

## **ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ФІНАНСОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В СИСТЕМІ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

**КУСЛІЙ Вадим Олександрович - здобувач кафедри адміністративного права Інституту права ім князя Володимира ВеликогМАУП**

---

*Научная статья посвящена необходимостью исследования ответственности за нарушение финансового законодательства в системе юридической ответственности. Одной из гарантий эффективного функционирования налоговой системы является выполнение налогоплательщиками их обязанностей, определенных законом. Ибо в случае недобросовестного выполнения последними налогового долга действующее законодательство позволяет налоговым органам применять систему специальных административно-правовых способов, побуждающих к выполнению налогового долга.*

**Ключові слова:** *юридична відповідальність, податки та збори, кодифікований законодавчий акт, штрафні санкції, платник податків, фінансова відповідальність.*

### **Постановка проблеми**

Юридична відповідальність виконує функцію гаранта дотримання приписів правових норм, реалізації суб'єктивних прав і виконання юридичних обов'язків учасника правовідносин.

У науці фінансового права останнім часом спостерігається підвищений інтерес до проблеми відповідальності суб'єктів фінансових правовідносин. Трансформація системи фінансово-правового регулювання та інтенсивний розвиток фінансового законодавства в Україні сприяли формуванню значного законодавчого масиву, в якому закріплені підстави відповідальності, санкції за порушення фінансово-правових норм та визначено процесуальний порядок застосування цих санкцій

**Метою даної статті** є визначення особливостей фінансової відповідальності за податкові правопорушення шляхом застосування системи спеціальних адміністративно-правових способів, що спонукають до виконання податкового обов'язку.

Досягнення цієї мети передбачає вирішення таких завдань:

- вивчення особливостей відповідальності за порушення фінансового законодавства в системі юридичної відповідальності;
- розроблення пропозицій покращення законодавства щодо притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Питання визначення основних ознак і складових елементів фінансової відповідальності розглядалися такими науковцями, як В.Б. Авер'янов, О.М. Бандурка, Ю.П. Битяк, В.М.Бевзенко, І.П. Голосніченко, С.Т. Гончарук, Є.В. Додін, Е.Ф. Демський, С. В. Ківалов, А.В. Коваль, Т.О. Коломоєць, В.К. Колпаков, А.Т. Комзюк, А.П. Коренєв, А.М. Колодій, Т.О. Коломоєць, В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, В.Г. Перепелюк, Р.С. Мельник та ін.

Однак і дотепер науковці та практики висловлюють протилежні погляди з цього питання: від визнання фінансово-правової відповідальності самостійним видом юридичної відповідальності до повного заперечення існування цього виду відповідальності

**Виклад основних положень**

На наш погляд, відповідальність за порушення фінансового законодавства слід розглядати як комплексну категорію, що складається з відносно відокремлених блоків залежно від інституційної належності фінансово-правових норм, що порушуються при вчиненні протиправного діяння у сфері фінансової діяльності держави.

Кожний із зазначених елементів має специфіку, зумовлену характером відносин в окремих сегментах фінансової діяльності. Проте всі вони мають обов'язкові ознаки, властиві юридичній відповідальності загалом:

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

г) відповідальність за порушення фінансового законодавства реалізується у специфічній процесуальній формі.

Розглядаючи проблему правової природи відповідальності за порушення фінансового законодавства, слід визначити її співвідношення з іншими видами юридичної відповідальності. Конституцією України (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції) встановлено, що виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них[1].

При цьому законодавець зазначає, що сплата такого штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону.

Останнє положення, на наш погляд, має особливе значення з урахуванням ч. 1 ст. 61 Конституції України: «ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме

правопорушення»[2, с. 3]. Таким чином, у п. 17.1.9 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» законодавець безпосередньо відокремлює штрафні санкції (штраф) за порушення податкового законодавства від адміністративної відповідальності, а відповідальність за порушення податкового законодавства в такому випадку треба визнати елементом окремого виду юридичної відповідальності, а саме відповідальності за порушення фінансового законодавства.

В юридичній науці загальноновизнаним є підхід, за яким правопорушення є підставою юридичної відповідальності. Так, відповідно до ч. 1 ст. 2 Кримінального кодексу України, підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого цим Кодексом[4]. Підставою адміністративної відповідальності є адміністративне правопорушення (проступок), поняття якого сформульовано в ч. 1 ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення[3]. Таким чином, для кожного виду юридичної відповідальності головним, системоутворюючим елементом виступає саме поняття відповідного делікту.

Наслідком чітко вираженої інституалізації фінансового права і фінансового законодавства є кодифікація відповідних блоків законодавства та прийняття Бюджетного і Податкового кодексів. У кожному з цих кодифікованих актів законодавець намагається закріпити основні положення щодо відповідальності за вчинення певних деліктів. Саме в окремих статтях цих кодексів законодавець формулює поняття бюджетних чи податкових правопорушень. Відповідно до ст. 116 Бюджетного кодексу України бюджетним правопорушенням визнається недотримання учасником бюджетного процесу встановленого цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. У Податковому кодексі, податковим правопорушенням визнається винно вчинене протиправне (в порушення законодавства про податки і збори) діяння

(дія або бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за які цим Кодексом встановлена відповідальність[2, с. 3].

Порушення фінансового законодавства має такі обов'язкові ознаки: а) антисоціальний характер, що виявляється у суспільній небезпечності (якщо правопорушення є злочином, що передбачений Кримінальним кодексом) або суспільній шкідливості; б) протиправність; в) винність; г) караність. Антисоціальний характер є матеріальною ознакою порушень фінансового законодавства. Діяння, що порушують норми фінансового права, завдають шкоди нормальній фінансовій діяльності держави та місцевого самоврядування.

Протиправність вказує на передбачуваність конкретного діяння в актах фінансового законодавства. Протиправність слід розглядати як юридичну оцінку антисоціального характеру діяння з боку законодавця, що закріплена в нормах фінансового права. Вочевидь, положення п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України щодо визначення виключно законами засад окремих видів юридичної відповідальності доцільно було б поширити і на засади відповідальності за порушення фінансового законодавства.

Винність як ознака правопорушення вказує на існування суб'єктивного зв'язку між протиправним діянням і його наслідками та особою, яка вчинила таку дію або бездіяльність у формі умислу або необережності.

Караність є ознакою, що логічно зумовлена антисоціальним характером правопорушення, негативною оцінкою з боку суспільства і безпосередньо впливає з його протиправності. Теоретичне дослідження правової природи порушень фінансового законодавства, а також безпосередні практичні потреби застосування відповідальності за їх вчинення ставлять вимогу щодо законодавчого закріплення конститутивних (об'єктивних і суб'єктивних) ознак цих правопорушень. Сукупність таких передбачених законом юридичних ознак, які визначають вчинене діяння правопорушенням, охоплюється таким теоретичним поняттям, як склад правопорушення. Склад правопо-

рушення включає такі елементи: а) об'єкт правопорушення; б) об'єктивна сторона правопорушення; в) суб'єкт правопорушення; г) суб'єктивна сторона правопорушення.

Теоретично обґрунтованим підходом до визначення об'єкта правопорушень є його диференціація на загальний, родовий і безпосередній. Загальним об'єктом фінансових правопорушень (далі поняття «фінансове правопорушення» ми використовуємо як тотожне поняттю «порушення фінансового законодавства») є врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини у сфері фінансової діяльності держави, тобто в процесі формування, розподілу й використання грошових коштів бюджетів і державних цільових фондів. Зазначимо, що ці відносини є публічно-правовими, врегульованими імперативними фінансово-правовими нормами. Для того щоб правильно визначити родовий об'єкт фінансових правопорушень, слід виходити із системи фінансового права як об'єктивно існуючої сукупності фінансово-правових інститутів, які об'єднують норми, що регулюють відносно відокремлені групи специфічних фінансових відносин. Цей підхід покладено в основу законодавчого відокремлення видів фінансових правопорушень (порушення бюджетного, податкового, валютного законодавства тощо).

Безпосереднім об'єктом фінансових правопорушень виступають конкретні відносини, на які посягає правопорушник. Прикладами таких об'єктів можуть бути: механізм бюджетного планування, порядок цільового використання бюджетних коштів, вимоги до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів; стосовно порушень податкового законодавства – встановлений порядок ведення податкового обліку, правильність нарахування та своєчасність внесення до бюджетів сум податків і зборів або порядок здійснення операцій з активами, які перебувають у податковій заставі.

Об'єктивна сторона фінансового правопорушення характеризує його зовнішній прояв. Обов'язковою ознакою об'єктивної сторони є діяння у формі дії (активної поведінки) або бездіяльності (пасивної поведінки). Закріплення об'єктивної сторони

правопорушення є практичною реалізацією його протиправності. Діяння завжди вказується в диспозиції фінансово-правової норми або безпосередньо впливає з її змісту. Зокрема, об'єктивна сторона бюджетного правопорушення, передбаченого ст. 119 Бюджетного кодексу України, полягає у нецільовому використанні бюджетних коштів, тобто витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, установленим законом про Державний бюджет України, чи рішенням про місцевий бюджет, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису. Іноді законодавець деталізує об'єктивну сторону правопорушень закріпленням її факультативних ознак, пов'язуючи з цим міру відповідальності: відповідно до п. 17.1.7 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» розмір штрафу за порушення строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання залежить від тривалості затримання такої сплати платником податків[2, с. 3].

Основною ознакою об'єктивної сторони значної кількості порушень фінансового законодавства є протиправна бездіяльність. Це зумовлено тим, що зобов'язані суб'єкти фінансових правовідносин не виконують власних обов'язків. Наприклад, змістом податкового обов'язку в широкому розумінні є обов'язок платника податків вести податковий облік, своєчасно і в повному обсязі сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), а також подавати до податкового органу податкову звітність. Тому в разі неподання податкової декларації у строки, визначені законодавством, платник податків сплачує штраф (п. 17.1.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»).

Законодавче закріплення застосування штрафних санкцій до юридичних осіб за порушення податкового законодавства вимагає розгляду правової природи цих санкцій. Вчені-адміністративісти стверджують, що для підвищення ефективності законодавства про адміністративну відповідальність юридичних осіб потрібно визначити загаль-

ні засади і механізм притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності.

Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вбачають головну її особливість у тому, що крім штрафних санкцій вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними і юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі їх протиправною поведінкою.

Мірами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства слід вважати передбачені санкцією податково-правової норми штрафні (фінансові) санкції і пеню, їх особливості полягають у тому, що вони:

- застосовуються у разі вчинення порушення норм податкового законодавства і полягають у додаткових майнових обтяженнях;

- виступають як міра державного примусу, яку застосовують до правопорушників;

- мають на меті покарання правопорушників, а також компенсацію майнових втрат бюджетів і державних цільових фондів внаслідок ненадходження або несвоєчасного надходження податків і зборів;

- мають майновий (грошовий) характер.

Відповідно до л. 1.5. ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», штрафною санкцією (штрафом) є плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами. Штрафні санкції накладаються контролюючими органами, а в окремих випадках самостійно нараховуються і сплачуються платником податків.

Поряд зі штрафом сплату пені також слід розглядати як міру фінансової відповідальності, а саме як плату у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з

**АНОТАЦІЯ**

Наукова стаття присвячена необхідності дослідження відповідальності за порушення фінансового законодавства в системі юридичної відповідальності. Однією із гарантій ефективного функціонування податкової системи є виконання платниками податків їх обов'язків, визначених законом. Натомість у випадках недобросовісного виконання останніми податкового обов'язку чинне законодавство дозволяє податковим органам застосовувати систему спеціальних адміністративно-правових способів, що спонукають до виконання податкового обов'язку. Тож питання подальшого розвитку норм Податкового кодексу України є, безумовно, актуальними.

платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання. В цьому законодавчому визначенні пені (п. 1.4. ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами») слід особливо підкреслити, що підставою її нарахування є саме порушення строку погашення податкового зобов'язання[2, с. 3].

У податковому праві пеня має подвійну природу. По-перше, вона є способом забезпечення виконання обов'язку щодо сплати податків і зборів і виконує стимулюючу функцію. По-друге, пеня є санкцією за порушення встановленого законодавством строку сплати суми податкового зобов'язання, тому виступає мірою правовідновлювальної відповідальності. Остання передбачає застосування санкцій, спрямованих на відновлення порушених прав, примусове виконання обов'язків, усунення протиправного стану.

Таким чином, на підставі викладеного слід зазначити, що відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає як форма реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі вчинення порушення приписів фінансово-правових норм і полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій.

**SUMMARY**

Further improvement of tax legislation must be based on scientifically verified and credible positions. Therefore, further development of norms PC Ukraine is certainly relevant. One of the guarantees effective functioning of the tax system is the taxpayers performance of their duties by law. However, in cases of unfair tax obligation fulfillment recent legislation allows the tax authorities to apply a system of special administrative and legal way that leads to the fulfillment of the tax obligation.

**Література:**

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – Ст. 141.
2. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. // Там само. – 2001. – №37-38. – Ст. 189.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. // Кодекси України. – 1999. – №5.
4. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №25 – 26. – Ст. 131.
5. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6.07.1995 р. (в ред. від 1.06.2000р.) // Там само.-2000.-№38. -Ст. 315.
6. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000р. // Там само. – 2001. – №10. – Ст. 44.
7. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки: Указ Президента України від 12.06.1995 р. (в ред. від 11.05.1999 р.) // Офіц. вісник України. -1999. -№19. – Ст. 817.
8. Рішення Конституційного Суду України від 30 травня 2001 р. №7- рп/2001 у справі №1-22/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб) // Офіц. вісн. України. – 2001. – №24. – Ст. 1076.
9. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. -1993.-№17.-Ст. 184.
10. Положення про валютний контроль: затв. постановою Правління Національного банку України від 08.02.2000 р. №497/ Офіц. вісн. України.