

УДК 347.73:336.22:347.42

*І. Л. Самсін*

## **ПРО НАСЛІДКИ НЕВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ**

Розвиток податкового зобов'язання передбачає лише два шляхи: один — виконання його в порядку і строки, встановлені законом; другий — невиконання його (або неналежне виконання) та застосування до порушника податкового законодавства того чи іншого виду відповідальності. З іншого боку, виходячи з одного з визначальних принципів юридичної відповідальності за невиконання зобов'язання — неможливості заміни виконання зобов'язання застосуванням заходів відповідальності — можна зробити висновок, що констатацією факту невиконання або неналежного виконання зобов'язання та застосуванням заходів відповідальності зобов'язання не припиняється. Отже, застосування заходів юридичної відповідальності має безпосередній вплив на динаміку зобов'язальних правовідносин.

Коректним цей висновок буде також відносно податкового зобов'язання. Ми вже детально досліджували як динаміку податкового зобов'язання, так і питання забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків та інших обов'язків, які входять до змісту податкових зобов'язальних правовідносин. З висновків, яких ми дійшли у процесі дослідження, випливає, що податкове зобов'язання не тільки не припиняється у випадку його неналежного виконання та застосування штрафу або інших видів відповідальності, а й певним чином змінюється з урахуванням додаткових обов'язків, покладених на платника механізмами юридичної відповідальності.

Водночас указаний аналіз стосувався фактично єдиного заходу юридичної відповідальності платника — штрафу та розглядався в контексті визначення податкового боргу в розумінні Податкового кодексу України як суми узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пені, нарахованої на суму такого

грошового зобов'язання [1]. З урахуванням цього вважаємо за необхідне детальніше розглянути правову природу та механізм відповідальності за порушення податкового законодавства, а також їх вплив на поведінку платника податків стосовно податкового зобов'язання та на розвиток податкових зобов'язальних відносин у цілому.

Варто погодитися, що відповідальність за порушення податкового законодавства покликана захищати майнові інтереси держави, а її ефективне застосування сприяє законному поповненню державних грошових фондів — внесенню як сум несплачених податків і зборів, так і штрафів як форми відповідальності [2]. Виходячи з цього справедливим можна також вважати висновок про те, що інститут відповідальності за здійснення податкових правопорушень входить до предмету регулювання фінансового права та відповідає усім ознакам фінансово-правових відносин.

Серед ознак, що вказують на фінансово-правову природу відповідальності за порушення податкового законодавства, в літературі виділяють наступні:

— застосування установлених нормативними актами фінансових санкцій відносно платників податків та інших суб'єктів (фізичних осіб, організацій), які здійснили податкове правопорушення;

— майновий (грошовий) характер відповідальності та вплив на економічні інтереси порушників податкового законодавства за допомогою методів державного примусу;

— поєднання декількох напрямків мети застосування заходів фінансово-правової відповідальності: відновлення майнових прав потерпілої особи (держави, територіальної громади), покарання порушника, попередження здійснення порушень у майбутньому та попередження втрат бюджетів або позабюджетних фондів [3].

Не дивлячись на те, що деякі ознаки з наведеного переліку властиві юридичній відповідальності взагалі й не обов'язково вказують на виключний фінансово-правовий характер відповідальності за порушення податкового законодавства, варто в цілому погодитися з думкою авторів. З огляду на вказане вважаємо за доцільне розглядати питання відповідальності за невиконання податкового зобов'язання та за порушення законодавства про податки і збори, в тому числі в контексті відповідальності за порушення фінансового законодавства та юридичної відповідальності взагалі.

Проблеми юридичної відповідальності досить детально розглядалися в теорії права та галузевих юридичних науках, і стосовно сутності її висловлювалися різні думки. Л. С. Явич указував, що в найпростішому вигляді юридична відповідальність — це застосування відповідної санкції порушеної правової норми [4]. На цьому наполягав і Н. С. Малєїн: «Сутність відповідальності, її невід'ємна ознака полягає у покаранні, карі правопорушника» [5]. Водночас О. Е. Лейст виступав проти ототожнення застосування санкції з юридичною відповідальністю: «По-

ширене визначення юридичної відповідальності як реалізації санкції. Однак поняття відповідальності за своїм обсягом ширше поняття «застосування санкцій». При цьому поняття «санкція» вчений визначає як нормативне визначення заходів державного примусу, що застосовуються у випадку правопорушення та містять його підсумкову правову оцінку» [6].

Варто, на нашу думку, погодитися з віднесення юридичної відповідальності до правовідносин, які складаються між правопорушником і державою в особі компетентних органів. За такого розуміння зміст відповідальності як особливого правовідношення становили б обов'язки, які покладаються на правопорушника (певні негативні для нього наслідки), і обов'язки держави (компетентного органу) з притягнення суб'єкта до юридичної відповідальності [7].

Дійсно, якщо замислитися, можна дійти висновку, що для уповноваженого суб'єкта у відносинах відповідальності, на відміну від податкових зобов'язальних правовідносин, виникають не тільки права, а й обов'язки — в першу чергу, притягнути правопорушника до юридичної відповідальності. Держава в особі компетентного органу вправі діяти тільки у межах цього обов'язку, який виступає для такого органу в якості імператива. Це прямо випливає з положень ст. 19 Конституції України, відповідно до якої органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [8]. Таким чином, компетентний орган не вправі обирати: притягати чи ні порушника до юридичної відповідальності; за наявності підстав, визначених законом, він зобов'язаний притягти правопорушника до відповідальності [9].

Розробленість методологічних проблем відповідальності у фінансово-правовому регулюванні навряд чи можна вважати достатньою. Це тягне за собою низку інших проблем, зокрема термінологічних. Н. Ю. Онищук зазначає, зокрема, що недостатність досліджень у цій сфері призводить до того, що нерідко робляться поверхові висновки про існування самостійної фінансово-правової відповідальності або про її відсутність без перевірки дійсної сфери їх застосування. Також авторка підкреслює існування розбіжностей у вживаній термінології та відсутність єдиного підходу до застосування термінів «податкова відповідальність», «відповідальність за порушення податкового законодавства» тощо [7].

Очевидно, що така ситуація обумовлена динамічним розвитком податкового законодавства, яке постійно змінюється та оновлюється, особливо в останні роки з огляду на прийняття Податкового кодексу України. До набрання чинності Податковим кодексом відносини з приводу реалізації відповідальності за порушення податкового законодавства були врегульовані низкою нормативних актів, зокрема Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» [10]. Враховуючи, що як термінологія,

яку вживав указаний закон щодо відповідальності за порушення податкового законодавства, так і механізми регулювання цих відносин, відрізнялися від тих, які існують зараз, відсутність остаточної термінологічної визначеності з указаних питань нескладно пояснити.

Вихідні засади відповідальності в податковій сфері закладені в ст. 4 Податкового кодексу України «Основні засади податкового законодавства України», п. 4.1 якої встановлює: «Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

4.1.1. загальність оподаткування — кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

...  
4.1.3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства» [1].

Аналізуючи положення цієї статті, можна дійти висновку, що принцип, закріплений пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, прямо впливає з норми ст. 67 Конституції України, яка встановлює, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Варто відзначити дуже важливу конкретизацію, яку здійснив законодавець у цьому положенні, звузивши коло осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори, з «кожного» до тих осіб, які є платниками податків і зборів згідно з положеннями цього Кодексу.

Водночас у межах цього дослідження значно більший інтерес викликає принцип, визначений у підпункті 4.1.3. п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, а саме невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Можна вважати, що принципи пп. 4.1.1 та пп. 4.1.3 п. 4.1 указаної статті складають в цілому «загальну» податково-правову норму у її класичній структурі «гіпотеза — диспозиція — санкція». Дійсно, якщо проаналізувати указані принципи в поєднанні, можна читати їх в наступному вигляді: «якщо певна особа визначається як платник певних податків і зборів відповідно до положень цього кодексу та законів з питань митної справи, то вона зобов'язана сплачувати ці податки і збори, інакше вона невідворотно буде нести юридичну відповідальність, визначену законом».

Указані засади відповідальності за порушення податкового законодавства деталізуються в главі 11 «Відповідальність» розділу II Податкового кодексу України. Варто зауважити, що за виключенням деяких особливостей, на яких ми зупинимося нижче, указану главу досить логічно побудовано, а норми, що містяться в статтях, які входять до неї, сформульовані достатньо чітко та здебільшого повно регулюють означені питання та не припускають двозначності тлумачення. Центральною в главі 11 Кодексу є ст. 109 «Загальні положення», яка встановлює:

«109.1. Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадо-

вих 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;

109.2. Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України» [1].

Ця стаття встановлює поняття податкового правопорушення, вчинення якого є єдиною підставою застосування відповідальності до його суб'єктів. Воно відповідно до п. 109.1 цієї статті полягає у вчиненні протиправного діяння (дії чи бездіяльності), що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом. Аналізуючи вказане положення, варто пам'ятати про наявність певних ознак правопорушення, розроблених юридичною наукою, які в рівній мірі стосуються всіх правопорушень, у тому числі й податкових.

По-перше, класичними ознаками всіх видів правопорушень, у тому числі й податкових, щодо яких в сучасній юридичній науці практично немає жодних дискусій, є наступні: 1) суспільна небезпека діяння; 2) його протиправність; 3) винна поведінка (пасивна або активна) як результат вільного волевиявлення правопорушника; 4) караність. Не зупиняючись детально на аналізі кожної з цих ознак, хотілося б звернути увагу на акцент як теоретичної моделі, так і законодавчої норми про можливість існування правопорушення у пасивній та активній формі, тобто у вигляді дії або бездіяльності. Цей акцент є особливо важливим у регулюванні відповідальності за невиконання податкового зобов'язання, оскільки невиконання вказує перш за все на відсутність дій. Крім цього, зміст податкового зобов'язання складається переважно з обов'язків платників податків, які передбачають вчинення активних юридично значущих дій (ведення обліку об'єкта оподаткування, надсилання податкової декларації, внесення сум податку до банківської установи для перерахування тощо). З огляду на це можна зробити висновок, що відповідальність у податковому зобов'язальному праві настає переважно за правопорушення, що полягають у протиправній бездіяльності платника.

По-друге, правопорушення завжди передбачає наявність певного складу. Під складом правопорушення розуміють встановлену правом сукупність ознак, за наявності яких те чи інше діяння особи визнається правопорушенням. До цих ознак відносяться об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єктивна сторона та суб'єкт правопорушення. Питання складу податкового правопорушення з огляду на їх складність і багатогранність можуть бути об'єктом окремого змістовного дослідження. Але знов-таки, не вдаючися до детального аналізу цих проблем, зупинимось на

деяких із них, що мають значення для проблематики податкового зобов'язання.

Варто погодитися, що оскільки об'єктом правопорушення є суспільні відносини у певній сфері, які регулюються й охороняються правом, об'єктом податкового правопорушення є відносини у сфері задоволення фінансових інтересів держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [11]. Втім, це скоріше стосується фінансово-правового аспекту оподаткування. У сфері податкового регулювання об'єктом правопорушення є відносини, які складаються з приводу реалізації податкових обов'язків платників податків щодо обчислення, сплати податків, ведення податкового обліку об'єктів оподаткування, податкової звітності та інших, установлених законами з питань оподаткування. Якщо ж брати до уваги податкове зобов'язання, то підставою відповідальності за його невиконання буде податкове правопорушення платника, що виявилось у невиконанні обов'язків, які входять до змісту зобов'язання, тобто обов'язків зі сплати податку, податкового обліку та податкової звітності.

#### Л і т е р а т у р а

1. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13, 14, 15–16, 17. — Ст. 112.
2. Рукавишникова И. В. Метод финансового права : монография / И. В. Рукавишникова ; отв. ред. Н. И. Химичева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юристъ, 2006. — С. 40.
3. Юстус О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций : дис. ... канд. юрид. наук / О. И. Юстус. — Саратов, 1997. — С. 24.
4. Явич Л. С. Право и социализм / Л. С. Явич. — М. : Юрид. лит., 1982. — С. 136.
5. Малейн Н. С. Юридическая ответственность и справедливость / Н. С. Малейн. — М. : Юрид. лит., 1992. — С. 19.
6. Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы) / О. Э. Лейст. — М. : Изд-во Моск. ун-та, 1981. — С. 102–103.
7. Онищук Н. Ю. Відповідальність за порушення податкового законодавства / Н. Ю. Онищук // Фінансове право. — 2012. — № 2. — С. 28–29.
8. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
9. Липинский Д. А. Проблемы юридической ответственности / Д. А. Липинский ; под ред. Р. Л. Хачатурова. — СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003.
10. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.
11. Податковий кодекс України : наук.-практ. комент. У 3 ч. Ч. 1 / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев [та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. — Х. : Право, 2012. — С. 757.

### А н о т а ц і я

**Самсін І. Л. Про наслідки невиконання податкового зобов'язання.** — Стаття.

У статті аналізуються правова природа та механізм відповідальності за порушення податкового законодавства, а також їх вплив на розвиток податкових зобов'язальних відносин у цілому. Вчений акцентує увагу на принципі невідворотності відповідальності за порушення податкового законодавства, який фактично складає санкцію «загальної» подаково-правової норми. Також досліджуються особливості правової природи податкового правопорушення з точки зору його ознак та елементного складу.

*Ключові слова:* юридична відповідальність, правопорушення, відповідальність за порушення податкового законодавства, податкове правопорушення.

### А н н о т а ц и я

**Самсін И. Л. О последствиях невыполнения налогового обязательства.** — Статья.

В статье анализируются правовая природа и механизм ответственности за нарушение налогового законодательства, а также их влияние на развитие налоговых обязательственных отношений в целом. Ученый акцентирует внимание на принципе неотвратимости ответственности за нарушение налогового законодательства, который фактически составляет санкцию «общей» налогово-правовой нормы. Также исследуются особенности правовой природы налогового правонарушения с точки зрения его признаков и элементного состава.

*Ключевые слова:* юридическая ответственность, правонарушение, ответственность за нарушение налогового законодательства, налоговое правонарушение.

### S u m m a r y

**Samsin I. L. On the consequences of failure to comply with tax obligation.** — Article.

The article examines the legal nature and the mechanism of liability for violation of tax legislation and their impact on the development of tax liability relations in general. The scientist focuses on the principle of inevitability of liability for violation of tax legislation, that actually constitutes itself the sanction of «general» legal-tax norm. It also examines peculiarities of the legal nature of a tax offense in terms of its characteristics and elemental constitution.

*Keywords:* legal liability, offence, liability for violation of tax legislation, tax offense.