

## НОРМАТИВНО-ПРАВОВА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

*Наголошено на необхідності аналізу норм Податкового кодексу України, якими визначається фінансова відповідальність, а також виявляються недоліки її правового регулювання. Розглянуто особливості нормативної конструкції фінансової відповідальності за Податковим кодексом України, запропоновано шляхи їх удосконалення.*

**Ключові слова:** фінансова відповідальність, Податковий кодекс, юридична відповідальність, порушення податкового законодавства, фінансово-правові санкції.

**Постановка проблеми.** Фінансове право впливає на суспільні відносини шляхом установлення прав і обов'язків між їхніми учасниками, забезпечуючи реалізацію прав і обов'язків державним примусом. Особливості і галузей права, і властивих їм примусових заходів визначаються регульованими відносинами, тобто предметом регулювання. Галузі права відрізняються одна від одної характером і змістом їх приписів. У кожній правовій системі формується система юридичної відповідальності, що забезпечує найбільш ефективну реалізацію правових приписів держави.

Класифікація видів юридичної відповідальності здійснюється за різними критеріями: видами санкцій; галузями права; суб'єктами; органами державної влади, що реалізують цей вид відповідальності; функціями, що виконуються відповідальністю. Проте найбільшого поширення набув поділ видів юридичної відповідальності за галузевою ознакою. За цим критерієм розрізняють конституційну, кримінальну, цивільно-правову, адміністративну, фінансову, дисциплінарну, господарську, земельну, екологічну, а також матеріальну відповідальність.

**Стан дослідження.** Фінансово-правові питання вивчають відомі фахівці, тому теоретичною основою дослідження для написання статті були праці вітчизняних і зарубіжних учених у галузі фінансового права: К. С. Бельського, В. М. Вишновецького, Л. К. Воронової, О. М. Горбунової, О. Ю. Грачової, А. В. Гурвича, Т. С. Єрмакової, Б. М. Іванова, М. Ф. Івлевої, М. В. Карасьової, О. М. Козиріна,

Ю. О. Крохіної, М. П. Кучерявенка, В. О. Лебедева, А. О. Монаєнка, П. С. Пацурківського та ін.

**Метою** статті є вивчення нормативної регламентації фінансової відповідальності в Податковому кодексі України (далі – ПКУ).

Досягнення цієї мети передбачає вирішення таких завдань:

- вивчення нормативної регламентації фінансової відповідальності;
- характеристика особливостей нормативної регламентації фінансової відповідальності;
- розроблення пропозицій щодо покращення законодавства в цьому напрямі.

**Виклад основних положень.** Теоретичним і практичним аспектам фінансової відповідальності у науковій літературі присвячено чимало уваги. Варто нагадати, що тривала дискусія стосовно того, чи можна вважати фінансову відповідальність окремим видом юридичної відповідальності, чи вона є окремим видом адміністративної відповідальності, які функції притаманні фінансовій відповідальності та що становить її підстави. Наприклад, І. Хаменушко вважає, що «про поняття «фінансова відповідальність» можна говорити тільки з достатнім ступенем умовності, виділення ж її як самостійного виду юридичної відповідальності необґрунтовано» [2, с. 36].

А. Бризгалін і В. Заріпов зазначають, що «в російській правовій системі сформувалося досить чітко виражене правове явище – відповідальність за податкові правопорушення» і формулюють таке її визначення: «Податкова відповідальність – це застосування санкцій за здійснення податкового правопорушення уповноваженими державними органами до платників податків і інших осіб» [3, с. 7].

Деякі теоретики вважають виокремлення фінансової у самостійний вид відповідальності передчасним і необумовленим явищем. Так, О. Курбатов вирізняє фінансову відповідальність як різновид юридичної, «хоча ця відповідальність і виділена в законодавстві як самостійна і володіє низкою специфічних особливостей, проте за предметом і методом є адміністративною, оскільки сторони перебувають у нерівному становищі» [4, с. 64].

Інша група науковців розглядає фінансову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності. Крім того, деякі науковці вирізняють види фінансової відповідальності. Обґрунтовуючи свою позицію, вони, як правило, наводять специфічні риси, що характеризують фінансову відповідальність.

Так, наприклад, на думку М. Кучерявенка, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства виступає у формі: стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку; штрафу (що накладається податковим органом); пені, що стягується з платника за затримку сплати податку [5, с. 52].

Значимо, що специфіка фінансової відповідальності виявляється в особливостях фінансового правопорушення і застосування фінансово-правових санкцій за його здійснення. Виокремлення фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності зумовлено особливістю правової природи фінансового правопорушення, що відрізняється від природи адміністративного проступку, кримінального злочину. Фінансове правопорушення – це протиправна винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність суб'єкта фінансових правовідносин, яка порушує приписи фінансово-правових норм і завдає шкоди суспільним інтересам, на задоволення яких спрямована публічна фінансова діяльність.

Є певна схожість між фінансовою й адміністративною відповідальністю, оскільки вони виникають у сфері публічних правовідносин. Так, адміністративна відповідальність передбачена Кодексом України про адміністративні правопорушення [6], а також Митним кодексом України [7] та іншими нормативно-правовими актами. Такий висновок очевидний зі ст. 2 КУпАП, у якій зазначено, що законодавство України про адміністративні правопорушення складається з цього Кодексу та інших законів України. Закони України про адміністративні правопорушення до включення їх у встановленому порядку до цього Кодексу застосовуються безпосередньо. Положення цього Кодексу поширюються і на адміністративні правопорушення, відповідальність за вчинення яких передбачена законами, ще не включеними до Кодексу.

Проблема визначення правової природи фінансової відповідальності зумовлена недосконалістю фінансового законодавства України.

Відповідно до статті 111 ПКУ, за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Фінансова відповідальність за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПКУ та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)

та/або пені. Але порядку застосування штрафних санкцій як такого не існує [8].

Відповідно до статті 116 ПКУ, у разі застосування контролюючими органами щодо платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення.

Процедура застосування фінансових санкцій така: відповідно до статті 86 ПКУ, результати перевірок оформлюються у вигляді акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу Державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт.

Якщо такі порушення відсутні, складається довідка. У разі незгоди платника податків або його законних представників із висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення упродовж п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Такі заперечення розглядаються органом Державної податкової служби впродовж п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, здійсненої у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), і платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 58 цього Кодексу, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що такий платник податку зазначає у запереченнях.

Якщо платник податку виявив бажання взяти участь у розгляді його заперечень до акта перевірки, орган Державної податкової служби зобов'язаний повідомити такого платника податків про місце і час здійснення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень, але не пізніше ніж за два робочі дні до дня їх розгляду.

Участь керівника відповідного органу Державної фіскальної служби (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки обов'язкова. Такі заперечення є невіддільною частиною акта (довідки) перевірки.

Рішення про визначення грошових зобов'язань ухвалюється керівником органу Державної податкової служби (або його заступником)

з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (за їх наявності). Платник податків або його законний представник може бути присутнім під час ухвалення такого рішення.

Пунктом 14.1.39 статті 14 ПКУ встановлено, що грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Отож, рішення про застосування фінансових санкцій, яке за нормами ПКУ має назву «рішення про визначення грошових зобов'язань», ухвалюється керівником органу Державної податкової служби на підставі акта перевірки, а за наявності заперечень – за результатами розгляду заперечень.

Аналіз наведених норм дає змогу стверджувати, що провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності як такого не існує, тобто фінансова відповідальність реалізується поза процесуальною формою. Крім того, у ПКУ фактично не описано процедуру розгляду заперечень платника податків. Якими правами користується платник податків у процесі розгляду його заперечень, ПКУ також не визначає. Тобто у платника податків у цьому сенсі немає жодних процесуальних прав.

Відсутність окремо визначеного провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності обумовлює й відсутність принципів провадження, притаманних іншим видам юридичної відповідальності.

Конкретні склади правопорушень, які є підставами фінансової відповідальності, викладені у статтях 117–128 ПКУ. Причому зауважимо, що всі фінансові санкції у вигляді штрафу є абсолютно визначеними. Розмір штрафів встановлено або у конкретній сумі (статті 117–121, 128), або у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань. Такий спосіб визначення розміру фінансових санкцій у вигляді штрафу обумовлений повною відсутністю у ПКУ обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність.

Іншою особливістю правового регулювання підстав фінансової відповідальності є повна відсутність норм, які стосуються визначення традиційних елементів суб'єктивної сторони правопорушення, а саме – вини, мотиву і цілей протиправного діяння. Якщо мотив і ціль є факультативними елементами суб'єктивної сторони правопорушен-

ня, то вина є її ключовим елементом. Жодного положення про вину особи, що притягується до фінансової відповідальності, у ПКУ немає, як і згадки про це навіть у визначенні поняття «податкове правопорушення», наведеному у статті 109 ПКУ.

Окреслене надає всі підстави стверджувати, що притягнення до фінансової відповідальності здійснюється на засадах об'єктивного ставлення у вину, без урахування обставин учинення правопорушення, а також причин та умов, що призвели до вчинення такого правопорушення.

Відповідно до статті 111 ПКУ, за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. І в цьому випадку незрозуміло, чому фінансова відповідальність реалізується на принципах, відмінних від принципів адміністративної чи кримінальної відповідальності?

Відомо, що саме принципи юридичної відповідальності визначають її функції. Стосовно фінансової відповідальності можна виділити лише одну її функцію – каральну, точніше – фіскальну. Враження, що головною метою застосування фінансової відповідальності є додаткове наповнення бюджету за рахунок протиправної поведінки платників податків.

Якщо на фінансову відповідальність покласти превентивні та виховні функції, її нормативна конструкція повинна виглядати по-іншому. По-перше, фінансові санкції у вигляді штрафу повинні застосовуватися лише в тому випадку, коли правопорушення, яке є підставою фінансової відповідальності, вчинене умисно. У такому випадку стає зрозумілою каральна спрямованість санкцій. Якщо ж правопорушення скоєно з причин, що не залежали від волі та свідомості платника податків, або осіб, уповноважених нараховувати чи сплачувати податки, то це повинно виключати застосування будь-яких санкцій.

Принцип презумпції невинуватості, який є ключовим для всіх видів юридичної відповідальності, повинен бути властивий і фінансовій відповідальності повною мірою.

Відповідно до статті 61 Конституції України, юридична відповідальність особи має індивідуальний характер [1]. Зміст цієї норми полягає в тому, що під час призначення покарання, стягнення, застосування інших заходів, пов'язаних із притягненням особи до юридичної відповідальності того чи іншого виду, повинні враховуватися дані про

особу винного, зокрема такі, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, або такі, які є кваліфікуючими ознаками правопорушення, дані про спосіб життя особи, її майновий стан, ступінь її вини, мету і мотиви вчинення правопорушення тощо, і з урахуванням цих даних повинно остаточно вирішуватись питання про вид і міру покарання (стягнення), про можливість звільнення особи від відповідальності чи покарання (стягнення тощо). Зазначений конституційний принцип індивідуалізації юридичної відповідальності реалізований у правовому регулюванні кримінальної та адміністративної відповідальності, але стосовно фінансової відповідальності за ПКУ його повністю проігноровано. Це можна вважати суттєвою прогалиною у правовому регулюванні податкових відносин.

Якщо проаналізувати склади правопорушень, що є підставами фінансової відповідальності, нескладно зауважити, що майже у всіх складах правопорушень, передбачених статтями 117–122 ПКУ, відсутні ознаки податкового правопорушення. Так, наприклад, статтею 120 ПКУ передбачена відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків) у вигляді штрафу за кожне неподання або несвоєчасне подання. Неподання декларації само собою є протиправним діянням, але воно не тягне невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами. В інших статтях із наведеного переліку спостерігається таке ж становище: об'єктивна сторона правопорушення складається лише з одного елемента. Крім того, варто зважити на те, що у подальшому термін «податкове правопорушення» у тексті ПКУ майже не вживається. Тоді стає незрозуміло, навіщо було вводити у ПКУ відповідну дефініцію.

**Висновки.** Нормативна конструкція фінансової відповідальності за ПКУ потребує суттєвого удосконалення. Подальші наукові дослідження в цьому напрямі повинні бути спрямовані на створення такої моделі фінансової відповідальності, яка б повністю відповідала конституційним принципам юридичної відповідальності.

---

1. Конституція України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

2. Хаменушко И. В. О правовой природе финансовых санкций / И. В. Хаменушко // Юридический мир. – 1997. – № 1. – С. 35–39.

3. Брызгалин А. В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ (часть 1) / А. В. Брызгалин, В. М. Зарипов // Хозяйство и право. – 1999. – № 9. – С. 5–9.

4. Курбатов А. Я. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушения налогового законодательства / А. Я. Курбатов // Хозяйство и право. – 1995. – № 1. – С. 63–66.

5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: учебник / Н. П. Кучерявенко. – Х., 2001. – 584 с.

6. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х (з наступними змінами) // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nregp80731-10>.

7. Митний кодекс від 13 березня 2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 32. – Стор. 9. – Ст. 1175.

8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

#### **Куслий В. А. Нормативно-правовая регламентация финансовой ответственности.**

*Подчеркивается необходимость анализа норм Налогового кодекса Украины, которыми определяется финансовая ответственность, а также исследуются недостатки ее правовой регуляции. Рассмотрено особенности нормативной конструкции финансовой ответственности за Налоговым кодексом Украины, предложено пути их совершенствования.*

**Ключевые слова:** финансовая ответственность, Налоговый кодекс, юридическая ответственность, нарушение налогового законодательства, финансово-правовые санкции.

#### **Kusliy V. O. Normatively legal regulation of financial responsibility.**

*The scientific paper is devoted to the need to study the issue of violation of tax law and financial responsibility that is relevant and regularly is emphasized by people of the legal profession. Changes in the tax area in need of comprehensive research of theoretical, legal and applied problems of financial responsibility for violation of tax legislation of Ukraine, development and implement recommendations to improve the efficiency of the State Fiscal Service of Ukraine in the field of prosecution. We consider the types and characteristics of financial responsibility for tax violations Ukraine, forms and methods of work of such decision violators of tax laws. The purpose of this paper is to determine the features of the financial responsibility for violation of tax legislation of Ukraine.*

*Proved that today in the science of law, despite a sufficient number of research problems offenses and responsibility, there is a need in the disclosure of objective and subjective factors of these phenomena, including financial responsibility for tax violations in Ukraine crisis. Relevance of research is caused by the need to address scientific and practical problems in the relationship of the State Fiscal Service of Ukraine taxpayers inconsistency regulations, availability*



*of disputes in this area raises a number of problems whose solution requires finding ways to improve and legislation in this area. To solve this problem, we turn to use the experience of other countries to adopt a positive experience and find solutions to problems. Implementation of financial responsibility is based on the application by the competent authorities of its activities - financial and legal sanctions. One of the reasons of occurrence of financial responsibility is the availability of a decision of a body that is a fact of conviction of the person who committed financial offenses.*

*The article also carried out an analysis of the legal literature on research activities of the State Fiscal Service on bringing to the financial responsibility for tax violations. It is proved that Ukrainian legislation regulating the activities of State Fiscal Service on bringing to the financial responsibility of perpetrators of tax legislation, does not have a complex character, and the presence of a significant number of sub-legal acts in the field of regulation of relations that require improvement and harmonization with international law.*

*Analyzes the provisions of the Tax Code of Ukraine, which is regulated by the financial responsibility, and identifies weaknesses of its legal regulation.*

**Key words:** *financial responsibility, Tax Code of Ukraine, legal liability, violation of tax laws, financial and legal sanctions.*

*Стаття надійшла 19 вересня 2014 року*

УДК 342.95

**І. Б. Стахура**

## **ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОХОРОНИ ГРОМАДСЬКОГО ПОРЯДКУ ПРАВООХОРОННИМИ ОРГАНАМИ ПІД ЧАС ВИБОРІВ І РЕФЕРЕНДУМУ**

*Розглянуто питання щодо забезпечення охорони громадського порядку правоохоронними органами під час виборів і референдуму. Проаналізовано правоохоронний правовий режим забезпечення громадського порядку під час виборів і референдуму як особливий порядок законодавчого врегулювання діяльності, дій або поведінки фізичних та юридичних осіб у різних сферах суспільних відносин або на певних об'єктах (наприклад, на виборчих дільницях), що охоплює встановлення механізму забезпечення фактичної реалізації системи дозволів, стимулів, нормативів, гарантій, заборон, обмежень, зобов'язань. Розкрито особливості механізму адміністративно-правового регулювання суспільних відносин у сфері охорони громадського порядку.*

**Ключові слова:** *вибори, виборче право, референдум, охорона громадського порядку, правоохоронні органи.*