



НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ В УКРАИНЕ: ПОНЯТИЕ, ОСНОВАНИЯ ПРИМЕНЕНИЯ

Анастасия ЛИТВИНЦЕВА,

аспирант кафедры финансового права юридического факультета
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Summary

Key problematic aspects of the definition of the tax liability as a form of financial liability are discussed in the present paper. Various approaches to scientific systematization of features and forms of tax liability are developed. Comparative analysis of the tax liability in the foreign countries was made. Composition and elements of a tax offense as a ground for tax liability are discussed as well. Studied approaches Ukrainian and foreign scientists to the definition of a tax offense. Discloses a composition and the basic elements of a tax offense as the basis of the tax liability. Analyzes the key differences tax liability and other types of legal liability (criminal and administrative).

Key words: tax liability, tax offenses, forms and signs of tax responsibility.

Аннотация

В работе рассматриваются ключевые проблемные аспекты определения понятия налоговой ответственности как вида финансово-правовой ответственности. Исследованы подходы различных ученых к систематизации понятия, природы, признаков, оснований и форм налоговой ответственности согласно законодательства Украины. Анализируются основания применения налоговой ответственности. Рассматриваются фактические, юридические и процессуальные основания применения налоговой ответственности. Исследованы подходы украинских и зарубежных ученых к определению понятия налогового правонарушения. Раскрыт состав и основные признаки налогового правонарушения как основания налоговой ответственности. Анализируются ключевые различия налоговой ответственности и других видов юридической ответственности (уголовной и административной).

Ключевые слова: налоговая ответственность, налоговое правонарушение, формы и признаки налоговой ответственности.

Постановка проблемы. В настоящее время налоговые правоотношения становятся одними из ключевых общественных отношений в экономической жизни общества, наличие которых порождает целый комплекс проблем, требующих правового регулирования. Повышение роли налогов в финансировании деятельности государства с неизбежностью поднимает вопрос о необходимости выработки таких механизмов, которые обеспечивают своевременность и полноту их уплаты от каждого налогоплательщика, с которого государство хочет взимать налоги.

Актуальность темы. В праве одним из таких механизмов, который обеспечивает выполнение одним субъектом воли другого субъекта, является институт юридической ответственности. Юридическая ответственность как правовой институт подверглась рассмотрению с различных точек зрения специалистами как в области гражданского, так и административного, уголовного, трудового законодательства, в целом следует признать достаточную изученность данного вопроса. Вместе с тем необходимо обратить внимание на тот факт, что формирование налогового права как подотрасли финансового права дало определенный толчок

в рассмотрении вопроса об ответственности за налоговые правонарушения в разрезе определения того, какое место занимают нормы об ответственности за налоговые правонарушения в общей системе юридической ответственности, какой спецификой они обладают и каким должен быть метод правового регулирования института ответственности за налоговые правонарушения. Кроме того, некоторые исследователи вообще ставят вопрос о правомерности выделения данного института.

Целью статьи является исследование понятия, природы, признаков, оснований и форм налоговой ответственности согласно законодательства Украины. При написании работы были использованы следующие методы: системно-структурный (при исследовании содержания понятия налоговой ответственности и состава налогового правонарушения), аналитический (при изучении проблемных аспектов понимания природы налоговой ответственности).

Изложение основного материала исследования. Согласно ст. 111 Налогового кодекса Украины от 02 декабря 2010 года № 2755-VI, за нарушение законов по вопросам налогообложения и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на

контролирующие органы, применяются следующие виды юридической ответственности: финансовая; административная; уголовная.

Профессор Л.А. Савченко отмечает, что финансово-правовая ответственность – это вид юридической ответственности, которая выражается в применении к правонарушителю уполномоченными на то государственными органами финансово-правовых мер государственного принуждения [8, с. 61].

А.П. Нагребельный, В.В. Сухонос, В.Д. Чернадчук отмечают, что финансово-правовая ответственность представляет собой обязанность виновного в совершении финансового правонарушения лица претерпеть меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями финансово-правовых актов, которые заключаются в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяются уполномоченными государственными органами в установленном законом процессуальном порядке [6, с. 175].

Финансовая ответственность, согласно работам украинских и зарубежных ученых, не является однородной и включает в себя, в частности, налоговую ответственность. Основные признаки, характеризующие налоговую



ответственность как финансово-правовую в сфере налогообложения, являются, во-первых, ее принудительная природа, которая содержит признаки профилактики и пресечения неправомерного поведения, во-вторых, институт финансовой санкции, виды которой не ограничиваются карательными мерами, а содержат компенсационные меры, а в-третьих, особые виды финансовых санкций [5, с. 204]. Налоговая ответственность в юридических трудах рассматривается как финансово-правовая ответственность, которая имеет отличия в применении, публично имущественный характер, состав юрисдикционных органов, субъектный состав нарушителей налогового законодательства, основания применения, юрисдикционная процедура. Типичным определением финансово-правовой ответственности в сфере налогообложения является ссылка на имущественное наказание за применения контролирующими органами финансовых санкций в установленных законом порядке [7, с. 20].

В настоящее время ведется широкая дискуссия по проблеме существования финансово-правовой ответственности и ее видов. Не менее дискуссионная в юридической литературе проблема существования налоговой ответственности.

По данной проблеме имеется достаточно широкий спектр мнений теоретиков и практиков.

В частности, С.Г. Пепеляев считает, что за нарушение налогового законодательства могут применяться лишь меры административной или уголовной ответственности. Оснований для выделения налоговой ответственности в самостоятельный вид ответственности нет. Причина взглядов на налоговую ответственность как на самостоятельный вид ответственности объясняется терминологическими неточностями законодателя [12, с. 395]. И.И. Кучеров полагает, что, в зависимости от того, какое нарушение законодательства о налогах и сборах лежит в основе анализируемой ответственности, она может рассматриваться как разновидность финансовой, административной или уголовной ответственности. Лица, виновные в совершении налоговых правонарушений, привлекаются к налоговой ответственности,

которая является разновидностью финансовой ответственности [13, с. 353]. На взгляд Ю.А. Крохиной, институт налоговой ответственности не относится к исключительным явлениям российской правовой системы. Правовой охранной механизм налоговых отношений обеспечивается различными отраслями права: финансовым, уголовным, административным и таможенным. Исходя из этого, она относит институт налоговой ответственности к комплексному межотраслевому правовому институту [14, с. 246].

В то же время большинство ученых выделяет налоговую ответственность в качестве отдельного вида юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах. Так, согласно Н.Г. Викторовой, налоговая ответственность – это применение уполномоченными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налогов, налоговых санкций за совершение налогового правонарушения. Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение правонарушения [15, с. 101].

Можно выделить два принципиальных момента, отграничивающих налоговую ответственность от административной.

Во-первых, характер отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Являясь по своей природе административными, властными, налоговые правоотношения, тем не менее, в силу своего экономического содержания, роли в развитии экономического потенциала страны не могут обеспечиваться привычными мерами административного воздействия, доставшимися праву в наследство от командно-административной системы. Грубое, экономически не продуманное вмешательство государства в деятельность налогоплательщика, в том числе путем наложения в административном порядке непосильных штрафов, может свести на «нет» все усилия по развитию рыночной экономики.

Во-вторых, характер налоговых правоотношений обуславливает особый порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. С одной стороны, исходя из их властной составляющей, налоговый орган выносит решение о привлечении к ответственности за налоговое право-

нарушение; с другой стороны, исходя из необходимости дополнительной защиты субъекта правоотношений, если налоговая санкция не уплачена добровольно, налоговый орган обращается в суд с иском о взыскании с лица налоговой санкции. Условно можно сказать, что привлечение лица к налоговой ответственности начинается в порядке административного производства, а заканчивается в порядке имущественного судопроизводства [16, с. 55].

В теории права основанием юридической ответственности считают совершение правонарушения. Нарушение налогового законодательства – это противоправное (предусмотрено налоговым законодательством), виновное деяние (действие или бездействие) лица, связанное с невыполнением или ненадлежащим выполнением налогового долга, за которое предусмотрена юридическая ответственность. При этом следует учитывать, что в данном случае речь идет о налоговом долге в широком смысле, что включает в себя полный комплекс обязанностей по исчислению, уплате налогов и сборов, ведению налоговой отчетности [1, с. 340].

Состав налогового правонарушения можно определить как совокупность объективных (объект, объективная сторона) и субъективных (субъект, субъективная сторона) элементов, характеризующих деяние как налоговое правонарушение. Объектом налогового правонарушения являются общественные отношения, возникающие между субъектами налоговых правоотношений по поводу обеспечения поступления налогов, сборов (обязательных платежей) в бюджет и целевые фонды средств. Предметом налогового правонарушения как материального признака правонарушения признаются денежные средства, подлежащие уплате в виде налога, сбора (обязательного платежа) [2, с. 10].

По мнению ученых, можно сформулировать следующие признаки налогового правонарушения: налоговое правонарушение является главным основанием финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства, ведь, учитывая его финансово-правовую природу, оно является разновидностью финансово-



го правонарушения; налоговым правонарушением присуща общественная вредность, которая выражается в нарушении субъективных прав и юридических обязанностей или в препятствовании их выполнению; налоговым правонарушением может быть признано не всякое деяние, угрожающее наступлением вредных последствий в сфере охраны налоговой дисциплины, а только то деяние, которое нарушает нормы налогового законодательства, устанавливающие налоговые обязанности и запреты; налоговым правонарушением должно признаваться только виновное деяние, однако, учитывая неопределенность на сегодняшний день вины в налоговом законодательстве, этот вопрос требует детального научного исследования для формулирования модели вины, которая будет пригодной для дальнейшего закрепления в налоговом законодательстве; налоговое правонарушение всегда имеет внешнюю форму выражения и совершается в форме деяния (действия или бездействия); деяния, подпадающие под все признаки состава налогового правонарушения, наказуемы, и, следовательно, за их совершение в налоговом законодательстве предусмотрены меры финансово-правовой ответственности [11, с. 76].

Некоторые ученые различают основания привлечения к юридической ответственности и основания наступления юридической ответственности. Наряду с нормативной и фактической, которые являются основаниями привлечения к юридической ответственности, к основаниям наступления юридической ответственности О.Ф. Скакун причисляет отсутствие обстоятельств для освобождения от юридической ответственности и процессуальное основание (решение правоприменительного органа, которым накладывается санкция) [10, с. 312]. Такую позицию разделяют и некоторые представители науки финансового права. Так, например, Е.С. Дмитренко отмечает, что основанием привлечения к юридической ответственности субъектов финансово-го права является совокупность обстоятельств, наличие которых делает юридическую ответственность субъектов финансового права возможной, основаниями же наступления юридической ответственности субъектов финансово-

го права является совокупность обстоятельств, наличие которых делает такую ответственность необходимой (фактическое, нормативное, процессуальное основание и отсутствие обстоятельств для освобождения от ответственности) [3, с. 69]. Ю.А. Крохина также разделяет позицию о выделении наряду с нормативным и фактическим основанием и процессуального основания финансово-правовой ответственности [4, с. 510].

Позиция зачисления к основаниям юридической ответственности процессуального критерия находит и критические замечания. Например, польский ученый Л. Лернелль не признает советский подход в праве и юриспруденции, согласно которому самого совершения правонарушения недостаточно для наступления юридической ответственности, необходимо также установить, заслуживает нарушитель ответственности, поскольку необходима дополнительная негативная «оценка» для того, чтобы нарушитель нес ответственность. Ученый отмечает, что суд не дает новой оценки, а только от имени государства выражает отрицательную оценку деяния, содержащегося в законе, при этом степень строгости такой оценки находит свое отражение в наказании, содержащемся в приговоре [9, с. 6].

Выводы. Таким образом, налоговая ответственность должна пониматься как разновидность финансово-правовой ответственности. Налоговая ответственность является финансово-правовой ответственностью, которая имеет отличия в применении, публично имущественный характер, состав юрисдикционных органов, субъектный состав нарушителей налогового законодательства, основания применения, юрисдикционную процедуру. Наличие особых признаков, отличающих налоговую и уголовную или административную ответственность, является дополнительным фактором выделения налоговой ответственности в частную категорию. Состав налогового правонарушения можно определить как совокупность объективных (объект, объективная сторона) и субъективных (субъект, субъективная сторона) элементов, характеризующих деяние как налоговое правонарушение.

Список использованной литературы:

1. Податкове право : [навчальний посібник] / [Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко (ред.)]. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
2. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / З.М. Будько ; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – 18 с.
3. Дмитренко Е.С. Теоретичний аналіз підстав юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права / Е.С. Дмитренко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2005. – № 2 (40). – С. 65–70.
4. Крохина Ю.А. Финансовое право России : [учебник] / Ю.А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2008. – 720 с.
5. Міщенко Л.В. Суттєві риси податкової відповідальності / Л.В. Міщенко // Право і Безпека. – 2011. – № 4. – С. 203–206.
6. Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина : [навчальний посібник] / В.П. Нагребельний, В.Д. Чернадчук, В.В. Сухонос ; за заг. ред. члена-кореспондента АПРН України В.П. Нагребельного. – К., 2003. – 213 с.
7. Ровинський Ю.О. Фінансово-правовий примус в Україні: проблеми і перспективи розвитку : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю.О. Ровинський. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 36 с.
8. Савченко Л.А. Фінансове право : [навчальний посібник] / [Л.А. Савченко, А.В. Цимбалюк, В.К. Шкарупа, М.В. Глух]. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 85 с.
9. Сердюк В.В. Порівняльний правовий аналіз підстав юридичної відповідальності у правовій науці України та Польщі / В.В. Сердюк // Часопис академії адвокатури України. – 2012. – № 4 (17). – С. 1–7.
10. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: [підручник] / О.Ф. Скакун ; пер. з рос. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.
11. Трипольська М.І. Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності за по-



рушения податкового законодавства / М. І. Трипольська // Право та державне управління. – 2014. – № 1–2. – С. 73–77.

12. Налоговое право : [учебник] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2005. – С. 395-396.

13. Кучеров И.И. Налоговое право России : [курс лекций] / И.И. Кучеров. – М., 2004. – С. 246.

14. Налоговое право России : [учебник] / под ред. Ю.А. Крохиной. – М., 2007. – С. 353.

15. Викторова Н.Г. Налоговое право / Н.Г. Викторова, Г.П. Харченко. – СПб. : Питер, 2006. – 192 с.

16. Демин А.В. Налоговая ответственность: проблемы отраслевой идентификации / А.В. Демин // Актуальные проблемы борьбы с преступностью в Сибирском регионе : материалы научно-практической конференции (3–4 февраля 2000 г.) : в 2 ч. – М., 2000. – Ч. 2. – 2000. – С. 55–56.

ЗАДАЧИ И ФУНКЦИИ СУБЪЕКТОВ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ КИБЕРПРЕСТУПНОСТИ В УКРАИНЕ

Вячеслав МАРКОВ,

кандидат юридических наук, старший научный сотрудник,
начальник факультета подготовки специалистов
для подразделений борьбы с киберпреступностью и торговлей людьми
Харьковского национального университета внутренних дел

Summary

The article deals with theoretical research of tasks and functions that should be fulfilled by cybercrime combating units of Ukraine. The author analyzes rules and regulations that at present exist in the field of combating cybercrime in Ukraine. The necessity of more intensive international cooperation in combating cybercrime is emphasized as well as the necessity of the development of regulations that would regulate actions of cybercrime combating units in cyberspace. The role of a cybercrime combating unit in the development of the national system of cyber security is analyzed. The author suggests that the powers of cybercrime combating units should be enlarged authorizing them to launch technical investigative operations when necessary.

Key words: combating cybercrime, law enforcement authorities, tasks, functions, jurisdiction.

Аннотация

В статье проводится теоретическое исследование задач и функций, которые должны решать подразделения борьбы с киберпреступностью в Украине. Проанализирована нормативно-правовая база борьбы с киберпреступностью в Украине. Акцентируется внимание на необходимости углубления международного сотрудничества в борьбе с киберпреступностью, а также разработки соответствующего подзаконного акта, который регламентировал бы деятельность подразделений борьбы с киберпреступностью в киберпространстве. Исследуется роль подразделений борьбы с киберпреступностью в построении национальной системы кибербезопасности. Предлагается расширить полномочия подразделений по борьбе с киберпреступностью, в определенных случаях разрешив им проведение оперативно-технических мероприятий.

Ключевые слова: борьба с киберпреступностью, правоохранительные органы, задачи, функции, компетенция.

Постановка проблемы. Несомненным лидером по интеллектуальной составляющей исполнения преступного замысла на сегодняшний день является киберпреступность. Данный вид преступлений требует определенного массива знаний и навыков в сфере компьютерных технологий со стороны преступников. Очевидно, что противодействовать таким правонарушителям должны правоохранители, обладающие, по крайней мере, не меньшей квалификацией. Огромную роль при этом играет нормативно-правовая и организационная составляющие деятельности последних.

Актуальность темы. Статистика борьбы с киберпреступностью в Украине в настоящее время комплексно не ведется. Вместе с тем следует отметить, что в период с 2002 по 2012 гг. ежегодно регистрировалась незначительная часть преступлений в сфере

использования ЭВМ (компьютеров), систем и компьютерных сетей. Максимальный пик пришелся на 2009 г. и составил 217 зарегистрированных преступлений. Указанные данные, по нашему мнению, свидетельствует о высокой латентности такой преступности. Несколько изменилась ситуация в результате реформирования системы уголовного процессуального законодательства 2012 г. В результате в 2013–2014 гг. таких преступлений в совокупности было зарегистрировано больше тысячи. Приведенные цифры свидетельствуют о тенденции роста высокотехнологических преступлений, а также о необходимости активизации усилий правоохранительных органов по противодействию данному негативному явлению.

Вопросы борьбы с киберпреступностью исследовали такие украинские ученые, как А.М. Бандурка, Л.В. Бо-