

Мотрич В.А.

Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ МЕХАНІЗМІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА НЕСПЛАТУ ПОДАТКІВ

Встановлено, що податкове законодавство, як і раніше, зазнає серйозних змін. Недосконалість, нестабільність, неясність податкового законодавства аж ніяк не супроводжують ефективного проведення податкової реформи. Реформування податкової системи має проводитися комплексно, паралельно з проведенням інших реформ, таких, як судова, адміністративна, пенсійна, житлово-комунальна та ін. Податкова реформа має зачіпати два аспекти: правовий та економічний. Саме їхнє поєднання має лежати в основі проведення податкової реформи.

Визначено, що сприяти оптимізації юридичної конструкції податку повинна методика конструювання податку, що включає, ймовірно, такі етапи, засновані на обліку співвідношення юридичного та економічного змісту податку: 1) визначення джерела та об'єкта оподаткування; 2) виділення предмета оподаткування; 3) визначення переліку платників податків, що мають відношення до джерела податку; 4) визначення порядку формування податкової бази; 5) вибір масштабу податку та одиниці оподаткування; 6) встановлення ставки (ставок); 7) виділення термінів внесення податкового платежу до бюджету; 8) вибір способу внесення податкового платежу до бюджету; 9) з'ясування необхідності застосування пільг (їх розробка); 10) запровадження податкової відповідальності за порушення встановленого порядку розрахунку та внесення податкового платежу до бюджету. Вважаємо, що у особливій частині податкового права вже сформувався складний інститут юридичної конструкції податку, що з педінститутів юридичних конструкцій конкретних видів податків. Подальша уніфікація структури всіх чинних податків дозволить удосконалювати податкову систему шляхом оптимізації їх юридичних конструкцій, що, безсумнівно, призведе до скорочення кількості податкових правопорушень.

Більшість заходів, що вживаються по боротьбі з несплатою податків характеризуються тим, що вони спрямовані не на причини, що породжують несплату податків. Крім того, у податковому законодавстві містяться положення, які платник податків, часто не маючи на те законних підстав, може використовувати з метою сплати податку в меншому розмірі, ніж він повинен бути сплачений, або несплати його зовсім. Тому особливу увагу слід приділити методам боротьби з несплатою податків, які мають загальний характер, які мають бути спрямовані на усунення причин, що породжують несплату податків. До таких методів можна віднести засоби політичного характеру, суть яких полягає у використанні податків лише у фінансових, а не політичних цілях; кошти економічного характеру, створені задля уникнення встановлення занадто важкого податкового тиску за умов несприятливої економічної кон'юнктури, але чільне місце відводиться засобам морального порядку, головним серед яких виділяють розвиток податкової пропаганди. У процесі вдосконалення податкового контролю краще вдаватися до таких методів оподаткування, які б виключали можливість обману. У цьому плані великі переваги має метод оподаткування за зовнішніми ознаками. По суті йдеться про перевірку податкової декларації виходячи із зовнішніх ознак багатства щодо прибуткового податку, при якій за основу беруться певні елементи способу життя для визначення реальної податкової спроможності платника.

Ключові слова: адміністративно-правові механізми, відповідальність за несплату податків.

Постановка проблеми. Актуальність проблеми полягає у формуванні та здійсненні високо-ефективної державної фінансової політики у сфері оподаткування, а саме в притягненні до юридичної відповідальності фіскальнообов'язаних осіб за податкові правопорушення.

Останні десятиліття досить бурхливо розвивається наука фінансового права. Її понятійний апарат поки що повністю не склався. Хоча, як і в будь-якій науці, наявність саме цієї міцної основи уможливило подальший розвиток усієї галузі права в цілому. На сьогоднішній день від-

сутні, наприклад, визначення таких базових категорій, як податковий обов'язок, фінансовий обов'язок, ведуться численні суперечки про правову природу тих чи інших інститутів, наприклад об'єкта податку, фінансової та податкової відповідальності. Все це не може не позначатися на ефективності правового регулювання фінансової діяльності держави загалом.

Податкове право є найважливішим елементом, що регламентує формування державних фондів коштів. Рівень податкових платежів визначається розміром державних витрат та рівнем соціально-економічного розвитку суспільства. Податкові норми значною мірою впливають прибуток господарюючих суб'єктів. Вони знижують купівельну спроможність платників податків і цим впливають рівень життя кожного індивідуума. Тому зміна податкового законодавства стимулює зростання громадського інтересу до податкових відносин. Недоліки податкового права, перш за все, позначаються на прибутках суб'єктів господарювання і доходах громадян, а так само на використанні механізмів податкового планування, який здійснюється в рамках закону і знижує доходи бюджетів усіх рівнів.

Активні пошуки законодавцями та економістами працюючої моделі податкової системи дедалі більше виявляють пов'язані з нею нові проблеми законодавства. Цьому сприяє і пряма залежність державного бюджету від податкових надходжень, яка зробила податковий метод державного управління одним із головних у системі управління ринком та соціально-економічним розвитком суспільства.

Податкове право, базуючись на конституційних положеннях, служить механізмом реалізації однієї з найважливіших конституційних обов'язків зі сплати податків і зборів, забезпечуючи фінансову основу державної та муніципальної діяльності з надання послуг громадського характеру.

Формування в Україні підприємницьких відносин, розмаїття форм власності, становлення загальновизнаних принципів захисту прав людини – усе це вимагає від податкового регулювання таких шляхів і підходів, які диктуються як потребами держави й бюджету, а й законами ринкової економіки, заснованими на боротьбі виживання господарюючих суб'єктів, умовах конкуренції і примноження приватної власності.

У зв'язку з постійно зростаючою соціальною значимістю податкового права, коли проблеми правового регулювання взаємовідносин платників податків і податкових органів охоплюють все

більше громадян України, одним з найбільш важливих завдань є створення такої системи податкового законодавства, за якої платнику податків було б як можна важче ухилитися від сплати податкових платежів, що вимагає раціоналізації кожного виду податку та створення йому ефективного правового забезпечення.

Без налагодженої системи юридичної відповідальності право стає безсилим і ненадійним, не виправдовує соціальних сподівань, що на нього покладаються. Правові норми, що породжують правові обов'язки суб'єктів правовідносин, перетворюються на благі побажання, якщо влада здатна організувати відновлення порушених прав, примус виконання обов'язків, покарання порушників правових заборон. Однак і зараз юридична відповідальність діє недостатньо ефективно, що можна пояснити слабкою теоретичною розробкою проблем даного інституту в окремих правових науках (особливо у фінансовому та податковому праві); відсутністю в окремих випадках відповідних норм права, які однозначно визначили б відповідальність і правопорушення стосовно даних наук; правовою безграмотністю органів фінансового та податкового контролю.

У зв'язку з цим правильно зазначається, що мало мати систему юридичної відповідальності та систему правових норм про відповідальність, необхідно ще суттєво покращити практику використання права та контроль за своєчасністю його застосування з метою забезпечення невідворотності відповідальності. Все сказане повною мірою стосується проблем відповідальності порушення фінансово-правових і податково-правових норм.

Поспіх і недостатня продуманість проведених соціальних реформ призвели до підризу правової основи суспільних відносин в Україні. Громізкість, часті зміни та доповнення чинного законодавства про податки і збори роблять складним застосування його на практиці. З цим пов'язані багато проблем і конфліктні ситуації, що виникають між платниками податків і податковими органами під час розгляду питання про притягнення до відповідальності платників податків порушення законодавства про податки і збори.

У зв'язку з цим як ніколи актуальними стають проблеми вироблення науково обґрунтованої концепції відповідальності у податковому праві, її закріплення у законодавстві та реалізації у правозастосовній діяльності, забезпечення невідворотності покарання за податкові правопорушення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми щодо теми статті неодноразово висту-

пали як предмет дослідження, як у загально-теоретичній та галузевій літературі. У процесі дослідження позитивного досвіду, накопиченого в ході формування та здійснення податкової політики країн Заходу, використовувалася зарубіжна економічна та юридична література, в якій розроблялися питання проведення податкової реформи, інтеграції податкового законодавства європейських держав, проблеми підвищення ролі стимулюючої функції оподаткування. Найбільш повно виконати завдання дослідження дозволило вивчення праць зарубіжних фахівців, до яких належать Дж. Берман, П. А. Гольбах, Г. Кауфман, Д. Кейнс, Х. Кіндлебергер, А. Клаус, Д. Кемпбелл, Ф. Нітті, Ч. Поулсен, Р. Риммера, Е. Сакс, П. Самуельсон, А. Сміт, Ж. Сямонд де Сімонді, Л. Фрідмен, Е. Фромм, Ф. Хайек, Е. Хона, Р. Еслер та інші.

Наголошуючи на розробленості окремих аспектів проблематики, водночас доводиться констатувати, що у вітчизняній юридичній літературі аж до теперішнього часу відсутні науково-дослідні роботи, в рамках яких здійснювалося б комплексне дослідження проблем притягнення до податкової відповідальності та шляхи її вдосконалення.

Постановка завдання. Метою статті є вдосконалення адміністративно-правових механізмів відповідальності за несплату податків.

Виклад основного матеріалу. Витоки процесу формування поняття «податок» сягає своїм корінням і глибину століть. На зорі людської цивілізації філософи трактували податок як суспільно необхідне і корисне явище, незважаючи на те, що відомі їм податкові форми були варварськими: військові трофеї, використання праці рабів, жертвопринесення та ін. У міру суспільного розвитку податкові форми поступово змінювалися наближаючись до їх сучасного змісту.

Сприяті оптимізації юридичної конструкції податку повинна методика конструювання податку, що включає, імовірно, наступні етапи, засновані на обліку співвідношення юридичного та економічного змісту податку: 1) визначення джерела та об'єкта оподаткування; 2) виділення предмета оподаткування; 3) визначення переліку платників податків, які стосуються джерела податку; 4) визначення порядку формування податкової бази; 5) вибір масштабу податку та одиниці оподаткування; 6) встановлення ставки (ставок) податку; 7), виділення термінів внесення податкового платежу до бюджету, 8) вибір способу внесення податкового платежу до бюджету; 9) з'ясування необхідності застосування пільг (їх

розробка); 10) запровадження податкової відповідальності за порушення встановленого порядку розрахунку та внесення податкового платежу до бюджету.

Необхідно вважати, що у особливій частині податкового права вже сформувався складний інститут юридичної конструкції податку, що складається з підінститутів юридичних конструкцій конкретних видів податків. Подальша уніфікація структури всіх чинних податків дозволить удосконалити податкову систему шляхом оптимізації їх юридичної системи.

У процесі розвитку податкового законодавства та практики його застосування в українській правовій системі сформувався новий інститут – відповідальність за скоєння податкових правопорушень. Розкрити сутність та ознаки цього виду відповідальності можна лише виходячи із загального поняття юридичної відповідальності, щодо якого немає єдиної концепції.

Основне завдання юридичної відповідальності – забезпечення законності, попередження та припинення правопорушень, максимально можливе усунення шкоди, яку вони завдають суспільству.

Без налагодженої системи юридичної відповідальності право стає безсилим і ненадійним, не виправдовує соціальних сподівань, що на нього покладаються. Правові норми, що породжують правничий та обов'язки суб'єктів правовідносин, перетворюються на благі побажання, якщо влада здатна організувати відновлення порушених прав, примус виконання обов'язків, покарання порушників правових заборон. Однак і зараз юридична відповідальність діє недостатньо ефективно, що можна пояснити слабкою теоретичною розробкою проблем даного інституту в окремих правових науках (особливо у фінансовому та податковому праві); відсутністю в окремих випадках відповідних норм права, які однозначно визначили б відповідальність і правопорушення стосовно даних наук; правовою безграмотністю органів фінансового та податкового контролю.

Все сказане повною мірою стосується проблем відповідальності порушення фінансово-правових і податково-правових норм. Для правильного розуміння юридичної відповідальності взагалі та фінансово-правової, податково-правової відповідальності зокрема необхідно проаналізувати співвідношення понять відповідальності у філософії та юриспруденції.

Поспіх і недостатня продуманість проведених соціальних реформ призвели до підриву

правової основи суспільних відносин в Україні. Громіздкість, часті зміни та доповнення чинного законодавства про податки і збори роблять складним застосування його на практиці. З цим пов'язані багато проблем і конфліктні ситуації, що виникають між платниками податків і податковими органами під час розгляду питання про притягнення до відповідальності платників податків порушення законодавства про податки і збори.

У зв'язку з цим як ніколи актуальними стають проблеми вироблення науково обґрунтованої концепції відповідальності у податковому праві, її закріплення в законодавстві та реалізації у правозастосовчій діяльності, забезпечення невідворотності покарання за податкові правопорушення.

Актуальність розгляду інституту юридичної відповідальності у податковому праві обумовлена насамперед тим, що податок, будучи примусовим вилученням коштів у формі обов'язкових, безоплатних та безповоротних платежів до бюджету відповідного рівня, що стягуються з юридичних та фізичних осіб у строго певних розмірах та в установлені терміни виходячи з законів України у сфері оподаткування на етапі реформування економічних відносин виступає однією з важливих методів позаекономічного регулювання економіки держави.

Мова про відповідальність може і повинна вестися у всіх випадках, коли ставиться питання про відповідність або невідповідність діяльності суб'єкта вимогам, що пред'являються до нього суспільством, співвідношення можливої поведінки з належною. А тому якщо свобода є можливістю приймати рішення зі знанням справи, то відповідальність – це необхідність чи обов'язок прийняття рішень, відповідних чи ні соціальним вимогам, що пред'являються суб'єкту.

Відповідальність є диктована об'єктивними умовами та суб'єктивно поставленою метою необхідність активної діяльності для здійснення цієї мети. Роблячи вибір після ухвалення рішення, суб'єкт одночасно зобов'язаний відповідати за свої дії та наслідки цих дій.

Таким чином, у змісті відповідальності присутня діалектична єдність об'єктивного та суб'єктивного – об'єктивні вимоги до належної поведінки суб'єкта (у податкових відносинах економічна необхідність розподілу валового національного продукту) та безпосередньо обумовлені цим суб'єктом можливості та форми цієї поведінки, суб'єктивне ставлення особи до об'єктивних вимог, що пред'являються до її поведінки.

Отже, відповідальність виникає за наявності соціальної вимоги, що пред'являється суб'єкту (об'єктивний момент змісту відповідальності) і особистого усвідомленого ставлення суб'єкта до цієї вимоги (суб'єктивний момент змісту відповідальності), причому це ставлення проявляється зовні через конкретну поведінку.

Можна розмежувати два види відповідальності за сферою виникнення правовідносин – приватноправову та публічну. До публічної юридичної відповідальності ми відносимо: кримінальну, адміністративну, податкову, конституційну, а до приватної правової юридичної відповідальності – цивільно-правову.

На нашу думку, кожна галузь права має власну систему санкцій і, відповідно, породжує свій вид юридичної відповідальності. Сама природа юридичної відповідальності визначається характером суспільних відносин, неналежна поведінка суб'єктів яких карається державою шляхом притягнення до юридичної відповідальності. Немає галузей права, порушення норм яких не тягло б ту чи іншу відповідальність. Тому у своїй значній частині юридична відповідальність є відповідальність, яка є галузевою. Дане положення ще не цілком усвідомлено юридичною наукою, але, проте, знайшло своє підтвердження в таких вже загальноновизнаних видах юридичної відповідальності, як цивільно-правова відповідальність, властива цивільному праву, екологічна відповідальність, властива екологічному праву (хоча деякі і вважають її різновидом адміністративної відповідальності), дисциплінарна та матеріальна відповідальність, властива трудовому праву тощо.

Виняток не складає і фінансове право, що має свій предмет правового регулювання у вигляді суспільних відносин, які є фінансовими, і встановлює свою систему захисту цих відносин у виді юридичної відповідальності, що носить характер фінансово-правової відповідальності. В даний час фінансово-правова відповідальність завдяки наявності Податкового та Бюджетного кодексів отримала своє найбільш чітке вираження у вигляді відповідно податково-правової відповідальності, що зветься «відповідальність за податкові правопорушення», і бюджетно-правової відповідальності, іменованої «відповідальність за порушення бюджетного законодавства».

Питання правової природи податкових правопорушень і характері відповідальності за їх вчинення належить до спірних питань. Суперечка в цьому випадку зводиться до того, якою передбачена Податковим кодексом відповідальність за

вчинення податкових правопорушень: фінансової чи адміністративної.

Одні автори вважають, що дана відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності – фінансово-правовою, що існує самостійно і паралельно з адміністративною (адміністративно-правовою) відповідальністю [1, 2]. Деякі автори ставлять питання ще, стверджуючи, що податкова відповідальність є самостійний вид відповідальності [3, 4]. Останнє не суперечить тому, що ця відповідальність є фінансово-правовою, оскільки саме податкове право розглядається цими авторами як частина фінансового права. Отже, співвідношення фінансово-правової та податково-правової відповідальності – це співвідношення спільного з приватним.

Інші автори вважають, що фінансова відповідальність (а також податкова) є різновидом адміністративної відповідальності [5].

Зазначимо, що поняття «податкове правопорушення» є родовим поняттям, яке поєднує кілька видів правопорушень. Деякі з них передбачені Кримінальним кодексом і мають характер кримінального злочину, інші – Кодексом про адміністративні правопорушення, інші акти адміністративного законодавства і мають характер адміністративних правопорушень, треті зафіксовані в Податковому кодексі і відповідно мають характер фінансових або власне податкових правопорушень. Загалом такий поділ видів правопорушень у податковій сфері заперечень не викликає. Не викликає сумніву й та обставина, що відповідальність за податкові правопорушення, які мають характер кримінальних злочинів, носить кримінально-правовий характер.

Податкова відповідальність є за своєю юридичною природою фінансово-правовою відповідальністю і характеризується такими ознаками: дана відповідальність встановлена безпосередньо податковим законодавством (а конкретніше, Податковим кодексом); до відповідальності притягується суб'єкт або учасник податкових правовідносин, а також інші особи, на яких податковим законодавством покладено певні обов'язки у сфері оподаткування; відповідальність передбачає застосування заходів покарання до особи, винної у невиконанні чи неналежному виконанні обов'язків, передбачених податковим законодавством; на підставі відповідальності лежить податкове правопорушення, передбачене Податковим кодексом; податкова відповідальність полягає у застосуванні податкових санкцій, які встановлюються у вигляді грошових стягнень (штрафів)

у розмірах, передбачених Податковим кодексом; притягнення до податкової відповідальності провадять податкові органи держави у порядку, передбаченому Податковим кодексом; застосування заходів податкової відповідальності (накладення стягнень) провадить суд; податкова відповідальність є засобом забезпечення належного виконання вимог податкового законодавства.

Висновки. Таким чином, можна зробити такі висновки:

1. Податково-правова відповідальність є самостійним видом громадської юридичної відповідальності.

2. Як публічна юридична відповідальність вона має такі властивості:

2.1) заходи державного примусу здійснюються тим самим компетентним органом, який представляє державу у зазначених правовідносинах;

2.2) має на меті покарання правопорушника;

2.3) при виборі заходів державного примусу при притягненні до публічної відповідальності обов'язково враховується суспільна небезпека правопорушення;

2.4) закріплюється лише на законодавчому рівні.

3. Податково-правова відповідальність відрізняється від адміністративної відповідальності: на підставах виникнення (адміністративне та податкові правопорушення), процедури, застосуванням санкціям (можливість особистих санкцій в адміністративному праві, їхнє застосування у податковому, відсутність таких санкцій, як пені), за джерелами закріплення (податкове законодавство та законодавство про адміністративні правопорушення), за цілями (у податковому праві обов'язковою є правовідновна мета).

4. Податкова відповідальність має такі риси подібності з цивільно-правовою відповідальністю: за майновим характером, наявності правовідновної функції, використанням санкціям, і навіть можливості добровільного відновлення правопорушником порушеної майнової сфери.

5. Відрізняється від цивільної відповідальності податково-правова наступним: публічно-правовою природою санкцій, що застосовуються, їх обов'язковим законодавчим закріпленням, відсутністю у сторони можливості відмовитися від стягнення санкцій, обов'язковістю обліку провини.

Інший механізм фіскального характеру, який може грати значну превентивну роль обмеження можливості не сплачувати податки, полягає у перевірці походження майна.

У деяких податкових системах для попередження незаконної поведінки платників податків

застосовуються спеціальні заходи, основна мета яких – стимулювати громадянина з найбільшим ступенем чесності вказати у декларації свої доходи чи майно.

Нарешті, специфічним фіскальним заходом вважатимуться надання певних фіскальних пільг платникам, щоб домогтися нормального сприйняття з боку оподаткування реального доходу.

Список літератури:

1. Мельник Н. І. Шляхи удосконалення податкової системи. Наукові конференції : сайт. URL: <http://intkonf.org/melnik-n-i-shlyahi-udoskonallynna-podatkovoyi-sistemi-ukrayini>.
2. Податковий менеджмент : підручник / уклад.: Б. П. Ярема, В. П. Маринець, Н. В. Савчук та ін. Львів : «Магнолія 2006», 2013. 352 с.
3. Податкові перевірки всупереч мораторію: як захиститися? Юридична Газета online : сайт. 16.07.2015. URL: <http://yur-gazeta.com/golovna/podatkovyi-perevirki-vsuperech-moratoriyu-yakzahistititsya.html>.
4. Моргулець О. Б. Менеджмент у сфері послуг : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2012. 384 с.
5. Чорна А. М. Поняття організаційної структури Державної фіскальної служби. Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2016. № 1. С. 198–201.

Motrych V.A. WAYS OF IMPROVING ADMINISTRATIVE AND LEGAL MECHANISMS OF RESPONSIBILITY FOR NON-PAYMENT OF TAXES

It has been established that the tax legislation, as before, is undergoing serious changes. The imperfection, instability, and lack of clarity of the tax legislation do not accompany the effective implementation of the tax reform. The reform of the tax system should be carried out comprehensively, in parallel with the implementation of other reforms, such as judicial, administrative, pension, housing and communal, etc. Tax reform should affect two aspects: legal and economic. It is their combination that should be the basis of tax reform. ‘

It was determined that the tax construction methodology should contribute to the optimization of the legal construction of the tax, which probably includes the following stages, based on accounting for the ratio of the legal and economic content of the tax: 1) determination of the source and object of taxation; 2) allocation of the subject of taxation; 3) determination of the list of taxpayers related to the tax source; 4) determining the order of formation of the tax base; 5) selection of tax scale and taxation unit; 6) setting the rate (rates); 7) allocation of terms for making tax payments to the budget; 8) choosing the method of making a tax payment to the budget; 9) clarification of the need to apply benefits (their development); 10) introduction of tax liability for violation of the established procedure for calculating and making a tax payment to the budget. We believe that in a special part of tax law, a complex institute of legal structure of tax has already been formed, which is made up of pedagogic institutes of legal structures of specific types of taxes. Further unification of the structure of all current taxes will allow to improve the tax system by optimizing their legal constructions, which will undoubtedly lead to a reduction in the number of tax offenses.

Most of the measures taken to combat tax evasion are characterized by the fact that they are not aimed at the reasons that give rise to tax evasion. In addition, the tax legislation contains provisions that the taxpayer, often without legal grounds, can use to pay less tax than it should be paid, or not to pay it at all. Therefore, special attention should be paid to methods of combating non-payment of taxes, which are of a general nature, which should be aimed at eliminating the causes that give rise to non-payment of taxes. Such methods include means of a political nature, the essence of which is to use taxes only for financial, not political purposes; funds of an economic nature, created in order to avoid the establishment of too heavy tax pressure under conditions of unfavorable economic conditions, but a prominent place is given to means of moral order, the main among which is the development of tax propaganda. In the process of improving tax control, it is better to resort to such taxation methods that would exclude the possibility of cheating. In this regard, the method of taxation based on external characteristics has great advantages. In essence, it is about checking the tax return based on external signs of wealth in relation to income tax, in which certain elements of the lifestyle are taken as a basis to determine the real tax capacity of the payer.

Key words: *administrative and legal mechanisms, responsibility for non-payment of taxes.*