

Головашевич
Олександр Олександрович
кандидат юридичних наук, асистент
кафедри фінансового права
Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого

ПРИНЦИП НЕВІДВОРОТНОСТІ НАСТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ : ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ

Перш ніж говорити про конкретні проблеми нормативно-правового регулювання принципів оподаткування, слід сказати кілька слів про побудову системи таких принципів в Україні. У теорії права принципами прийнято вважати базові, концептуальні положення, які часто характеризуються декларативним характером. Принципи податкового права закріплені в Податковому кодексі України в ст. 4. До них відносяться:¹

- принцип загальності оподаткування;
- принцип рівності всіх платників податків перед законом;
- принцип невідворотності настання відповідальності за порушення податкового законодавства;
- принцип презумпції правомірності рішень платника у разі наявності колізії;
- принцип фіскальної достатності;
- принцип соціальної справедливості;
- принцип економічності оподаткування;
- принцип нейтральності оподаткування;
- принцип стабільності;
- принцип рівномірності і зручності сплати;
- єдиний підхід до встановлення податків.

¹ Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.

Норми-принципи відрізняються деякою специфікою. Вони не схожі по своїй дії ні на норми матеріального права, ні на норми права процесуального. Справа в тому, що в силу своєї декларативності, податкові норми-принципи конкретизуються, уточнюються в інших податкових нормах. Дійсно, 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, засновані 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 в правовому регулюванні діяльності платників податків і зборів, контролюючих органів, пошук шляхів удосконалення такого регулювання дозволить зміцнити той фундамент, який ми називаємо «принципи».

На даному етапі розвитку податково-правового регулювання існує велика 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 хотілося б відразу позначити кілька моментів.

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

Підходячи безпосередньо до питання про порядок призначення перевірок слід особливу увагу звернути на існуючі процедури розподілу платників податків по групах, виділення серед них особливих категорій. Дані процедури врегульовані внутрішніми 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.

При вирішенні питання про формування плану-графіка перевірок, а також про призначення позапланових перевірок, серед платників податків виділяються кілька категорій, до яких виявляється 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.

Зазначений документ використовується контролюючими органами та містить ряд визначень, які навряд чи можна не те що вважати вдалими, а взагалі застосовувати на практиці. Йдеться, 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

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 № 266 від 18.04.2008 р. (втратив чинність) // Збірник поточного законодавства, нормативних актів, арбітражної та судової практики, 2008, 05, № 21

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.

Враховуючи такий фіскальний підхід, хотілося б звернути увагу на два принципових моменти. По-перше, відповідальність платника податків у разі порушення ним податкового законодавства чітко прописана в Податковому кодексі України - це Глава 11 Розділу II Податкового кодексу. Структура даної глави цілком логічна - окрема стаття присвячена загальним положенням, окрема - суб'єктному складу правопорушників, ряд статей регулюють види відповідальності, строки давності для їх застосування, а також окремі склади правопорушень. Начебто все логічно і зрозуміло, але подальший аналіз дозволяє виявити суттєву проблему. Йдеться 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 в наступній статті, де визначається коло осіб, до яких застосовуються заходи відповідальності, вже не йдеться про посадових осіб контролюючих органів. Проте, їх неправомірні дії доволі часто приносять значну матеріальну шкоду платникам податків.

По-друге, певна згадка про відповідальність посадових осіб контролюючих органів міститься в 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 ж тут логіка? Навіщо держава розплачується за зловживання окремих фізичних осіб, які працюють в тому чи іншому органі державної влади. Якийсь дивний механізм перерозподілу публічних грошових коштів виходить.

Більше 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 даного кола державних службовців, навряд чи рядова посадова особа змогла б 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 відшкодувати 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). Найпоширенішою схемою є вимога скоригувати показники податкової декларації при її прийнятті або згодом при аналізі отриманих співробітниками фіскальної служби даних. Розглянемо таку ситуацію докладніше.

В 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, йдуть погрози про обов'язкове включення суб'єкта господарювання в плани щодо перевірок, повідомлення в правоохоронні органи тощо. Причому, часто такі погрози набувають цілком реальну форму, що призводить до негативних наслідків для платника, який несе матеріальні збитки. Не враховуються при цьому і об'єктивні економічні реалії – наприклад, збитки внаслідок зміни курсу валюти.

Крім того, не так давно існувала практика визнання посадовими особами контролюючих органів цивільно-правових угод між суб'єктами господарювання недійсними, після чого здійснювалося донарахування податків, накладення фінансових санкцій. Слід зазначити, що в результаті таких протиправних дій платникам податків було завдано величезної шкоди.

Лише наприкінці 2012 року, коли було прийнято постанову Вищого Адміністративного Суду України від 14.11.2012 у справі № К / +9991 / 50772/12, практика визнання угод недійсними поступово припинилася. Вищезазначеною постановою було встановлено, що, по-перше, головною підставою вважати правочин нікчемним є його недійсність, 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, в 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, посилаючись 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 - довести 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. Йдеться 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 становиться неможливим, через що платники податків йдуть на поступки лише з однією метою – зняти обмеження та продовжити функціонувати. Відповідальність за неправомірне застосування подібної блокади діяльності господарюючого суб'єкта не

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 // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2013. – № 16-17.

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 використаних джерел:

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.

2. О признании недействующим и отмене налогового уведомления-решения : Постановление Высшего административного суда Украины от 14.11.2012 г. по делу № К/9991/50772/12 // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2013. – № 16-17.

3. 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 № 266 від 18.04.2008 р. (втратив чинність) // Збірник поточного законодавства, нормативних актів, арбітражної та судової практики, 2008, 05, № 21

Асоціація фінансового права України

ВІСНИК

Асоціації фінансового права України

Науково-практичний журнал

Видається 4 рази на рік

Заснований 2017 р.

№ 1 / 2017

Харків

2017

ЗМІСТ

Білінський Дмитро Олександрович ПРО КЛАСИФІКАЦІЮ МОДЕЛЕЙ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСОВИХ СИСТЕМ: ПРАВОВІ АСПЕКТИ.....	4
Головашевич Олександр Олександрович ПРИНЦИП НЕВІДВОРОТНОСТІ НАСТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ : ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ.....	14
Дмитрик Ольга Олександрівна ДЕЯКІ ПИТАННЯ СПІВВІДНОШЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТИВ ПРИ РЕГУЛЮВАННІ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ В УКРАЇНІ	21
Касьяненко Любов Михайлівна, Аністратенко Юлія Ігорівна ОКРЕМІ ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ РІЗНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТАМИ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ.....	31
Котенко Артем Михайлович ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗАКРІПЛЕННЯ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА	41
Криницький Ігор Євгенович ДЖЕРЕЛО ПОДАТКОВОГО ПЛАТЕЖУ ЯК ДОДАТКОВИЙ ЕЛЕМЕНТ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ	49
Кучерявенко Микола Петрович К ВОПРОСУ О СУБЪЕКТАХ УСМОТРЕНИЯ В НАЛОГОВО-ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАННИИ	59
Латковська Тамара Анатоліївна ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ НАУКИ ФІНАНСОВОГО ПРАВА В РУСЛІ РОЗВИТКУ УКРАЇНСЬКОЇ ДЕРЖАВИ	69
Музика-Стефанчук Оксана Анатоліївна, Губерська Наталія Леонідівна ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ: ТЕРМІНОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ ТА СУДОВА ПРАКТИКА.....	81
Ніщимна Світлана Олексіївна ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО БОРГУ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ПРАВА	94
Савченко Леся Анатоліївна СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ФІНАНСОВО-КОНТРОЛЬНОГО ПРАВА У СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ПРАВА	105
Смичок Євген Михайлович ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА: НА ПРИКЛАДІ УКРАЇНИ ТА ІТАЛІЙСЬКОЇ РЕСПУБЛІКИ	127
Токарєва Катерина Олегівна ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИНЦИПІВ БЮДЖЕТНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ	138
Хохуляк В'ячеслав Віссаріонович ПРЕДМЕТ ТА ОБ'ЄКТ НАУКИ ФІНАНСОВОГО ПРАВА: ПРОБЛЕМИ КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЇ.....	151