

УДК 347.447.52:347.73

Козуліна Світлана*доцент кафедри державознавства і права
ОРИДУ НАДУ при Президенті України, к.держ.упр., доцент***ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ
ЗА ПОРУШЕННЯ БЮДЖЕТНОГО ТА ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

У статті досліджено проблеми та недоліки правового регулювання юридичної відповідальності за порушення бюджетного та податкового законодавства України. Доведено, що чинний Бюджетний кодекс України не передбачає бюджетно-правової та/або фінансової відповідальності, проте остання як самостійний вид юридичної відповідальності була встановлена Податковим кодексом України, але окремі закони, що регулюють правовий статус публічних службовців і містять вичерпний перелік видів їх юридичної відповідальності, її не передбачають. Відзначено, що наявні у бюджетному та податковому законодавстві колізії та прогалини призводять до неоднозначного тлумачення їх окремих норм. Запропоновано основні шляхи вдосконалення правового регулювання юридичної відповідальності за порушення бюджетного та податкового законодавства України.

Ключові слова: юридична відповідальність, кодекс, бюджетне законодавство, податкове законодавство, порушення, заходи впливу, правове регулювання.

Svitlana Kozulina*associate Professor of the State Studies and Law Department,
ORIPA NAPA under the President of Ukraine,
PhD in Public Administration, Docent***THE ISSUES OF LEGAL REGULATION OF LEGAL LIABILITY
FOR VIOLATION OF THE BUDGETARY AND TAX LEGISLATION**

Raising of the problem. Legal liability is an important tool for ensuring the law and order in the country, the proper implementation of the Constitution of Ukraine and the current legislation. However, only qualitative legal regulation will promote objective and impartial consideration of cases involving the perpetrators to legal liability, stimulate the lawful conduct of the subjects of social relations, and promote the formation of respect to the legislature and the law among the people and the further development of Ukraine as a legal, European state. But, unfortunately, still the budget and tax legislation of Ukraine cannot be considered perfect yet.

The purpose of the article is to study the topical issues of legal regulation of legal liability for violation of the budget and tax legislation and to provide the basic ways in improving it.

Exposition of basic material. The current Budget Code of Ukraine provides neither budgetary nor financial liability. For violation of budget legislation civil, disciplinary, administrative or criminal liability is established. A separate article of the Budget Code of Ukraine contains various measures of influence regarding violators of the budget law, but they are not a means of legal liability, in addition, this article contains significant gaps. Such type of legal liability as financial liability is fixed at the legislative level in the Tax Code of Ukraine. However, despite the fact that a public servant may be the subject of a tax violation, financial liability in a number of

special laws which establish the legal status, including the types of legal liability of the public servants is not provided.

Conclusions. Collisions, gaps and fuzzy formulations in the budget and tax laws lead to ambiguous interpretation of their separate norms in science, difficulties in law enforcement and allow guilty people to evade punishment. The legal regulation of legal liability for violations of the budget and tax legislation needs to be improved with the amendments and supplements into both the codes that are in force in these sectors and the special laws that regulate the legal status of the relevant public servants. This will contribute to strengthening the rule of law and financial discipline in the state.

Key words: legal liability, code, budgetary legislation, tax legislation, violations, measures of influence, legal regulation.

Постановка проблеми. Сутність юридичної відповідальності полягає в застосуванні до правопорушників (фізичних та юридичних осіб) передбачених законодавством санкцій з негативними для них наслідками (штраф, відшкодування шкоди, позбавлення волі тощо), що забезпечуються у примусовому порядку державою. Юридична відповідальність є важливим засобом забезпечення законності й правопорядку в країні, належної реалізації Конституції України та чинного законодавства [2]. Проте лише якісне правове регулювання буде сприяти об'єктивному та неупередженому розгляду справ про притягнення винних до юридичної відповідальності, стимулювати правомірну поведінку суб'єктів суспільних відносин, сприяти формуванню в населення поваги до закону і права та подальшому розвитку України як правової, європейської держави. Але, на жаль, національне законодавство ще не можна вважати досконалим. Так, вже багато років у науковій літературі відбувається дискусія про наявність чи відсутність таких самостійних видів юридичної відповідальності, як бюджетна та фінансова. Ця дискусія обумовлена саме недосконалістю правового регулювання юридичної відповідальності за порушення бюджетного і податкового законодавства, наявністю у чинних в цій сфері законодавчих актах суттєвих прогалин і розбіжностей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми юридичної відповідальності за порушення бюджетного і податкового законодавства розглядалися у наукових працях О. Гетманець, Н. Онищука, І. Проць, О. Чернадчука [3; 9; 11; 12] та інших дослідників. Так, наприклад, кандидатська дисертація І. Проць [11] присвячена відповідальності за порушення у бюджетній сфері. Автор розглядала адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти та надала власне визначення поняття «бюджетне правопорушення», запропонувавши доповнити ним Бюджетний кодекс України, але доцільність такої пропозиції викликає деякі сумніви. Дискусійним є і твердження професора Гетманець про необхідність визначення місця юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства у системі юридичної відповідальності, а також уточнення її принципів та їх законодавчого закріплення. Однак варто погодитися з вищезазначеним автором в тому, що «...множинність та невизначеність конкретних посадових осіб у бюджетних відносинах ускладнює застосування відповідальності саме до винних осіб» [3, с. 30].

Розглядаючи проблеми відповідальності за порушення податкового законодавства, Н. Онищук зазначає, що вони викликають особливий інтерес за умов інтенсивного розвитку системи фінансового законодавства, що закріплює підстави відповідальності, санкції за порушення норм та визначає процесуальний порядок застосування норм. Дотепер науковці не дійшли єдиної думки щодо «статусу» фінансово-правової та податкової відповідальності в

системі юридичної відповідальності. Так, одна група вчених визначає фінансово-правову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, що має свої особливості, виділяючи податкову відповідальність як її підвид; інша – повністю заперечує існування цього виду відповідальності та визнає її окремим випадком адміністративної; третя – наголошує на самостійності податкової і бюджетної відповідальності [9, с. 27]. А сприяє цій невизначеності те, що у законодавчих актах, котрі здійснюють правове регулювання юридичної відповідальності за податкові та бюджетні правопорушення, є суттєві колізії та прогалини, що і обумовило актуальність даної статті.

Метою статті є дослідження актуальних проблем правового регулювання юридичної відповідальності за порушення бюджетного і податкового законодавства та пропонування основних шляхів його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Бюджетний кодекс України було прийнято у новій редакції 08.07.2010. Згідно зі статтею 1 цим кодексом регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу [1].

І. М. Проць пропонує доповнити Бюджетний кодекс України дефініцією «бюджетне правопорушення», визначаючи його як суспільно небезпечну, протиправну, винну дію чи бездіяльність учасника бюджетного процесу, яка посягає на встановлений порядок бюджетної діяльності, та за яку законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність [11, с. 16]. Однак, у статті 16 глави 18 розділу V Бюджетного кодексу України «Відповідальність та заходи впливу за вчиненні порушення бюджетного законодавства», вже сформульовано поняття «порушення бюджетного законодавства», а саме: порушенням бюджетного законодавства визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених цим Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. Далі у статті 16 перераховуються конкретні протиправні діяння, що Бюджетним кодексом України визнаються порушеннями бюджетного законодавства, серед яких, наприклад, визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників; планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України; порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради); здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог цього Кодексу; порушення вимог цього Кодексу щодо затвердження головними розпорядниками бюджетних коштів порядків використання бюджетних коштів; нецільове використання бюджетних коштів; видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону; інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу і т.д. [1].

Крім того, стверджуючи, що за бюджетні правопорушення законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність, І. М. Проць пропонує для наукових досліджень детермінувати фінансово-правову відповідальність як бюджетно-правову [11]. Отже, ще одним видом юридичної відповідальності, який застосовується у науці, є бюджетно-правова відповідальність. Проте, якщо законодавство України, зокрема

Податковий кодекс України [10], передбачає такий вид юридичної відповідальності як фінансова, бюджетно-правова відповідальність, як самостійний вид юридичної відповідальності, у Бюджетному кодексі не згадується, тому, на нашу думку, не має сенсу застосовувати такий термін і у науці. А от питання застосування заходів впливу та/або засобів юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства викликає низку питань і зауважень. Стаття 117 Бюджетного кодексу України має назву «Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства» і передбачає наступні заходи: попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства (виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів); зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; зупинення дії рішення про місцевий бюджет; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів. Пункт 8 частини першої статті 117 регламентує, що інші заходи впливу можуть бути визначені законом про Державний бюджет України [1]. Тобто перелік заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, який надається у Бюджетному кодексу України не є вичерпним, в ньому міститься бланкетна норма, що відсилає нас до законів України про Державний бюджет України.

У науковій літературі [12] є обґрунтована думка про недоцільність існування такої норми у Бюджетному кодексі України, бо, по-перше, закон про Державний бюджет України є тимчасовим законом, і відповідно, регламентація застосування заходу, що він встановить, буде здійснюватися тимчасовими підзаконними нормативно-правовими актами, що призведе до створення їх значного масиву, а по-друге, п. 8 частини першої статті 117 Бюджетного кодексу України суперечить статті 40 Бюджетного кодексу України, яка встановлює предмет регулювання закону про Державний бюджет України і не передбачає встановлення цим законом заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Крім того, у статті 117 Бюджетного кодексу України перераховуються не всі заходи впливу, що містяться в інших статтях Бюджетного кодексу, так, наприклад, стаття 74 цього кодексу передбачає: якщо у процесі погашення місцевого боргу та платежів з його обслуговування, обумовлених договором між кредитором та позичальником, порушується графік погашення з вини позичальника, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідна міська рада не мають права здійснювати нові місцеві запозичення протягом п'яти наступних років. Однак, у статті 117 Бюджетного кодексу України такий захід впливу як «заборона здійснювати нові місцеві запозичення» та його термін не передбачено, тобто тут наявна колізія між статтями 74 та 117 Бюджетного кодексу України.

Стаття 121 Бюджетного кодексу України має назву «Відповідальність за порушення бюджетного законодавства» і встановлює: посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом. Порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь [1].

Так, наприклад, стаття 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення має назву «Порушення бюджетного законодавства» і встановлює адміністративну відповідальність за вельми широкий перелік таких порушень [7]. Відповідно до Кримінального кодексу України злочинами є нецільове використання бюджетних коштів здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних

призначень або з їх перевищенням (стаття 210); видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону (стаття 211) та деякі інші злочинні порушення бюджетного законодавства [8]. Отже, законодавець у главі 18 розділу V Бюджетного кодексу України [1] відокремлює дві різні правові категорії – «заходи впливу за порушення бюджетного законодавства» та «види юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства», якими є цивільна, дисциплінарна, адміністративна або кримінальна відповідальність. Крім того, заходи впливу за порушення бюджетного законодавства можуть застосовуватися одночасно з притягненням правопорушників до відповідного виду юридичної відповідальності.

Глава 11 Податкового кодексу України [10], який було прийнято 02.12.2010, має назву «Відповідальність» і у статті 109 визначає, що 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. За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Стаття 113 Податкового кодексу має назву «Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)» і встановлює: строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань. Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори. Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених цією главою, не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених цим Кодексом. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених цим Кодексом та іншими законами України. Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється.

У статтях 117-128¹ Податкового кодексу України передбачаються санкції за конкретні правопорушення податкового законодавства, зокрема за: порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах; порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків; неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності; відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу; порушення правил сплати (перерахування) податків та інші. Крім того, у статті 112 зазначається, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням

якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Отже, аналіз вищенаведених статей Податкового кодексу України дозволяє стверджувати, що наприкінці 2010 року до законодавства України було введено новий, самостійний вид юридичної відповідальності – фінансова відповідальність, яка застосовується за податкові правопорушення.

Значний інтерес викликає твердження Н. Онищука про те, що «...фінансова відповідальність має охоплювати наслідки всіх порушень фінансового законодавства (яке, крім податкового, охоплює і бюджетне, валютне та ін.). У такому векторі фінансову відповідальність можна розглядати як певну родову конструкцію, що має свої видові прояви – податкову та бюджетну відповідальність зокрема... Водночас Бюджетний кодекс України взагалі не використовує конструкції «фінансова відповідальність» [9, с. 28]. Але, на нашу думку, яка була обґрунтована вище, Бюджетний кодекс і не передбачає фінансову відповідальність за порушення бюджетного законодавства, а встановлює заходи впливу за порушення бюджетного законодавства. Однак тут варто зауважити, що хоч така юридична категорія, як «заходи впливу» вже давно застосовується у національному законодавстві, її визначення в жодному нормативно-правовому акті не міститься, відсутні й законодавчо закріплені підстави її розмежування з юридичною відповідальністю, що і викликає неоднозначне тлумачення цього поняття у науковій літературі.

Незважаючи на те, що публічний службовець може бути суб'єктом податкового правопорушення, такий вид юридичної відповідальності, як фінансова у спеціальних законах, що встановлюють правовий статус, в т.ч. види юридичної відповідальності публічних службовців, не передбачена. Так, наприклад, стаття 27 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» визначає, що посадові особи міністерств, інших центральних органів виконавчої влади несуть кримінальну, адміністративну, дисциплінарну та цивільно-правову відповідальність відповідно до закону [6]. Стаття 23 Закону України «Про службу в органах місцевого самоврядування» регламентує, що особи, винні у порушенні законодавства про службу в органах місцевого самоврядування, притягуються до цивільної, адміністративної або кримінальної відповідальності згідно із законом [5] і т.д. Тобто в наведених статтях встановлюється вичерпний перелік видів юридичної відповідальності, серед якого немає фінансової. До речі, цікаво, що Закон України «Про службу в органах місцевого самоврядування» не передбачає дисциплінарної відповідальності, а матеріальна відповідальність не згадується в обох вищевказаних законах, що також є прогалинами правового регулювання юридичної відповідальності посадових осіб центральних органів виконавчої влади та посадових службових осіб органів місцевого самоврядування.

Отже, статті законів, що встановлюють статус окремих публічних службовців і визначають види юридичної відповідальності, зокрема статтю 27 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», статтю 23 Закону України «Про службу в органах місцевого самоврядування» тощо, потрібно доповнити таким видом юридичної відповідальності, як фінансова. Але, на наш погляд, більш доцільно у цих законах закріпити, що відповідні публічні службовці «несуть відповідальність згідно з чинним законодавством», не перераховуючи її окремі види. Саме так питання відповідальності регулюється у статті 49 Закону України «Про місцеві державні адміністрації» [4].

Висновки. Чинний Бюджетний кодекс України не передбачає ані бюджетно-правової, ані фінансової відповідальності. За порушення бюджетного законодавства встановлено

цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність. Дійсно, окрема стаття Бюджетного кодексу України, а саме стаття 117, встановлює різні заходи впливу, що застосовуються до порушників бюджетного законодавства, але вони не є засобами юридичної відповідальності. Проте дотепер у законодавстві немає визначення «заходи впливу», хоч ця правова категорія вже давно застосовується в окремих галузях права. Крім того, стаття 117 перераховує не всі заходи впливу, що містяться в інших статтях Бюджетного кодексу України, тобто містить прогалини. Такий вид юридичної відповідальності, як фінансова відповідальність в Україні, закріплено на законодавчому рівні у Податковому кодексі України від 02.12.2010, але дотепер окремі закони, що встановлюють вичерпний перелік видів юридичної відповідальності деяких публічних службовців, фінансову відповідальність як вид самостійної юридичної відповідальності не передбачають. Колізії, прогалини та нечіткі формулювання у бюджетному та податковому законодавстві призводять до неоднозначного тлумачення їх окремих норм у науці, труднощів у правозастосовчій діяльності та дозволяють винним ухилятися від справедливого покарання. Отже, правове регулювання юридичної відповідальності за порушення бюджетного та податкового законодавства потребує вдосконалення шляхом внесення змін і доповнень як в кодифіковані закони, що діють в цих галузях, так і у спеціальні закони, що регулюють правовий статус окремих публічних службовців. Вдосконалення правового регулювання юридичної відповідальності за порушення бюджетного та податкового законодавства України буде сприяти зміцненню законності та фінансової дисципліни у державі.

Подальших досліджень потребує пошук дієвих механізмів залучення винних у порушенні норм бюджетного і податкового законодавства до юридичної відповідальності.

Література.

1. Бюджетний кодекс України: Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. Київ: Тов. «Видавництво Юридична думка», 2007. 992 с.
3. Гетманець О. Принципи юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства. *Публічне право*. 2017. Вип. 1 (25). С. 26–32.
4. Закон України «Про місцеві державні адміністрації» від 09.04.1999 р. № 586-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/586-14>.
5. Закон України «Про службу в органах місцевого самоврядування» від 07.06.2001 р. № 2493-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2493-14>.
6. Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Кодекс від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/page>.
8. Кримінальний кодекс України: Кодекс від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page?text=%E1%FE%E4%E6%E5%F2>.
9. Онищук Н. Ю. Відповідальність за порушення податкового законодавства *Фінансове право*. 2012. № 2. С. 27–29.
10. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

11. Проць І. М. Відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері: адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Львів: Львівський держ. ун-т внутр. справ Міністерства внутрішніх справ України. 2016. 21 с.
12. Чернадчук О. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства: стан та перспективи. *Юридична Україна*. 2013. № 4. С. 24–29.