

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПІДХОДИ ДО РОЗУМІННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Олег Головенко,

здобувач Київського міжнародного університету

Публічні фінансові відносини тісно пов'язані з державними інституціями та державним примусом, оскільки держава прямо зацікавлена в достатності та забезпеченості фінансовими ресурсами, до того ж постійно. Водночас публічні фінанси вимагають якісної та постійної правової охорони й захисту, адже є тією сферою, діяльність у якій постійно супроводжується здійсненням правопорушень фінансової відповідальності, а отже — і застосуванням заходів юридичної відповідальності.

Конституцією України [1] закріплюються чотири види юридичної відповідальності, а саме: кримінальна, адміністративна, цивільно-правова, дисциплінарна. Водночас у юридичній літературі останніми роками вже відпрацьована позиція про наявність фінансово-правової відповідальності як самостійного виду відповідальності. Цьому присвячуються дисертаційні дослідження, й докторські також. Адже завдяки тим функціям, що втілює фінансово-правова відповідальність, реалізуються основні напрями її правового впливу на фінансові правовідносини. Завдяки реалізації цих функцій відбувається втілення соціального призначення фінансової відповідальності, досягаються визначені нею цілі.

Теоретичні напрацювання, чинне законодавство, правозастосовна та судова практика дають фахівцям підстави стверджувати, що фінансово-правова відповідальність давно вже отримала право на своє існування, будучи закріпленою не лише в законодавстві, але й у теорії права. Саме таких

висновків можна дійти на основі праць відомих фінансистів, зокрема, Д. Вінницького, О. Горбунової, О. Грачової, С. Запольського, А. Нечай, П. Пацурківського, О. Покачалової, Г. Петрової, Н. Пришви, Д. Щьокіна та багатьох інших.

Як самостійний вид відповідальності фінансово-правова відповідальність розглядалась у роботах багатьох юристів, зокрема: О. Бакун, З. Будько, Л. Воронової, Е. Дмитренко, А. Іванського, М. Карасьової, Т. Коломоєць, М. Кучерявенка, О. Орлюк, О. Пишно-го, Л. Савченко, Т. Сараскіної, О. Свєчнікової, І. Сікорської, Л. Тернової та ін. При цьому найбільш глибокому аналізу проблеми правової природи фінансової відповідальності та відповідальності суб'єктів фінансових правовідносин були піддані в монографічних дослідженнях вітчизняних науковців, а саме А. Іванського «Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз» та Е. Дмитренко «Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України».

Водночас питання фінансово-правової відповідальності й досі не знайшли належного відображення на сторінках більшості підручників і навчальних посібників з фінансового права. Достатньо подивитися такі видання останніх років, аби побачити, що на їхніх сторінках іноді згадуються хіба що відповідальність за порушення бюджетного чи податкового законодавства. Відсутнє це поняття й у більшості довідникових видань. Є певні про-



блеми і з легальним визначенням цього питання, про мова йтиме нижче. Все це спонукає до подальшого наукового пошуку у сфері розробки категорії фінансово-правової відповідальності. Зокрема й з метою визначення її ролі та місця у забезпеченні правової охорони публічних фінансів.

Варто зауважити, що в юридичній літературі висловлюються різні підходи до суті та змісту фінансово-правової відповідальності, що ґрунтуються на загальному трактуванні її як виду юридичної відповідальності. Під останньою, зазвичай, розуміють вид соціальної відповідальності, сутність якої полягає в застосуванні до правопорушників передбачених законом санкцій, що забезпечуються в примусовому порядку державою [2, 437], або передбачену санкцією правової норми міру державного примусу, в якій висловлюється державний осуд винного в правопорушенні суб'єкта та яка полягає в понесенні ним негативних наслідків і обмежень особистого, майнового чи організаційного характеру, у спеціально-юридичному значенні — реакція держави на здійснене правопорушення [3, 241].

Юридична відповідальність належить до одного з основних видів юридичних гарантій законності. На думку академіка П. Рабіновича, норми про юридичну відповідальність мають дві основні цілі: 1) запобігти повторному скоєнню відповідним правопорушником аналогічних або більш серйозних правопорушень (спеціальна превенція), а також 2) унеможливити чи хоча б зменшити скоєння деліктів іншими можливими правопорушниками (загальна превенція). Перша мета стосується персоніфікованих суб'єктів, друга — неперсоніфікованих [4, 25].

Аналіз монографічних джерел дає підстави до узагальнення, що фінансово-правова відповідальність розглядається переважно як державний осуд, який має прояв з позиції суб'єктивного права як нормативний, формально

визначений у фінансовому праві, гарантований і забезпечений фінансово-правовим примусом юридичний обов'язок зазнавати правопорушником заходів державного примусу. На таких позиціях, зокрема, стоїть А. Іванський, який звертає увагу на зазнання правопорушниками в межах фінансово-правової відповідності заходів державного примусу за вчинене правопорушення, що полягають у застудженні та накладенні нових, додаткових для порушника обмежень особистого чи майнового характеру та реалізується в охоронних правовідносинах відповідальності. При цьому цілями фінансово-правової відповідальності, на його думку, є охорона фінансового правопорядку; підвищення рівня правосвідомості та правової культури у галузі фінансової діяльності; забезпечення фінансового правопорядку виховання поваги до фінансового права [5, 36].

На думку О. Орлюк, під фінансово-правовою відповідальністю потрібно розуміти міру державного осуду, що проявляється в нормативному та забезпеченому державним примусом у фінансовому праві обов'язку суб'єкта фінансового правопорушення зазнавати заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій (штраф, пеня, припинення бюджетного фінансування) за вчинене ним правопорушення у сфері публічної фінансової діяльності [6, 84].

Деякі вчені розглядають фінансово-правову відповідальність через призму фінансово-правових санкцій. Наприклад, Л. Воронова та М. Кучерявенко розкривають фінансово-правову відповідальність через санкції фінансово-правових норм. Вони зазначають, що санкції таких норм реалізуються через фінансово-правову відповідальність [7, 26]. Санкція фінансово-правової норми перетворюється на відповідальність при її реалізації в межах нових уже фінансових правоохоронних правовідносин, які обов'язково



виникнуть у зв'язку зі скоєним правопорушенням.

Водночас існує інша позиція, підтримана представниками науки адміністративного права. Наприклад, Р. Усенко вважає, що у зв'язку з тим, що фінансові санкції постають як міра юридичної відповідальності в різних галузях права, видається некоректним конструювати на їхній основі окремий вид юридичної відповідальності — фінансову відповідальність у межах фінансового права. Водночас про фінансову відповідальність можна вести мову як про різновид адміністративної відповідальності [8, 41].

Аналізуючи зазначений підхід, вважаємо його помилковим, адже в ньому змішуються поняття фінансових санкцій і фінансово-правової відповідальності і робиться безпідставний висновок про причиново-наслідкові зв'язки між ними, що не є ані методологічно, ані практично вірним. Відповідно, не можна отожднювати й фінансову та адміністративну відповідальність, оскільки вони хоча й мають спільні риси (про що буде йти мова нижче), однак мають і цілу низку ознак, які істотно різнять їх. Ці обставини не дають змоги погодитися загалом з висловленою вище позицією, що, на жаль, властива багатьом представникам науки адміністративного права.

Такого ж висновку можна дійти і щодо позиції І. Хаменушка, котрий хоча й говорить про фінансову відповідальність у широкому значенні як про інститут фінансового права, водночас вважає, що цей інститут об'єднує в собі норми різних галузей права, метою яких є захист фінансових відносин. Відповідно, відповідальність за порушення фінансового законодавства є сукупністю різних видів юридичної відповідальності. При цьому фінансова відповідальність у вузькому значенні, реалізація фінансових санкцій — приватний випадок адміністративної відповідальності [9, 47]. З огляду на викла-

дене, хочемо ще раз підкреслити, що фінансова відповідальність жодною мірою не може розглядатись як сукупність видів юридичної відповідальності, позаяк має риси, притаманні саме їй, і тим-паче, жодною мірою не повинна сприйматись як «приватний випадок адміністративної відповідальності».

У цьому контексті доцільно звернути увагу на особливості, притаманні саме фінансово-правовій відповідальності, серед яких у юридичній літературі [6, 88; 5, 52; 10, 21–22] називають такі:

- публічно-майновий характер: публічний характер полягає в тому, що фінансове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності завдає шкоди публічним інтересам у галузі фінансової діяльності; майновий характер полягає в державно-правовому впливі на економічні інтереси суб'єктів, які скоїли фінансове правопорушення;
- спрямованість на охорону фінансових правідносин;
- підставою для застосування є: норма фінансового права (нормативна), діяння (дія чи бездіяльність), яке містить склад фінансового правопорушення (фактична), рішення судового або фінансового органу про застосування санкцій (процесуальна);
- залежно від виду фінансового правопорушення провадження у справі про фінансові правопорушення може здійснюватись в позасудовому порядку, має власний строк давності, підстави зупинення, поновлення, продовження строків;
- у результаті застосування юридичної відповідальності суб'єкти фінансових правідносин (фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи) зазнають певних втрат, переважно, майнового характеру;
- заходи впливу спрямовані на відшкодування державі, органам місцевого самоврядування завданої



правопорушенням шкоди та покарання правопорушника у формі, властивій сфері фінансово-правового регулювання, — грошовій;

- заходам фінансово-правової відповідальності притаманна кумулятивність, тобто поєднання компенсаційної та каральної цілей;
- їй властиве коло власних санкцій (штраф, пеня, припинення бюджетного фінансування), але вона також забезпечується санкціями інших галузей права.

Останнє дає підстави говорити про міжгалузевий характер відповідальності за порушення приписів фінансового законодавства. Так, при порушенні норм бюджетного законодавства можливе паралельне застосування фінансової відповідальності у вигляді припинення бюджетного фінансування та адміністративної чи кримінальної відповідальності до керівника та/або головного бухгалтера бюджетної установи (розпорядника бюджетних коштів) залежно від ступеня суспільної небезпечності скоєного правопорушення.

Деякі вчені звертають увагу на те, що у правових системах багатьох ринково розвинених держав особлива увага приділена проблематиці фінансових правопорушень і фінансово-правовій відповідальності. Саме тому в деяких країнах (Бельгія, Німеччина, Швеція та ін.) фінанси та фінансово-правове регулювання виокремлено в спеціальний розділ. При цьому А. Ковальчук вважає, що фінансово-правова відповідальність полягає в настанні передбачених фінансовим правом ретроспективних (негативних) наслідків, фінансових або майнових, які завжди є для правопорушника додатковим фінансовим обтяженням [11, 327].

Заслуговує на увагу з позицій викладеного думка Д. Гетманцева, який під фінансовою відповідальністю розуміє правовідносини, що виникають у зв'язку зі вчиненням правопорушення у сфері суспільних відносин, які виникають під час мобілізації, розпо-

ділу, використання централізованих і децентралізованих фінансових ресурсів держави на підставі прийняття уповноваженим органом або у визначених законом випадках безпосередньо порушником від імені держави рішення (акта індивідуального застосування), між державою та особою (правопорушником), зміст якого є застосування до правопорушника заходів покарання, передбачених фінансово-правовими санкціями [12, 15]. Зокрема, доцільно звернути увагу на виділення як однієї з підстав застосування заходів фінансової відповідальності рішення, що приймається самим порушником.

Низка вчених говорить про фінансові санкції чи про юридичну відповідальність за фінансові правопорушення. Як приклад останнього можна навести позицію Е. Дмитренко, котра як дефініцію виокремлює не фінансово-правову відповідальність, а юридичну відповідальність суб'єктів фінансового права, під якою розуміє сукупність правовідносин між уповноваженим і зобов'язаним суб'єктами з приводу дотримання (порушення) зобов'язаним суб'єктом правових приписів у сфері фінансової діяльності [13, 442]. Із зазначеним достатньо важко погодитися, позаяк таке визначення не дає повної характеристики ні власне фінансово-правової відповідальності, ні юридичної відповідальності загалом, що набула вираження у сфері фінансової діяльності.

Що стосується легального закріплення терміна фінансової відповідальності, то слід зазначити, що він знайшов відображення лише в податковому законодавстві. Спочатку в Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 року був закладений п. 20.2. ст. 20 за назвою «Особи, які несуть фінансову відповідальність за порушення норм цього Закону» [14].

Конституційний Суд України в своєму рішенні № 7-рп/2001 від

30.05.2001 року зазначив, що законодавець при встановленні відповідальності в податковій сфері не дає прямої вказівки на її вид або характер правопорушень, а говорить лише про «фінансові санкції», «штрафи» тощо [15]. Водночас зазначено, що фінансові санкції не є мірою ні адміністративної, ні цивільно-правової відповідальності.

Як окремий вид юридичної відповідальності фінансова відповідальність згадується в чинному нині Податковому кодексі України [16] (ст. 111). Кодексом закріплено, що фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування й 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. Водночас у такій інтерпретації питання про застосування поняття «фінансова відповідальність» у цьому Кодексі залишається відкритим. Так, на думку М. Кучерявенка, в Податковому кодексі України має застосовувати поняття не фінансова, а податкова відповідальність [17, 74–75]. Адже цей Кодекс має виражати й охоплювати увесь 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 питання: у чому різниця між штрафом і санкцією (коли штраф і є санкцією) та чому мова йде про множинність, адже з усієї системи фінансових санкцій застосовується одна — штраф.

Доцільно не просто підтримати зазначену позицію, але й зауважити, що така плутанина виникла, певною мірою, з некоректного формулювання дефініції штрафної санкції, вміщеної в Податковому кодексі України, в якій законодавець змішав і фінансову

санкцію, і штраф. Податковим кодексом України закріплено, що штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) — плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства й іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (пп. 14.1.265 п. 14.1. ст. 14). Однак такий підхід є неправильним, що можна буде продемонструвати на трактуванні фінансових санкцій в теорії фінансового права.

Зауважимо, що якщо дефініція «фінансово-правова відповідальність» лише знаходить своє відображення в наукових розробках, хоча вчені-фінансисти вже давно визнали наявність цього виду юридичної відповідальності, водночас поняття фінансових санкцій відображається в багатьох роботах, де йдеться про склад фінансово-правової норми, здійснення фінансового контролю тощо. І в теорії фінансового права проблем сплутування понять «фінансова санкція», «штраф», «пеня», так як це сталося у Податковому кодексі України, не існує. До санкцій фінансово-правових норм належать: штрафи, пені, припинення бюджетного фінансування тощо.

Так, за загальним підходом, притаманним податковому праву, і штрафи, і пеня можуть застосовуватись як органом контролю, так і в добровільному порядку сплачуватися самостійно платником без рішення органу контролю, що суттєво відрізняє цей вид фінансових санкцій від штрафів або пені в інших галузях права. В юридичній літературі навіть висловлена думка, що з огляду на те, що порушення припису, який міститься в фінансово-правовій нормі, тягне за собою завдання матеріальної шкоди державі, застосування фінансово-правових норм має деякі особливості. Так, найбільш поширену санкцію в



галузі фінансового права — пеню — фінансові органи застосовують автоматично, не встановлюючи вини за правопорушення. При порушенні строку платежу неминуче застосовується ця санкція [18, 30].

На наш погляд, така позиція є хибною, оскільки щодо фінансово-правової відповідальності, а відтак, і будь-яких заходів її впливу мають працювати основні положення, що стосуються юридичної відповідальності загалом, серед яких одним з основних виступає принцип презумпції невинуватості. Тож, встановлення вини має бути обов'язковим елементом у процесі застосування будь-яких санкцій, і фінансових також, в межах фінансово-правової відповідальності. У цьому набувають відбиття не лише гарантований Конституцією України принцип презумпції невинності, але і принципи законності та справедливості, притаманні фінансово-правовій відповідальності.

Саме в такому підході, тобто у встановленні вини як обов'язкового елемента, відбиваються принципи законності та справедливості, притаманні фінансово-правовій відповідальності. Якщо принцип законності означає неприпустимість притягнення до відповідальності за скоєння фінансового правопорушення інакше, ніж на підставах і в порядку, передбачених фінансовим законодавством, то принцип справедливості реалізується через низку складових, серед яких вина посідає визначальне місце. Не може бути притягнута до відповідальності особа, щодо якої не доведено її вини у скоєнні фінансового правопорушення. У реалізації принципу справедливості суттєве значення відіграє й те, що фінансова санкція повинна відповідати, бути пропорційною до розміру вчиненого фінансового правопорушення. Саме тому формулювання обов'язкового доведення винності особи при притягненні її до відповідальності за податкове правопорушення, як і чітко

сформульований принцип презумпції невинуватості, мають бути відображені у Податковому кодексі України.

Суттєвим для фінансово-правової відповідальності є і принцип одноразовості притягнення до фінансової відповідальності, що реалізується через призму ст. 61 Конституції України, відповідно до якої ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те ж правопорушення. Підтвердженням реалізації цього принципу може слугувати норма, закріплена у п. 116.2 ст. 116 ПК України, згідно з якою за одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої цим Кодексом та іншими законами України. Водночас спірним з позиції застосування цього принципу є порядок нарахування пені за податкові правопорушення (згідно з п. 129.4 ст. 129 ПК України). Певною мірою такий підхід не узгоджується і з принципом доцільності, який полягає у відповідності обраного заходу впливу на правопорушника цілям юридичної відповідальності.

Підсумовуючи, потрібно зазначити, що в галузі фінансового права принципи юридичної відповідальності знаходять своє повноцінне відбиття в кожному з фінансово-правових інститутів або підгалузей. Аналіз монографічних джерел, законодавства і право-застосовної та судової практики дають підстави стверджувати, що можна говорити про необхідність подальшої розробки поняття фінансово-правової відповідальності як окремого виду юридичної відповідальності та виділення її в окремий інститут фінансового права. ♦

Список використаних джерел

1. Конституція України від 28.06.1996 року // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1996. — № 30. — Ст. 141 (зі змінами від 01.02.2011 року).
2. Юридична енциклопедія. — Т. 1. — К. : Українська енциклопедія, 1998. — 672 с.
3. Общая теория права и государства : учебник / под ред. В. Лазарева. — 2-е изд., перераб и доп. — М. : Юристъ, 1996. — 472 с.
4. Рабінович П. Ефективність юридичних гарантій законності: до методики її виявлення / П. Рабінович // Вісник Академії правових наук України : зб. наук. пр. / редкол. : В. Я. Тацій та ін. — Х. : Право, 2010. — № 1 (60). — С. 17–27.
5. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія / А. Й. Іванський. — Одеса : Юридична література, 2008. — 504 с.
6. Орлюк О. П. Фінансове право : академічний курс : підручник / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 880 с.
7. Воронова Л. К. Финансовое право : учебн. пособие / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас, 2003. — 360 с.
8. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України : монографія / Р. А. Усенко ; за відп. ред. Д. М. Лук'яня. — К. : Дакор, КНТ, 2007. — 168 с.
9. Хаменушко И. В. О правовой природе финансовых санкций / И. В. Хаменушко // Юридический мир. — 1997. — № 1. — С. 46–50.
10. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / З. М. Будько ; Нац. академія ДПС України. — Ірпінь, 2005. — 210 с.
11. Ковальчук А. Т. Фінансове право України. Стан та перспективи розвитку / А. Т. Ковальчук. — К. : Парламентське вид-во, 2007. — 488 с.
12. Гетманцев Д. О. Банківська таємниця: особливості її нормативно-правового регулювання в Україні та в законодавстві зарубіжних країн : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. О. Гетманцев ; Київський національний університет ім. Т. Шевченка. — К., 2003. — 21 с.
13. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія / Е. С. Дмитренко. — К. : Юрінком Інтер, 2009. — 592 с.
14. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 року № 889-IV // ВВР. — 2003. — № 37. — Ст. 308. (втратив чинність на підставі Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 року // ВВР. — 2011. — № 13–17. — Ст. 112).
15. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) № 7-рп/2001 від 30.05.2001 року // Офіційний вісник України. — 2001. — № 24. — С. 57. — Ст. 1076.
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // ВВР. — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17. — Ст. 112 (зі змінами).
17. Кучерявенко Н. П. Налоговый кодекс Украины: конец или начало? / Н. П. Кучерявенко // Налоговед. — 2011. — № 3. — С. 71–77.
18. Финансовое право: учеб. — 2-е изд., доп. и пераб. / А. Б. Быля, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева и др. ; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. — М. : Велби, Проспект, 2007. — 528 с.