

Фінансове правопорушення

та відповідальність за його вчинення в системі державної фінансової політики України



В. В. Мушенок

кандидат юридичних наук, доцент кафедри правознавства Київського національного торговельно-економічного університету

На основі дослідження та узагальнення сучасних державних підходів до формування правового механізму відповідальності за порушення фінансового законодавства, запропоновано уніфіковане визначення фінансового правопорушення, що сприятиме вдосконаленню понятійного апарату фінансового права, та способи нормативно-правового удосконалення інституту відповідальності за фінансові правопорушення.

Ключові слова: адміністративна відповідальність, бюджетне правопорушення, нормативно-правовий акт, податкове правопорушення, фінансова відповідальність, фінансова політика.

На основании исследования и обобщения современных государственных подходов к формированию механизма ответственности за нарушение финансового законодательства, предложено унифицированное определение финансового правонарушения, которое будет способствовать совершенствованию понятийного аппарата финансового права и способы нормативно-правового усовершенствования института ответственности за финансовые правонарушения.

Ключевые слова: административная ответственность, бюджетное право-

нарушение, нормативно-правовой акт, налоговое правонарушение, финансовая ответственность, финансовая политика.

On the basis of research and generalization of modern state approaches to forming of mechanism of responsibility for violation of financial legislation, compatible determination of financial offence that will assist perfection of concept vehicle of financial right and methods of normatively-legal improvement of institute of responsibility for financial offences is offered.

Keywords: *administrative responsibility, budgetary offence, normatively-legal act, tax offence, financial responsibility, financial policy.*

Результативність державної фінансової політики передусім залежить від правового врегулювання системи фінансів та від виконання суб'єктами фінансових правовідносин своїх обов'язків, закріплених у фінансово-правових нормах. У суспільстві з високим рівнем правової культури виконання обов'язків забезпечено переважно за рахунок переконання учасників суспільних відносин у потребі суспільно корисної поведінки.

Незважаючи на намагання держави реалізувати зміст юридичної відповідальності в позитивному аспекті, в практичній діяльності суб'єктів фінансових правовідносин є багато фінансових правопорушень. Виходячи з цього, в державній фінансовій політиці відповідальність передбачається як встановлена законом міра державно-владного впливу. Тобто юридична відповідальність виконує функцію гаранта дотримання приписів правових норм, реалізації суб'єктивних прав і виконання юридичних обов'язків учасниками правовідносин.

У науці фінансового права останнім часом спостерігаємо підвищений

інтерес до проблеми відповідальності суб'єктів фінансових правовідносин. Науковці та практики мають протилежні наукові позиції щодо питання відповідальності суб'єктів фінансових правовідносин: від визнання фінансово-правової відповідальності самостійним видом юридичної відповідальності до повного заперечення наявності цього виду відповідальності.

Науково-теоретичним підґрунтям для цього наукового дослідження стали праці з проблем регулювання інституту юридичної відповідальності за порушення фінансового законодавства таких вітчизняних учених, як І. М. Бондаренко, Л. К. Воронова, О. В. Заверуха, А. Т. Ковальчук, В. І. Курило, М. П. Кучерявенко, Н. В. Туркіна, В. Д. Чернадчук та ін. [1-7].

Трансформація системи фінансово-правового регулювання та інтенсивний розвиток фінансового законодавства в Україні зумовили формування значного законодавчого масиву, в якому закріплено підстави відповідальності, санкції за порушення фінансово-правових норм, і визначено процесуальний порядок застосування цих санкцій. До того ж формування зазначеного нормативного масиву відбувалося як на рівні законів, так і підзаконних нормативних актів. Також ці норми отримували різне галузеве закріплення. Зокрема, Кримінальним кодексом України встановлено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, нецільове використання бюджетних коштів; до Кодексу України про адміністративні правопорушення було включено окремі статті, які передбачають адміністративну відповідальність за порушення фінансового законодавства; до Податкового кодексу України включено норми про адміністративну та фінансову відповідальність суб'єктів податкових правовідносин [8-10].

Наявність великої кількості дублюючих правових норм та постійні зміни у вітчизняному законодавстві безпосередньо впливають на роботу всієї правової системи України. Це негативно відображається на визначенні економіко-правових та організаційних передумов фінансових відносин, що виникають унаслідок притягнення до відповідальності за порушення законодавства з фінансових питань. Оскільки за правовою природою фінансово-правова відповідальність близька до адміністративної, особливого значення набуває проблема їх співвідношення у сучасному законодавстві, а також передумови притягнення до адміністративної відповідальності за порушення фінансового законодавства.

На наш погляд, відповідальність за порушення фінансового законодавства слід розглядати як комплексну категорію яка включає відносно відокремлені блоки, залежно від інституційної належності фінансово-правових норм, що порушуються під час вчинення протиправного діяння.

Виходячи з цього, метою нашого дослідження є спроба охарактеризувати та систематизувати окремі види порушень законодавства з фінансових питань для визначення шляхів нормативно-правового удосконалення інституту відповідальності та його практичного використання в контексті формування і розвитку сучасної державної фінансової політики України.

Відповідно до поставленої мети нами сформульовані основні завдання цього наукового дослідження:

– проаналізувати та узагальнити сучасні державні підходи до формування механізму відповідальності за порушення фінансового законодавства;

– для вдосконалення понятійного апарату фінансового права подати уніфіковане визначення фінансового правопорушення;

– запропонувати способи вдосконалення інституту юридичної відповідальності за фінансові правопорушення.

Проведення цього наукового дослідження здійснювалося шляхом аналізу чинних нормативно-правових актів України: Бюджетного кодексу України [8], Податкового кодексу України [9], Кодексу України про адміністративні правопорушення [10], виходячи з принципів всебічності, об'єктивності, історизму.

Для забезпечення обґрунтованості та достовірності наукових результатів використано комплекс методів наукового пізнання: діалектичний метод – при дослідженні правового регулювання державної фінансової політики в її розвитку; історико-правовий – при дослідженні наукових поглядів та думок на окремі аспекти правовідносин фінансової відповідальності; метод комплексного аналізу – при виявленні стійких структурних зв'язків між різними видами галузей права; кореляційний аналіз – для проведення оцінки ефективності застосування фінансової відповідальності до суб'єктів фінансових правопорушень.

В результаті проведеної роботи встановлено, що у науці фінансового права відповідальність за порушення фінансового законодавства розглядається як комплексна категорія. На нашу думку, фінансово-правовій відповідальності притаманні обов'язкові ознаки, властиві юридичній відповідальності:

а) підставою відповідальності є вчинення правопорушення;

б) відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає як форма реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм;

в) полягає в застосуванні до правопорушника негативних наслідків, передбачених санкціями фінансово-правових норм, які мають майновий характер і виражені переважно в грошовій формі;

г) відповідальність за порушення фінансового законодавства реалізують у специфічній процесуальній формі [8].

Розглядаючи проблему правової природи відповідальності за порушення фінансового законодавства, слід зазначити, що така виступає як форма реалізації державного примусу, що виникає в разі вчинення порушення приписів фінансово-правових норм і полягає в застосуванні спеціально вповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Саме тому в юридичній науці загальноприйнятим є підхід до визнання правопорушення підставою юридичної відповідальності.

Яскраво виражена інституалізація фінансового права й фінансового законодавства має наслідком кодифікацію відповідних блоків законодавства шляхом прийняття Бюджетного й Податкового кодексів. У кожному з цих кодифікованих актів законодавець намагається закріпити основні положення щодо відповідальності за вчинення відповідних правопорушень. Саме в окремих статтях цих кодексів законодавець формулює поняття бюджетних чи податкових правопорушень.

Відповідно до статті 116 Бюджетного кодексу України, бюджетним правопорушенням визнають отримання учасником бюджетного процесу встановленого цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про його виконання [8].

Суб'єктом бюджетного правопорушення може виступати лише учасник бюджетного процесу. Відповідно до ст. 20 Бюджетного кодексу України, учасниками бюджетного процесу є органи та посадові особи, яких наділено бюджетними повноваженнями. Враховуючи положення цієї статті, суб'єктом бюджетного правопорушення може бути учасник бюджетного правопорушення, який не є органом державної вла-

ди, органом влади Автономної Республіки Крим, органом місцевого самоврядування або бюджетною установою. В окремих випадках, і це безпосередньо передбачено в ч. 2 ст. 21 Кодексу, учасниками бюджетних правовідносин є фізичні та юридичні особи, що не мають статусу бюджетної установи (одержувачі бюджетних коштів). Таким чином, одержувачів бюджетних коштів слід також вважати потенційними учасниками бюджетного процесу та, відповідно, суб'єктами бюджетних правопорушень [8].

Такий висновок відповідає ст. 118 Бюджетного кодексу України, в якій законодавець закріпив перелік заходів, що застосовують до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів за вчинені ними бюджетні правопорушення:

1) застосування адміністративних стягнень до осіб, винних у бюджетних правопорушеннях, відповідно до закону;

2) зупинення операцій з бюджетними коштами, яке полягає в зупиненні будь-яких операцій зі здійснення платежів з рахунка порушника бюджетного законодавства. Механізм зупинення операцій з бюджетними коштами визначає Кабінет Міністрів України [8].

Бюджетний кодекс України (ч. 1 ст. 121) передбачає, що особи, винні в порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законами України. Бюджетне правопорушення, вчинене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь [8].

Одним із основних принципів бюджетної системи є принцип цільового використання бюджетних коштів, який полягає у використанні бюджетних коштів лише на цілі, визначені бюджетними призначеннями. Порушення цього принципу має

наслідком зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, які витрачено не за цільовим призначенням, і притягнення відповідних осіб до дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності в порядку, визначеному законами України.

За нецільове використання бюджетних коштів адміністративну відповідальність передбачено в ст. 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення, а кримінальну відповідальність передбачено ст. 210 Кримінального кодексу України. Предметом такого злочину повинні бути бюджетні кошти у великих розмірах (сума, яка в тисячу й більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) або в особливо великих розмірах (сума, яка в три тисячі й більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) [10].

Відповідно до статті 109 Податкового кодексу України, податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [9].

Тобто за порушення законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на Міністерство доходів і зборів України, застосовуються такі основні види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна.

Заходами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства слід вважати штрафні (фінансові) санкції та пеню, які мають такі особливості:

застосовуються у разі вчинення порушення норм податкового законодавства й полягають у додаткових майнових стягненнях;

виступають як міра державного примусу, яку застосовують до правопорушників;

мають за мету покарання правопорушників, а також компенсацію майнових втрат бюджетів і державних цільових фондів внаслідок ненадходження або несвоечасного надходження податків і зборів;

– мають майновий (грошовий) характер.

Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що крім штрафних санкцій, вона передбачає й право відновлювальної санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їхньої протиправної поведінки [2].

Відповідно до Податкового кодексу України, об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, що виникають у сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування і в процесі реалізації яких формується доходна частина бюджетів та цільових фондів [9]. На нашу думку, залежно від особливостей об'єкта правопорушення можна виокремити два види податкових правопорушень:

– правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень, і безпосередньо спричиняють фінансові втрати держави та органів місцевого самоврядування;

– правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління в сфері оподаткування.

Здійснивши видовий поділ податкових правопорушень, слід також виділити такі групи податкових правопорушень:

– правопорушення проти порядку ведення бухгалтерського обліку, складан-

ня і подання бухгалтерської та податкової звітності;

- правопорушення проти обов'язків по сплаті податків;
- правопорушення проти контрольних функцій державних органів.

Суттєво дублюючий перелік видів порушення фінансового законодавства, за який передбачено адміністративну відповідальність, містить Кодекс України про адміністративні правопорушення. У статті 164 прим. 2 «Порушення законодавства з фінансових питань» цього Кодексу визначено такі види правопорушень:

- приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків;
- відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку;
- внесення неправдивих даних до фінансової звітності або її неподання;
- несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей;
- порушення правил ведення касових операцій;
- перешкоджання у проведенні ревізій та перевірок;
- нежиття заходів із відшкодування з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності [10].

На нашу думку, такий перелік цих порушень є також однобічним, непослідовним і таким, що не містить системної цілісності порушень фінансових питань. Крім того, тут не враховано, що більшість бюджетних правопорушень виявляється не в процесі складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про його виконання, а під час складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів бюджетних установ.

Проаналізувавши норми вищезазначених нормативно-правових актів, що представляють різні галузі пра-

ва, види порушень законодавства з фінансових питань можна систематизувати та об'єднати у 5 груп.

1. Перша група – порушення правил ведення бухгалтерського обліку:

а) загальні правила: відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку;

б) правила обліку доходів і видатків підприємства, а саме: приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків; внесення неправдивих даних до бухгалтерської або статистичної звітності; несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей.

2. Друга група – порушення правил порядку проведення перевірок, ревізій (інших методів фінансового контролю): перешкоджання працівникам державних контролюючих органів у проведенні ревізій та перевірок.

3. Третя група – порушення правил ведення певних фінансово-господарських операцій, зокрема касових операцій.

4. Четверта група – порушення правил ліквідації наслідків від учинених фінансових протиправних діянь: нежиття заходів щодо відшкодування з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності.

5. П'ята група – порушення бюджетних норм та приписів:

а) порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету;

б) порядку складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів бюджетних установ.

З огляду на вищевикладене, зазначимо, що проведене наукове дослідження привело до таких висновків.

Максимально уніфікованим для всієї фінансово-правової системи України може бути запропоноване таке визначення: фінансове правопорушення – дія

або бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства, наслідком яких стало невиконання норм та приписів нормативно-правових актів фінансового законодавства.

Державна фінансова політика щодо подальшого регулювання фінансового процесу, який містить у собі бюджетний процес, податковий процес тощо, повинна бути спрямована на вдосконалення фінансової системи нашої держави для забезпечення:

- якісного здійснення організації державного і корпоративного контролю за фінансовими операціями;
- формування повного переліку правопорушень із фінансових питань, унаслідок яких настає саме адміністративна чи кримінальна відповідальність;
- зменшення правопорушень, пов'язаних з веденням бухгалтерського та податкового обліку;
- уникнення перешкоджання державним контролюючим органам у проведенні ревізій та перевірок, невжиттям заходів з відшкодування з винних осіб збитків тощо;
- захисту добросовісних користувачів бюджетними коштами та платників податків, зборів та податкових платежів;
- збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, розвитку конкурентоспроможної економіки України.

На сьогодні використання норм чинних нормативно-правових актів не завжди позитивно впливає на фінансові відносини щодо притягнення за порушення законодавства з фінансових питань до відповідальності, тому, на нашу думку, першочерговим є:

- внесення змін до нормативно-правових актів щодо деталізації та групування

фінансових правопорушень і посилення відповідальності за порушення бюджетного та податкового законодавства;

- уніфікація положень Бюджетного кодексу України та Податкового кодексу України щодо визначення й закріплення форм фінансової відповідальності.

На основі розгляду позицій ряду вчених можемо виділити два варіанти перспективного розв'язання цієї проблеми.

Зважаючи, що законодавча практика пішла шляхом закріплення у Податковому кодексі України прав і обов'язків органів влади щодо притягнення до фінансової відповідальності, логічним виглядає така модель законодавчого закріплення компетенції державних органів і щодо бюджетних правовідносин. Тобто перший варіант полягає у приведенні у відповідність до вимог суспільного розвитку положень Бюджетного кодексу України.

На нашу думку, з метою забезпечення соціально спрямованої державної фінансової політики в процесі здійснення фінансової діяльності та використання механізму фінансової відповідальності, другим варіантом є прийняття спеціального закону, який би закріпив уніфіковане поняття фінансової відповідальності, визначив її види, основні засади застосування фінансової відповідальності, а також систему компетентних уповноважених органів у цій сфері, підстави, форми, порядок, строки оскарження відповідних рішень, принципи цього виду юридичної відповідальності і юридичне значення акта правозастосування в аналізованій сфері.

Зважаючи на вищевикладене висвітлення наукової проблематики та у зв'язку з тим, що питання вдосконалення функціонування фінансової системи є надзвичайно комплексним питанням, подальші дослідження проблеми фінансової відповідальності в Україні видаються досить актуальними та заслуговують висвітлення в наукових дослідженнях.

Список використаної літератури

1. *Бондаренко І. М.* Проблеми визначення поняття фінансової відповідальності: стан та перспективи розвитку / І. М. Бондаренко // Вісник ХНУ імені В. Н. Каразіна. – 2009. – № 841. – С.145-150.
2. *Воронова Л. К.* Наука фінансового права та її сучасні завдання / Л. К. Воронова // Фінансове право. – 2007. – № 1. – С. 5-16.
3. *Заверуха О. В.* Місцеві фінанси як об'єкт фінансово-правового регулювання / О. В. Заверуха // Держава і право. – 2001. – Вип. 9. – С. 267-272.
4. *Ковальчук А. Т.* Фінансове право України. Стан та перспективи розвитку : моногр. / А. Т. Ковальчук. – К. : Парламентское изд-во, 2007. – 488 с.
5. *Курило В. І.* Фінансово-правове регулювання державної підтримки сільськогосподарського виробництва в Україні: стан та перспективи удосконалення : [моногр.] / В. І. Курило, В. В. Мушенко, за заг. ред. В. І. Курила. – Ніжин : Видавець ПП Лисенко М. М., 2012. – 154 с.
6. *Туркіна Н. В.* Проблеми виділення фінансових відносин як самостійного інституту фінансового права / Н. В. Туркіна // Держава і право. – 2001. – № 12. – С. 346-349.
7. *Чернадчук В. Д.* До питання щодо бюджетно-правової відповідальності / В. Д. Чернадчук // Юридический вестник. – 2003. – № 4. – С. 84-89.
8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI // Відомості Верховної Ради України від 24.12.2010 р. – № 50-51. – Ст. 572.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011 р. – № 13-14. – Ст.112.
10. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12. 1984 р. №8073 // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984, додаток до № 51. – Ст. 1122.