

УДК 347.73:336:347.51

Н. Ю. Онищук

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ФІНАНСОВИХ ПРАВОВОВІДНОСИН

Одним з найбільш проблемних і гострих питань фінансово-правового регулювання на сучасному етапі є відповідальність за порушення фінансового законодавства. Проблема відповідальності за порушення фінансового законодавства викликає особливий інтерес в умовах інтенсивного розвитку системи фінансового права та законодавства, що закріплює підстави відповідальності, санкції за порушення норм і визначає процесуальний порядок застосування норм. При цьому як в теоретичному, так і в практичному плані особливу значимість набуває вирішення питання про природу фінансово-правової відповідальності з урахуванням системи фінансово-правової галузі, співвідношення інститутів відповідальності на рівні окремих її структурних елементів [1, с. 112].

На сьогодні вчені ще не дійшли єдиної думки про «статус» фінансово-правової відповідальності в системі юридичної відповідальності. Однією з основних причин дискусійності проблеми фінансово-правової відповідальності є певна новизна цього інституту, а також ще не цілком досягнута ясність співвідношення понять і категорій загальної теорії юридичної відповідальності і теорії відповідальності галузевих юридичних наук. Така неясність пов'язана із низкою чинників.

Недостатня розробленість методологічних проблем відповідальності у фінансово-правовому регулюванні призводить до того, що нерідко робляться поверхневі висновки про існування самостійної фінансово-правової відповідальності або про її відсутність без перевірки дійсної сфери їх застосування. Так, одна група вчених визначає фінансово-правову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності, яка має свої особливості, виділяючи податкову і бюджетну відповідальності як її підвиди [2; 3, с. 4; 4, с. 748; 5]; друга — повністю заперечує існування цього виду відповідальності і визнає її окремим випадком адміністратив-

ної відповідальності [6; 7, с. 62; 8]; третя — визнає податкову та бюджетну відповідальність самостійними видами юридичної відповідальності [9]. Неоднозначність поглядів підсилюється також розбіжностями у термінології, що вживається («фінансова відповідальність», «відповідальність за порушення фінансового законодавства» і т.д.), а також використанням як правовою доктриною, так і законодавством понять «податкова відповідальність», «відповідальність за порушення податкового законодавства», «фінансова відповідальність за податкові правопорушення», «бюджетна відповідальність», «відповідальність за порушення бюджетного законодавства» без чіткого визначення їх змісту і місця в системі юридичної відповідальності.

Загально визнаним є поділ юридичної відповідальності на чотири види: цивільно-правову, кримінальну, адміністративну та дисциплінарну. Відповідно до п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України [10] виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них. Конституційний Суд України, надавши офіційне тлумачення зазначеної норми Конституції України у своєму рішенні № 7-рп/2001 від 30 травня 2001 р., на підставі системного аналізу конституційних положень дійшов висновку, що за своїм змістом п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України спрямований не на встановлення переліку видів юридичної відповідальності. Ним визначено, що виключно законами України мають регулюватися засади цивільно-правової відповідальності (загальні підстави, умови, форми відповідальності тощо), підстави кримінальної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності — діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями (основні ознаки правопорушень, що утворюють їх склад), і відповідальність за них. У такий спосіб Конституція України заборонила регулювати зазначені питання підзаконними нормативно-правовими актами та встановила, що виключно Верховна Рада України у відповідному законі має право визначати, яке правопорушення визначається, зокрема, адміністративним правопорушенням або злочинном, і міру відповідальності за нього [11].

Для того, щоб провести чітку класифікацію юридичної відповідальності, необхідно визначитися з критерієм, що лежатиме в її основі, наявність якого надасть можливість говорити про самостійність певного виду відповідальності. Як стверджують Р. Л. Хачатуров і Д. А. Липинський, самостійність фінансової відповідальності підкреслюють наступні критерії: 1) самостійність галузі права, 2) специфіка регульованих суспільних відносин; 3) самостійність і специфіка фінансового правопорушення; 4) відмінні риси заходів фінансової відповідальності і особливий порядок їх застосування; 5) склад суб'єктів, наділених правом застосовувати заходи відповідальності [4]. З таким підходом важко беззастережно погодитися. Зазначимо, що наукова та практична цінність класифікації залежить від обґрунтованості вибору її критеріїв.

Використання навіть як одного з декількох критеріїв виділення самостійного виду фінансово-правової відповідальності самостійності галузі права є необґрунтованим. Протівники самостійності так званих «валютної», «бюджетної», «банківської», «податкової» відповідальності стверджують, що відповідальність у сфері бюджетних, валютних, податкових, банківських відносин — не самостійні види юридичної відповідальності, а різновиди фінансової. Фінансову відповідальність у числі інших видів юридичної відповідальності, на їхню думку, дозволяє виділити передусім коло регульованих відносин і самостійність галузі фінансового права. Як фінансове право має свій предмет регулювання, так і фінансова відповідальність володіє предметом правового регулювання [4, с. 748].

Слід погодитися з думкою О. Е. Лейста, що такий розподіл не буде збігатися з галузевою структурою права вже з тієї причини, що видів відповідальності менше, ніж галузей права, причому за порушення норм права різних галузей може застосовуватися відповідальність одного і того ж виду [12, с. 128]. Більше того, використання саме такого критерію при аналізі природи фінансово-правової відповідальності навряд чи дасть однозначну відповідь на питання про її цілісність та самостійність. Виходити доводиться із сучасних правових реалій, форма яких визначається системою фінансового законодавства, а зміст — системою фінансового права.

Якщо зупинитися на такому критерії як специфіка регульованих суспільних відносин, то тут необхідно зробити кілька зауважень. По-перше, фінансовим правом регулюються суспільні відносини, пов'язані з рухом публічних грошових коштів, що і складають його предмет. По-друге, говорити про те, що відповідальність регулює, можна лише із попереднім застереженням, що мова йде про певний правовий інститут як сукупність правових норм.

Що стосується такого критерію як самостійність і специфіка фінансового правопорушення, тут необхідно зупинитися на наступному. Єдиною підставою притягнення до відповідальності будь-якого виду є наявність складу правопорушення. У даному випадку ми не спростовуємо позицію прихильників загальнотеоретичного поділу юридичної відповідальності на позитивну і ретроспективну [4, с. 130—197], проте наполягаємо на винятково ретроспективному характері фінансової відповідальності, яка реалізується в рамках охоронних правовідносин.

В. В. Мальцев, розвиваючи критику Н. С. Кузнецової і Р. Й. Халфиної про змішування понять і подвоєння термінології, вказує, що «якщо з загальнотеоретичних позицій (теорія права — наука, що має все-таки більш опосередкований зв'язок із законодавством, ніж теорія кримінального права), напевно, можна дослідити, наприклад, склад правомірної поведінки і визначати місце в цьому складі соціальної відповідальності особистості, то з позицій кримінально-правової теорії міркування на подібні теми чреваті підривом єдиної підстави кримінальної відповідальності. Справді, може бути, підставою притягнення до кримінальної

відповідальності варто вважати відсутність в діянні особи складу правомірної поведінки?» [13]. У публічному фінансово-правовому регулюванні вести мову про відповідальність як міру державного примусу можна тільки з позицій визначеної законом підстави — складу правопорушення.

Якщо за основу класифікації брати вид правопорушення [14, с. 287], то для констатації самостійного статусу фінансово-правової відповідальності необхідно легальне закріплення дефініції фінансового правопорушення, яке на сьогодні відсутнє в українському законодавстві і практично не має перспектив своєї появи. Система фінансового законодавства розвивається шляхом кодифікації податкового та бюджетного законодавства. У теорії говорять про «перспективи» прийняття єдиного фінансового нормативно-правового акта (будь то закон або кодекс). Але в такому випадку ми стикаємося з проблемою виділення на доктринальному рівні загальної частини фінансового права, і в її складі інституту фінансової відповідальності, і питанням про доцільність її законодавчого оформлення.

У літературі зустрічаються твердження про фінансове правопорушення, що становить фактичну підставу для застосування фінансово-правової відповідальності, як окремий вид правопорушення [15, с. 184; 16, с. 3; 2, с. 41]. Виділяють навіть окремі його особливості: посягає на встановлений державою порядок здійснення фінансової діяльності; спрямоване в усі її сфери (бюджетну, податкову, банківську, митну, валютну); зумовлює застосування передбачених фінансовим законодавством санкцій. У той же час самі автори зазначають про існування бюджетних та податкових правопорушень [2].

Безумовно, такі доктринальні дослідження та висновки мають певну, в першу чергу теоретичну, цінність. Проте наведене обґрунтування не містить достатніх аргументів для виділення фінансового правопорушення як самостійного виду правопорушення, за вчинення якого настає самостійний вид юридичної відповідальності — фінансово-правова. Деталізація фінансового законодавства та диференціація санкцій, передбачених за правопорушення у різних сферах фінансової діяльності, не тільки не дають достатніх підстав для твердження про самостійність фінансової відповідальності, а свідчать навіть про можливість його заперечення. Навряд чи можна погодитися із думкою, що самостійність фінансово-правової відповідальності підкреслює специфічні особливості фінансового правопорушення, яке носить збиральний характер та об'єднує бюджетні, податкові, валютні та банківські правопорушення [4, с. 749, 750].

Виникнення, розвиток, здійснення, завершення юридичної відповідальності тотожні динаміці правових відносин, які виникають, розвиваються, припиняються тільки і виключно на основі точних вказівок нормативних актів. І на практиці, і в теорії підхід до відповідальності повинен бути заснованим на букві закону [12, с. 171, 172]. Відповідно до підп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, основним принци-

пом податкового законодавства виступає принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. У той час, як Бюджетний кодекс України взагалі не використовує конструкцію «фінансова відповідальність» (розділ IV Бюджетного кодексу України називається «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за порушення бюджетного законодавства»), Податковий кодекс України активно оперує цим поняттям.

Стаття 111 Податкового кодексу України визначає види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Згідно з цією статтею за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види відповідальності: 1) фінансова, 2) адміністративна; 3) кримінальна. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється Податковим кодексом України та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та / або пені.

Наведена норма, безумовно, викликає низку питань щодо її змісту та доцільності. Перш за все незрозуміло, навіщо приводити в Податковому кодексі перелік видів відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, якщо формально ним регулюється лише перший вид (фінансова), адміністративна і кримінальна відповідальність встановлюються системами адміністративного та кримінального законодавства (Кодексом України про адміністративні правопорушення, Кримінальним кодексом України). Така норма нагадує відтворення сторінок підручника, і ніяк не звеличує рівень законодавчої техніки.

Податковий кодекс Російської Федерації містить розділ «Податкові правопорушення та відповідальність за їх вчинення», яким закріплюється вичерпний перелік податкових правопорушень та відповідальність за їх вчинення. «Залучення організації до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її посадових осіб при наявності відповідних підстав від адміністративної, кримінальної та іншої відповідальності, визначеної Законами Російської Федерації» [17, ч. 4 ст. 108]. Принцип неможливості притягнення до одного виду відповідальності за одне й те саме правопорушення двічі закріплений і на рівні Основного закону України [10].

До прийняття Податкового кодексу України механізм реалізації відповідальності за порушення податкового законодавства був закріплений у низці нормативних актів, основним серед яких був Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [18]. У свою чергу Кодекс України про адміністративні правопорушення містив низку складів адміністративних правопорушень [19, ст. ст. 163-1, 163-2, 163-4, 164-1]: пору-

шення порядку ведення податкового обліку, подання декларації про доходи; неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Окрім наявності самостійних законодавчих дефініцій та переліків конкретних складів податкових та бюджетних правопорушень чинником, що підкреслює відокремленість та своєрідність податкової та бюджетної відповідальності, є особливості суб'єктного складу таких правопорушень. Податкове правопорушення має специфічний суб'єктний склад — це платники податків (фізичні та юридичні особи), їх представники і податкові агенти. Згідно з чинним законодавством юридичні особи не є суб'єктами адміністративних правопорушень. Якщо звернутися до генезису інституту адміністративної відповідальності, то побачимо, що певний період у правовій науці та законодавстві суб'єктами адміністративного проступку визнавалися як фізичні, так і юридичні особи. Сьогодні вносяться пропозиції щодо визначення основних засад та механізму залучення юридичних осіб до адміністративної відповідальності, як це фактично зроблено в Кодексі Російської Федерації про адміністративні правопорушення [20]. Так само свою специфіку має і суб'єктний склад бюджетного правопорушення. Суб'єктами бюджетних правопорушень є учасники бюджетного процесу.

Класифікацію видів відповідальності можна проводити в залежності від особливостей санкції [12, с. 128—130]. З одного боку, характер фінансових санкцій має суттєві особливості, порівняно з санкціями за порушення кримінального та адміністративного законодавства. Однак, з іншого боку — фінансова відповідальність повинна охоплювати наслідки всіх порушень фінансового законодавства (яке, крім податкового, включає також і бюджетне, валютне і т.д.). У такому векторі фінансову відповідальність можна розглядати як певну теоретичну родову конструкцію, яка має свої діючі видові прояви — податкову і бюджетну, в першу чергу.

Законодавче визначення санкцій та їх невідворотне застосування — не єдиний, але важливий спосіб боротьби з правопорушеннями. Успішність цієї боротьби багато в чому залежить від того, наскільки зміст санкцій (передбачені ними заходи примусу) відповідають загальному завданню і конкретним способам охорони правопорядку. Ефективність охорони правопорядку вимагає узгодження змісту санкцій із якостями правопорушень, за які вони повинні застосовуватися, вираження в санкції найбільш доцільного способу боротьби з даним видом правопорушення [12, с. 50].

Такий погляд заслуговує акцентування уваги через різкі відмінності санкцій, передбачених за порушення норм Податкового кодексу України [21] і Бюджетного кодексу України [22]. Так, якщо за вчинення податкових правопорушень основним видом застосовуваної санкції є штраф, то за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного

процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу як: призупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення або зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів та ін.

На думку деяких вчених [23, с. 143], особливість податкової відповідальності полягає в тому, що крім штрафних вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними і юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі їх протиправною поведінкою. Однак, на нашу думку, головна особливість полягає у змішаному відновлювально-штрафному характері податкових санкцій, що забезпечує першочергове відшкодування майнових втрат держави або територіальних громад, а вже потім реалізує каральне призначення. Крім того, цьому виду відповідальності властивий оперативний характер, оскільки для держави важливо якомога швидше отримати суми грошових коштів у рахунок сплати податків, які повинні були надійти у визначений строк.

Певні заперечення викликає положення стосовно того, що фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та / або пені. Відповідно до підп. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) — плата у вигляді фіксованої суми та / або відсотків, яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. В такому випадку ми стикаємося з проблемою одночасного використання, переплетення і, місцями, ототожнення таких понять як «фінансова санкція», «податкова санкція» і «штраф». На нашу думку, фінансову і податкову санкцію слід розглядати як родову і видову конструкцію відповідно. А використання терміну «штрафна санкція» взагалі бачиться занадто обтяжливим, оскільки штраф за своєю природою і є санкція.

Л і т е р а т у р а

1. Лукашев О. А. Система фінансового права: теоретичні проблеми розвитку і трансформації: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / О. А. Лукашев. — Х., 2010. — 411 с.
2. Дмитренко Е. С. Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України / Е. С. Дмитренко // Фінансове право. — 2011. — № 4. — С. 39—42.
3. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / А. Й. Іванський. — О., 2009. — 36 с.
4. Хачатуров Р. Л. Общая теория юридической ответственности: монография / Р. Л. Хачатуров, Д. А. Липинский. — СПб.: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2007.

5. Юстус О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков — организаций : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.12 / *О. И. Юстус*. — Саратов, 1997. — 179 с.
6. Зимин А. В. Налоговая ответственность российских организаций : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / *А. В. Зимин*. — СПб., 2002. — 187 с.
7. Хабеев Т. Н. Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / *Т. Н. Хабеев*. — М., 2005. — 188 с.
8. Хаменушко И. В. О правовой природе финансовых санкций / *И. В. Хаменушко* // Юридический мир. — 1997. — № 1. — С. 46–50.
9. Арзуманова Л. Л. Ответственность за нарушение бюджетного законодательства: проблемы совершенствования / *Л. Л. Арзуманова* // Финансовое право. — 2009. — № 4. — С. 23–24.
10. Конституція України від 28 червня 1996 р., № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
11. Рішення Конституційного Суду України по справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» відносно офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частини першої, третьої статті 2, частини першої статті 33 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30.05.2001, № 7-рп/2001 // Офіційний вісник України. — 2001. — № 24. — С. 57.
12. Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы) / *О. Э. Лейст*. — М.: Изд-во МГУ, 1981. — 239 с.
13. Мальцев В. В. Социальная ответственность личности, уголовное право и уголовная ответственность / *В. В. Мальцев* // Правоведение. — 2000. — № 6. — С. 158–159.
14. Липинский Д. А. Проблемы юридической ответственности / *Д. А. Липинский*; под ред. Р. Л. Хачатурова. — СПб.: Юрид. Центр Пресс, 2003. — 387 с.
15. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть : учебник / *М. В. Карасева*. — М.: Юристъ, 2000. — 256 с.
16. Сікорська І. А. Правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / *І. А. Сікорська*. — Ірпінь, 2004. — 18 с.
17. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г., № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.
18. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 груд. 2000 р., № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.
19. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р., № 8073-X // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1984. — № 51. — Ст. 1122.
20. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г., № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 2002. — № 1. — Ст. 1.
21. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13–14, 15–16, 17. — Ст. 112.
22. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р., № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2010. — № 50–51. — Ст. 572.
23. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / *И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин*; под ред. И. И. Кучерова. — М.: Центр ЮрИнфоР, 2001. — 255 с.

А н о т а ц і я

Онищук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансових правовідносин. — Стаття. Стаття присвячена розгляду проблеми відповідальності за порушення фінансового законодавства. Однією з основних причин дискусійності проблеми фінансово-правової

відповідальності є певна новизна цього інституту. Характер фінансових санкцій має суттєві особливості, порівняно з санкціями за порушення кримінального та адміністративного законодавства. Однак фінансова відповідальність повинна охоплювати наслідки всіх порушень фінансового законодавства (яке, крім податкового, включає також і бюджетне, валютне і т.д.). У такому векторі фінансову відповідальність можна розглядати як певну теоретичну родову конструкцію, яка має свої діючі видові прояви — податкову і бюджетну.

Ключові слова: відповідальність, порушення фінансового законодавства, фінансова відповідальність, податкова відповідальність, бюджетна відповідальність.

А н н о т а ц и я

Онищук Н. Ю. Ответственность субъектов финансовых правоотношений. — Статья.

В статье рассматривается проблема ответственности за нарушение финансового законодательства. Одной из основных причин дискуссионности проблемы финансово-правовой ответственности является определенная новизна этого института. Характер финансовых санкций имеет существенные особенности по сравнению с санкциями за нарушение уголовного и административного законодательства. Однако финансовая ответственность должна охватывать последствия всех нарушений финансового законодательства (которое, кроме налогового, включает также и бюджетное, валютное и т.д.). В таком векторе финансовую ответственность можно рассматривать как теоретическую родовую конструкцию, которая имеет свои действующие видовые проявления — налоговую и бюджетную.

Ключевые слова: ответственность, нарушение финансового законодательства, финансовая ответственность, налоговая ответственность, бюджетная ответственность.

S u m m a r y

Onyshchuk N. Y. Responsibility of participants of financial relationships. — Article.

The article is devoted to the problem of responsibility for violation of financial legislation. One of the main reasons of controversial character of the problem of financial responsibility is a certain novelty of this phenomenon. The nature of financial sanctions has significant features compared to sanctions for violation of criminal and administrative legislation. However, financial responsibility has to cover the consequences of violations of financial legislation (which, in addition to tax, includes budgetary, currency legislation, etc.). In this vector financial responsibility may be considered as a generic theoretical construction that has its specific valid displays — tax and budgetary responsibility.

Keywords: responsibility, violation of financial legislation, financial responsibility, tax liability, budgetary responsibility.