

УДК 347.73

Т. Г. Головань*кандидат юридичних наук, доцент,**доцент кафедри державно-правових дисциплін та міжнародного права
Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди*

ПРОБЛЕМИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Стан національної економіки сьогодні вимагає реалізації ефективної податкової політики держави, постійного планування та контролю за податковими надходженнями до Державного бюджету України. Проте в державі досягнути ефективності у формуванні та реалізації податкової політики можливо лише за умови стабільного податкового законодавства, яке є її базовою основою. На жаль, упродовж років незалежності в Україні тривав досить важкий законодавчий процес щодо розробки, обговорення та прийняття Податкового кодексу України. Як наслідок, українська економіка до прийняття цього документа розвивалась на основі прийнятих законів щодо оподаткування, що призвело до виникнення багатьох проблем: наявності великої кількості законодавчих актів; суперечливості законів у податковому регулюванні; недосконалості законодавства; низькій поінформованості платників податків та інші. Проте, навіть після прийняття Податкового кодексу України, залишаються питання, що потребують більш детального дослідження та нормативного врегулювання. Це стосується й питань фінансово-правової відповідальності платників податків.

Питання фінансово-правової відповідальності були предметом наукових досліджень багатьох вчених, серед яких Л.К. Воронова, Р.О. Гаврилюк, А.Й. Іванський, М.В. Карасьова, М.П. Кучерявенко, О.А. Музика, О.П. Орлюк, П.С. Пацурківський, Н.Ю. Пришва, І.А. Сікорська та інші. Також в аспекті зазначених вище проблем заслуговують на увагу дослідження з питань фінансової безпеки, проведені О.І. Барановським, М.М. Єрмошенком, В.А. Ліпканом, О.С. Ліпкан, П.С. Пацурківським, О.О. Яковенком. Однак багато питань залишаються невирішеними й потребують наукового дослідження та обґрунтування.

Головною метою, призначенням держави та її інститутів є утвердження безпеки особи та її прав. Для державних інтересів України актуальним є впровадження й забезпечення через систему спеціальних юридичних заходів режиму безпеки у таких сферах: економічній, політичній, військовій, екологічній, науково-технічній, інформаційній тощо.

Традиційний спосіб гарантування основних пріоритетів суспільної безпеки – життя, здоров'я, добробуту людини, її життєвих благ, пра-

вового порядку, національної безпеки – це державно-правовий примус, який належить всіляко вдосконалювати як з погляду праворегулювання, так і з позицій зміцнення правоохоронних зусиль держави, відповідних методів і засад законності.

Для досягнення цієї мети держава запроваджує межу між дозволеним і недозволеним, вимагає від фізичних і юридичних осіб утримання від дій або їх вчинення, здатних порушити встановлені нею загальнообов'язкові правила заборонного типу у сферах народного господарства, соціально-культурній, адміністративно-політичній тощо. До суб'єктів, чия поведінка відхиляється від вимог, приписаних загальнообов'язковими правилами, і застосовуються заходи державно-правового примусу.

У науковій літературі доволі багато авторів через визначення державно-правового примусу визначають поняття юридичної відповідальності.

Загальноприйнято, що юридичною відповідальністю називається застосування до особи, що вчинила правопорушення, заходів державного примусу, передбачених санкцією порушеної норми, в установленому для цього процесуальному порядку [1, с. 592].

Варто зазначити, що у вітчизняній і зарубіжній юридичній науці до теперішнього часу немає єдності поглядів на поняття і зміст юридичної відповідальності, що зумовлено багатоаспектністю цієї правової категорії. Дискусійним також є питання про поділ юридичної відповідальності на окремі види, про виділення специфічних ознак і про співвідношення їх між собою.

Загальновизнаним є поділ юридичної відповідальності за галузевою структурою права на цивільно-правову, кримінальну, адміністративну та дисциплінарну. Ці види відповідальності найбільш детально регламентовані Цивільним кодексом України, Кримінальним кодексом України, Кодексом про адміністративні порушення та Кодексом законів про працю України. Вищезгадані види юридичної відповідальності прямо поійменовані в п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України.

Щодо існування фінансово-правової відповідальності, то можна сказати, що сьогодні не існує однозначного ставлення до розуміння фінансово-правової відповідальності. Головним аргументом у запереченні існування фінансо-

во-правової відповідальності як виду юридичної відповідальності є посилання на ст. 92 Конституції, у якій зазначаються чотири види юридичної відповідальності. Однак такий аргумент не є правильним. Адже у згаданій ст. 92 Конституції України (п. 22) зазначено, що виключно законами країни встановлюються засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них. Таким чином, Конституцією визначено джерела права, якими можуть встановлюватися зазначені види відповідальності – виключно закони, а щодо засад фінансово-правової відповідальності, то вони можуть встановлюватися й іншими, у тому числі підзаконними нормативно-правовими актами. У рішенні Конституційного Суду України роз'яснюється, що положення п. 22 ст. 92 Конституції України треба розуміти так, що ним безпосередньо не встановлено види юридичної відповідальності. Отже, інші види юридичної відповідальності, крім указаних у ст. 92 Конституції України, можна визначати залежно від юридичної природи відповідного правопорушення, за яке передбачена відповідальність, характеру шкоди, завданого ним, особливостей санкцій, які застосовуються до правопорушників, та від інших факторів [2, с. 373].

Однак сьогодні вже неможливо заперечувати той факт, що фінансово-правова відповідальність як вид юридичної відповідальності вже об'єктивно сформувалася, має характерні тільки для неї ознаки і специфічні риси. Але й дотепер вчені не сформували єдиного підходу до визначення поняття фінансово-правової відповідальності.

Одні вчені, такі як М.В. Карасьова, Ю.А. Крохіна, вважають що фінансово-правова відповідальність – це застосування у встановленому законом порядку до порушників фінансово-правових норм особливих заходів державного примусу – фінансових санкцій, пов'язаних із додатковими обтяженнями майнового характеру [3, с. 74]. Інші, наприклад, С.Є. Батиров, зазначають, що фінансово-правова відповідальність – це правовідносини, що виникають із порушення встановлених законодавством фінансових зобов'язань і полягають у застосуванні до правопорушника заходів фінансово-правового характеру, які викликають настання невігідних майнових наслідків через негативну оцінку державою його протиправного винного діяння, настання яких забезпечується можливістю державного примусу [4, с. 8].

Сучасні українські вчені визначають фінансово-правову відповідальність як державний осуд? що має прояв з позиції суб'єктивного права як нормативний, формально визначений у фінансовому праві, гарантований і забезпечений фінансово-правовим примусом юридичний обов'язок

заснавати правопорушником заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій (штраф, пеня) за вчинене ним правопорушення у сфері фінансової діяльності.

Існування фінансової відповідальності визнав і законодавець. Статтею 111 Податкового кодексу України встановлюються види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. За порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності як фінансова, адміністративна та кримінальна.

Притягнення до фінансово-правової відповідальності передбачає застосування до правопорушників відповідних фінансових санкцій.

О.І. Юстус вважає, що «фінансові санкції в податковій сфері – це міри відповідальності, що застосовуються уповноваженими на те державними органами і їхніми посадовими особами в особливому процесуальному порядку до порушників норм податкового права, що мають грошовий характер, зачисляються у відповідний бюджет або централізований фонд із метою забезпечення державних (муніципальних) фіскальних й інших інтересів, покарання порушника й запобігання в майбутньому відхилень у поведінці, що регулюється податковою нормою» [5, с. 64].

Л.К. Воронова зазначає, що санкція фінансово-правової норми містить вказівку на міру невігідних для її порушника наслідків, що виражаються в застосуванні спеціального фінансового впливу (пеня, штраф, припинення фінансування, закриття поточних рахунків тощо) [6, с. 25].

О.П. Орлюк зазначає, що саме у санкції фінансово-правової норми виражається імперативний характер приписів у сфері фінансової діяльності. За порушення встановлених умов законодавство передбачає можливість застосування фінансових, адміністративних, дисциплінарних заходів. Санкції фінансово-правової норми за своєю сутністю є економічно-юридичними (майновими), бо невігідність, небажаність передбачуваних ними заходів полягає у зменшенні майнової сфери правопорушника через його грошові фонди і кошти [7, с. 45].

Н.І. Хімичева відзначає, що «фінансово-правові санкції встановлюються в певному кількісному відношенні до суми доходів, виторгу й т. ін., які підлягають вилученню в порушників, або виражаються в примусових діях, реалізація яких обмежує фінансову базу певних суб'єктів або посилює режим її використання» [8, с. 60].

З урахуванням аналізу різних підходів вчених до визначення поняття фінансово-правової санкції А.Й. Іванський зазначає, що під фінансово-право-

вими санкціями варто розуміти обов'язкові структурні елементи норми фінансового права, що мають майновий характер, забезпечені примусовою силою держави, застосовуються в спеціальному процесуальному порядку уповноваженими на це державними органами та їх посадовими особами у випадку винного невиконання або неналежного виконання (тобто у випадку скоєння фінансового правопорушення) суб'єктом фінансової діяльності – фізичної чи юридичної особи – вимог законодавства про акумуляцію, розподіл, використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів з метою відшкодування недоотриманих бюджетом і позабюджетними фондами грошових коштів, а також покарання порушників [9, с. 322].

Відповідно до ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність відповідальності за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені. Отже, відповідно до законодавства фінансово-правові санкції мають каральний (штраф) та право-відновлювальний (пеня) характер [10].

Наявність каральної функції – це специфічна ознака, яка відрізняє санкції, що закріплюють міри юридичної відповідальності, від заходів захисту. Основна мета й функція заходів захисту – відновлення порушеного права.

Правовідновлювальні санкції спрямовані на компенсацію шкоди, завданої державі фінансовим правопорушенням, тобто функція пені полягає в компенсуванні збитків, нанесених державі.

Серед ознак, які притаманні фінансово-правовим санкціям, А.Й. Іванський визначає такі: виступають засобами забезпечення методу фінансово-правового регулювання суспільних відносин і засобами забезпечення фінансово-правової відповідальності; мають державно-примусовий характер застосування фінансово-правових санкцій за невиконання або неналежне виконання обов'язків, покладених на суб'єктів фінансових право-відносин; застосовуються спеціально уповноваженими органами державної влади; фактичною підставою їхнього застосування виступає юридичний факт – здійснення фінансового правопорушення; є обов'язковим структурним елементом фінансово-правової норми, що й визначає їхню юридичну природу як фінансово-правову; беруть участь у регулюванні фінансових відносин; нормативно закріплюють міри фінансово-правової відповідальності; мають каральний та правовідновлювальний характер; мають грошовий вираз; небажаний та негативний для правопорушника характер наслідків за порушення фінансово-правової норми, пов'язаний із впливом на грошові

фонди правопорушника, що полягає у звуженні цих фондів або обмеженні користування грошовими фондами; фінансово-правові санкції є додатковим обтяженням грошового (майнового) характеру; відрізняються особливим процесуальним порядком застосування; застосовуються в судовому або позасудовому порядку; не можуть бути встановлені угодою сторін; можуть застосовуватися одночасно з санкціями інших норм права; отримані кошти зараховуються в державну бюджетну систему чи інший державний грошовий фонд [9, с. 322–323].

Таким чином, фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає в разі порушення приписів фінансово-правових норм і полягає в застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що, крім штрафних санкцій, вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їхньої протиправної поведінки, що є одним із факторів під час визначення розмірів фінансових санкцій. Із розвитком податкового законодавства фінансова відповідальність виділилася як самостійний вид відповідальності, яка має специфічні риси. Таким чином, фінансова відповідальність реалізується у вигляді фінансових санкцій.

Вітчизняна система оподаткування доходів фізичних осіб є фінансовим інструментом, який забезпечує найбільшу частку податкових надходжень до місцевих бюджетів адміністративно-територіальних утворень.

У сучасних умовах розбудови суспільства важливого значення набуває науковий підхід до ефективної побудови системи оподаткування доходів фізичних осіб із метою досягнення збалансованості інтересів учасників податкових відносин.

Механізм оподаткування доходів фізичних осіб ще не має достатньо прийняттого рівня досконалості. Зараз окремі положення податкового законодавства все ще не врегульовані, залишаються недостатньо опрацьованими на практиці. Звідси потребує підвищення ефективності податкового контролю, подальшого удосконалення системи планування податкових надходжень. Також потребують більш детального дослідження та врегулювання питання фінансово-правової відповідальності платників податку на доходи фізичних осіб. Так, до платників податку на доходи фізичних осіб можуть бути застосовані такі фінансово-правові санкції. Відповідно до п. 120.1

ст. 120 Податкового кодексу України неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків) тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання [10].

Згідно з п. 126.1 ст. 126 Податкового кодексу України у разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених ПКУ, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах: у разі затримки до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу; у разі затримки більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу [10].

Підпунктом 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 ПКУ передбачено, що після закінчення встановлених ПКУ строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня [10].

Підставою для притягнення до фінансово-правової відповідальності та застосування відповідних фінансово-правових санкцій є вчинення платником податку податкового правопорушення.

Згідно зі ст. 109 Податкового кодексу України податковим правопорушенням є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що привели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи [10].

У Податковому кодексі України, як і в більшості інших актів фінансового законодавства, що регулюють охоронні відносини, вина прямо не зазначена як обов'язкова ознака фінансового правопорушення, що дає підстави для характеристики фінансово-правової відповідальності як безвинної [11, с. 204]. Однак загальні конституційні засади юридичної відповідальності не дають змогу порушувати загально-правовий принцип, сформульований ще в римському праві «без вини немає відповідальності». Тому вина є необхідним елементом складу фінансового правопорушення. На врахування вини в регулюванні податкових від-

носин вказують окремі положення Податкового кодексу, наприклад, звільнення від обов'язку подання податкової декларації осіб, що перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року відповідно до п. 179.4 ст. 179 Податкового кодексу України. Отже, невирішеним залишається питання з'ясування сутності та визначення форм вини в податковому законодавстві.

Враховуючи зазначене, можна зробити висновок про те, що актуальним на сучасному етапі розвитку суспільства все ще залишається питання про віднесення фінансової відповідальності до окремого виду юридичної відповідальності.

Важливим кроком у врегулюванні цієї проблеми стало закріплення в Податковому кодексі України у главі 11 норм, якими врегульовані питання відповідальності, а саме загальні положення, перелік осіб, які притягуються до відповідальності, а найголовніше – визначено види відповідальності, серед яких – фінансова відповідальність.

Податковим кодексом України визначено загальні умови застосування фінансової відповідальності, які полягають у притягненні до відповідальності платників податків, які порушили норми законодавства про сплату податків та застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені, проте не врегульовано чітко процес застосування штрафних санкцій.

Однак варто врегулювати питання щодо складу податкових правопорушень, а саме, що стосується суб'єктивної сторони (мотиву, мети та вини). При цьому є негативним те, що не враховуються причини самого вчинення правопорушення і варто було б розмежувати вчинення порушень за наявності суб'єктивних та об'єктивних причин, які можуть бути враховані для можливості застосування пом'якшень для правопорушника. При цьому не реалізується принцип індивідуальності у застосуванні штрафних санкцій, що є порушенням прав та свобод людини та громадянина [13].

Отже, норми Податкового кодексу України про застосування фінансових санкцій потребують вдосконалення щодо процесуальної форми, складу порушення та дотримання основних конституційних принципів. Також варто враховувати, що застосування фінансових санкцій не повинно бути лише джерелом поповнення бюджету відповідного рівня, але й, насамперед, виконувало превентивну роль для подальшого попередження вчинення правопорушень.

Література

1. Общая теория государства и права. Академический курс : в 2-х. / под ред. проф. М.Н. Марченко. – М. : Зеркало, 1998. – Т. 2 : Теория права. – 656 с.
2. Гуров О.В. Фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування доходів фізичних осіб // Держава і право. – Вип. 56. – С. 373–377.

3. Карасева М.В. Финансовое право / [М.В. Карасева, Ю.А. Крохина]; под ред. М.В. Карасевой. – М.: Норма, 2001.

4. Батыров С.Е. Финансово-правовая ответственность: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / С.Е. Батыров. – МГЮА. – М., 2003. – 22 с.

5. Юстус О.И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.12 «Криминалистика; судебно-экспертная деятельность; оперативно-разыскная деятельность» / О.И. Юстус. – Саратов, 1997 – 179 с.

6. Воронова Л.К. Финансовое право: [підруч.] / Л.К. Воронова, Н.П. Кучерявенко. – Харків: Легас, 2003. – 360 с.

7. Орлюк О.П. Финансовое право: академичний курс: [підруч.] / О.П. Орлюк. – Київ: Юрінком Інтер, 2003. – 527 с.

8. Финансовое право / отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юрист, 1995. – 345 с.

9. Іванський А.Й. Финансово-правовая відповідальність: теоретичний аналіз: [монографія] / А.Й. Іванський. – О.: Юридична література, 2008. – 504 с.

10. Подактовий кодекс України // ВВРУ. – 2011. – № 13. – Ст. 112.

11. Финансовое право: [навч. посіб. для студ. юрид. вузів та фак.] / за заг. ред. Л.К. Воронової, Д.А. Беркєської. – К.: Вентурі, 1995. – 272 с.

12. Орлюк О.П. Финансовое право: академичний курс: [підруч.] / О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.

13. Очкурєнко С.В. Финансово-правовая відповідальність: проблеми теорії та застосування норм права // Часопис Академії адвокатури України. – № 16(3'2012). – С. 1–8.

14. Ровинський Ю. Санкції як міра фінансово-правового примусу й їх співвідношення з юридичною відповідальністю / Ю. Ровинський // Підприємництво, господарство і право. – 2011. – № 1. – С. 15–18.

15. Занфіров М. Правова природа фінансових санкцій / М. Занфіров // Підприємництво, господарство і право. – 2011. – № 8. – С. 81–84.

16. Монаєнко А.О. Поняття фінансово-процесуального примусу в сучасній фінансово-правовій науці / А.О. Монаєнко // Право України. – 2010. – № 12. – С. 42–47.

Анотація

Головань Т. Г. Проблеми фінансово-правової відповідальності платників податку на доходи фізичних осіб. – Стаття.

У статті розглянуто поняття і сутність фінансово-правової відповідальності, фінансово-правових санкцій, розглянуто та проаналізовано риси, які є характерними для фінансово-правових санкцій, проведений аналіз норм чинного законодавства, яким врегульовано фінансово-правову відповідальність платників податку на доходи фізичних осіб, визначені недоліки законодавства, які потребують доопрацювання.

Ключові слова: фінансово-правовою відповідальністю, фінансово-правовою санкцією, риси фінансово-правових санкцій, підстави фінансово-правової відповідальності платників податку на доходи фізичних осіб.

Аннотация

Головань Т. Г. Проблемы финансово-правовой ответственности плательщиков налога на доходы физических лиц. – Статья.

В статье рассмотрено понятие и сущность финансово-правовой ответственности, финансово-правовых санкций, рассмотрены и проанализированы признаки, характерные для финансово-правовых санкций, проведен анализ норм действующего законодательства, которым урегулирована финансово-правовая ответственность плательщиков налога на доходы физических лиц, определены недостатки законодательства, которые требуют доработки.

Ключевые слова: финансово-правовая ответственность, финансово-правовая санкция, черты финансово-правовых санкций, основания финансово-правовой ответственности плательщиков налога на доходы физических лиц.

Summary

Golovan T. G. Problems of financial liability of taxpayers PIT. – Article.

The article discusses the concept and nature of the financial liability, financial and legal sanctions, reviewed and analyzed the features that are specific to financial and legal sanctions, the analysis of the current legislation, which regulates the financial liability of taxpayers PIT identified shortcomings of legislation that need revision.

Key words: financial liability, financial and legal sanction, features financial and legal sanctions reasons financial liability of taxpayers PIT.