

ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

В данной статье проанализированы проблемы и формы реализации юридической ответственности в сфере налогообложения доходов физических лиц.

Ключевые слова: налоги, налоговое право, юридическая ответственность, налогообложение доходов физических лиц.

**Гуров Александр
Вячеславович,**

*соискатель Института
государства и права
имени В. М. Корецкого
НАН Украины*

Проблема уклонения от налогообложения продолжает оставаться одной из самых острых в постсоветских странах, что отличает их от большинства европейских стран.

Следует отметить, что, как свидетельствует практика, на масштабы уклонения от уплаты налогов влияет высокий уровень налоговых ставок; неравномерное распределение налоговой нагрузки, нарушение принципа равенства плательщиков перед законом; сложность и несовершенство законодательства, которым регулируется предпринимательская деятельность, в частности налогового; несоблюдение норм законов, неэффективность государственной бюджетной политики; неравномерная налоговая нагрузка, вследствие чего в большей степени она возложена на законопослушных плательщиков, лишенных налоговых льгот.

Влияние этих факторов приводит к тому, что налоговая система не может эффективно функционировать без института ответственности за налоговые правонарушения. Прямая зависимость государственного бюджета от налоговых поступлений обусловила роль и место юридической ответственности в качестве одной из главных составляющих системы налоговых правоотношений.

Для правильного понимания этого института необходимо определить само содержание понятия

юридической ответственности. В литературе юридическая ответственность за налоговые правонарушения рассматривается как комплекс принудительных мер воздействия, применяемых к правонарушителям, как наказание в определенных законодательством случаях. Если рассматривать этот вопрос более широко, то юридическую ответственность можно определить как закрепленную в законодательстве и обеспечиваемую государством юридическую обязанность правонарушителя претерпеть принудительного лишения определенных принадлежавших ему ценностей [1, с. 689]. Такого же мнения придерживаются В. Лазарев [2], С. Алексеев [3] и С. Братусь [4]. Однако в их определениях не совсем корректно абсолютизируется роль государства в применении мер принуждения, но положительным является то, что юридическая ответственность является прежде всего правоотношением [5].

С другой стороны, юридическая ответственность – это применение к правонарушителю предусмотренных санкцией юридической нормы мер государственного принуждения, имеющих выражение в форме «лишений» личного организационного или имущественного характера [6, с. 418].

Третья точка зрения заключается в том, что юридическая ответственность – это правоотношения, в которых государство имеет право применять определенные меры принуждения к субъектам, совершившим правонарушения и обязанным нести потери или ограничения, предусмотренные санкциями норм права [7, с. 204].

Таким образом, с учетом указанных подходов к определению юридической ответственности можно обобщено констатировать, что юридическая ответственность – это регламентированная правовыми нормами реакция со стороны уполномоченных субъектов на действия физических или юридических лиц (коллективных субъектов), которые могут иметь выражение в несоблюдении установленных законом запретов, невыполнении установленных законом обязанностей, нарушении гражданско-правовых обязательств, нанесении вреда или ущерба и выраженная в применении к лицам, которые совершили такие действия, средств воздействия, которые влекут за собой лишение личного, имущественного или организационного характера [8, с. 11].

Основанием налоговой ответственности является правонарушение, отличающееся соответствующими признаками: противоправность, выражающаяся в нарушении определенных налоговых норм; наказуемость, виновность (в форме действия или бездействия) и причинная связь между противоправным действием и отрицательными последствиями, наступившими в результате этого действия.

Известный российский ученый-правовед Н. Малейн справедливо указывает, что ответственность может наступать только при наличии состава правонарушения. Без вины нет ответственности, и если обязанность одного контрагента другому контрагенту – возместить случайно нанесенный ущерб, то есть обязанность на принципах риска, что является

не ответственностью, а ее моделью – «квазиответственностью». При этом автор отмечает тенденцию законодателя к расширению сферы ответственности «на основах риска» [9, с. 26].

Следует отметить, что юридическая ответственность, в частности за налоговые правонарушения, исходит не из морально-политической позиции субъекта (отрицающего или положительно относящегося к интересам общества), а из того, что лицо своим сознательным и волевым поведением совершает предусмотренное в законе противоправное деяние при наличии возможности его совершать. В этом и заключается его вина – как внутренняя психологическая основа противоправного поведения [10, с. 9].

Итак, налоговое правонарушение можно определить как противоправное, виновное деяние (действие или бездействие) лица, связанное с невыполнением или ненадлежащим выполнением обязанностей по уплате налога, за которое установлена юридическая ответственность. Ответственность в этой области не ограничивается невыполнением только финансовых обязательств, ведь несвоевременная сдача отчета плательщиком тоже влечет за собой штраф, а это можно с большой натяжкой отнести к финансовым обязательствам.

Отдельные ученые считают, что понятие налогового правонарушения должно охватывать более широкий круг противоправных посягательств, совершаемых как налогоплательщиками, так и другими субъектами налоговых правоотношений [11, с. 240].

Что касается объекта налогового правонарушения, то под ним пони-

мают в первую очередь финансовые интересы государства, доходную часть бюджетов и внебюджетных фондов, а также другие блага, охраняемые налоговым законом [12, с. 459].

В более широком определении под объектом правонарушения следует понимать общественные отношения, складывающиеся по поводу обеспечения поступления налогов и обязательных платежей в бюджет и соответствующие фонды между субъектами налоговых правоотношений.

По определению А. Роздайбиды, основным содержанием налоговых правоотношений является обязанность налогоплательщиков внести в бюджет определенную денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные законом сроки. Как следствие, налоговым правонарушением вред причиняется финансовым интересам государства, доходной части бюджета и внебюджетным фондам, а также другим благам, которые охраняются налоговым законом [13, с. 8].

Субъектом правонарушения выступает лицо, которое согласно закону обязано платить налоги в соответствующем размере и в установленное время. Преимущественно субъектом налогового правонарушения выступает налогоплательщик, но только в том случае, когда на нем лежит обязанность исчислять и уплачивать налог. Если эти обязанности лежат на предприятии, которое выплачивает доход (при перечислении подоходного налога с граждан), субъектом ответственности (за неправильное исчисление, удержание налога, несвоевременное перечисление его

в бюджет) является предприятие – источник выплат. Именно поэтому вовремя не удержанные либо не перечисленные в бюджет суммы налогов, подлежащих удержанию у источника выплаты при подоходном обложении граждан, взимаются налоговыми органами из предприятий, которые выплачивают доходы физическим лицам, в бесспорном порядке с наложением штрафа. То есть вопросы вины юридических лиц и их должностных лиц неразрывно связаны между собой. Вина организаций в сокрытии (занижении) дохода предполагает виновные действия (бездействие) его работников, допустивших такие нарушения. Но вина должностных лиц является не виной организации, а их собственной виной. Такая ситуация обусловлена тем, что указанные работники не являются самостоятельными субъектами налогообложения, находящимися вне деятельности организации, а выполняют свои служебные обязанности, связанные с полной и своевременной уплатой налогов в пределах ее деятельности, подконтрольны и подчинены ей. Отсюда следует, что организация считается виновной за противоправное поведение своих сотрудников, отвечающих перед ней в порядке, установленном законодательством [14, с. 49].

Субъективная сторона правонарушения указывает на психическое состояние лица в момент совершения правонарушения. Содержанием ее является одна из форм вины (умысел или неосторожность) субъекта противоправного деяния, что является обязательным условием или основа-

нием привлечения его к юридической ответственности. В качестве дополнительных элементов вины рассматривают цель и мотив совершения правонарушения, называя их факультативными, т.е. не всегда необходимыми элементами для признания деяния правонарушением [15, с. 424].

Правовая наука традиционно выделяет следующие виды юридической ответственности: гражданскую, дисциплинарную, уголовную, административную и материальную.

Сущность гражданско-правовой ответственности заключается в применении к правонарушителю в интересах другого лица либо государства установленных законом или договором мер воздействия, которые влекут за собой экономически невыгодные для него последствия материального характера – возмещение убытков, уплату неустойки (штрафа, пени), возмещение причиненного вреда [16]. Гражданско-правовую ответственность также определяют как правоотношение, выражающееся в виде неблагоприятных последствий имущественного и неимущественного характера для должника, которые обеспечиваются государственным принуждением и влекут осуждение правонарушения и его субъекта. Негативные последствия выступают в форме возмещения убытков, уплаты неустойки, потери задатка, конфискации и др. Применяются они как в судебном порядке, так и добровольно должником без применения к нему государственного принуждения [17, с. 83].

Отметим, что гражданско-правовая ответственность характерна для

отношений юридически равных сторон. Мероприятия гражданской ответственности не направлены напрямую на обеспечение налогового законодательства, а непосредственно влияют на обеспечение законности в сфере налогообложения.

Мероприятия дисциплинарной ответственности применяются при нарушении трудовой и служебной дисциплины, однако хотя применение мер дисциплинарной и материальной ответственности может быть связано с нарушением налогового законодательства, оно тоже не ставит перед собой прямую цель по обеспечению его соблюдения.

Так, дисциплинарная ответственность как вид юридической ответственности состоит в обязанности работника, совершившего дисциплинарный проступок, нести ответственность за свои противоправные действия в пределах установленных трудовым законодательством взысканий, имеет принудительный, односторонний (в отличие от материальной ответственности) характер. Дисциплинарное взыскание налагается собственником или уполномоченным им органом [18, с. 446].

Материальная ответственность – это разновидность юридической ответственности работника за имущественный вред, причиненный предприятию, учреждению, организации вследствие нарушения возложенных на него обязанностей [19, с. 476].

Административная ответственность – это один из видов юридической ответственности, которая выражается в применении уполномоченным на это органом или долж-

ностным лицом административного взыскания к лицу, совершившему правонарушение [20, с. 222].

Преодолению уклонения от налогообложения служат разнообразные средства экономического, правового, организационного, воспитательного характера. Определенное место среди них занимают и меры уголовной ответственности, применяемые к неплательщикам налогов [21, с. 3–5].

Этот вид ответственности наступает независимо от способа уклонения. Объектом преступления является установленный законодательством порядок налогообложения юридических и физических лиц, который обеспечивает за счет поступления налогов, сборов и других обязательных платежей формирование доходной части государственного и местных бюджетов, а также государственных целевых фондов. Предметом преступления являются налоги, сборы, другие обязательные платежи, входящие в систему налогообложения и введенные в установленном законом порядке.

Этому вопросу посвящено много научных работ как отечественных, так и зарубежных ученых, поскольку, как отмечает Н. Малейн, если ответственность является наказанием, принудительным наказанием, то для того, чтобы не было произвола, она должна иметь обоснование [22, с. 3].

Интересны по этой тематике работы украинских ученых Л. Брича и В. Навроцкого, а также А. Дудорова, в которых даётся глубокий анализ норм уголовного законодательства, касающихся финансовых правонарушений [23, с. 129].

При подготовке проекта нового Уголовного кодекса Украины выдвигались предложения, чтобы выделить отдельную главу «Преступления против финансовых интересов государства». Такая позиция аргументировалась тем, что финансовые отношения – группа общественных отношений, которые отличаются от всех других групп объектов, охраняемых уголовным правом. Они составляют самостоятельную обособленную группу общественных отношений и требуют самостоятельной охраны [24, с. 5].

Ситуация с уплатой налогов и других обязательных взносов государству, сложившаяся в большинстве постсоветских стран, общеизвестна. Среди многих налогоплательщиков в порядке вещей считается уклоняться от налогообложения. Поэтому неудивительно, что государства вынуждены применять различные средства обнаружения налоговых правонарушений и реагирования на них. А борьба с уклонениями от налогообложения – главная задача правоохранительных органов каждого государства в любой период его развития. Например, ситуация, которая сложилась сейчас как в Украине, так и в России, чем-то уникальна, и противодействие уклонению от уплаты налогов является едва ли не главной функцией, что обусловлено определенными факторами.

Во-первых, в вышеупомянутых странах нет традиции платить налоги. Длительный социалистический период развития экономики характеризовался в частности тем, что роль налогов в формировании госу-

дарственного бюджета была крайне ограниченной. Большинство граждан никогда не сталкивались с необходимостью лично платить налоги, поскольку их доходы ограничивались официальной заработной платой, все отчисления с которой осуществлялись без участия самого плательщика.

Во-вторых, налоговая система этих государств находится на этапе становления.

В-третьих, уровень тенезации экономики, состояние уклонения от налогообложения достигли чрезвычайно высоких даже для мировой истории показателей. Уклонение от налогообложения стало не эпизодическим, а массовым явлением, его масштабы влияют и на макроэкономические показатели.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что законодательство, которое устанавливает юридическую ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей, прежде всего, должно способствовать осуществлению государством налоговой политики, главной задачей которой является формирование сбалансированного государственного бюджета, ведь налоги являются важнейшим правовым и фискальным инструментом, с помощью которого государство обеспечивает себя необходимыми ресурсами для финансирования различных сфер общественной деятельности, поскольку получая недостаточный уровень налоговых поступлений, государство не в состоянии обеспечить надлежащие общественные блага.

Следует отметить, что налоговая система государства – это система,

которая соединяет все части сложного и многообразного государственного механизма. Движение налогов обеспечивает слаженное функционирование всех составляющих государства: его политической, экономической систем, социальной сферы, обороны и поддержания правопорядка. Отношение же налогоплательщиков к исполнению возложенной на них обязанности своевременно и в полном объеме платить обязательные взносы в бюджет и государственные целевые фонды свидетельствует о настоящих, а не декларируемых чувствах, является показателем авторитета государственных органов среди различных слоев населения, предопределяет объем и интенсивность мероприятий, которые государство считает приемлемыми применять к нарушителям обязанностей, установленных в сфере налогообложения.

Список использованных источников:

1. Юридичний словник-довідник / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К.: Феміна, 1996.
2. Общая теория государства и права : учебник / под ред. В. В. Лазарева. – М.: Юристъ, 1996.
3. Алексеев С. С. Проблемы теории права : курс лекций. – Т. 1. / С. С. Алексеев. – Свердловск, 1972.
4. Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность / С. Н. Братусь. – М., 1976.
5. Усенко М. Фінансові сакції за адміністративно-деліктним законодавством України / М. Усенко. – К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2006.
6. Теория государства и права : учебник / под ред. В. М. Корельского, В. Д. Перевалова. – М.: Издательская группа ИНФРАМ.М. «Норма», 1997.
7. Загальна теорія держави і права : навч. посіб. / за ред. В. В. Копейчикова. – К.: Юрінком, 1997.
8. Лук'янець Д. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку / Д. Лук'янець. – К., Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001.
9. Малеин Н. С. Современные проблемы юридической ответственности / Н. С. Малеин // Государство и право. – 1994. – № 6.
10. Шаталов С. Комментарий к Налоговому кодексу РФ / С. Шаталов. – М., 2000.
11. Гревцова Р. Ю. Деякі питання удосконалення юридичної відповідальності за податкові правопорушення / Р. Ю. Гревцова // Вісник Вищого арбітражного Суду України. – 2000. – № 3.
12. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. Брызгалова. – М., 1998.
13. Роздайбида А. В. Податкове правопорушення як підстава адміністративної відповідальності / А. В. Роздайбида. – Ірпінь, 2003.
14. Белинский Е. С. Вопросы вины в налоговом законодательстве / Е. С. Белинский // Государство и право. – 1996. – № 6.
15. Марченко М. Н. Теория государства и права / М. Н. Марченко. – М., 1996.
16. Энциклопедический юридический словарь. 2-е изд. – М.: Инфра-М, 1998.
17. Цивільне право України : [у 2-х тт.] / за ред. Я. М. Шевченко. – Т. 1. – К., 2003.
18. Бабаскін А. Ю. Трудове право України: Академ. курс: / А. Ю. Бабаскін, Ю. В. Баранюк, С. В. Дріжчана та інш. / за ред. Н. М. Хуторян. – К., 2004.
19. Кельман М. С. Загальна теорія держави і права / Кельман М. С., Мурашко О. Г., Хома М. М. – Л.: Новий світ, 2003.
20. Алехин А. П. Административное право Российской Федерации. Ч. 1. /

А. П. Алехин, Ю. М. Козлов. – М., Теис, 1995.

21. Брич Л. П. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні / Л. П. Брич, В. О. Навроцький. – К.: Атіка, 2000.

22. Малєин Н. С. Об институте юридической ответственности / Н. С. Малєин. – Тарту, 1982.

23. Дудоров О. О. Кримінально-правовий компроміс оподаткування: зарубіжний досвід / О. О. Дудоров // Право України. – 2005. – № 3. – С. 139.

24. Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі / Л. П. Брич. – Л., 1998. – 370 с.

Гуров О. В. Юридична відповідальність за порушення законодавства про оподаткування доходів фізичних осіб.

У цій статті проаналізовано проблеми та форми реалізації юридичної відповідальності у сфері оподаткування доходів фізичних осіб.

Ключові слова: податки, податкове право, юридична відповідальність, оподаткування доходів фізичних осіб.

Gurov A. V. Legal liability for violation of the legislation on the taxation of the income of individuals.

In this article were analyzed issues and forms of implementation of legal liability in the field of taxation of individuals.

Key words: taxes, tax law, legal liability.

Стаття надійшла до редакції 13.09.2014