

## ДО ПИТАННЯ ПРО ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Данило Гетманцев,

*доцент кафедри фінансового права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, кандидат юридичних наук*

Відповідальність є невід'ємна складова правового масиву фінансового відношення. Оскільки фінансово-правове зобов'язання є, на наш погляд, фінансовим правовідношенням, твердження про те, що відповідальність має бути невід'ємною складовою і фінансово-правового зобов'язання, має вважатися правильним. Зауважимо, що власне проблема теоретичного осмислення фінансової відповідальності є надзвичайно багатогранною, складною, неоднозначною категорією. Зрозуміло, що обсяг статті не дає змоги розкрити всі особливості та риси, що притаманні фінансовій відповідальності, тому, доцільно зупинитися лише на деяких її аспектах. Розкриття цих аспектів, і становить мету цього наукового дослідження.

У теорії права поширеною є позиція, що юридична відповідальність — це передбачене нормами сучасного права застосування до правопорушника засобів правового примусу та негативну оцінку державою правопорушення і правопорушника. У такому значенні юридична відповідальність постає як міжгалузевий правовий інститут, тобто сукупність різних норм права, які визначають вид, міру, умови виникнення й реалізації правового примусу за здійснене правопорушення [1, 327]. Саме в такому значенні юридична відповідальність може слугувати забезпеченню демократичної законності.

Аналіз правового інституту фінансової відповідальності дає підстави до висновку, що у сучасній вітчизняній правовій школі вже визнано існування такого інституту. Підтвердженням можуть бути роботи вітчизняних фахівців з фінансового права останніх років, як монографічні, так і навчально-методичні. Зокрема, теоретичному аналізу фінансово-правової відповідальності була присвячена докторська монографія А. Іванського (2008 року) [2]. Проблеми юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права в механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України досліджувались у монографії Е. Дмитренко (2009 року) [3]. Фінансово-правова відповідальність як самостійний вид відповідальності аналізувалась у роботах вітчизняних і російських юристів, зокрема, О. Бакун, З. Будька, Л. Воронової, М. Карасьової, Т. Коломоєць, М. Кучерявенка, А. Мусаткіної, О. Орлюк, О. Пишного, Л. Савченко, Т. Сараскіної, О. Свечнікової, І. Сікорської, Л. Тернової та ін. Проведені дослідження свідчать про беззаперечність того факту, що інститут фінансової відповідальності існує. Тобто фінансова відповідальність відокремлена від відповідальності адміністративної, як і від будь-якого іншого виду юридичної відповідальності за цілим рядом ознак, що роблять неможливим захист прав суб'єктів фінансових відносин (наприклад, платників податків) виключно в межах,



## ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

скажімо, адміністративно-правових гарантій. Останнє, зауважимо, досить непогано виписано на рівні Кодексу України про адміністративні правопорушення. Однак їх регламентація в адміністративному законодавстві не дає можливостей застосувати як альтернативу у фінансовому праві.

Підтвердженням цього факту слугує таке. Законодавець, з одного боку, встановив фінансові санкції для відповідальності за здійснення податкових та інших фінансових правопорушень, визначив особливий суб'єктний склад фінансової відповідальності, запровадив спеціальний процесуальний порядок реалізації, застосування фінансових санкцій, повністю забезпечивши інтереси держави у фінансових відносинах. З другого боку, законодавець обділив своєю увагою питання, що стосуються захисту прав другого суб'єкта фінансових відносин, який не представляє публічні інтереси (наприклад, платників податків або зборів, розпорядників бюджетних коштів тощо), в процесі застосування до них фінансових санкцій.

При цьому аналіз положень чинного законодавства, навіть за умови його суттєвого реформування, що відбулося у зв'язку з набранням з 2011 року чинності новою редакцією Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, зміни функцій і повноважень багатьох органів фінансового контролю тощо та внаслідок цього — удосконалення механізму юридичної відповідальності у сфері публічної фінансової діяльності, все ж змушує констатувати, що сучасний стан нормативного регулювання фінансової, зокрема й податкової відповідальності в Україні, не витримує будь-якої критики.

Водночас місце податкової відповідальності в системі видів юридичної відповідальності з практичного погляду складно переоцінити. Так, чи маємо ми підстави застосувати загальні норми Кодексу України про адміні-

стративні правопорушення до відносин податкової відповідальності, зокрема до процедури притягнення до податкової відповідальності платника податків? Чи можливо застосувати норми про відповідальність суб'єктів господарювання, встановлені Господарським кодексом України, до тих же податкових відносин? Відповіді на ці запитання не такі прості.

Нині питання про співвідношення адміністративної та фінансової відповідальності навіть в науці фінансового права не є однозначним. Так, у російській правовій науці, де податкова відповідальність як правовий інститут існує на рівні Податкового кодексу РФ, вже не один рік багато хто бачить у податковій відповідальності різновид відповідальності адміністративною. Наприклад, С. Футо вважає, що відповідальність за порушення в галузі податків і зборів є лише адміністративною. Податкову відповідальність належить розглядати не як самостійний вид юридичної відповідальності, а як різновид адміністративної відповідальності в галузі податків і зборів. При цьому вчений пропонує взагалі вилучити глави про податкову відповідальність з Податкового кодексу РФ, доповнивши ними Кодекс про адміністративні правопорушення [4, 7]. Витоки такої позиції потрібно шукати в тому, що, на його думку, податкова чи фінансова відповідальність не мають будь-яких істотних ознак, які б відрізняли її від відповідальності адміністративної. Такої ж позиції дотримується й Д. Тютін. На його думку, фінансова і податкова відповідальність видами адміністративної відповідальності. Обмеження ж фінансової та адміністративної відповідальності відбувається переважно внаслідок позиції законодавця [5, 8]. Водночас, якщо погодитися з такою думкою, то закріплювати основи відповідальності платників податків потрібно не в податкових законах, а в межах адміністративного законодавства. Та чи буде

це правильним? Чи буде це в повному обсязі відповідати правовій природі відносин податкової відповідальності?

Питання відмежування видів відповідальності в науці стоїть уже досить давно. Ще на початку 70-х років ХХ століття І. Самощенко і М. Фарукшин зазначали, що множинність видів юридичної відповідальності підкреслює різноманітність методів правового регулювання, властивих різним галузям права [6, 207]. Кожен вид відповідальності відображує своєрідність певного методу правового регулювання. Фінансове право, безперечно, має свій окремий, особливий метод.

Що стосується класифікації видів юридичної відповідальності, то більшість учених виділяють декілька підстав класифікації. Так, О. Лейст розрізняв кримінальну, адміністративну, дисциплінарну та майнову відповідальність за видами правопорушень і за характером санкцій, що застосовуються. За порядком вживання санкцій він виділяв судову й адміністративну відповідальність, за суб'єктами правопорушення — персональну відповідальність і відповідальність колективних суб'єктів. Наводилися й інші підстави класифікації [7, 91]. На думку Б. Базильова, наявність різноманітних охоронних норм (інститутів) у межах певної галузі права не викликає сумнівів і вочевидь, може служити показником міри розвиненості даної галузі [8, 32–34]. Б. Базильов виділив види юридичної відповідальності на основі іншої галузевої належності. У межах основних галузей права існують галузеві інститути юридичної відповідальності. Адміністративна, цивільна, дисциплінарна, сімейно-правова, колгоспно-правова (сюди ж можна вважати належною і фінансово-правову) відповідальність — все це більш-менш розвинені галузеві інститути юридичної відповідальності. Своєю чергою, на думку С. Алексєєва, критеріями поділу юридичної відповідальності на

види є підстави виникнення, порядок здійснення, функціональне навантаження [9, 199].

Водночас нині значна частина вчених підтримує необхідність і об'єктивність виділення фінансової, а отже і податкової відповідальності в окремий вид юридичної відповідальності. Наприклад, І. Шереметьєв зазначає, що система відповідальності за порушення законодавства про податки та збори, що склалася як складна, багатоелементна правова конструкція, охоплює три самостійні види юридичної відповідальності: фінансову (податкову), адміністративну і кримінальну відповідальність [10, 4]. А. Сердцев вважає, що наявність специфічних ознак податкової відповідальності дає підстави визнати податкову відповідальність за здійснення податкового правопорушення самостійним видом юридичної відповідальності [11, 15].

На нашу думку, говорити про податкову відповідальність як про самостійний вид юридичної відповідальності дещо передчасно, хоча аргументація вищезгаданого автора, здається вельми обґрунтованою. Вітчизняні вчені під фінансово-правовою відповідальністю розуміють міру державного осуду, що виявляється 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 [2, 13; 12, 194]. Неодноразово в наукових дослідженнях висловлювалася й думка про необхідність законодавчого закріплення поняття «фінансове правопорушення». Зокрема, І. Сікорська пропонує під останнім розуміти діяння суб'єктів фінансових правовідносин, яке спричинило порушення встановленого фінансово-правовими нормами порядку



мобілізації, розподілу, використання централізованих і децентралізованих фондів коштів, за яке передбачена юридична відповідальність [13, 4].

Серед загальних ознак фінансово-правової відповідальності як виду юридичної відповідальності виділяють такі: настання її виключно за скоєння правопорушення; законодавчо визначений суб'єктний склад (колективні суб'єкти й індивідуальні суб'єкти, наділені деліктоздатністю); заснована на державному примусі; виражається в обов'язку правопорушника нести покарання за власну протиправну поведінку; викликає для правопорушника певні негативні наслідки тощо [14, 10–15]. Якщо спиратися на зазначені ознаки, то фінансово-правова відповідальність цілком підпадає під визначення юридичної відповідальності.

Водночас у фаховій літературі визначають і специфічні риси, притаманні власне фінансово-правовій відповідальності: публічно-майновий характер; метою є охорона фінансових правовідносин; підставою для застосування є норма фінансового права (нормативна), діяння (дія або бездіяльність), яке містить склад фінансового правопорушення (фактична), рішення судового або фінансового органу про застосування санкцій (процесуальна) [12, 193].

Залежно від виду фінансового правопорушення провадження по справі про фінансові правопорушення може здійснюватися в позасудовому порядку, має власний строк давності, підстави зупинення, поновлення, продовження строків. У результаті застосування юридичної відповідальності суб'єкти фінансових правовідносин (фізичні особи, юридичні особи та їхні відокремлені підрозділи) зазнають певних втрат переважно майнового характеру. Заходам фінансово-правової відповідальності притаманна кумулятивність, тобто поєднання компенсаційної та каральної цілей, власне ж відповідальності властиве коло

власних санкцій (штраф, пеня, припинення бюджетного фінансування), але вона також забезпечується санкціями інших галузей права.

Отже, на цілком обґрунтовану думку більшості учених, фінансова відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності, різновидом якого є, зокрема, відповідальність податкова. До такого висновку приводить аналіз ознак податкової відповідальності. Це зовсім не означає, що фінансово-правові зобов'язання, які виникають в інших правових інститутах фінансового права, будуть автоматично позбавлені наявності такої характеристики, як відповідальність. Адже і в бюджетній сфері, і в сфері обов'язкового страхування, і у грошово-кредитних відносинах, і у валютних відносинах, і в будь-яких інших сферах публічної фінансової діяльності відповідальність є невід'ємним елементом зобов'язання. Оскільки права і обов'язки сторін такого зобов'язання підкріплюватимуться можливістю застосувати заходи відповідальності, чітко визначені законодавством. Водночас саме на податковій сфері, на наш погляд, можна продемонструвати значення юридичної відповідальності для формування інституту фінансово-правового зобов'язання.

Вважаємо, що ознаками податкової відповідальності, які відділяють її від адміністративної є, зокрема, істотні відмінності в нормативно-правовому регулюванні податкового й адміністративного штрафів, відмінність у суб'єктах податкової та адміністративної відповідальності, різні процесуальні порядки притягнення до податкової та адміністративної відповідальності, відмінність джерел адміністративної і податкової відповідальності, різний рівень суспільної небезпечності адміністративного й податкового правопорушення. Зрозуміло, що в національному законодавстві серед відмінностей між адміністративним і фінансовим



правопорушенням називають такий елемент як вину, що в адміністративному праві України є обов'язковою умовою залучення особи до відповідальності. У праві ж податковому її обов'язкова наявність хоча й проголошується на рівні теорії права, натомість у законодавстві відсутня (п. 109.1. ст. 109 Податкового кодексу України).

Зазвичай, у теорії податкового права наголошується, що підставою відповідальності є винне, передбачене законом суспільно небезпечне діяння, що має певні юридичні ознаки. Так, серед загальних ознак податкового правопорушення М. Кучерявенко називає суспільну небезпеку діяння, протиправність дій або бездіяльності, винну поведінку як результат вільного волевиявлення правопорушника, караність. Загалом, податкове правопорушення розглядається як протиправне (скоєне порушення податкового законодавства), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке встановлена юридична відповідальність [15, 440]. Тож винність розглядається як невід'ємна складова правопорушення.

З. Будько у своєму дослідженні, присвяченому розгляду фінансово-правової відповідальності за вчинення податкових правопорушень, зазначає, що ознаками податкового правопорушення є суспільна шкідливість діяння (заподіяння майнової шкоди суб'єктам податкових правовідносин, а також можливість такого заподіяння), протиправність (порушення суб'єктами податкових правовідносин норм податкового законодавства), винність (діяння вчинюється умисно або з необережності), караність (юридичним наслідком вчинення діяння, що містить ознаки податкового правопорушення є застосування заходів фінансово-правової відповідальності) [16, 11]. Загальні підходи при характери-

стиці ознак податкового правопорушення мають принципові відмінності, що переважно стосуються обов'язковості та змістового навантаження ознаки «суспільної шкідливості» і «винності». Виходячи із загальнотеоретичних підходів, податкове правопорушення визначається як суспільношкідливе, винне діяння (дія чи бездіяльність), що порушує норми податкового законодавства, за вчинення якого передбачено фінансово-правову відповідальність.

На наш погляд, замовчування вітчизняним законодавцем такої ознаки як вина, при регулюванні відносин відповідальності за податкові правопорушення є істотним недоліком чинного законодавства. Проте формула вини не може бути сліпо переписана з адміністративного чи будь-якого іншого права. Підхід до вини правопорушника при формуванні інституту податкової відповідальності має бути дуже зважений і брати до уваги особливості податкових правопорушень, мету та завдання податкового регулювання. Зокрема, форма вини не є в податковому праві істотним критерієм для диференціації податкової відповідальності. Тут для встановлення міри відповідальності не відіграє особливої ролі, чи діяв правопорушник з наміром, чи з необережності. Винятком може бути лише склад правопорушення з несплати або неповної сплати сум обов'язкових платежів. Якщо взяти аналоги іноземного законодавства, то, наприклад, у Податковому кодексі РФ лише ст. 122 містить посилання на форму вини правопорушника [17].

При цьому Конституційний Суд РФ, базуючись на положеннях Податкового кодексу РФ, у своїх рішеннях послідовно та чітко визначив правову позицію щодо податкової відповідальності [18, 10–12]. По-перше, податкова відповідальність має не компенсаційний, а каральний характер і виходить за межі власне податкового обов'язку. По-друге, встановлюється



## ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

лише законом. По-третє, вона повинна мати певний, межовий, відповідний і справедливий характер, брати до уваги міру провини правопорушника, що підлягає доведенню податковим органом, і стягуватися при незгоді з нею платника податків лише в судовому порядку. Конституційний Суд РФ вказав, що тягар доведення вини платника податків у здійсненні податкового правопорушення повністю покладається на податковий орган. Конституційний Суд РФ визначив податкове правопорушення не лише як протиправне, але і як винне діяння, здійснене умисне чи по необережності. Суд дійшов висновку, що при розгляді справи про податкове правопорушення підлягають доведенню як власне факт здійснення такого правопорушення, так і міра провини платника податків. Суд також встановив, що принцип винної відповідальності застосовується в рівній мірі як до фізичних, так і до юридичних осіб. Вина особи, що притягається до відповідальності, є обов'язковим елементом будь-якого адміністративного, зокрема й податкового, правовідношення.

Деталізації та нового осмислення вимагає в податковому праві і така підстава звільнення від відповідальності як непереборна сила. Глибоко розроблена в цивільному праві категорія, у праві податковому вона має набути нового звучання. Адже далеко не всі надзвичайні непереборні обставини можуть бути підставою для звільнення суб'єкта від відповідальності. Та що робити, якщо причиною дії непереборної сили стала халатність працівника юридичної особи — платника податків, унаслідок недбалих дій якого організація повною мірою несе відповідальність? Звільнення від відповідальності в такому разі не має застосовуватися. При цьому є схожість податкової відповідальності з відповідальністю цивільною, але, на відміну від цивільної відповідальності, тягар доведення вини повинен лежати на

податковому органі, а не на платникові податку. На цьому простому прикладі стають очевидними ті особливості, специфічні ознаки, що вимагають існування і розвитку податкової відповідальності як самостійного правового інституту.

Окремого осмислення вимагає підхід до притягнення до податкової відповідальності юридичних осіб саме в контексті вини юридичної особи. Вина юридичної особи є обов'язковим елементом складів податкових правопорушень у розвинених правових системах. Проте юридична особа, як відомо, не володіє розумом і психікою, а отже до юридичної особи класичне значення слова «психіка» не застосовується.

В Україні законодавчо не встановлені обставини, що виключають відповідальність особи за здійснення податкового правопорушення. Платник податків несе відповідальність за здійснення податкового правопорушення незалежно від вини. Безперечно, особливості предмета правового регулювання податкового права зумовлюють необхідність суворішого імперативного регулювання відносин сторін, аніж у праві господарському чи навіть в адміністративному. Проте щонайменше перелік підстав, за якими особа може уникнути податкової відповідальності, має бути закріплений у законі. Рівень оперативної самостійності державного податкового органу має бути обмежений, проте він має бути визначений.

Інститут відповідальності за здійснення податкових правопорушень, розміщений у Податковому кодексі України [20], містить не одне позитивне нововведення. Так, на рівні закону введено поняття податкового правопорушення, під яким Кодекс розуміє протиправне діяння (дію чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їхніх посадових осіб, а також посадових осіб контрольних органів, що призвели до невиконання



або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вчинення платниками податків, їхніми посадовими особами та посадовими особами органів контролю порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю, тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом України та іншими законами України (ст. 109).

Кодексом закріплюється, що фінансово-правова відповідальність встановлюється виключно на рівні закону (статті 111, 113 Податкового кодексу України), що є позитивним кроком порівняно із скасованими санкціями, що були встановлені донедавна і на рівні підзаконних актів. Також у Податковому кодексі України з'явилася вельми корисна норма, в якій закріплено, що в разі оскарження рішення податкового органу до суду, звинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може базуватися на такому рішенні контролюючого органу до остаточного вирішення справи судом (п. 56.22 ст. 56 Податкового кодексу України).

Можна зауважити й цілий ряд інших нововведень, що мають, загалом, позитивний характер. Проте, очевидним є те, що позитиви документа у цій частині втрачають своє значення перед його негативами, умисними недоробками, покликаними зміцнити репресивний характер інституту фінансової відповідальності. На наш погляд, закріплений підхід є хибним і вимагає змін у чинному податковому законодавстві з метою приведення у відповідність до міжнародних підходів та стандартів у визначенні відносин між податковими органами та платниками податків, зокрема й — щодо встановлення податкової відповідальності. ♦

#### Список використаних джерел

1. Рассолов М. М. *Проблемы теории государства и права* / М. М. Рассолов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2007. — 431 с.
2. Іванський А. Й. *Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: монографія* / А. Й. Іванський. — Одеса: Юридична література, 2008. — 504 с.
3. 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.
4. Футо С. Р. *Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: диссертация... канд. юрид. наук: 12.00.14* / С. Р. Футо. — Омск, 2004.
5. Тютин Д. В. *Правовые проблемы юридической ответственности налогоплательщиков: диссертация... канд. юрид. наук: 12.00.14* / Д. В. Тютин. — М., 2005.



6. Самощенко И. С. *Ответственность по советскому законодательству* / И. С. Самощенко, М. Х. Фарукшин. — М.: Юридическая литература, 1971. — 239 с.
7. Лейст О. Э. *Санкции и ответственность по советскому праву* / О. Э. Лейст. — М.: МГУ, 1981 — 239 с.
8. Базилев Б. Т. *Юридическая ответственность (теоретические вопросы)* / Б. Т. Базилев. — Красноярск : Издательство Красноярского университета, 1985. — С. 32–34.
9. Алексеев С. С. *Общая теория социалистического права* / С. С. Алексеев // Вып. 2. — Свердловск, 1964. — С. 199–215.
10. Шереметьев И. И. *Административная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах : диссертация... канд. юрид. наук: 12.00.14* / И. И. Шереметьев. — М., 2004.
11. Сердцев А. Н. *Ответственность за нарушение налогового законодательства (современное состояние проблемы) : автореф. дис...канд. юрид. наук: 12.00.14* / А. Н. Сердцев. — М., 2003. — 21 с.
12. Орлюк О. П. *Фінансове право : академічний курс* / О. П. Орлюк. — К.: Юрінком Інтер, 2010. — 880 с.
13. Сікорська І. А. *Правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства : автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07* / І. А. Сікорська // Національна академія ДПС України. — Ірпінь, 2004. — 20 с.
14. Дмитренко Е. С. *Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник* / Е. С. Дмитренко. — К.: Алерта; КНТ, 2006. — 376 с.
15. Кучерявенко М. П. *Податкові процедури : правова природа і класифікація : монографія* / М. П. Кучерявенко. — К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ. — 460 с.
16. Будько З. М. *Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07* / З. М. Будько // Нац. академія ДПС України. — Ірпінь, 2005. — 21 с.
17. *Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй / под общей редакцией Ю. Ф. Квашин.* — М.: Юрайт-Издат, 2009. — 223 с.
18. Сасов К. А. *Конституционный суд Российской Федерации про налоговую ответственность* / К. А. Сасов // *Налоговед.* — 2007. — № 8. — С. 5–13.
19. Иванов И. С. *Институт вины в налоговом праве: теория и практика* / И. С. Иванов. — М.: Проспект, 2009. — 145 с.
20. *Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР).* — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17. — Ст. 112 (зі змінами).