

Н.Ю. Онищук,
кандидат юридичних наук

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У ФІНАНСОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

У статті досліджується проблема відповідальності у фінансово-правовому регулюванні, з'ясовується її правова природа та місце у системі юридичної відповідальності. За порушення фінансового законодавства законами України встановлюється фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність, що мають різні підстави, характер санкцій та порядок застосування. У то же час фінансову відповідальність можна розглядати як певну родову конструкцію, видовими проявами якої є податкова та бюджетна відповідальність.

Ключові слова: відповідальність, фінансова відповідальність, бюджетна відповідальність, податкова відповідальність.

В статье исследуется проблема ответственности в финансово-правовом регулировании, выясняется ее правовая природа и место в системе юридической ответственности. За нарушение финансового законодательства законами Украины устанавливается финансовая, административная и уголовная ответственность, имеющие различные основания, характер санкций и порядок применения. В то же время финансовую ответственность можно рассматривать как родовую конструкцию, видовыми проявлениями которой являются налоговая и бюджетная ответственность.

Ключевые слова: ответственность, финансовая ответственность, бюджетная ответственность, налоговая ответственность.

The problem of responsibility in financial-legal regulation is investigated, its legal nature and place in the system of legal responsibility is analyzed in paper. Financial, administrative and criminal responsibilities (with different reasons, sanctions and its application) are established for violation of financial legislation of Ukraine. In the same time, financial responsibility can be considered as a generic design, specific manifestations of which are tax and fiscal responsibility.

Keywords: responsibility, financial responsibility, budgetary responsibility, tax liability.

У юридичній науці вже усталеним є поділ юридичної відповідальності на чотири види: цивільно-правову, кримінальну, адміністративну та дисциплінарну. Одним із чинників, яким деякі вчені обґрунтовують спроможність такої позиції, є конституційна вимога виключно законодавчого визначення засад цивільно-правової відповідальності; діянь, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальності за них [1, п. 22 ч. 1 ст. 92]. Однак Конституційний Суд України, надаючи офіційне тлумачення зазначеної норми Основного закону, 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 злочином, і міру відповідальності за нього [2].

За таких умов з'ясування правової природи відповідальності за порушення фінансового законодавства та її місця у системі юридичної відповідальності є особливо актуальним. Підвищений інтерес до цієї проблеми зумовлений також інтенсивним розвитком системи фінансового права та динамікою законодавства, що визначає підстави відповідальності, види санкцій за порушення законодавства і визначає процесуальний порядок їх застосування. 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 [3, с. 112].

Першочергово необхідно визначитись із термінологією, що вживається: “відповідальність за порушення фінансового законодавства”, “фінансова відповідальність”, “відповідальність за порушення податкового законодавства”, “податкова відповідальність”, “фінансова відповідальність за податкові правопорушення”, “відповідальність за порушення бюджетного законодавства”, “бюджетна відповідальність” тощо. Така строкатість використовуваної термінології супроводжується абсолютною невизначеністю того, яким чином співвідносяться ці поняття як у законодавстві, так і в доктрині фінансового права.

І на практиці, і в теорії підхід до відповідальності повинен спиратись на букву закону [4, с. 171, 172]. Відповідно до пп. 4.1.3. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України [5], основним принципом податкового законодавства виступає принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. У той час як Податковий кодекс України активно використовує конструкцію “фінансова відповідальність”, Бюджетний кодекс України [6] взагалі його не вживає – розділ IV Бюджетного кодексу України має назву: “Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за порушення бюджетного законодавства”.

Більше того, ст. 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. Наведена норма, безумовно, викликає низку питань до її змісту та доцільності. Важко зрозуміти необхідність та доцільність встановлення в Податковому кодексі переліку 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 [7, ст.ст. 163-1, 163-2, 163-4, 164-1], Кримінальним кодексом України [8, ст. 212]).

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. 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 визначають фінансово-правову відповідальність як самостійний вид

юридичної відповідальності, яка має свої особливості, виділяючи податкову і бюджетну відповідальності як її підвиди [9; 10, с. 4]; друга – повністю заперечують існування цього виду відповідальності і визнають її окремим випадком адміністративної відповідальності [11; 12, с. 62]; третя – визнають податкову та бюджетну відповідальність самостійними видами юридичної відповідальності [13].

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 такі 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 [14]. 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. Противники 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 [14, 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 [4, 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. Виходить 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.

Щодо такого критерію як самостійність і специфіка фінансового правопорушення, необхідно зупинитися докладніше. Єдиною підставою притягнення до відповідальності будь-якого виду є наявність складу правопорушення. У цьому випадку ми не спростовуємо позицію прихильників загальнотеоретичного поділу юридичної відповідальності на позитивну і ретроспективну [14, 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 зміщення 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 такі теми загрожують підривом єдиної підстави кримінальної відповідальності. Справді, може бути, підставою притягнення до кримінальної відповідальності варто

вважати відсутність у діянні особи складу правомірної поведінки?” [15]. 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, 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 (закону або кодексу). 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 окремих видів правопорушення [16, с. 184; 9, 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 [9]. Безумовно, такі доктринальні дослідження та висновки мають певну 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. У той же час самі автори зазначають про існування бюджетних та податкових правопорушень. 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.

Класифікацію видів відповідальності можна проводити в залежності від особливостей санкції [4, 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.

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 [4, с. 50]. Такий погляд заслуговує акцентування уваги через різкі відмінності санкцій, передбачених за порушення норм Податкового кодексу України і Бюджетного кодексу України. 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.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. 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 Кодекс України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30.05.2001 № 7-рп/2001 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 24. – С. 57.
3. *Лукашев О.А.* Система фінансового права : теоретичні проблеми розвитку і трансформації : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Лукашев Олександр Анатолійович. – Х., 2010. – 411 с.
4. *Лейст О.Э.* Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы) / О.Э. Лейст. – М. : Изд-во МГУ, 1981. – 239 с.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
6. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 № 8073-X // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – № 51. – Ст. 1122.
8. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 № 2341-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2001. – № 25–26. – С. 131.
9. *Дмитренко Е.С.* Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України / Е.С. Дмитренко // Фінансове право. – 2011. – № 4 (18). – С. 39–42.
10. *Іванський А.Й.* Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні : теоретичне дослідження : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / А.Й. Іванський – Одеса, 2009. – 36 с.
11. *Зимин А.В.* Налоговая ответственность российских организаций : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / А.В. Зимин – СПб., 2002. – 187 с.
12. *Хабеев Т.Н.* Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Т.Н. Хабеев – М., 2005. – 188 с.
13. *Арзуманова Л.Л.* Ответственность за нарушение бюджетного законодательства : проблемы совершенствования / Л.Л. Арзуманова // Фінансове право. – 2009. – № 4 (10). – С. 23–24.
14. *Хачатуров Р.Л.* Общая теория юридической ответственности : монография / Р.Л. Хачатуров, Д.А. Липинский. – СПб. : Издательство Р. Асланова “Юридический центр Пресс”, 2007. – С. 748.
15. *Мальцев В.В.* Социальная ответственность личности, уголовное право и уголовная ответственность / В.В. Мальцев // Правоведение. – 2000. – № 6. – С. 158–159.
16. *Карасева М.В.* Финансовое право. Общая часть : учебник / М.В. Карасева. – М. : Юрист, 2000. – 256 с.

Отримано 16.04.2013