

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

І. М. Бондаренко

Враховуючи бурхливий розвиток законотворчого процесу в Україні, що супроводжується прийняттям Верховною Радою України основоположних законів, у тому числі й кодифікованих, що потребують системного аналізу всього накопиченого як законодавчого, так і наукового матеріалу, виникає безліч дискусій та полемік серед вчених-правознавців щодо спірних питань і альтернатив їх вирішення.

КЛЮЧОВІ СЛОВА

Фінансова відповідальність, фінансово-правова санкція, склад та поняття фінансового правопорушення, відповідальність за порушення податкового та бюджетного законодавства, адміністративна відповідальність

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

Финансовая ответственность, финансово-правовая санкция, состав и понятие финансового правонарушения, ответственность за нарушение налогового и бюджетного законодательства, административная ответственность

KEY WORDS

Financial responsibility, financial legal sanction, structure and concept of financial offence, responsibility for violating tax and budget legislation; administrative responsibility

Після прийняття Бюджетного кодексу України розробка законопроектів у сфері фінансових відносин не зупинилася, більше того на даний момент розробляється проект Податкового кодексу України, що повинен покласти край багатьом колізіям і прогалинам у сфері податкового права. Вкрай важливим стає обґрунтування або спростування наявності таких понять як „фінансова відповідальність” та „податкова відповідальність”. Слід зауважити, що науковці приводять різні аргументи щодо власних позицій, посиляючись як на нормативно-правові акти, підкреслюючи, що саме в них міститься думка законодавця, так і на логіку правової думки, що іноді випереджає законодавчий процес і стає основою його подальшого розвитку.

Однією з найактуальніших тем, що викликає багато запитань на теоретичному та практичному рівні є питання фінансової відповідальності. Дедалі більше публікацій присвячено обґрунтуванню наявності даного виду юридичної відповідальності, хоча деякі автори виступають проти такої думки. У будь-якому випадку для науки фінансового права є важливим питання щодо розробки галузевої концепції

відповідальності, що тісно пов'язана з удосконаленням механізму правового врегулювання відповідних правовідносин.

Насамперед, хотілося б зазначити, чим є взагалі інститут юридичної відповідальності, - це вид соціальної відповідальності, сутність якої полягає у застосуванні до правопорушників передбачених законом санкцій, що забезпечуються в примусовому порядку державою. Загальними ознаками юридичної відповідальності є: 1) настає лише за умови скоєння правопорушення; 2) суб'єкти - колективні й індивідуальні, наділені деліктоздатністю (здатність нести юридичну відповідальність за свої протиправні діяння);

3) базується на застосуванні державного примусу (державновладного впливу

уповноважених державних органів на поведінку тих, хто скоїв правопорушення); 4) виражається в обов'язку правопорушника нести покарання за його протиправну поведінку; 5) викликає для правопорушника певні негативні наслідки: втрату конкретних особистих благ, організаційних та майнових втрат; 6) встановлюється державою в особі уповноваженого органу відповідно до санкцій норм права, якими і визначається і міра відповідальності; 7) є формою негативної реакції держави на правопорушення і суб'єкта, винного у його скоєнні; 8) здійснюється під час правозастосовної діяльності шляхом дотримання визначеного процедурно-процесуального порядку та форм, встановлених законом [1, с. 16-18].

У теорії держави і права закріплений і обґрунтований поділ юридичної відповідальності на чотири види (кримінальна, цивільна, дисциплінарна і адміністративна),

хоча деякі автори додають ще й матеріальну. Але на сьогодні все більше вчених схиляються до думки, що даний поділ не відповідає сучасним політико-правовим реаліям на фоні зростання і підвищення відповідальності держави щодо забезпечення у суспільстві правопорядку. Щоб довести існування фінансової відповідальності слід довести наявність у ній усіх перелічених вище ознак, що відрізняють її за своєю суттю від інших видів відповідальності. Насамперед слід виходити з наявності поняття фінансового правопорушення, що, як уже зазначалося, є «першоосною» її настання.

Фінансове правопорушення - дія чи бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання усіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм. Проте, зазначене визначення не закріплює жоден нормативно-правовий акт, тому розглядати його як підставу фінансово-правової відповідальності не можна, оскільки Конституційний Суд України в рішенні у справі про офіційне тлумачення положень п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, ч. 1,3 ст. 2, ч. 1 ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 року [2] підкреслив: «положення пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України треба розуміти так, що ним безпосередньо не встановлюються види юридичної

відповідальності. За цим положенням виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, а також діяння, що є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями як підстави кримінальної, адміністративної, дисциплінарної відповідальності, та

відповідальність за такі діяння. Зазначені питання не можуть бути предметом регулювання підзаконними нормативно-правовими актами. З огляду на те, що за чинним Кодексом України про адміністративні правопорушення суб'єктами адміністративної відповідальності є фізичні особи, у частині третій статті 2 цього Кодексу під словосполученням „законодавством, ще не включеном до Кодексу” слід розуміти закони, що встановлюють відповідальність фізичних осіб за вчинення адміністративних правопорушень, які ще не включені в установленому порядку до зазначеного Кодексу».

Пунктом 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України встановлено, що винятково законами України визначаються принципи цивільно-правової відповідальності; діяння, що є злочинами, адміністративними чи дисциплінарними правопорушеннями, і відповідальності за них. Конституційний Суд України в рішенні по справі про відповідальність юридичних осіб від 30 травня 2001 року 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 врегулюватися засади цивільно-правової відповідальності (загальні підстави, умови, форми відповідальності тощо), підстави кримінальної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності - діяння, що є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями.

Сам же термін „фінансова відповідальність” використовується у п. 20.2 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року шляхом визначення осіб, які несуть фінансову відповідальність за порушення норм цього закону [3]. Стівідношення понять фінансової відповідальності і фінансової санкції викликає також наукову дискусію. Але зрозуміло, що існування фінансової санкції як елемента фінансової норми ще не означає виникнення фінансової відповідальності, «оскільки в такому вигляді вона існує постійно, а відповідальність настає лише за вчинення правопорушення» [4, с. 51-53]. Логічним є висновок, що через фінансову відповідальність реалізується фінансова санкція.

Слід також підкреслити, що „фінансову відповідальність” можна вважати синонімом до понять „фінансово-правова відповідальність”, „фінансова юридична відповідальність”, „відповідальність за порушення фінансового законодавства”, „відповідальність за порушення норм фінансового права”, і відмежовувати від понять: „юридична відповідальність у

фінансовому праві”, „юридична відповідальність суб'єктів фінансового права”, „юридична відповідальність за порушення у сфері фінансової діяльності держави, органів місцевого самоврядування”, оскільки порушення норм фінансового права породжує не лише власне фінансово-правову, а й відповідальність, передбачену іншими галузями права [5, с. 97 - 103].

Не викликає сумнівів, що відповідальність за фінансові правопорушення, що мають характер

злочину, носить кримінальний характер. Тут існують певні проблеми:

за чинним Кримінальним Кодексом України з 31 санкції, що передбачені за злочинні діяння у фінансовій сфері, 64,5 % передбачає покарання у вигляді позбавлення волі, але ці суворі покарання в переважній більшості не застосовуються. Можливо, за вчинення зазначених злочинів було б доцільніше покладати на злочинця штрафи не в абсолютних величинах, а у сумі, кратній матеріальній шкоді. Подібна практика існує в багатьох зарубіжних країнах, хоча це положення може викликати багато заперечень з боку науковців у галузі кримінального права.

Також ведеться дискусія щодо необхідності усвідомлення особою, яка вчинила злочин умисно, протиправності такого діяння. Про певні зрушення з такого питання закликає Н. Гуторова, яка стверджує, що «необхідно виходити з презумпції знання особою нормативно-правових актів за умови, що вони були доведені до відома населення в установленому законом порядку» [6, с. 3-7].

Цивільно-правова відповідальність характерна для юридично рівних сторін, а фінансово-правові відносини носять державно-владний характер. Однак, якщо державний орган спричинив своїми неправомірними діями шкоду інтересам особи, він повинен відшкодувати збитки. У такій ситуації нерівностей суб'єктів нема, і відносини регулюються цивільним правом. Заходи цивільної відповідальності не направлені безпосередньо на забезпечення виконання фінансового законодавства, але опосередковано можуть впливати на законність в фінансовій сфері.

Застосування заходів дисциплінарної і матеріальної відповідальності може бути пов'язане з порушенням фінансового законодавства, але також не має за мету безпосереднє дотримання цього законодавства. Питання притягнення до адміністративної і фінансово-правової відповідальності

залишається дискусійним. Вчені виділяють передумови, умови та підстави виникнення юридичної відповідальності. Передумови - це найбільш загальні соціальні та правові умови виникнення юридичної відповідальності; умови - обставини, наявність яких створює можливість появи юридичної відповідальності; підстава - це обставини, що роблять юридичну відповідальність дійсною. При цьому виділяють фактичну підставу (факт правопорушення, тобто суспільно шкідливого винного протиправного діяння) і нормативна (наявність нормативного акту, що „засуджує” дане діяння) [7, с. 65-70]. Правовою підставою фінансово-правової відповідальності є фінансово-правова норма податкового, бюджетного, митного, банківського, валютного або іншого законодавства, що передбачає можливість застосування фінансово-правових санкцій за порушення, встановлених перед державою фінансових обов'язків. Фактичною підставою фінансово-правової відповідальності є фінансове правопорушення, про що йдеться вище.

АНОТАЦІЯ

У науковій статті викладено аналіз аргументів відносно необхідності та актуальності існування поняття фінансової відповідальності та її родових та видових ознак, вказано, як вона співвідноситься з іншими видами відповідальності за фінансові правопорушення, її значення на практиці, у правозастосовній діяльності. Далі у межах теми аналізується актуальна проблема відносно доцільності прийняття Податкового кодексу України та закріплення в ньому окремого розділу, у якому був би наведений перелік складів податкових правопорушень.

Після аналізу публікацій щодо цієї теми, можна дійти висновку про наявність таких специфічних ознак фінансової відповідальності:

- 1) настає за фінансове правопорушення, що має визначений склад (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона), тобто за наявності встановлених законодавством умов;
- 2) встановлюється державою у фінансово-правових нормах, що є охоронними і містять фінансово-правові санкції, що є різновидом майнових санкцій; 3) тягне для правопорушника позбавлення майнового характеру. Така відповідальність виконує функцію економічного впливу на правопорушника. Заходи фінансово-правової відповідальності виражені в грошовій формі та направляються в бюджет;
- 4) компенсаційний характер. Застосування заходів відповідальності направлено не лише на покарання правопорушника, але й на відтворення майнової сфери постраждало! сторони, тобто державних фінансових ресурсів;
- 5) суб'єктами є фізичні і юридичні особи, що не виконують, або неналежно виконують фінансові обов'язки перед державою; 6) може реалізуватися лише у специфічній процесуальній формі, що має встановлюватися фінансовим законодавством.

Отже, можна погодитися з С. Батировим, що фінансово-правова відповідальність - це правовідносини, що виникають внаслідок порушення встановлених законодавством фінансових обов'язків, що виражається в

накладанні на правопорушника фінансових санкцій в результаті негативної оцінки державою його протиправного винного діяння, настання яких забезпечується можливістю спеціального державного примусу [8, с. 28-36]. АННОТАЦІЯ ~

В науковій статті изложен анализ аргументов относительно необходимости и актуальности существования понятия финансовой ответственности и ее родовых и видовых признаков, указано, как она соотносится с другими видами ответственности за финансовые правонарушения, значение ее на практике, в правоприменительной

деятельности. Далее в рамках темы затрагивается актуальная проблема относительно целесообразности принятия Налогового кодекса Украины и закрепления в нем отдельного раздела, в котором был бы приведен

перечень составов налогових правонарушений.

Але попри все, на думку О. Музики, фінансова відповідальність вже сформувалася об'єктивно. Він стверджує, що про існування фінансової відповідальності свідчить наявність Бюджетного кодексу України й інших законів [9, с. 259-260]. У теорії наведено думку, що на сьогодні приступити до вивчення галузевої правової відповідальності з позиції науки фінансового права важко з тієї причини, що визначення фінансової відповідальності має бути закріплене в загальній частині галузевого законодавчого акту, що не існує в зв'язку з відсутністю єдиного кодифікованого акту, що оформлює основи правового регулювання відносин у сфері публічної фінансової діяльності. Фінансово-правова відповідальність формується за інституціональною ознакою - „знизу вверху”, оскільки, наприклад, більш детальне законодавче оформлення і наукове осмислення отримують податкова, бюджетна і валютна відповідальність.

На цю особливість слушно звертає увагу Ю. Крохіна і Т. Гусева, підкреслюючи, що поняття фінансово-правової відповідальності включає не лише відповідальність за податкові правопорушення, а й відповідальність за порушення бюджетного, валютного, банківського законодавства, законодавства про грошовий обіг тощо. Однак на сучасному етапі розвитку фінансового законодавства не видно перспектив прийняття єдиного кодифікованого акту. Навпаки, законодавчий орган йде шляхом кодифікації бюджетного і податкового законодавства і закріплення відповідних інститутів відповідальності в Бюджетному кодексі України та податковому законодавстві

України. Така ситуація цілком логічна, оскільки родовим об'єктом будь-якого фінансового правопорушення виступає певна група фінансових відносин (бюджетних, податкових та ін.). Саме тому розмежування фінансових правопорушень за критерієм родового об'єкта має наслідком стійку тенденцію формування повноцінних інституціональних видів

відповідальності на рівні структурних елементів системи фінансового права за відсутності передумов створення самостійного галузевого виду юридичної відповідальності [10, с. 113-119].

На думку О. Лукашева, виокремлення інституту фінансової відповідальності є недоцільним з точки зору практики, адже бюджетна і податкова відповідальність вже отримали статус самостійних видів відповідальності, про що свідчить наявність, наприклад, Бюджетного кодексу України і Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетними та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року [11]. Вхідження податкового чи бюджетного права до системи фінансового не є підставою вважати, що податкова і бюджетна відповідальність є різновидами фінансової, адже виходячи з діючого законодавства існують лише „види” юридичної відповідальності, про наявність „різновидів” ніде не зазначається, бо це б спричинило багато

непорозумінь на практиці. Адже ч. 1 ст. 61 Конституції України зазначає, що «ніхто не може бути двічі притягнутий до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення». Але в той же час категорія „фінансової відповідальності” може застосовуватись в теорії як комплексне поняття, що об'єднує зазначені вище самостійні види відповідальності.

На думку Е Дмитренко, виходячи з бурхливого розвитку української державності і поступової впорядкованості публічної сфери, що пов'язана з фінансами, йде активне законодавче оформлення даних відносин, тому приймається безліч нормативно-правових актів, що іноді суперечать один одному, створюючи складні колізії на практиці. Результатом цього є неправильне тлумачення певних норм, або завідомо неправильне ведення своєї діяльності на протизаконних засадах. Отже, «фінансове право потребує адекватної системи захисту його приписів, причому не лише в санкціях норм інших галузей права, а й норм інших галузей права, а і у власних санкціях» [12, с. 103-108]. На жаль, санкція фінансової норми дуже часто не міститься поряд з диспозицією, тому, як

правило, міри відповідальності замінюються відсиланнями до чинного законодавства, в якому не завжди можна знайти відповідний нормативний акт, що встановлював би таку відповідальність. Це є результатом відсутності власного механізму захисту і системи санкцій. Доцільним стає розгляд питання про створення єдиного законодавчого акту, що визначав би специфічність санкції фінансового права, оскільки розвиток законодавства про юридичну відповідальність суб'єктів фінансового права інколи проходить шляхом прийняття нових актів без врахування змісту раніше прийнятих і без їх відміни.

Зважаючи на те, що фінансове законодавство об'єднує в собі бюджетне, податкове, банківське, валютне законодавство і законодавство про грошовий обіг і розрахунки, переважна більшість з яких переживає стадію бурхливого розвитку, що на правотворчій діяльності відображається в постійних змінах і доповненнях законодавчого матеріалу, неможливо прийняти один нормативно-правовий акт, щоб повністю і вичерпно врегулювати питання фінансової відповідальності.

Більш доцільно, на нашу думку, розглядати не фінансову відповідальність в цілому, а конкретно ту відповідальність в залежності від сфери, в якій виникло правопорушення: бюджетну, податкову, банківську, валютну відповідальність і відповідальність у сфері грошового обігу і розрахунків. Одна з найактуальніших дискусій у межах цієї проблеми на тлі розробки проекту Податкового кодексу України виникла щодо доцільності викладення окремого розділу, присвяченого податковій відповідальності в такому кодифікованому законі. Багато вчених звертає увагу на необхідність такого розділу в законі, обґрунтовуючи це як позитивну тенденцію в розвитку і врегулюванні ВІДНОСИН у

сфері податкового права. Це повинно спричинити глибокий аналіз накопиченого законодавчого матеріалу шляхом зіставлення вже існуючих складів правопорушення і більш конкретного визначення мір відповідальності за них. Проблеми відсутності єдиного кодифікованого акту, де б містився перелік податкових правопорушень, виявляються в неправильному, неоднозначному застосуванні норм на практиці. Нерідко в правозастосовній практиці трапляються випадки, коли податкові органи помилково розглядають деякі правомірні дії платників як фінансові правопорушення, інколи дуже складно визначити об'єктивну сторону податкового правопорушення.

Звернемося до практики правового регулювання зазначених відносин у Російській Федерації, що є найбільш „схожою” до нашої. У Російській Федерації Податковий Кодекс вже прийнято і він «включає в себе систематизований перелік податкових правопорушень, за скоєння яких передбачена фінансово-правова відповідальність» [8, с. 28–36]. Але в той же час такі самі склади правопорушень зустрічаються в Кодексі про адміністративні правопорушення Російської Федерації, при цьому не виключається аналогічність норм цих законів, допускаючи дію двох видів відповідальності при відмінності суб'єктів відповідальності, хоча логічніше б було розмістити всі правопорушення в податковій сфері в Податковому кодексі.

З іншого боку, бурхливий розвиток податкового права, передбачає постійні зміни і доповнення нормативного матеріалу, прогнозує складність розміщення вичерпного переліку податкових правопорушень, що пояснюється бурхливим розвитком відносин у цій сфері. Але намагання наблизитися до ідеалу є виправданим.

SUMMARY

The scientific article lays out the analysis of arguments concerning the necessity and the relevance of the existence of the concept of financial responsibility and its generic and specific features, points out its correlation with other types of responsibility for financial offences, its role in the practice of law enforcement activities. Then in the frames of the subject the author touches the important problem concerning the relevance of adopting the Tax Code of Ukraine where a special section would be secured with the list of tax offences presented.

Слід врахувати практику прийняття Податкового кодексу Російської Федерації, вирішити проблемні питання співвідношення податкової відповідальності і адміністративної, а також, виходячи з цього, сформулювати найбільш повний перелік податкових правопорушень, викласти розділ з таким змістом, і відповідно до цього внести зміни і також до існуючого законодавства, в першу чергу до Кодексу України про адміністративні правопорушення.

З усього викладеного вище, слід зробити деякі висновки. По-перше, встановлений поділ юридичної відповідальності на кримінальну, цивільну, дисциплінарну і адміністративну не відповідає реаліям

розвитку правової думки і дійсності на тлі зростання відповідальності держави за забезпечення у суспільстві правопорядку. По-друге, хоча в законодавстві відсутнє пряме визначення фінансової відповідальності, а поняття „фінансового правопорушення” (як підстави її настання) не містить жодний нормативно-правовий акт, цей вид відповідальності сформувався об'єктивно, про що свідчить наявність Бюджетного кодексу України і інших законів. Але не слід забувати, що за фінансові правопорушення можуть наставати й інші види відповідальності, тому „юридична відповідальність за фінансові правопорушення” і „фінансова відповідальність” не тотожні поняття. По-третє, фінансова відповідальність формується за

інституціональною ознакою, бо більш детальне законодавче оформлення отримують податкова, бюджетна і валютна відповідальність. Тому існує тенденція формування повноцінних видів відповідальності на рівні структурних елементів системи фінансового права і недоцільності створення галузевого виду юридичної відповідальності. Не є виправданим створення єдиного закону, наприклад, фінансового кодексу, з повним переліком складів фінансових правопорушень. І останнє, зовсім інша ситуація з прийняттям Податкового кодексу України, який повинен містити розділ з переліком податкових правопорушень із зазначенням мір податкової відповідальності. Але, щоб на практиці з його прийняттям не виникло ще більше „проблем” (тих самих правових колізій), слід повно і обґрунтовано відмежувати положення проекту Податкового кодексу від положень Кодексу України про адміністративні правопорушення, інших чинних законів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Дмитренко Е. С. Загальний зміст юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права // Адвокат. -2005,- № 1.-С. 16-18.
2. Рішення Конституційного Суду України у справі про офіційне тлумачення положень п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, ч. 1,3 ст. 2, ч. 1 ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) № 7-рп/2001 від 30 травня 2001 року // Офіційний Зісник України. — 2001. -№24.
3. Про податок з доходів фізичних осіб. Закон України від 22 травня 2003 року // Офіційний Вісник України. - 2003. - № 28.
4. Коваль Д. Фінансово-правова відповідальність як різновид юридичної відповідальності // Право України. - 2007. — № 8. — С. 51-53.
5. Дмитренко Е. С. Фінансово-правова відповідальність: теоретично-правові аспекти щодо її змісту і місця в системі юридичної відповідальності // Бюлетень Міністерства юстиції України. — 2006. — № 11.-С. 97-103.
6. Гуторова Н. О. Усвідомлення

протиправності і його значення для кримінальної відповідальності за злочини проти державних фінансів // Збірник Міністерства освіти. — 2005. — № 25. - С. 3-7.

7. Дмитренко Е. С. Теоретичний аналіз юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права // Бюлетень Міністерства юстиції України. — 2005.-К" 2.- С. 65-70.

8. Батыров С. Некоторые проблемы финансово-правовой ответственности // Сборник тезисов выступлений преподавателей, аспирантов и студентов Московской юридической академии и Академии налоговой полиции. - М.: Московская государственная юридическая академия. — 2007. — С. 28-36.

9. Музика О. А. Про поняття фінансової відповідальності // Проблеми пенітенціарної теорії та практики: Щорічний бюлетень Київського Університету Внутрішніх справ. - Вигі. 9 - 2004. — С. 259-260.

10. Лукашев О. А. Система фінансового права як критерій розмежування видів відповідальності суб'єктів фінансово-правової відповідальності // Державне будівництво та місцеве самоврядування. Вип. 9. Збірник наукових праць. — Х.: Право, 2005. — С. 113-119.

11. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами. Закон України від 21 грудня 2000 року // Офіційний Вісник України. — 2001. — № 7.

12. Дмитренко Е. С. Проблеми встановлення і реалізації юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права // Прокуратура. Людина. Держава. - 2004. -№ 12.-С. 103-108.