

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО

УДК 347.73

Л. М. Касьяненко,
кандидат юридичних наук,
доцент

ПРОЦЕСУАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ

*«Створюйте небагато законів,
але слідкуйте за тим, щоб їх дотримувались»
Джон Локк*

У статті наголошується, що законність є невід'ємним принципом правомірності та доцільності правозастосування. Аналіз процесуальних норм фінансового права дозволяє класифікувати їх на дві великі групи за характером фінансово-процесуальних відносин, що проявляються залежно від юридичного факту.

Ключові слова: фінансова діяльність держави, фінансово-правовий процес, правозастосовча діяльність, процесуальна норма.

Відсутність упорядкованості у фінансовому законодавстві приводить до порушень у сфері фінансових відносин, зростання кількості судових позовів, взаємних претензій і додаткових інструктивних матеріалів. У зв'язку з цим виникає потреба у додатковому залученні великої кількості спеціалістів для взаємодії з контролюючими органами держави і вивчення складного нормативно-правового матеріалу. На дану проблему неодноразово звертали увагу такі учені як: Л.К. Воронова, А.И. Іванський, В.В. Копейчиков, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.П. Орлюк, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко та ін.

Достатньо чітку уяву про процесуальні відносини можна отримати, аналізуючи теорію юридичного процесу В.М. Горшенєва. Він розумів під юридичним процесом не тільки процес юрисдикційний, а всю організаційну форму діяльності, що пов'язана із розглядом обставин і фактів, які ґрунтуються на праві і тягнуть за собою юридичні наслідки [1]. Тобто юридичний процес ототожнюється з правозастосовчою діяльністю, яка тягне за собою правові наслідки. Таке широке розуміння юридичного процесу необхідно перенести також і на фінансово-правовий процес як складову його частину. І це правильно, оскільки процесуальні норми права відрізняються від матеріальних саме тією ознакою, що на їх основі останні реалізуються. Процес є формою життя матеріальної норми права.

Ми погоджуємося з автором [2, с. 72-73], що правозастосовчий процес є діяльністю не хаотичною, а процедурно оформленою, у зв'язку з чим держава встановлює достатньо велику групу процесуальних норм, що мають обслуговувати і упорядковувати право-застосовчу діяльність, має відбуватися втілення приписів правових норм у життя.

І для фінансової діяльності держави, яку велика група науковців визначає як процес планового формування, розподілу і використання державою і муніципальними утвореннями фінансових ресурсів через свої грошові фонди для виконання поставлених перед ними завдань; різними засобами (правовими засобами, нормами бухгалтерського обліку, операційно-технічними засобами тощо) з метою покриття витрат, обумовлених соціальним замовленням; різними методами, зокрема, стимулювання, обмеження і санкцій є дуже важливим дотримання принципу законності.

Законність є невід'ємним принципом правомірності та доцільності правозастосування це підтверджується тим, що вона забезпечує діяльність суб'єктів правозастосування; встановлює необхідність її відповідності закону та межах наданих повноважень; проголошує та впроваджує верховенство прав і свобод людини в процесі здійснення правозастосування; сприяє демократизму та гласності правозастосовчої діяльності.

На нашу думку, особливого значення для розуміння законності у сфері правозастосування, важливою ознакою демократичності Української держави є впровадження в її практику принципу верховенства закону, конкретним проявом якого є факт упорядкування системи нормативно-правових актів України, чіткого застосування їх приписів. На сьогодні фінансовому законодавству притаманні безсистемність, суперечливість, техніко-юридична недосконалість. У результаті надмірної декларативності законів, відсутності чітко відпрацьованого механізму дії їх приписів часто-густо спостерігається трактування підзаконними актами положення закону на догоду відомчим інтересам. Крім цього, як у законах, так і в інших нормативно-правових актах спостерігається надмірне дублювання норм.

Зазначасмо, що у сучасній юридичній науці відсутній єдиний методологічний підхід до виокремлення принципів законності, який не сприяє зміцненню режиму законності в практичній діяльності різних соціальних суб'єктів, зокрема, у сфері правозастосування.

Сучасна юридична енциклопедія зазначає такі вимоги законності, як: загальність права, верховенство закону, рівність суб'єктів перед законом, стабільність правопорядку, нормативна обґрунтованість правових рішень, охорона прав громадянина, єдність розуміння і застосування права, нагляд за виконанням закону [3, с. 498]. Законність у правозастосуванні виявляється через вимоги єдності та загальності законності, верховенство закону, неприпустимості протиставлення законності та доцільності, презумпції доцільності діючого закону, невідворотності покарання за скоєне та взаємодії законності і правової культури [4, с. 509].

В.В. Копейчиков [5, с. 210] до основних принципів законності у правозастосуванні відносить: нерозривний зв'язок, підпорядкування, зумовленість законності режимом демократії; обов'язковість вимог законності для усіх громадян, посадових осіб, державних органів та громадських організацій; забезпечення верховенства закону в системі правових актів; зв'язок законності із загальною та правовою культурою населення, посадових осіб; неприпустимість протиставлення законності й доцільності; єдність законності та справедливості; встановлення дієвого контролю і нагляду за дотриманням законності; участь має діяльності по забезпеченню законності; невідворотність відповідальності за правопорушення, будь-які порушення режиму законності. На думку В.Д. Ткаченка [6, с. 286], зміст законності становить система більш конк-

ретних вимог: загальності, законності, забезпечення верховенства права та закону в реальності суб'єктів права, забезпечення рівності перед законом, незалежність правосуддя, невідворотності покарання за скоєне правопорушення. Вони конкретизуються у більш детальних вимогах, що забезпечують регулювання поведінки суб'єктів в окремих сферах діяльності. Процес правозастосування характеризують такі вимоги законності, як застосування норм відповідно до фактичних обставин, правильний вибір норми права; дотримання правової процедури та ін. Як справедливо зауважує В.М. Хропанюк, досягти міцного і ефективного режиму законності в суспільстві можна тільки за умов рівності всіх людей перед законом і судом. З одного боку, суб'єкти права повинні у повному обсязі виконувати покладені на них обов'язки, підпорядковуватися вимогам закону. З іншого – держава повинна створювати всі необхідні умови для здійснення їх законних прав і інтересів [7, с. 346].

В якості основних принципів законності у правозастосуванні мають дотримуватися наступні положення: 1) всезагальність права; 2) верховенство Конституції і закону; 3) рівність усіх перед законом; 4) наявність соціальних і юридичних механізмів, що забезпечують реалізацію права; 5) «якісне» застосування права; 6) рішуча боротьба з правопорушеннями, невідворотність юридичної відповідальності; 7) стійкість правопорядку, ефективна робота всього механізму правового регулювання.

Чітка і неухильна реалізація названих принципів може розглядатися як своєрідна програма дії по зміцненню законності в сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування. У процесі правозастосування усі суб'єкти повинні орієнтуватися на положення Конституції, що є актом, який має найвищу юридичну силу. Закони повинні відповідати Конституції, підзаконні нормативні акти – законам. Саме закон, а не підзаконний акт, повинен розглядатися суб'єктами правозастосовчої діяльності в якості базового, первинного регулятора суспільних відносин. Підзаконні акти не повинні підміняти закон. Вони мають діяти тільки у тому випадку, коли якісь фінансові правовідносини законодавчо не врегульовані. При цьому підзаконні акти повинні прийматися у суворій відповідності до закону і на основі закону. На жаль, на практиці частіше можна спостерігати явище прямо протилежне: багато суб'єктів правозастосування в процесі своєї практичної діяльності набагато частіше апелюють до положень

відомчих актів, ніж законів, а тим більше Конституції.

У системі фінансово-правового процесу, на наш погляд, систематизуючим началом є правила, що регулюють порядок застосування норм матеріального права. Ці правила виражені у фінансово-процесуальних нормах. Аналіз процесуальних норм фінансового права дозволяє класифікувати їх на дві великі групи за характером фінансово-процесуальних відносин, що проявляються залежно від юридичного факту, з приводу якого вони формуються. Фінансово-процесуальні відносини, що виникають у процесі формування, розподілу та використання фінансових ресурсів держави та органів місцевого самоврядування, здійснення контролю за ними характеризуються як процедурні фінансово-правові. Інші фінансово-процесуальні відносини, якщо юридичним фактом щодо їх виникнення є фінансово-правовий спір, конфлікт або порушення норми фінансового права, є юрисдикційними процесуальними фінансово-правовими відносинами.

Порушення приписів правових норм у суспільстві має не одиничний характер і заподіює суспільству досить істотну шкоду. У цих умовах держава, видаючи норми права, визначає юридичну відповідальність суб'єктів, незалежно від їхньої волі і бажання, що має державно-примусовий характер [8, с. 330]. Варто погодитись з думкою деяких авторів [9, с. 63], що співставлення заходів податково-процесуального примусу з іншими заходами процесуального характеру, які застосовуються у податковій сфері, дає можливість дійти висновку, що в основі їх розбіжностей, перш за все, лежить компетенція відповідних державних органів.

До державної скарбниці не завжди надходять кошти, на які розраховували при плануванні бюджету. В той же час було б не вірно бачити в цьому тільки правопорушення, невиконання платником своїх обов'язків. Результати аналізу показують, що бюджети не отримують у повній мірі надходження коштів внаслідок ухилення від сплати податків та правомірного обходу сплати податків [10, с. 195]. Як далі зазначає автор, залежно від характеру поведінки та діяльності суб'єктів податкових правовідносин виділяють:

1. Правомірний обхід податку – правомірна несплата податку за рахунок прогалин або можливостей закладених в законодавстві.

2. Ухилення від сплати податків – правопорушення, що полягає в невиконанні або неналежному виконанні платником своїх обов'язків по сплаті податку.

3. Стягнення надлишкових сум податків – навмисні дії працівників податкових органів з безпідставного стягнення сум податкових платежів з платників.

В основі правомірного обходу податку (так зване, легальне ухилення від сплати податків) лежать шляхи та можливості несплати податку, що надаються законодавцем, тобто обумовлені прогалинами в законодавстві. Правомірний обхід податку доповнюється ухиленням від сплати податку, та складає певну групу податкових правопорушень. Зміст цих правопорушень полягає в неналежному виконанні обов'язків платника перед бюджетом.

Поєднання обходу податку та ухилення від оподаткування фактично є проявом переконання та примусу в галузі оподаткування.

Законом України «Про систему оподаткування» визначено обов'язки платників податків щодо сплати податків та їх відповідальність за порушення податкового законодавства. При цьому платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні та фізичні особи, на яких згідно із законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори. На них же покладена відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів і додержання законів про оподаткування. За порушення правильності обчислення та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів й інших обов'язкових платежів законодавством передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Аналіз показує, що адміністративна відповідальність, що застосовується податковими органами, має деякі особливості: підставою її застосування є вчинення адміністративного правопорушення (ст. 9 КУпАП); адміністративні штрафи накладаються лише на фізичних осіб (громадян) – окремих платників податків, керівників і бухгалтерів платників податків – юридичних осіб, інших громадян, винних у порушенні податкового законодавства; розмір штрафу залежить від сукупності обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність порушника (ст. ст. 34, 35 КУпАП), а також від його особи, ступеню вини, майнового стану (ст. 33 КУпАП).

Кодексом України про адміністративні правопорушення передбачена відповідальність суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб за майже 20 складів правопорушень, суб'єктами яких є громадяни – підприємці, тобто суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи. Крім цього, окремими законами України передбачається відповідальність суб'єктів підп-

приємницької діяльності без поділу їх на юридичних та фізичних осіб.

Закон України «Про державну податкову службу в Україні» передбачає, що начальники державних податкових інспекцій, їх заступники мають право притягувати до адміністративної відповідальності керівників та інших посадових осіб підприємств, установ і організацій чи громадян, винних у порушенні законодавства про оподаткування або порушення порядку зайняття підприємницькою діяльністю, чи таких, що не виконують законних вимог державних податкових інспекцій. Факт порушення законодавства про оподаткування встановлюється в процесі або за наслідками перевірки підприємства, установи, організації чи громадянина. При цьому службові особи державних податкових інспекцій при встановленні фактів порушень, за які винні особи підлягають притягненню інспекціями до адміністративної відповідальності, крім відображення цих фактів у актах перевірок, складають протокол про адміністративне правопорушення – порушення податкового законодавства у двох примірниках. Його зміст повинен відповідати вимогам ст. 256 КУпАП. Один примірник протоколу разом з актом перевірки та додатками до акта передається відповідно керівнику перевіреного підприємства, установи, організації чи громадянину, про що на акті вчиняється запис.

Другий примірник протоколу не пізніше наступного після його складання дня реєструється у спеціальній книзі і разом з поясненням порушника (якщо такі наявні) і матеріалами перевірки подається для розгляду начальнику ДНІ чи його заступнику. Керівник ДПІ, якому передано протокол для розгляду, повинен на корінці протоколу вчинити підпис і поставити дату отримання протоколу.

Справа про порушення податкового законодавства розглядається начальником ДПІ чи його заступником за місцем вчинення правопорушення (ст. 276 КУпАП) у 15-денний термін від дня одержання протоколу про адміністративне правопорушення та інших матеріалів справи (ст. 277 КУпАП). Адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через два місяці від дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – два місяці від дня його виявлення. До перших належать правопорушення, які мають разовий характер (наприклад, несвоєчасне подання декларацій, розрахунків, аудиторських висновків, платіжних доручень на внесення платежів до бюджетів і державних цільових фондів тощо), а до триваючих правопорушень податкового законодавства

– ті, які здійснюються протягом певного періоду (відсутність бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, ведення його з порушеннями встановленого порядку, інші правопорушення пов'язані з обчисленням податків, платежів і внесків, встановити які можна лише під час документальної перевірки на підставі первинних бухгалтерських документів).

На підставі аналізу положень Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», Закону України «Про державну податкову службу в Україні», Закону України «Про міліцію», Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність», Кримінально-процесуального кодексу, Кодексу України про адміністративні правопорушення, Наказу ДПА України № 253 від 21.06.2001 р., яким затверджений «Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків», Наказу ДПА України № 386 від 25.09.2001 р., яким затверджений «Порядок застосування адміністративного арешту активів платників податків» можемо констатувати, що єдності у цьому питанні щодо правильного застосування ними діючого законодавства в роботі на сьогодні просто не існує.

Можливість грошового стягнення на користь держави за правопорушення встановлюється не тільки нормами фінансового законодавства. Юридична санкція у вигляді штрафу закріплена нормами адміністративного (ст. 24 Кодексу України про адміністративні правопорушення), кримінального законодавства (ст. 53 Кримінального кодексу України) тощо. Рішення Конституційного Суду України по справі про відповідальність юридичних осіб чітко вказує на неадміністративну природу такого роду юридичної відповідальності. У той же час застосування санкцій за фінансові правопорушення в Україні має невизначену ситуацію у законодавчому врегулюванні даних відносин.

Як зазначає М.П. Кучерявенко [8, с. 340], дуже часто між фінансовою і адміністративною відповідальністю ставлять знак рівності. Однак, фінансова відповідальність відрізняється від адміністративної. По-перше, вони розрізняються за суб'єктом (якщо при адміністративній – це тільки фізичні особи, то при фінансовій – і юридичні, і фізичні). По-друге, адміністративна відповідальність реалізується (більш точно) у грошовій формі, тоді як фінансові санкції значно ширше грошових. По-третє, фінансова відповідальність за податкові правопорушення засно-

вана на податковому примусі, що характеризується специфічними рисами. Відповідальність за порушення податкового законодавства реалізується шляхом: стягнення усієї суми прихованого або заниженого платежу до бюджету у формі податку; штрафу; пені. У даному випадку пеня розглядається як компенсація втрат державного й іншого бюджетів у результаті недодержання податкових надходжень у строк при затримці сплати податку, заснована на обов'язковому й примусовому характері податкових платежів. Сам механізм сплати сум регулюється конкретними нормативними актами, що характеризують окремі види податків або відповідальність платників податків.

Зауважимо, що фінансове право тісно пов'язане з конституційним і адміністративним правом. У той же час, конституційне право закріплює основи організації і діяльності представницьких і виконавчих органів влади, а адміністративне право регулює суспільні відносини у сфері державного управління, що здійснюють органи виконавчої влади, а фінансове право розповсюджується на ці два види державної діяльності, оскільки фінансова діяльність може здійснюватися цими органами. Конституційне право має норми, що закріплюють основи організації фінансової діяльності держави, компетенцію відповідних органів щодо прийняття законів про бюджет, податки і збори, їх повноваження щодо забезпечення єдиної фінансової, кредитної і грошової політики, права місцевих органів. Ці норми більш конкретизуються у фінансовому праві: існує група фінансово-правових норм, що детально регулюють порядок складання, розгляд і затвердження бюджетів усіх рівнів, їх порядок реалізації, визначають перелік бюджетних доходів тощо. Значна частина утворення, розподілу і використання державних грошових фондів коштів здійснюється у процесі державного управління діяльності органів виконавчої влади, фінансове і адміністративне право використовують метод владних приписів, але при цьому існує різниця. Фінансове право визначає джерела і порядок утворення грошових фондів коштів, джерела і порядок їх фінансування, види платежів, порядок розподілу міжбюджетних асигнувань. Фінансове право регулює відносини, які безпосередньо пов'язані з виконанням відповідними органами функцій щодо мобілізації грошових ресурсів у розпорядження держави, їх розподілом і контролем за їх використанням. Адміністративне ж право закріплює структуру фінансових органів, організаційні форми їх дія-

льності, порядок призначення посадових осіб тощо.

Метод фінансово-правового регулювання не дає жодному із суб'єктів фінансових правовідносин ніякої оперативної самостійності і за порушення будь-якого фінансового припису буде встановлена фінансово-правова санкція. Метод адміністративно-правового регулювання передбачає можливість відповідної оперативної самостійності суб'єктів адміністративних правовідносин і не вимагає каральних санкцій, хоч така можливість і не виключається.

Якщо ж розглядати зв'язок фінансового права з цивільним, то варто зазначити, що державні органи, зокрема, і фінансові, здійснюючи державне регулювання у сфері фінансів, одночасно виступають у якості юридичних осіб і можуть вступати у відносини на основі договору. Таким відносинам властива рівність, економічна уособленість сторін, що не входить у предмет фінансово-правового регулювання. У даному випадку норми фінансового права встановлюють порядок мобілізації грошових засобів у розпорядження держави цими органами, джерела фінансово-кредитних ресурсів, якими вони оперують, порядок планування процесу утворення, розподілу грошових фондів, що утворюються, способи здійснення контролю за фінансовою діяльністю тощо. Фінансово-правовий аспект регулювання відносин визначається наступними обставинами: виконанням функцій мобілізації грошових засобів; направленням цих засобів на основі нормативних актів на виконання завдань і функцій держави; визначенням умов виникнення усіх зазначених фінансових відносин, їх зміна і припинення. Як зазначає Н.І. Химічева [11, с. 59], з'ясування особливостей фінансового права, вміння розмежувати його від інших галузей права має суттєве практичне значення, так як спонукає чіткій організації фінансової діяльності держави і місцевих органів, враховуючи їх специфіку, допомагає правильному застосуванню законних публічних і приватних інтересів учасників відповідних правовідносин, правильному застосуванню заходів відповідальності.

Фінансово-правовий процес пов'язаний із двома напрямками діяльності: 1) вирішення фінансових спорів, конфліктів. Конфлікти можуть бути вирішені і у досудовому порядку; 2) застосування заходів фінансово-процесуального примусу. Передумовою застосування заходів фінансово-процесуального примусу у сфері публічних фінансів є протиправна поведінка відповідних осіб, а також юридичні факти, що свідчать про порушення фінансового законодавства.

Об'єктом фінансового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування, розподілу, використання грошових фондів коштів. Як відомо, держава керує фінансовою діяльністю через компетентні органи, що мають певні повноваження щодо застосування фінансово-процесуального примусу. У той же час, подібні заходи реалізують і інші органи, які відповідно до передбаченого законодавством процесуальним порядком забезпечують відповідний рівень виконання і підтримку фінансової дисципліни. Але усі ці питання потребують чіткого закріплення у законодавстві України.

Література

1. *Теория юридического процесса* / [Под ред. В.М. Горшенева]. – Харьков, 1985. – 192 с.
2. *Юридична енциклопедія: В 6 т.* / [Редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін.] – К.: «Укр. енцикл», 1998. – Т. 2: Д-Й. – 741 с.
3. *Вопленко Н.Н.* Правоприменительная практика: понятия, основные черты и функции: Монография / Н.Н. Вопленко, А.П. Рожков – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2004. – 205 с.
4. *Вишневский А.Ф.* Общая теория государства и права: Учеб. пособие для студентов вузов специальности «Правоведение» / А.Ф. Виш-
- невский, Н.А. Горбатов. В.А. Кучинский; Под общ. ред. В.А. Кучинского. – 2-е изд. – Мн.: Амалфея, 2004. – С. 504–510.
5. *Загальна теорія держави і права* / За ред. В.В. Копейчикова. – К.: Юріпком Інтер, 1997. – 401 с.
6. *Загальна теорія держави і права* / [За ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина] – Х.: Право, 2002. – 432 с.
7. *Хропанюк В.Н.* Теория государства и права / В.Н. Хропанюк – М.: ДТД, 1996. – 384 с.
8. *Кучерявенко М.П.* Податкове право України: Академічний курс: Підручник / М.П. Кучерявенко – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
9. *Кучеров И.И.* Меры налогово- процессуального принуждения / И.И. Кучеров., А.Ю. Кикин. – М., 2006, С. 63.
10. *Кучерявенко М.П.* Податкове право: Підручник / М.П. Кучерявенко. – Харків: Консум, 1998. – 447 с.
11. *Финансовое право: Учебн.* / Отв. ред. Н.И. Химичева. – 4-е изд. перераб. и доп. – М.: Норма, 2008. – 768 с.

Л. М. Касьяненко

Процессуальные особенности правоприменения в финансовом праве.

В статье отмечается, что законность является неотъемлемым принципом правомерности и целесообразности правоприменения. Анализ процессуальных норм финансового права позволяет классифицировать их на две большие группы за характером финансово-процессуальных отношений, которые проявляются в зависимости от юридического факта.

L.M. Kasyanenko

Judicial features of pravozastosuvannya are in a financial right.

It is marked in the article, that legality is inalienable principle of legitimacy and expedience of pravozastosuvannya. The analysis of judicial norms of financial right allows to classify them on two large groups after character financially judicial relations which show up depending on a legal fact.