

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ФІНАНСОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

Олег Головенко,
здобувач Київського міжнародного університету

Не викликає сумнівів той факт, що процес активного економічного розвитку нерідко породжує й негативні наслідки, пов'язані як з діяльністю конкретних суб'єктів господарювання, так і учасників фінансових відносин загалом. Підставами для цього є низка причин, далеко не завжди пов'язаних із недосконалим законодавством або бажанням порушити таке законодавство. Причиною можуть бути й неправильне чи неефективне планування власної економічної діяльності, неузгодження дій між керівництвом, юридичною та бухгалтерською службою суб'єкта господарювання (зокрема і коли мова йде про юридичну особу — розпорядника бюджетних коштів). Не говорячи вже про загальну складну економічну ситуацію в державі загалом, коли страждають цілі галузі національної економіки. Усе це часто призводить до порушень чинного законодавства. І тоді до процесу забезпечення виконання зобов'язань господарського, цивільного, фінансового характеру тощо часто починають залучати судові органи, котрі приймають відповідні рішення в межах своєї компетенції.

Традиційно виділяють чотири види юридичної відповідальності: кримінальну, адміністративну, цивільно-правову та дисциплінарну. Водночас у юридичній літературі закріпилася позиція, що достатньо аргументує наявність фінансової відповідальності як самостійного виду відповідальності.

Цьому присвячуються дисертаційні дослідження, зокрема й докторські (в Україні монографії з цього приводу випущені А. Іванським, Е. Дмитренко). Адже завдяки тим функціям, які втілює фінансово-правова відповідальність, реалізуються основні напрямки її правового впливу на фінансові відносини. Завдяки реалізації цих функцій відбувається втілення соціального призначення фінансової відповідальності, досягаються визначені нею цілі.

Усе це дає підстави фахівцям говорити про те, що фінансово-правова відповідальність давно вже отримала право на своє існування, будучи закріпленою не лише в законодавчому масиві, але й у теорії права. Саме це можна побачити з робіт відомих фінансистів, зокрема, Д. Вінницького, Л. Воронової, О. Горбунової, О. Грачової, С. Запольського, М. Карасьової, М. Кучерявенка, А. Нечай, О. Орлюк, П. Пацурківського, Л. Савченко, О. Покачалової, Г. Петрової, Н. Пришви, Д. Щьокіна та ін. При цьому фінансово-правова відповідальність особливо тісно пов'язана з таким видом юридичної відповідальності, як адміністративна. Останню розглядають як різновид юридичної відповідальності, що становить сукупність адміністративних правовідносин, які виникають у зв'язку із застосуванням уповноваженими органами (посадовими особами) до осіб, які вчинили адміністративний проступок, передбачених нор-



мами адміністративного права особливих санкцій — адміністративних стягнень [1, 430–431].

Можливість застосування заходів адміністративної відповідальності закріплена в різних галузевих нормах, зокрема, і у нормах фінансового права. Оскільки саме для фінансово-правового регулювання та дотримання режиму фінансової дисципліни й покарання за фінансові правопорушення передбачається застосування заходів не лише фінансової, але й адміністративної відповідальності, досить часто при скоєнні фінансового правопорушення можуть застосовуватися і фінансові, і адміністративні санкції. При цьому, якщо фінансові санкції встановлюються, зазвичай, фінансовим законодавством, то щодо адміністративних санкцій норми можуть закріплюватися як безпосередньо у законодавстві адміністративному, так і у фінансовому.

Слід брати до уваги, що застосування тих чи тих заходів юридичної відповідальності залежить від того, що становить склад фінансового правопорушення. Під таким складом вчені-фінансисти розуміють нормативно побудовану юридичну модель типових ознак винного протиправного діяння, яке порушує фінансові норми та за яке фінансовим законодавством передбачена фінансово-правова відповідальність [2, 263]. Зауважимо, що виключно склад фінансового правопорушення і стане критерієм достовірної кваліфікації вчиненого діяння і, відповідно, обґрунтуванням застосування заходів юридичної відповідальності.

Для притягнення особи до юридичної відповідальності за скоєння фінансового правопорушення необхідне скоєння протиправного діяння, в якому сукупно наявні суб'єктивні й об'єктивні ознаки. Останні розглядаються як основна юридична підстава для притягнення суб'єкта фінансових правовідносин, що порушив фі-

нансову дисципліну, до фінансово-правової відповідальності.

Суттєвим моментом є те, що ознаки складу фінансового правопорушення мають бути передбачені законом. Прикладами таких законів можуть бути Бюджетний і Податковий кодекси України, інші спеціальні закони, що регулюють суспільні відносини у сфері певних фінансово-правових інститутів (зокрема, обов'язкового державного соціального страхування, грошово-кредитних відносин, державних та місцевих запозичень тощо).

При здійсненні кваліфікації неправомірного діяння проводиться аналіз і зіставлення неправомірної поведінки з вимогами правових норм, який дає змогу дійти висновку, чи містять діяння суб'єкта ознаки складу конкретного правопорушення. У такому разі фактична підстава міститься в діянні суб'єкта, а юридична — у вимогах закону та відповідному процесуальному оформленні факту скоєння фінансового правопорушення.

Отже, фінансові відносини можуть охоронятися як нормами фінансового, так і, зокрема, адміністративного права. Прикладами останнього можуть бути деякі норми Кодексу України про адміністративні правопорушення, зокрема: ст. 155¹ «Порушення порядку проведення розрахунків», ст. 163² «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)», ст. 163³ «Невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби» тощо [3].

Слід зауважити, що в юридичній літературі підкреслюють спільні для фінансової та адміністративно-правової відповідальності риси. Серед останніх спрощену процедуру накладання стягнення, спільні органи, що їх застосовують. Адже норми адміністративного права можуть охороняти

фінансові відносини (зокрема, статті 162, 165 КпАП України). Водночас підкреслюють і відмінні риси, за якими ці два види відповідальності розрізняються [4, 347–348]. До них належать:

- коло суб'єктів: суб'єктами адміністративної відповідальності можуть бути фізичні особи, серед яких виділяють спеціальний суб'єкт — посадову особу. Суб'єктом фінансової відповідальності можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, а також відокремлені підрозділи останніх. Посадові особи не визнаються законодавством України як суб'єктами фінансового правопорушення;
- нормативні підстави: нормативні підстави фінансового-правової та адміністративної відповідальності регулюються нормами різного законодавства — фінансового й адміністративного відповідно. Хоча норми фінансового законодавства можуть передбачати можливість застосування адміністративних заходів впливу (це притаманно особливо для податкового права);
- фактичні підстави: фінансові й адміністративні правопорушення характеризуються специфічними конкретними складами, відмінними один від одного;
- процесуальні підстави: підставою для адміністративної відповідальності є постановою по справі про адміністративне правопорушення, підставою для фінансово-правової — рішення компетентного органу (судового, правоохоронного або фінансового) про накладення фінансових санкцій;
- правові наслідки застосування: адміністративна відповідальність полягає в застосуванні до правопорушників штрафних санкцій, тобто має каральний характер. Специфіка фінансово-правової відповідальності полягає у прагненні

компенсувати збитки, завдані не своєчасним виконанням особою грошових зобов'язань, через застосування компенсаційних (пеня) заходів і в каральному впливі на правопорушника через штрафні санкції з метою забезпечення фінансової дисципліни;

- процедура застосування санкцій до правопорушників: адміністративна відповідальність реалізується як у судовому, так і в позасудовому порядку, в короткі терміни, а іноді навіть на місці вчинення правопорушення. До фінансової відповідальності притягають уповноважені органи — як судові, так і спеціальної фінансової компетенції. Строки притягнення до фінансової відповідальності можуть бути більш тривалими. Наприклад, в податковому законодавстві такий строк становить 1095 днів з моменту скоєння правопорушення (а в разі неподання своєчасно декларації обмежень щодо строків узагалі немає).

Водночас ще раз треба підкреслити, що саме фінансова й адміністративна відповідальність найчастіше застосовуються за порушення фінансового законодавства. До того ж, це характерно і для бюджетного, і для податкового, і для банківського законодавства.

Так, чинним законодавством закріплено, що керівники й інші посадові особи підприємств, установ, організацій, включаючи установи банків, громадяни, в тому числі суб'єкти підприємницької діяльності, в разі порушення норм податкового права можуть бути притягнуті до адміністративної відповідальності. Склади адміністративних правопорушень, пов'язаних з податковою системою України, визначено в таких статтях Кодексу України про адміністративні правопорушення: ст. 155¹ «Порушення порядку проведення розрахунків», ст. 163¹ «Порушення порядку ведення



податкового обліку, надання аудиторських висновків», ст. 163² «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)», ст. 163³ «Невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби», ст. 163⁴ «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи», ст. 164 «Порушення порядку провадження господарської діяльності», ст. 164⁵ «Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка», ст. 166⁶ «Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи».

У такому разі адміністративну відповідальність розглядають як сукупність засобів адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, які містять осудження винного та його діяння й передбачають негативні наслідки для правопорушника. Серед особливостей адміністративних санкцій називають:

- відсутність тяжких правових наслідків;
- застосування щодо менш тяжких податкових правопорушень (проступків);
- адміністративні санкції не тягнуть за собою судимості.

Зокрема, згідно зі ст. 27 КпАП України, адміністративний штраф є грошовим стягненням, яке накладається на громадян і посадових осіб за адміністративні правопорушення у випадках і розмірі, встановлених зазначеним Кодексом та іншими законами України. Відповідно до ст. 164 КпАП України, посадовими особами є особи, що постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також обіймають постійно або тимчасово на підприємствах, в

установах чи організаціях незалежно від форм власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальним повноваженням.

Водночас особливості юридичної охорони фінансових відносин пов'язані з тим, що підстави притягнення до адміністративної відповідальності та санкції, які накладаються на порушників, можуть визначатися фінансовим законодавством (передусім податковим). Зокрема, ці положення знайшли відображення в Податковому кодексі України. Водночас слід зважати на те, що безпосередньо сама процедура притягнення до адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства здійснюється в порядку, визначеному Кодексом України про адміністративні правопорушення.

Можливість притягнення до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства передбачається нормами Податкового кодексу України [5]. Так, у ст. 111 ПК України закріплено, що за порушення законів з питань оподаткування й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна, кримінальна. При цьому фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з Податковим кодексом України та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Щодо формулювання зазначеної статті Податкового кодексу України, то у фаховій літературі вже було достатньо висловлено критики. Звертають увагу на те, що навіть поверхневий погляд на ст. 212 КК України або статті 164¹, 164², 164⁵ КпАП України



дозволяють прийти до висновку, що у цих актах не перераховуються усі можливі види відповідальності за порушення податкового законодавства. Відкритим залишається й питання про застосування власне поняття «фінансова відповідальність». На думку М. Кучерявенка у Податковому кодексі України має застосовуватися поняття не фінансова, а податкова відповідальність [6, 74–75]. Адже цей кодекс має виражати й охоплювати весь зміст галузевої приналежності відповідальності. Не говорячи вже про унікальність ч. 2 ст. 111 ПК України, згідно з якою фінансова відповідальність має застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. У такому разі виникає, щонайменше, два запитання: у чому полягає різниця між штрафом та санкцією (коли штраф і є санкцією) та чому мова йде про множинність, адже з усієї системи фінансових санкцій застосовується одна — штраф.

Погоджуючись загалом з вищевикладеним, зауважимо, що, на відміну від фінансової відповідальності, котра застосовується за порушення податкового законодавства, підставою для застосування заходів адміністративної відповідальності за це ж порушення може бути виключно наявність складу адміністративного правопорушення. Під останнім розуміють винне умисне чи необережне діяння або бездіяльність, яке посягає на суспільні відносини, що охороняються законом, за які законодавство передбачає адміністративну відповідальність [1, 346]. Як і для будь-якого іншого виду юридичної відповідальності, обов'язковою умовою притягнення до адміністративної відповідальності є наявність вини в діях порушника.

Непрямым підтвердженням останнього слугує норма ст. 112 ПК України, в якій закріплюється, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншо-

го законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю, не звільняє їхніх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Суттєвим моментом є юридичні підстави для застосування заходів адміністративної відповідальності. Адже якщо для прийняття рішення про застосування фінансових санкцій за скоєння податкового правопорушення необхідний акт перевірки, то для ухвалення постанови про накладення адміністративного стягнення обов'язковою умовою є протокол про адміністративне правопорушення.

Право на складання протоколів про адміністративні правопорушення стосовно платників податків — фізичних осіб та посадових осіб платників податків — юридичних осіб, в порядку, визначеному законом, закріплено за органами державної податкової служби (п. 20. 1. 21 ст. 20 ПК України). Зазначений протокол складається органами, визначеними ст. 255 КпАП України (до них відносяться і податкові органи). Такий протокол має відповідати вимогам ст. 256 КпАП України. Протокол підписують працівник податкового органу, який його складає, та порушник. Відсутність протоколу унеможливорює застосування заходів адміністративної відповідальності, оскільки в такому разі відсутні правові підстави для накладення адміністративного штрафу.

Істотним моментом для застосування адміністративних санкцій є суб'єктний склад та строки скоєння правопорушення. Адже адміністративне стягнення (штраф) може бути накладено не пізніше як через 2 місяці з дня вчинення правопорушення, а за тривалого правопорушення — через два місяці з дня його виявлення. Якщо такі строки пропущені, органи, що уповноважені приймати рішення про накладення адміністративних санкцій (а до них належать і судові



органи), не мають підстав для застосування заходів адміністративної відповідальності.

Згідно з п. 20. 1. 22 ст. 20 ПК України, органи державної податкової служби мають право виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом.

За аналогією з оскарженням дій представників податкової служби щодо застосування фінансових санкцій платники податків мають право оскаржувати дії зазначених осіб щодо застосування адміністративної відповідальності. Зазначені процедури знайшли відображення на сторінках фахових видань [7].

Аналіз положень чинного законодавства та судової практики, особливо при розгляді податкових спорів, які належать до компетенції адміністративних судів, дає підстави до висновку про те, що у фінансовому праві застосування адміністративних заходів відповідальності є поширеною практикою, що застосовується поряд з накладенням фінансових санкцій. При цьому адміністративні санкції мають низку ознак, що суттєво відрізняють їх від фінансових, і передбачають закріплену законодавчо процедуру та порядок застосування. ♦

Список використаних джерел

1. *Адміністративне право України : академічний курс : підручник : [у 2-х томах. Т. 1. Загальна частина] / Ред. колегія: В.Б.Авер'янов (голова) — К. : Юридична думка, 2004. — 584 с.*
2. *Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : [монографія] / А.Й.Іванський. — Одеса : Юридична література, 2008. — 504 с.*
3. *Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 року № 8073-X (зі змінами) // Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР). — 1984. — додаток до № 51. — Ст. 1122.*
4. *Орлюк О.П. Фінансове право : академічний курс : підручник / О.П.Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 880 с.*
5. *Податковий кодекс України. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 496 с.*
6. *Кучерявенко Н.П. Налоговый кодекс Украины: конец или начало? / Н.П.Кучерявенко // Налоговед. — 2011. — № 3. — С. 71–77.*
7. *Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами. — К. : ІОЦ ДПА України; Х. : Фактор, 2008. — 560 с.*