцій по відношенню до платників податків, що порушують законодавство про податки;

3. Специфічна форма правового регулювання з боку держави в особі її компетентних органів на певну категорію протиправних діянь — податкових правопорушень (проступків);

4. Носить карний характер, який передбачає обмеження певних прав правопорушника та покладення на нього спеціальних обов'язків. Притягнення до податкової відповідальності має за мету відновлення справедливості, виправлення особи, що вчинила податкове правопорушення та запобігання вчинення нових податкових правопорушень цією та іншими особами;

5. У ряді випадків, по відношенню до бюджету, фінансово-правова відповідальність носить компенсаційний характер бюджетних втрат, тобто її розмір прямо залежить від строків сплати;

6. Фінансово-правова відповідальність застосовується податковими органами без врахування наявності вини правопорушника, однак виходячи з деяких положень закону, що обов'язок доведення того, що покладання відповідальності, здійснене контролюючим органом за певних підстав, є помилковим, покладається на платника податків, автор вважає, що фінансово-правовій відповідальності притаманна презумпція вини платника податків;

7. Засобами реалізації цього виду відповідальності є самостійні юридично репресивні (примусові) заходи — фінансові форми (зокрема штрафи та пеня), специфічні за змістом і відмінні від кримінальних покарань, дисциплінарних стягнень та цивільно-правових санкцій;

8. Це своєрідні правовідносини між органами (посадовими особами), що її застосовують, та правопорушниками при відсутності елементів службового підпорядкування;

9. Фінансово-правова відповідальність завжди є майновою, тобто стягнення проводиться в грошовій формі;

10. Розмір відповідальності у формі фінансових стягнень завжди зараховується до бюджету. На практиці планування дохідної частини бюджету відповідного рівня проводиться з прогнозованим урахуванням надходжень від фінансових санкцій, а отже від відповідальності. На жаль, держава реалізуючи її, намагається насамперед перетворити фінансові санкції у джерело поповнення прибуткової частини бюджетів;

11. Певними правами щодо встановлення та застосування фінансово-правової відповідальності наділене обмежене коло державних органів (посадових осіб), а у випадках прямо передбачених законодавством самостійно нараховуються та сплачуються правопорушниками.

12. Можливість застосування як до фізичних осіб — громадян, так і фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, а також до юридичних осіб;



13. Тісний зв'язок зі всіма елементами податкового механізму, що проявляється у застосуванні її у формі штрафів окремо до кожного податку, збору (обов'язкового платежу), а також пряма залежність від періоду в якому сталося правопорушення;

14. Застосовується в позасудовому порядку, крім випадків визначення її розмірів на підставі правопорушення встановленого за непрямим методом, але й в цих випадках не йдеться про застосування судово-процесуальних норм;

15. Здатність до саморозвитку, систематизації нормативного фонду галузі. Так в проекті Податкового кодексу України, поряд із адміністративною та кримінальною відповідальністю, передбачено фінансову відповідальність за порушення у сфері оподаткування.

Таким чином, на думку автора, під фінансово-правовою відповідальністю, як окремим видом правової (юридичної) відповідальності слід розуміти систему юридичних заходів держави припиняючого та відновлювального характеру, яка передбачена нормами податкового права як гарантія їх дотримання; полягає в примусовому застосуванні до спеціальних суб'єктів правопорушення — платників податків засобів державного примусу; характеризується визначенням колом суб'єктів, серед яких один суб'єкт є зобов'язаним по відношенню до іншого; характерним механізмом реалізації за допомогою санкцій правових норм і пов'язана з негативними наслідками матеріального і морального характеру для правопорушника; реалізується у характерних для неї процесуальних формах та особливими підставами притягнення та настання фінансово-правової відповідальності.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою правознавства
Одеського державного економічного університету
(протокол № 8 від 7 квітня 2005 року)*

