

ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У СИСТЕМІ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Досліджується питання відповідності моделі фінансової відповідальності за Податковим кодексом України загальним ознакам юридичної відповідальності, визначення місця фінансової відповідальності в системі юридичної відповідальності. Фінансова відповідальність за Податковим кодексом має ознаки юридичної відповідальності. Але бути повноцінним видом юридичної відповідальності їй заважає недосконала нормативна конструкція, зокрема відсутність процесуальної форми реалізації.

Ключові слова: фінансова відповідальність, нормативна конструкція, правовідносини.

Жулавский С.А. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности

Исследуется вопрос соответствия модели финансовой ответственности в Налоговом кодексе Украины общим признакам юридической ответственности, определения места финансовой ответственности в системе юридической ответственности. Финансовая ответственность по Налоговому кодексу имеет признаки юридической ответственности. Но быть полноценным видом юридической ответственности ей мешает несовершенная нормативная конструкция, в частности отсутствие процессуальной формы реализации.

Ключевые слова: финансовая ответственность, нормативная конструкция, правоотношения.

Zhulavskiy S. Financial responsibility in legal liability

The paper is dedicated to the question of model's of financial responsibility in Tax Code of Ukraine correspondence to general features of legal liability. It is also devoted to determining the place of financial responsibility in the system of legal liability. Financial responsibility according to the Tax Code has features of legal liability. But imperfect regulatory structure prevents it from being a type of legal liability to the full extent (in particular, the absence of procedural form of implementation).

Key words: financial responsibility, regulatory structure, legal relations.

З прийняттям Податкового кодексу України до правового поля було офіційно, на нормативному рівні введено поняття «фінансова відповідальність». Модель фінансової відповідальності, описана в Податковому кодексі, не відповідає сучасній теоретичній моделі фінансової відповідальності, яка була сформована наукою до прийняття Податкового кодексу України. Це зумовлює необхідність дослідження наявної в Податковому кодексі моделі фінансової відповідальності на предмет визначення того, чи містить вона ознаки юридичної відповідальності, чи є окремим видом юридичної відповідальності або її доречно розглядати в межах існуючих видів юридичної відповідальності.

Аналіз останніх досліджень у цьому контексті вважаємо варто розподілити на два періоди – до набрання чинності Податковим кодексом України і після. Це

зумовлюється тим, що до прийняття Податкового кодексу не існувало нормативної конструкції фінансової відповідальності, а теоретична модель фінансової відповідальності була сформована наукою фінансового права. В першому періоді серед робіт слід визначити фундаментальну працю Д.М. Лук'янца¹, присвячену адміністративно-деліктним відносинам та методології визначення класифікації видів відповідальності, монографії А.Й. Іванського², в якій здійснюється теоретичний аналіз фінансової відповідальності, монографію Р.А. Усенко³, присвячену теоретичним та практичним проблемам у сфері адміністративно-деліктних відносин, Р.О. Ровинського⁴, присвячену державному примусу в системі фінансового права України. В другому періоді відсутні фундаментальні праці у формі дисертацій або монографій. Дослідження фінансової відповідальності, як правового інституту, здійснюються виключно в наукових статтях. Серед яких можна виділити статтю Д.М. Лук'янца⁵, присвячену аналізу недоліків правового регулювання фінансової відповідальності за Податковим кодексом України, статтю А. Макаєнко⁶, в якій аналізується місце фінансової відповідальності в системі юридичної відповідальності.

Юридична відповідальність – це загальне поняття, яке включає в себе інші види відповідальності. Тому, на нашу думку, при аналізі фінансової відповідальності за Податковим кодексом України (далі – ПК), треба виходити з того, що для неї, як виду юридичної відповідальності, повинні бути справедливі положення теорії юридичної відповідальності.

Поняття юридичної відповідальності серед науковців залишається одним з дискусійних питань. Загальноприйнятого визначення юридичної відповідальності на сьогодні не існує.

На думку В.В. Лазарева, юридична відповідальність – це передбачений санкцією правової норми захід державного примусу, в якому виражається державний осуд винного в правопорушенні суб'єкта та який полягає в тому, щоб особа зазнала обмежень та позбавлень особистого, майнового або організаційного характеру⁷.

В.В. Копейчиков юридичну відповідальність визначав як правовідносини, в яких держава має право застосовувати певні заходи примусу до суб'єктів, які скоїли правопорушення і зобов'язані зазнати втрат чи обмежень, передбачених санкціями норм права⁸.

Інші науковці вважають юридичною відповідальністю застосування в особливому процесуальному порядку до особи, яка вчинила правопорушення, засобів державного примусу, передбачених санкцією правової норми⁹. Акцент робиться на тому, що юридична відповідальність має таку ознаку, як наявність особливої процесуальної форми покладення та реалізації відповідальності.

Вважаємо прийнятним таке визначення юридичної відповідальності. Юридична відповідальність — це регламентована правовими нормами реакція з боку уповноважених суб'єктів на діяння фізичних або юридичних осіб (колективних суб'єктів), що виявляються в недотриманні встановлених законом заборон, невиконанні встановлених законом обов'язків, порушенні цивільно-правових зобов'язань, нанесенні шкоди або завданні збитків і виражена в застосуванні до осіб, які вчинили такі діяння, засобів впливу, що тягнуть за собою позбавлення особистого, майнового або організаційного характеру¹⁰. Визначене поняття узгоджується теорією держави і права та не суперечить вищезапропонованим поняттям «юридична відповідальність». Водночас наведене поняття «юридична

відповідальність», на протигагу іншим, має достатній рівень узагальнення і може використовуватися як джерело переліку ознак юридичної відповідальності.

До прийняття Податкового кодексу України фінансова відповідальність виділялася науковцями як теоретична конструкція. Водночас основним дискусійним питанням було питання визнання фінансової відповідальності самостійним видом юридичної відповідальності. Прихильники цього напрямку зазначали, що фінансово-правова відповідальність включає всі ознаки, які характеризують її як юридичну. Саме в рамках загальноправової сутності юридичної відповідальності знаходить своє відображення фінансово-правова відповідальність із характерними для неї видовими ознаками, зумовленими специфікою фінансового права¹¹.

Існувала й інша точка зору. На думку Л. Калініної, якщо розглядати фінансову і податкову відповідальність як різновид адміністративної, то очевидно, що прийняття того чи іншого галузевого закону, у тому числі й кодексу, яким регулюється вказана сфера суспільних відносин, не створює виникнення нового підвиду юридичної відповідальності. Інакше слід визнати підприємницьку, земельну, бюджетну, екологічну, аграрну, митну відповідальність¹².

Не погоджуючись з адміністративним характером фінансової відповідальності, А. Макаєнко зазначає, що фінансово-правова відповідальність відрізняється від адміністративної відповідальності за такими критеріями: підстави притягнення (адміністративні та фінансові правопорушення); санкції, що застосовуються (санкції особистого характеру в адміністративному праві, їх відсутність у фінансовому праві); мета (у фінансовому праві обов'язковою є правовідновлювана мета, а в адміністративному — штрафна). Основна аргументація такої позиції базується на тому, що підстави стягнення, санкції, що застосовуються, мета адміністративної відповідальності, її ознаки містяться в Кодексі України про адміністративне правопорушення (далі – КпАП України), а інститут фінансово-правової відповідальності регулюється значно ширшим колом нормативно-правових актів і не обмежується КпАП України¹³.

Після прийняття Податкового кодексу України теоретична конструкція фінансової відповідальності, існування якої було обгрунтовано на теоретичному рівні, набула рис реального правового інституту. Отже, виник новий об'єкт дослідження – правове явище, що отримало в Податковому кодексі назву «фінансова відповідальність».

Встановити, чи належить така правова конструкція взагалі до юридичної відповідальності, а в разі якщо так, то визначити її місце в системі юридичної відповідальності, можна тільки після аналізу на предмет відповідності загальним ознакам юридичної відповідальності, окреслення кола суб'єктів відповідальності, виділення системи санкцій, юрисдикційних органів, порядку реалізації. Але аналіз нормативної конструкції не повинен обмежуватися тільки тлумаченням норм права, які стосуються фінансової відповідальності, оскільки тільки урахування усіх виявів цього правового явища при використанні методів наукового пізнання з дотриманням правил логіки, дасть можливість відповіді на запитання про сутність зазначеного правового явища, його ознаки та місце в системі юридичної відповідальності.

Для цього можна скористатися можливостями природної класифікації, тобто класифікації, яку здійснюють за істотними (головними) ознаками об'єкта, що відображають його природу. Пропонуємо розглянути юридичну відповідальність та її види як правовідносини, оскільки, розглядаючи види юридичної

відповідальності як правовідносини, можна виділити головні ознаки об'єкта дослідження.

Погоджуємося з думкою Д.М. Лук'янца про те, що за комбінацією двох ознак із складу структури правовідносин (суб'єктного складу та процедурної конструкції) можна виділити кінцеву кількість видів юридичної відповідальності, яка базується на владних відносинах між правопорушником і суб'єктом, що здійснює притягнення до відповідальності. Такими видами, зокрема, є загальновідомі конституційна, адміністративна, кримінальна і дисциплінарна відповідальності¹⁴. Вищенаведені ознаки (зміст правовідносин та суб'єктний склад) також можуть виділити кінцеву кількість видів юридичної відповідальності, які не базуються на відносинах влади та підпорядкування. Нормативні конструкції таких видів відповідальності містяться в Цивільному кодексі України та Кодексі законів про працю. Зокрема, такими видами відповідальності є цивільно-правова відповідальність та матеріальна відповідальність.

Застосування природної класифікації юридичної відповідальності за ознаками суб'єктного складу та змісту правовідносин дозволяє виділити та розрізнити всі передбачені в чинному законодавстві види юридичної відповідальності. Такими, зокрема, є конституційна, кримінальна, адміністративна, дисциплінарна, цивільно-правова, матеріальна відповідальність.

Податковий кодекс України виділяє поміж інших видів юридичної відповідальності фінансову відповідальність. Зокрема, в ст. 111 Податкового кодексу України зазначено, що фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та 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.

Використовуючи природну класифікацію за суб'єктним складом та змістом правовідносин проаналізуємо, чи є таке явище, як «фінансова відповідальність» юридичною відповідальністю взагалі, чи це окремий вид юридичної відповідальності або правову конструкцію «фінансової відповідальності» треба розглядати в межах уже відомих видів відповідальності.

Аналіз статей 111 та 113 ПК України дає підстави стверджувати, що суб'єктами відносин фінансової відповідальності є, з одного боку, органи державної податкової служби (органи виконавчої влади), а з іншого – платники податків, якими визнаються фізичні та юридичні особи. Між суб'єктами правовідносин існують відносини влади та підпорядкування, суб'єкти правовідносин не є рівноправними. Отже, за суб'єктним складом фінансовій відповідальності притаманні риси адміністративної відповідальності, в якій також з одного боку виступає орган виконавчої влади, а з іншого – юридична або фізична особа. Під адміністративною відповідальністю ми розуміємо не тільки відповідальність, яка передбачена КпАП України, а відповідальність, визначена на інших, крім КпАП України, підставах, зокрема актах митного, податкового, валютного та іншого законодавства.

Щодо другої складової природної класифікації юридичної відповідальності – змісту правовідносин (порядку застосування), то в ПК України такий порядок застосування фінансової відповідальності відсутній.

Сама процедура стягнення штрафних санкцій за Податковим кодексом України має такий вигляд.

Право застосування фінансових санкцій за податкові правопорушення мають органи державної податкової служби (ст. 113 ПК України). Фінансова санкція

застосовується на підставі податкового повідомлення рішення, яке надається платнику податків контролюючим органом (ст.116 ПК України). Розрахунок суми фінансової санкції здійснюється контролюючим органом за результатами перевірки платника податків (пп.113.3 ст.113 ПК України). Документом, який фіксує результати перевірки платника податків, є акт перевірки (в разі виявлення порушень) або довідка (за відсутності виявлених порушень) (ст. 86 ПК України). Якщо платник податків не згоден з результатами перевірки, то він може протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки) подати свої заперечення до контролюючого органу.

Аналіз вищенаведених норм дає підстави стверджувати, що механізм застосування фінансової відповідальності, визначений ПК України, не передбачає існування процесуальної форми провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності (відсутній порядок порушення провадження, порядок розгляду по суті, не визначено процесуальні права та обов'язки сторін провадження). За таких обставин контролюючий орган може і не звертати уваги на заперечення платника податків і формально зазначити, що не бере їх до уваги без обґрунтування підстав відмови прийняття заперечень платника податків.

Відсутність окремо визначеного провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності зумовлює реалізацію фінансової відповідальності поза процесуальною формою. Слід зазначити, що відсутність процедури правозастосування притаманна цивільно-правовій відповідальності. Реалізація цивільно-правової відповідальності не пов'язана з наявністю в одного з її суб'єктів правовідносин щодо іншого владних повноважень, а відтак вона не пов'язана з процедурою правозастосування¹⁵. Але, як зазначалося вище, суб'єктний склад нормативної конструкції фінансової відповідальності містить ознаки адміністративної відповідальності, якій притаманна нерівність суб'єктів правовідносин. Отже, відповідно до принципу, визначеного в ст.19 Конституції України, щодо спеціальної правосуб'єктності органів виконавчої влади та їх посадових осіб в разі наявності нерівності суб'єктів правовідносин повинен бути процесуальний порядок дії суб'єкта владних повноважень, що виключає з його боку свавілля щодо суб'єкта впливу. Отже, нормативна конструкція фінансової відповідальності має окремі ознаки і адміністративної, і цивільно-правової відповідальності. Але таке поєднання не відповідає вимогам ст. 19 Конституції України.

Варто звернути увагу ще на один аспект фінансової відповідальності. Річ у тім, що розмір фінансових санкцій за податковим кодексом у вигляді штрафу є абсолютно визначеним. Але абсолютна визначеність санкції в такому разі суперечить принципу індивідуалізації відповідальності, визначеному у ст. 61 Конституції України. Зміст цього принципу полягає в тому, що при призначенні покарання, стягнення, застосування інших заходів, пов'язаних з притягненням особи до юридичної відповідальності того чи іншого виду, мають бути враховані дані про особу винного, а також обставини, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, або такі, які є кваліфікуючими ознаками правопорушення, дані про спосіб життя особи, її майновий стан, ступінь її вини, мету і мотиви вчинення правопорушення тощо, і з урахуванням цих даних має остаточно вирішуватись питання про вид міри покарання (стягнення), про можливість звільнення особи від відповідальності чи від покарання (стягнення тощо).

Отже, нормативно-правова конструкція фінансової відповідальності не вписується в жодний існуючий вид юридичної відповідальності. Значною мірою

фінансова відповідальність схожа на адміністративну, але віднесення її до адміністративної відповідальності не є можливим, оскільки відсутній властивий цьому виду відповідальності процесуальний порядок її реалізації.

Вважати фінансову відповідальність за Податковим кодексом України окремим видом відповідальності безпідставно з огляду на відсутність у її нормативній конструкції необхідних для штрафної відповідальності елементів, зокрема таких, як процедура реалізації. Водночас не можна не враховувати, що нормативна конструкція фінансової відповідальності має загальні ознаки юридичної відповідальності.

Отже, зазначимо, що доцільно розглядати фінансову відповідальність у межах принципів адміністративної відповідальності, оскільки правовідносини, що складаються між державною податковою службою та фізичними чи юридичними особами, є адміністративними. Проте для остаточного вирішення питання встановлення правової природи фінансової відповідальності за Податковим кодексом України необхідні подальші наукові дослідження щодо вдосконалення існуючої правової конструкції фінансової відповідальності для приведення її у відповідність до принципів юридичної відповідальності, закріплених у Конституції України.

1. *Лук'янець Д.М.* Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання: монографія / Лук'янець Д.М. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2006. – 367 с. 2. *Іванський А.Й.* Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: монографія / Іванський А.Й. – Одеса: Юридична література, 2008. – 504 с. 3. *Усенко Р.А.* Фінансові санкції за законодавством України: монографія / Усенко Р.А. – К.: Дакор: КНТ, 2007. – 168 с. 4. *Ровинський Ю.О.* Державний примус у системі фінансового права України: монографія / Ровинський Ю.О. – Запоріжжя: КПУ, 2011. – 404 с. 5. *Лук'янець Д.М.* Фінансова відповідальність за Податковим кодексом України: недоліки правового регулювання / Д.М. Лук'янець // Правовий вісник Української академії банківської справи. – 2012. – №1. – С.82-85 6. *Монаенко А.* Місце фінансово-правової відповідальності в системі юридичної відповідальності / А. Монаенко // Право України. – 2011. – № 9. – С. 228-237 7. *Лазарев В.В.* Общая теория права и государства / Лазарев В.В. – М.: Юристъ, 1996. – С. 41. 8. *Копейчиков В.В.* Загальна теорія держави і права / Копейчиков В.В. – К.: Юрінком, 1997. – С. 204. 9. *Зайчук О.В.* Теорія держави і права. Академічний курс / О.В. Зайчук, Н.М. Оніщенко. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – С. 502. 10. *Лук'янець Д.* Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку: монографія / Лук'янець Д. – К.: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2001. – С.11. 11. *Іванський А.Й.* Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: Теоретичне дослідження: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. – Одеса, 2009. – С.13. 12. *Калинина Л.А.* Проблемы административной ответственности за нарушение финансового и налогового законодательства / Л.А. Калинина // Законодательство. – 1999. – № 8. – С. 6-9. 13. *Монаенко А.* Цит. праця. – С.233-234. 14. *Лук'янець Д.М.* Цит. праця. – С. 40. 15. Там само. – С. 46.