

**О. О. Головашевич,**

к.ю.н., асистент кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет імені  
Ярослава Мудрого

## ОКРЕМІ ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ НЕВІДВОРОТНОСТІ НАСТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

*У статті розглянуто проблемні питання притягнення до відповідальності винних осіб при здійсненні податкового контролю. Основну увагу звернено на виявлення недосконалостей у регулюванні механізму відповідальності, який має застосовуватися до посадових осіб контролюючих органів у разі здійснення ними неправомірних дій під час проведення податкових перевірок.*

*В статье рассмотрены проблемные вопросы привлечения к ответственности виновных лиц при осуществлении налогового контроля. Основное внимание уделено выявлению сложностей в регулировании механизма ответственности, который должен применяться к должностным лицам контролирующих органов при осуществлении ими неправомερных действий в ходе проведения налоговых проверок.*

*In the article the problematic issue of bringing to justice those responsible in the exercise of tax control. The main focus is on detection of imperfections in the regulation mechanism of accountability that should apply to officials of supervisory authorities in the event of their misconduct in the course of tax audits.*

*The article concludes that the rules, principles differ in some specifics. They are not similar in their action or the substantive law or the rules of procedural law. Because of its declarative tax rules, principles are specified, specified in other tax rules. Problems of norms, principles related to more specific legal regulation of tax relations. It is noted that the problem of legal regulation of payers of taxes and duties, regulatory authorities, search for ways to improve such regulation will strengthen the foundation which we call «principles».*

*Problems responsibility of controlling bodies at this stage of legal regulation of their activities have very deep roots. Particular attention is drawn to the existing procedure of distribution of taxpayers groups in the appointment of tax audits, including procedures for allocation of special categories. These procedures are governed by internal regulations that are inside of governmental fiscal service of Ukraine, and the corresponding departmental regulations officially published. This lack of transparency leads to conflicts of interests between taxpayers and the regulatory authorities.*

*The actual material impunity of officials of controlling bodies is not conducive to either improve their skills or eradication of corruption in the sector. It is proposed to introduce a joint responsibility and compensate the damage due to illegal actions pecuniary damage together with the state budget and the officer who committed a relevant offense.*

**Ключові слова:** відповідальність, контролюючий орган, платник податків, податкова перевірка, податковий контроль, принцип оподаткування.

Перш ніж вести мову про конкретні проблеми нормативно-правового регулювання принципів оподаткування, варто звернути увагу на побудову системи таких принципів в Україні. У теорії права принципами прийнято вважати базові, концептуальні положення, які часто мають декларативний характер. Принципи податкового права закріплені у

ст. 4 Податкового кодексу України. До них належать такі [1]:

- загальності оподаткування;
- рівності всіх платників податків перед законом;
- невідворотності настання відповідальності за порушення податкового законодавства;



- презумпції правомірності рішень платника у разі наявності колізії;
- фіскальної достатності;
- соціальної справедливості;
- економічності оподаткування;
- нейтральності оподаткування;
- стабільності;
- рівномірності і зручності сплати;
- єдиного підходу до встановлення податків.

Норми-принципи вирізняються деякою специфікою. Вони не схожі за своєю дією ні на норми матеріального права, ні на норми права процесуального. Річ у тім, що через свою декларативність податкові норми-принципи конкретизуються в інших податкових нормах. І справді, складно говорити про пряму дію норми-принципу. При її порушенні, звичайно, платник податків може оскаржити рішення контролюючих органів як в адміністративному, так і в судовому порядку. Однак навряд чи можна знайти рішення судів з податкових спорів, що базуються виключно на дії норми-принципу, – завжди в їх основі лежать або матеріальні, або процесуальні норми.

Це дозволяє зробити висновок, що проблеми реалізації норм-принципів пов'язані з правовим регулюванням більш конкретних податкових відносин. Таким чином, виявлення проблем у правовому регулюванні діяльності платників податків і зборів, контролюючих органів, пошук шляхів удосконалення такого регулювання дозволять зміцнити той фундамент, який ми називаємо «принципи».

На даному етапі розвитку податково-правового регулювання існує значна кількість проблем, неточностей, колізій. Це призводить до порушення принципів законності, соціальної справедливості, стабільності, а особливо – принципу невідворотності настання відповідальності за порушення податкового законодавства. Щодо останнього принципу, то необхідно виділити кілька моментів.

Проблеми відповідальності контролюючих органів на даному етапі розвитку правового регулювання їх діяльності мають досить глибоке коріння. Видно це навіть у підзаконних нормативних актах, якими керуються контролюючі органи. Причому відсутність чіткого регулювання залучення до відповідальності співробітників таких органів має місце в документах, які регулюють навіть не порядок проведення перевірок, а порядок їх призначення, тобто стосуються стадії діяльності даних органів, що передують стадії здійснення податкового контролю за допомогою проведення податкової перевірки. Ідеться про процедури призначення податкових перевірок.

Перед безпосереднім розглядом питання порядку призначення перевірок потрібно окремо зупинитися на наявних процедурах розподілу платників податків за групами, виділенні серед них особливих категорій. Дані процедури врегульовані розпорядженнями, які діють всередині органів Державної фіскальної служби України, а відповідні відомчі нормативні акти офіційно не публікуються. Така непрозорість, безсумнівно, призводить до конфліктів інтересів між платниками податків і контролюючими органами.

ючими органами.

Для вирішення питання формування плану-графіка перевірок, а також призначення позапланових перевірок серед платників податків виділяються кілька категорій, на які звертається особлива увага контролюючих органів. Така класифікація проводиться, зокрема, на підставі положень «Комплексної системи запобігання та протидії тінізації економіки», метою якої є збільшення надходжень до Державного бюджету України.

Указаний документ використовується контролюючими органами та містить ряд визначень, які навряд чи можна вважати вдалимими, а тим більше застосовувати на практиці. Ідеться насамперед про такі поняття, як «податкова вигода», «вигодонабувач», «транзитер», «податкова яма». Але якщо зазначений документ, що регламентує положення «Комплексної системи запобігання та протидії тінізації економіки», не має офіційного, загальнозастосовного характеру, то в положеннях наказу Податкової адміністрації України «Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при проведенні перевірок податкових декларацій з податку на додану вартість з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів»[2], який діяв до 2013 року, була зроблена спроба закріпити зазначені поняття на рівні підзаконного нормативного акта. Важливо й те, що даний підзаконний акт зовсім не регулював питання відповідальності посадових осіб контролюючих органів, які класифікували подібним чином платників податків і зборів.

Ураховуючи такий фіскальний підхід, варто наголосити на двох принципових моментах. По-перше, відповідальність платника податків у разі порушення ним податкового законодавства чітко прописана у главі 11 Податкового кодексу України. Структура даної глави цілком логічна, оскільки існує окрема стаття, присвячена загальним положенням, і окрема – суб'єктному складу правопорушників, ряд статей регулюють види відповідальності, строки давності для їх застосування, а також окремі склади правопорушень. Ніби все логічно і зрозуміло, але подальший аналіз дозволяє виявити суттєву проблему. Ідеться про суб'єктний склад можливих правопорушників. Якщо в загальних положеннях даної глави говориться про те, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння платників податків, агентів, посадових осіб контролюючих органів, то чомусь у наступній статті, де визначається коло осіб, до яких застосовуються заходи відповідальності, уже не йде мова про посадових осіб контролюючих органів. Проте їх неправомірні дії досить часто завдають значної матеріальної шкоди платникам податків.

По-друге, певна згадка про відповідальність посадових осіб контролюючих органів міститься у статті, присвяченій обов'язкам контролюючих органів. При цьому заявлено, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Де тут логіка? Навіщо



держава розплачується за зловживання окремих фізичних осіб, які працюють у тому чи іншому органі державної влади. Має місце дивний механізм перерозподілу публічних грошових коштів.

Крім того, фактична матеріальна безкарність посадових осіб контролюючих органів, безумовно, не сприяє ані підвищенню рівня їх кваліфікації, ані викоріненню корупційних проявів у даному секторі. Причому, навіть якщо б і ввели персональну матеріальну відповідальність для даного кола державних службовців, навряд чи рядовий посадовець зміг би повною мірою нести відповідальність при заподіянні значної матеріальної шкоди, наприклад великій юридичній особі. У зв'язку з цим найбільш логічно було б ввести солідарну відповідальність і відшкодовувати заподіяну шкоду спільно з державного бюджету та «кишені» посадової особи, що допустила відповідне правопорушення.

Торкаючись питань відповідальності співробітників органів державної фіскальної служби, необхідно звернути увагу на існуючі на практиці конструкції, які призводять до незаконного призначення перевірок, що часто тягне за собою додаткові витрати платників податків (наприклад, залучення юриста для супроводу перевірки). Найбільш поширеною схемою є вимога скоригувати показники податкової декларації при її прийнятті або згодом при аналізі отриманих співробітниками фіскальної служби даних. Розглянемо таку ситуацію більш докладно.

У даному випадку інспектором в усній формі пропонується змінити показники податкової декларації, мотивуючи це наявністю затверджених вищим керівництвом планів зі збору податків. У разі відмови внести такі корективи, як правило, ідуть погрози про обов'язкове внесення суб'єкта господарювання в плани щодо перевірок, повідомлення в правоохоронні органи тощо. І часто такі погрози стають реальними, що призводить до негативних наслідків для платника, який зазнає матеріальних збитків. Не враховуються при цьому і об'єктивні економічні реалії – наприклад, збитки внаслідок зміни курсу валюти.

Не так давно існувала практика визнання посадовими особами контролюючих органів цивільно-правових угод між суб'єктами господарювання не дійсними, після чого здійснювалося донарахування податків, накладення фінансових санкцій. Потрібно зазначити, що внаслідок таких протиправних дій платникам податків було завдано величезної шкоди. Тільки наприкінці 2012 року, коли було прийнято постанову Вищого адміністративного суду України від 14.11.2012 р. у справі № К/9991/50772/12, практика визнання угод не дійсними поступово припинилася. Зазначеною постановою було визначено, що, по-перше, головною підставою вважати правочин нікчемним є його не дійсність, встановлена законом. Саме законом, а не актами податкової перевірки, які б факти в даному акті не були відображені. По-друге, жодним законом не передбачено

право органу державної фіскальної служби самостійно, у позасудовому порядку, визнавати нікчемними угоди і дані, зазначені платником податків у податкових деклараціях. Тобто навіть за наявності ознак нікчемності правочину контролюючі органи мають право лише звертатися до судів з позовами про стягнення в дохід держави коштів, одержаних за правочинами, здійсненими з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, посиляючись на їх нікчемність. По-третє, згідно з нормами цивільного законодавства існує презумпція правомірності правочину. Для визнання угоди, яка порушує публічний порядок, нікчемною необхідно довести мету – обставини, які тягнуть за собою кримінальну відповідальність. А це зробити можна лише вироком суду [3].

Не можна обійти увагою також можливість впливу на господарську діяльність підприємства через звернення контролюючих органів до суду. Ідеться про декілька випадків, коли контролюючі органи можуть звернутися до суду з вимогами вчинити дії, які суттєво обмежують можливості підприємства продовжувати господарську діяльність. Часом подальше проведення господарської діяльності стає неможливим, через що платники податків ідуть на поступки лише з однією метою – зняти обмеження та продовжити функціонувати. Відповідальність за неправомірне застосування подібної блокади діяльності господарюючого суб'єкта не встановлена. Більше того, якщо навіть довести умисел представників контролюючого органу на досягнення саме цієї мети (здійснення блокади діяльності підприємства), а не мети захисту інтересів держави, навряд чи вдасться притягти винних до відповідальності, адже, як зазначалося раніше, матеріальну шкоду в даному випадку будуть компенсувати з відповідного бюджету, а не за рахунок коштів винної особи.

#### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
2. Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при проведенні перевірок податкових декларацій з податку на додану вартість з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів : наказ Державної податкової адміністрації України : від 18.04.2008 р. № 266 (втратив чинність) // Збірник поточного законодавства, нормативних актів, арбітражної та судової практики. – 2008. – № 21.
3. О признании недействующим и отмене налогового уведомления-решения : постановление Высшего административного суда Украины от 14.11.2012 г. по делу № К/9991/50772/12 // Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2013. – № 16–17.

*Стаття надійшла до редакції 04.09.2015 р.*

Засновник  
Науково-дослідний інститут  
фінансового права Національного  
університету ДПС України

Щоквартальний  
науковий журнал

Видається  
з вересня 2007 року

УДК 347.73

**ЗМІСТ**

**ТЕОРІЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА**

**THEORY OF FINANCIAL LAW**

- О. В. Макух**  
Деякі міркування щодо характеристики  
категорії «фінанси» 5
- І. О. Трубін**  
Про методологію прикладних наукових дослі-  
джень у сфері фінансового права 8
- БЮДЖЕТНЕ ПРАВО**
- Л. М. Касьяненко, В. В. Чайка**  
Правове регулювання відповідальності за  
порушення бюджетного законодавства в  
Україні та Білорусі: порівняльний аналіз 13
- ПОДАТКОВЕ ПРАВО**
- Ю. І. Аністратенко**  
Щодо питання контролю за порушенням  
законодавства у сфері сплати єдиного податку 18
- Д. О. Галкін**  
Деякі аспекти форм та способів сплати  
податків і зборів 21
- О. О. Головашевич**  
Окремі проблеми реалізації принципу  
невідворотності настання відповідальності в  
податковому праві 25
- Д. В. Головін**  
Різновиди податково-правових норм за  
територією дії та їх вплив на місцеві податкові  
системи 28
- І. Крυνьський**  
Preamble as an element of tax-codification  
technique 31
- О. В. Ленетюк**  
Вплив свободи вільного руху капіталів і  
платежів на договори про уникнення  
подвійного оподаткування держав-членів  
у межах Європейського Союзу 34
- А. А. Пилипенко**  
Белорусский опыт выражения несогласия  
проверяемого субъекта с результатами  
проверки 38
- Макух О.**  
Some considerations about the characteristics of the  
category «finance»
- Trubin I.**  
Methodology of applied research in field of finance  
law
- Касьяненко Л., Чайка В.**  
Legal adjusting of responsibility for budget law  
violation in Ukraine and Belarus: comparative  
analysis
- ТАХ ПРАВО**
- Аністратенко Ю.**  
In relation to question of control for violation of  
legislation in the field of payment of single tax
- Галкін Д.**  
Several aspects of forms and methods of taxes and  
fees payment
- Головашевич О.**  
Some problems of realization the principle of  
inevitability of liability in tax law
- Головін Д.**  
Variety of tax law's rules classified by territorial  
action and their impact on local tax system
- Крυνьський І.**  
Preamble as an element of tax-codification  
technique
- Лепетюк О.**  
Impact of free movement of capital and payments  
on the double taxation treaties of member states  
within the European Union
- Пилипенко А.**  
The Belarusian experience of the objections to  
the act (certificate) of in-spection set forth by the  
inspected subjects