



О.В. Муконін*

ПРАВОВА ПРИРОДА ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Конституція України проголошує, що засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями та відповідальність за них визначаються виключно законами. Цим конституційно закріпленим видам юридичної відповідальності притаманна система загальних норм. Вони встановлюють коло суб'єктів юридичної відповідальності, принципи останньої, загальні ознаки тих порушень, за які вона настає, тощо. Ці положення містяться у відповідних кодексах. Якщо ознаки правопорушення підпадають під дію чи іншого кодексу, практичних проблем з визначенням виду юридичної відповідальності в галузевому аспекті не виникає. Однак за період існування незалежної України прийнята низка законів, якими визначено протиправні діяння у фінансовій сфері держави, а саме: “Про економічну безпеку”, “Про систему оподаткування”, “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, “Про оподаткування доходів фізичних осіб” та інші. Це зумовило появу проблеми у визначенні видів юридичної відповідальності, тобто, якщо в одних галузях права та науки це питання досконало досліджено, то в інших набуло характеру дискусії чи взагалі не висвітлено. На практиці Конституційний Суд України у своєму рішенні № 7р/п-2001 від 30.05.2001 р. не зміг чітко заявити, що юридичну відповідальність жодного виду не може бути встановлено підзаконним актом, однак ця аксіома однозначно безпосередньо міститься у ст. 19 Конституції: “органи державної влади..., їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України”, тобто і щодо застосування відповідальності. Але головне, що даним рішенням Конституційний Суд України не заперечує існування інших видів правової відповідальності.

Ми навмисне умовно відрізняємо правовий аспект відповідальності від юридичного, маючи на увазі більш ширшу академічну категорію — правова відповідальність, на відміну від закріпленої в законі — юридичної. Крім того, в юридичній літературі в роботах таких дослідників, як Н.А. Боброва, Т.Д. Зражевська, Ю.А. Тихомиров, Ц.А. Ямпольська спостерігається тенденція дослідження деяких правових об'єктів із точки зору теорії систем¹.

Системний характер правової відповідальності — це складна і недостатньо вивчена проблема, яка повинна стати об'єктом окремого дослідження. Властивість системності правової відповідальності дозволить нам підтвердити висновок про існування фінансово-правової відповідальності і виявити її місце в системі юридичної відповідальності.

Л.Р. Наливайко слушно зазначає, що види юридичної відповідальності об'єктивно поєднуються в єдине ціле, тому що всі вони за своєю суттю є засобом охорони законності і правопорядку в різних сферах суспільного та державного життя. Юридична відповідальність забезпечує виконання правових приписів специфічними засобами, які властиві виключно цьому явищу. Звідси випливає наявність системоутворюючих ознак, які акумулюють окремі види відповідальності в систему, забезпечують її цілісність. Такими ознаками системи

© Муконін О.В., 2005

* старший викладач кафедри правознавства Одеського державного економічного університету

¹ Боброва Н.А., Зражевська Т.Д. Ответственность в системе гарантий конституционных норм. (Государственно-правовые аспекты). — Воронеж: Изд-во Воронежского ун-та, 1985. — 154 с.; Тихомиров Ю.А. Закон, стимулы, экономика. — М.: Юридическая литература, 1989. — 270 с.; Ямпольская Ц.А. О законных правах советских граждан и их гарантиях // Вопросы советского государства и права.- М.: АН СССР, 1959. — С. 271-286.



юридичної відповідальності є загальні ознаки її поняття, які властиві кожному виду відповідальності².

Автор погоджується з твердженням Л.Р. Наливайко, щодо того, що кожний вид є підсистемою в системі юридичної відповідальності, виступає як самостійна система. Її компоненти — норми, які закріплюють відповідальність в окремих інститутах права. Між елементами юридичної відповідальності, а також усередині кожного з них існує тісний зв'язок та взаємозалежність, взаємопроникнення. Це пояснюється також тим, що конституційно закріплені види юридичної відповідальності слугують на захисту інших галузей права, зокрема фінансового.

Однак будь-який системний підхід до вивчення певної категорії є умовним, і залежно від цілей та мети дослідження можна навести інший розподіл системи відповідальності. Так, наприклад, О.Е. Лейст виділяє судову та адміністративну відповідальність (за порядком застосування санкцій); персональну відповідальність та відповідальність колективних суб'єктів права (за суб'єктом правопорушення); "відповідальність за вину" і "відповідальність без вини" (за характером порушення правопорядку) тощо³.

Таким чином, враховуючи думки вчених та виходячи з того, що категорія права ширша ніж категорія закону, доходимо висновку, що правова відповідальність як система складається з елементів, якими виступають окремі види законодавчо закріпленої юридичної відповідальності та теоретичні концепції правової відповідальності, які ще не здобули нормативного визначення.

Отже, з метою обґрунтування фінансово-правової відповідальності як виду, на нашу думку, необхідно проаналізувати найбільш суттєві риси закріплених Конституцією України видів юридичної відповідальності та їх співвідношення з фінансово-правовою відповідальністю в податкових правовідносинах.

Так, основними принципами **кримінальної відповідальності** є принцип законності, принцип відповідальності особи за скоєне діяння за наявності вини та принцип відповідальності тільки за ті діяння, які визначені кримінальним законом як злочинні, а характерними особливостями є невідворотна караність за вчинене особою правопорушення, виключним видом якого є злочин, а також те, що міра відповідальності отожднюється з покаранням особи за скоєний нею злочин та визначається лише судом відповідно до закону. Вид та міра позбавлень особистого (наприклад, позбавлення волі), майнового (наприклад, штраф, конфіскація майна) або іншого характеру (наприклад, позбавлення права займати певні посади) визначені лише в законі і, передусім, у санкціях статей Кримінального кодексу України, які передбачають відповідальність за скоєний злочин.

Кримінальна відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю, без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України від 5 квітня 2001 року⁴.

Поряд із стабільною динамікою змін у законотворчості, питання кримінальної відповідальності всебічно досліджувались юридичною наукою. Так, О.П. Орлюк, розкриваючи питання кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, підкреслює,

² Наливайко Л.Р. Конституційно-правова відповідальність: питання теорії та практики. Дис. ... к.ю.н. — К., 2000. — С. 60.

³ Лейст О.Э. Санкции в советском праве. — М.: Госуд. изд-во юрид. литературы, 1962. — С 12-29.

⁴ Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. // ВВР. — 2001. — № 25-26. — Ст. 131.



що відповідальність настає незалежно від способу ухилення. Предметом злочину є вичерпний перелік обов'язкових платежів передбачених ст.ст. 14-15 Закону України "Про систему оподаткування"⁵.

Кримінальна відповідальність, як і фінансово-правова, є певного роду правовідносинами зі своїми об'єктами, суб'єктами, які наділені правами та обов'язками. Взаємозв'язок кримінальної та фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства є тісним та взаємообумовлюючим. Однак, не зупиняючись на таких загально визнаних категоріях кримінальної відповідальності, як її невідворотність, суспільна небезпечність злочинного діяння, караність та інших, проаналізувавши їх суб'єктивний та об'єктивний склад, визначимо її відмінні від фінансово-правової відповідальності ознаки.

Кримінальна відповідальність має своїм об'єктом ті особисті, майнові та інші блага, позбавлення яких визначено в санкції статті Кримінального кодексу. Фінансово-правова відповідальність міститься в численних нормативно-правових актах, а чинний кодифікований акт, який би містив її засади законодавчо не прийнятий. Про фінансову відповідальність йде мова лише в проекті Податкового кодексу України.

Що ж до суб'єктів таких відносин, то ними є держава з одного боку та особа, яка скоїла злочин, з іншого. Суб'єктивний склад фінансово-правової відповідальності є дещо ширшим і включає державу, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, суспільні організації, юридичних осіб, посадових та фізичних осіб.

Якщо необхідною умовою кримінальної відповідальності є умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, то для настання фінансово-правової відповідальності не має значення наявність чи відсутність умислу у діях відповідних працівників організації — платника податків. Така відповідальність настає і в тому разі, якщо порушення сталося через помилкове застосування законодавства про оподаткування, недбалість, недосвідченість чи розрахункову помилку.

Кримінальна відповідальність передбачає законодавчо обґрунтований обов'язок особи, яка скоїла злочин, бути засудженою з боку держави та бути покараною відповідно до закону. Звільнення від кримінальної відповідальності відбувається у випадках, передбачених Кримінальним кодексом, окрім закону України про амністію чи акта помилування, та здійснюються винятково судом, на відміну від фінансово-правової відповідальності, яка може бути за певних умов списана чи розстрочена податковим органом.

Відповідальність у кримінальному праві також передбачає застосування як основних, так і додаткових покарань (конфіскація майна), що не є характерними для фінансово-правової відповідальності; і зумовлена, у більшості випадків, діяльністю спеціальних компетентних органів держави. Основною спільною ознакою для цих видів є настання негативних наслідків для правопорушника.

Адміністративна відповідальність — це один із видів юридичної відповідальності, якому притаманні всі ознаки останньої (настає за наявності вини, на основі норм права, за правопорушення, пов'язана з державним примусом). Підставою адміністративної відповідальності є адміністративне правопорушення (проступок). Адміністративна відповідальність має публічний державно-обов'язковий характер. Виявляється це в тому, що проступок є порушенням правопорядку, охорона якого — завдання і функція держави. Питання адміністративної відповідальності та підстав для її застосування у тому числі за порушення податкового законодавства досить щільно розроблені в роботах вчених-адміністративістів: Є.В. Додіна,

⁵ Орлюк О.П. Фінансове право: Навчальний посібник. — К.: Юрінком Інтер, 2003. — С. 335.



В.Д. Сорокіна, М.С. Студеникіної, Є.С. Белінського, Т.О. Коломієць та інших⁶.

Як відмічає доктор юридичних наук І.М. Пахомов, “адміністративній відповідальності характерно: а) вона настає за здійснення адміністративного проступку; б) дії державного службовця, які порушують громадський порядок, не пов’язані, як правило, з виконанням службових обов’язків; в) притягнення до відповідальності здійснюється уповноваженим на то органом державного управління (доленосними особами), а в ряді випадків і громадськими органами по відношенню до яких винний не знаходиться в службовому підпорядкуванні; г) міра державного примусу застосовується безпосередньо, тобто без звернення в суд”⁷.

Цей вид юридичної відповідальності детально врегульований нормами адміністративного права, в яких подається вичерпний перелік адміністративних вчинків, адміністративних стягнень та органів, уповноважених їх застосовувати. До адміністративної відповідальності притягуються порушники загальнообов’язкових правил (норм), встановлених повноважними органами. Суб’єктами адміністративного правопорушення можуть бути як фізичні особи — громадяни, так і посадові особи. В адміністративній відповідальності знаходять прояв обидва аспекти правової відповідальності: позитивний та ретроспективний. Норми, що встановлюють адміністративну відповідальність, мають допоміжне значення щодо багатьох галузей права⁸.

Згідно зі ст. 9 КпАП України адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачена адміністративна відповідальність. Данні діяння закріплені Кодексом України про адміністративні правопорушення в: ст. 155¹ “Порушення порядку розрахунків зі споживачами”; ст. 164 “Порушення порядку заняття підприємницькою або господарською діяльністю”; ст. 164¹ “Ухилення від подачі декларації про доходи”; ст. 164² “Порушення законодавства з фінансових питань”; ст. 164³ “Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка”; ст. 165¹ “Ухилення від реєстрації в органах Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України платників обов’язкових страхових внесків та порушення порядку обчислення і сплати внесків на соціальне страхування”. Адміністративна відповідальність за порушення безпосередньо податкового законодавства передбачена Законом України “Про державну податкову службу” 4 грудня 1990 року (із змінами і доповненнями)⁹.

Порушення податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність, згідно з Законом України “Про державну податкову службу в Україні”, О.Г. Свечнікова класифікує наступним чином:

а) де суб’єктами правопорушень виступають громадяни: — зайняття підприємницькою діяльністю без державної реєстрації чи без спеціального дозволу, якщо його отримання передбачено законодавством; — продаж товарів без одноразового патенту або з порушенням терміну його дії, або здійснювати продаж товарів, не зазначених у декларації; — протидія службовим особам

⁶ Додін Є.В. Гарантії законності адміністративної відповідальності. — К.: Знання, 1976. — 48 с.; Сорокин В.Д. Административно-процессуальное право. — М.: Юридическая литература, 1972. — 239 с.; Студеникина М.С. Законодательство об административных правонарушениях. — М.: Знание, 1981. — 64 с.; Белінський О., Філіпов В., Папаїка О., Лісова В. Законодавство України про відповідальність за податкові правопорушення / Право України. — 1995. — № 11. — С. 53-59; Коломієць Т.О. Штрафи за законодавством про адміністративні правопорушення. Дис. ... к.ю.н. — Запоріжжя, 1999. — 200 с.

⁷ Пахомов И.Н. Основные вопросы государственной службы в советском административном праве. Автореф. дис. ... д.ю.н. — М., 1964. — С. 29.

⁸ Наливайко Л.Р. Конституційно-правова відповідальність: питання теорії та практики. Дис. ... к.ю.н. — К., 2000. — С. 64.

⁹ Про державну податкову службу в Україні: Закон України // ВВР. — 1991. — № 6. — Ст. 37.



державних податкових служб (недопущення до приміщення, які використовуються для здійснення підприємницької діяльності та одержання доходів);

б) де суб'єктами правопорушень виступають як посадові особи, так і громадяни: — приховування або заниження сум податків та обов'язкових платежів, об'єктів оподаткування; у відсутності або неналежному веденні бухгалтерського обліку; у неподанні, несвоєчасному поданні або поданні за невстановленою формою документів, пов'язаних із обчисленням та сплатою податків; — неутримання, неперерахування до бюджету сум прибуткового податку з громадян, перерахування податку за рахунок коштів підприємств; неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державних податкових служб відомостей про доходи громадян¹⁰.

Співвідношення адміністративної та фінансово-правової відповідальності знаходить свій вираз тому, що в них проявляються два аспекти — проспективний (позитивний) та ретроспективний. Це проявляється насамперед у тім, що і фінансово-правова відповідальність, і адміністративна в частині податкових правовідносин, покликані забезпечити виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України про оподаткування, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством, стабільне дотримання фінансової дисципліни, запобігання правопорушенням та застосування державного примусу за їх вчинення, як вираз ретроспективного аспекту правової відповідальності.

Адміністративну відповідальність можуть нести фізичні особи, які досягли до моменту вчинення злочину шістнадцяти років та є осудними. Певні вчені пов'язують момент виникнення повної податкової дієздатності фізичної особи з настанням шістнадцятирічного віку. Саме по досягненні цього віку особа стає повноправним учасником трудових правовідносин і відповідно до кримінального законодавства деліктоздатною, виступаючи суб'єктом відносин, що керуються кримінальним правом¹¹.

Адміністративна відповідальність є мірою адміністративного впливу на правопорушника за допомогою адміністративно-правих санкцій. Як зазначає М.П. Кучерявенко, особливостями адміністративних санкцій є:

- відсутність тяжких правових наслідків для правопорушника;
- застосування по відношенню до менш тяжких правопорушень;
- адміністративні санкції не призводять до судимості¹².

На нашу думку, дані особливості адміністративних санкцій притаманні також санкціям фінансово-правових — податкових норм.

Адміністративна відповідальність за скоєні податкові правопорушення настає у вигляді адміністративного штрафу, що стягується органами державної податкової служби. Оскільки основною формою фінансової санкції є штраф, то досить слушним для проведення аналогії між цими видами є твердження Т.О. Коломієць, яка вид адміністративної відповідальності виділяє як адміністративно-штрафну відповідальність, як специфічну форму негативного реагування з боку держави в особі її компетентних органів (органів адміністративно-штрафної юрисдикції) на відповідну категорію протиправних проявів (передусім, адміністративних проступків), згідно з якою особи, що вчинили ці правопорушення, повинні дати відповідь за свої неправомірні дії й зазнати адміністративних стягнень (зокрема, у вигляді штрафу) у встановлених законом формах і порядку¹³.

¹⁰ Свечнікова О.Г. Правові засади оподаткування фізичних осіб — підприємців. Дис. ... к.ю.н. — К., 2001. — С. 164.

¹¹ Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів. Автореф. дис. ... к.ю.н. — Харків, 2002. — С. 12.

¹² Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. — Харьков: Легас, 2001. — С. 322.

¹³ Коломієць Т.О. Цит. праця. — С. 23.



Спільним між адміністративною та фінансово-правовою відповідальністю є обов'язкове процесуальне оформлення засобів державного примусу. Так, п. 13 Інструкції "Про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби", затвердженої наказом ДПА України від 17.03.2001 р. № 110, зареєстрованої в Мінюсті України 23.03.2001 р. за № 268/5459 передбачено, що факти порушень податкового та іншого законодавства посадова особа органу державної податкової служби оформляє актом документальної перевірки, в якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів¹⁴.

Спільним є також те, що у випадку застосування як адміністративної відповідальності, так і фінансово-правової, надходження від штрафів та фінансових санкцій є розділами класифікації доходів бюджету. Однак наведені в роботі спільні ознаки адміністративної та фінансово-правової відповідальності не є вичерпними.

Досить поширена точка зору, що оскільки фінансові санкції мають місце в адміністративних правовідносинах, тому вони є санкціями адміністративної відповідальності¹⁵.

Проте, на відміну від фінансово-правової відповідальності, суб'єктом адміністративної відповідальності не може бути юридична особа. Тобто вони відрізняються за суб'єктом відповідальності. Хоча в науці адміністративного та фінансового права робились спроби довести, що суб'єктом адміністративної відповідальності може бути юридична особа¹⁶.

Але Рішенням Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства "Всеукраїнський Акціонерний Банк" щодо офіційного тлумачення положень п. 22 частини першої ст. 92 Конституції України, частин першої, третьої ст. 2, частини першої ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 року подібні спроби було спростовано¹⁷.

Відмінність адміністративної відповідальності за податкові правопорушення від фінансово-правової, на думку М.П. Кучерявенко, полягає в тому, що перша реалізується в грошовій формі, а фінансові санкції значно ширше грошових. При цьому, як зазначає автор, фінансова відповідальність за податкові правопорушення заснована на податковому примусі, який характерний специфічними ознаками¹⁸.

Ще одна відмінність полягає в тому, що загалом приналежність адміністративних та фінансових штрафів визначається різними статтями бюджетної класифікації, тобто вони різняться направленістю штрафних стягнень у класифікації доходів бюджету. Фінансові (штрафні) санкції зараховуються до розділу податкових надходжень доходів бюджету, а адміністративні штрафи в більшості випадків — до розділу неподаткових надходжень.

Необхідно враховувати особливості адміністративної відповідальності, що настає за повторне правопорушення, на відміну від фінансово-правової відповідальності.

Крім того, згідно частини першої ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення, адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше, як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а при тривалому правопорушенні — два місяці з дня його

¹⁴ Про затвердження Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби: наказ Інструкція від 03.03.2001 р. № 110 // ОВУ. — 2001. — № 13. — Ст. 578.

¹⁵ Колпаков В.А. Адміністративне право України: Підручник. — К., 1999. — 296 с.; Стефанюк В., Голосніченко І., Михеєнко М. Інститут адміністративної відповідальності юридичних осіб: проблеми теорії і практики // Право України. — 1999. — № 9; Лилак Д. Адміністративна і цивільно-правова відповідальність юридичних осіб у сфері економічних відносин (колізії теорії і проблеми практики) // Право України. — 2000. — № 1.

¹⁶ Кротюк В. Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення // Право України. — 2000. — № 5. — С. 29-33.

¹⁷ ОВУ. — 2001. — № 24. — Ст. 1076.

¹⁸ Кучерявенко Н.П. Цит. праця. — С. 324



виявлення. А у випадках притягнення до фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства передбачено більш тривалі строки для застосування фінансових санкцій, зокрема протягом трьох років.

Отже, між цими видами відповідальності поряд із наведеним вище існують також суттєві відмінності за строками застосування, що в сукупності з іншими ознаками, свідчить про нетотожність адміністративної та фінансово-правової відповідальності.

Цивільно-правова відповідальність сприяє зміцненню договірної дисципліни, належному виконанню завдань господарськими організаціями, задоволенню інтересів громадян, оскільки спонукає боржника належним чином виконувати зобов'язання під загрозою зазнати небажаних матеріальних наслідків і для відновлення майнового стану кредитора, зокрема, шляхом відшкодування завданих йому збитків, а отже, встановлюється з виховною метою, тобто виступає як у позитивному, так і в ретроспективному аспектах.

Цивільно-правовою відповідальністю є покладання на особу, яка заподіяла шкоду своїми неправомірними діями, обов'язку відшкодувати шкоду. Відповідальність по цивільному праву настає при певних передумовах: а) протиправність поведінки (дії чи бездіяльності); б) причинний зв'язок між поведінкою та неправомірним результатом, що наступив; в) вина порушника. Якщо хоча б одна з названих умов відсутня, обов'язку із заподіяння шкоди не виникає. Однак, це загальне правило завжди застосовується до причинного зв'язку, при певних обставинах не поширюється на протиправність та винність поведінки заподіювача¹⁹.

О.А. Підпригора та Д.В. Боброва до функцій цивільно-правової відповідальності відносять відновлення порушених прав чи інтересів, що можуть бути матеріальними або такими, що не мають матеріального прояву — особисті немайнові права²⁰.

При вирішенні питання про співвідношення фінансово-правової та цивільної відповідальності, крім майнового характеру, є те, що остання спрямована, як правило, на захист майнових інтересів осіб як фізичних, так і юридичних, а фінансово-правова спрямована в більшості випадків на захист інтересів держави.

Спільними рисами між цими видами відповідальності, на нашу думку, є:

— можливість настання відповідальності без вини. У цивільному праві — за шкоду, заподіяну джерелом підвищеної небезпеки, а у фінансово-правовій, вина не є необхідною умовою її настання;

- можливість притягнення до відповідальності як фізичних так і юридичних осіб;
- компенсаційний характер застосованих санкцій у формі пені;
- майновий характер відповідальності та деякі інші.

Однак, все ж таки, дані види відповідальності належать до різних сфер правового регулювання: цивільно-правова — до приватної, а фінансово-правова — до публічної. Як зазначено в ч. 2 ст. 1 Цивільного кодексу України 2003 року, цивільне законодавство не застосовується до майнових відносин, заснованих на адміністративному чи іншому власному підпорядкуванні однієї сторони іншій стороні, а також до податкових та бюджетних відносин, якщо інше не встановлено законом. Тобто за невиконання податкових зобов'язань платниками податків цивільно-правову відповідальність не передбачено, проте збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб, органів державної податкової служби, згідно ч. 3 ст. 13 Закону України "Про державну податкову службу", підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету на підставі цивільних засад.

¹⁹ Иоффе О.С. Обязательственное право. — М.: Юридическая литература, 1975. — С. 797-846.

²⁰ Підпригора О.А. Боброва Д.В. Цивільне право. — К.: Вентурі, 1995. — С. 180.



Дисциплінарна відповідальність, на відміну від вище перелічених галузевих видів правової відповідальності, встановлена для забезпечення дисципліни в сфері трудової чи службової підлеглості. Підставою дисциплінарної відповідальності є порушення встановлених службових обов'язків, правил внутрішнього трудового розпорядку, трудової чи уставної дисципліни особами, які знаходяться в трудових чи службових відносинах із підприємствами, установами та організаціями.

Дисциплінарну відповідальність поділяють на загальну і спеціальну. Спеціальна дисциплінарна відповідальність відрізняється від загальної за суб'єктами, на яких вона поширюється і за якими застосовується; за засобами впливу; за порядком провадження. Спеціальна дисциплінарна відповідальність може бути: а) в порядку підпорядкованості; б) за статутами про дисципліну; в) за особливими положеннями та правилами. У державному апараті дисциплінарну відповідальність залежно від органів, яких вона застосовується, можна поділити на відповідальність: а) в органах державного врядування; б) судових органах; в) в органах прокуратури.

Аналогічно можна умовно поділити фінансово-правову відповідальність на загальну — невиконання податкових зобов'язань та спеціальну — порушення конкретних законів про той чи інший податок.

У межах зазначених видів дисциплінарної відповідальності застосовуються різні засоби дисциплінарного впливу, які можуть бути класифіковані за різними підставами. В юридичній літературі немає єдності в питанні про те, які засоби впливу за дисциплінарні проступки можна вважати дисциплінарною відповідальністю. Одні автори до дисциплінарної відповідальності відносять лише дисциплінарні стягнення, інші — будь-які дисциплінарні засоби.

Аналогічна ситуація з фінансово-правовою відповідальністю, але частіше застосовуються фінансові санкції, а рідше — інші засоби державного примусу в податковому праві, як от: адміністративний арешт активів чи примусове стягнення податкових платежів. Також прикладом в даному випадку буде неоднозначне тлумачення науковцями пені у податковому праві як засобу забезпечення виконання податкового зобов'язання²¹ чи як виду фінансової відповідальності за компенсацію втрат держави²².

Хоча п. 22 ст. 92 Конституції України проголошує, що винятково законами України визначаються діяння, які є дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них, проте спільним між фінансово-правовою та дисциплінарною відповідальністю є те, що законодавство, на відміну від кримінального та адміністративного, не дає чіткого визначення дисциплінарного проступку і не містить за рядом винятків, конкретних його складів, що відрізняє цей вид юридичної відповідальності від інших.

Тому, як відмічає Т.О. Коломієць, на практиці ще трапляються випадки помилкового ототожнення дисциплінарної, наприклад, із адміністративною відповідальністю, що пояснюється використанням норм адміністративно-процесуального права при застосуванні дисциплінарних стягнень. Однак відмінності між цими видами правової відповідальності полягають у специфіці об'єктів посягань, суб'єктів відповідальності, видів та процедури застосування санкцій²³.

За порушення податкового законодавства до посадових осіб підприємств та організацій застосовується дисциплінарна відповідальність. Проте в цих випадках вона полягає у впливі адміністрації підприємств, установ та організацій на своїх робітників за дисциплінарні проступки в галузі їх діяльності, що пов'язане з оподаткуванням даних підприємств, організацій та установ. Це може бути догана, сувора догана та інше²⁴.

²¹ Кучерявенко Н.П. Цит. праця. — С. 271.

²² Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. — М.: БЕК., 1997. — С. 77.

²³ Коломієць Т.О. Цит. праця. — С. 22.

²⁴ Химичева Н.И. Цит. праця. — С. 62.



Розвиваючи дану думку, О.Г. Свечнікова досить слушно підкреслює, що дисциплінарна відповідальність за порушення податкового законодавства покладається на фізичних осіб, що його скоїли, незалежно від службового становище. Однак далі автор у своїй роботі зазначає, що оскільки порушення податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності — фізичними особами є порушенням у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням фізичною особою своїх службових (посадових) обов'язків, то такі правопорушення можна кваліфікувати одночасно і як адміністративні, і як дисциплінарні проступки цих посадових осіб²⁵.

Проте з даним твердженням не можна погодитись, оскільки мова йде про порушення податкової дисципліни, а не трудової, службової чи навіть у межах одного відомства.

Слід зазначити, що не тільки до фізичних осіб, які знаходяться в трудових обов'язках із платниками податків, можуть бути застосовані дисциплінарні стягнення, але й посадові особи органів державної податкової служби за невиконання або неналежне виконання своїх чинним законодавством.

Таким чином, наявність різних взаємозв'язків при визначенні фінансово-правової відповідальності як окремого виду правової відповідальності та інших видів галузевої відповідальності, передбачених Конституції України, ще раз підкреслює системний характер юридичної відповідальності. А існування в певній галузі чи інституті права, закріпленої безпосередньо в ньому відповідальності, не заперечує загальновизнаного положення, що на захист певної галузі спрямована вся система права в цілому. Тому поряд із конституційно закріпленими, загальновизнаними видами правової відповідальності, які стосуються податкових правовідносин, фінансово-правова відповідальність займає значне місце, взаємодоповнюючи їх.

Процеси доктринального дослідження та нормативного визначення юридичної відповідальності платників податків у фінансово-правовому аспекті ще не знайшли свого остаточного вирішення, проте необхідність правового регулювання поведінки платників податків зумовлена, потенційною можливістю останніх до вчинення протиправних діянь у цій сфері, що повинно передбачати й відповідну інституцію примусового втручання держави. Саме тому система заходів фінансово-правової відповідальності платників податків повинна мати детальну теоретичну та нормативну регламентацію засад свого існування.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою правознавства
Одеського державного економічного університету
(протокол № 3 від 21 жовтня 2005 року)*



²⁵ Свечнікова О.Г. Цит. праця. — С. 166.