

On certain issues of legal regulation of the responsibility of officials (servicemen) of the State Fiscal Service of Ukraine for tax violations committed

Zolotarova Maria

Associate Professor, Department of Legal Regulation of the Economy of the Kryvyi Rih Institute of Economics of the Kyiv National Economic University named after V.Hetman.

Telichko Oksana

Head of the Department of Legal Regulation of the Economy of the Kryvyi Rih Institute of Economics of the Kyiv National Economic University named after V.Hetman.



Щодо окремих питань правового регулювання відповідальності посадових (службових) осіб Державної фіскальної служби України за вчинені податкові правопорушення

Золотарьова Марія

к.ю.н., доцент кафедри правового регулювання економіки Криворізького економічного інституту ДВНЗ «Київський національний університет імені В.Гетьмана»

Теличко Оксана

к.ю.н., завідувача кафедрою правового регулювання економіки Криворізького економічного інституту ДВНЗ «Київський національний університет імені В.Гетьмана»



УДК 336.225.68

Summary

Determined the problematic issues of prosecution of officials (servicemen) of the State Fiscal Service of Ukraine for the committed offenses. The description of judicial practice in this sphere is given. Defined the necessity, through legislative changes, of the improvement of the legal regulation of personal responsibility of officials of fiscal authorities for tax violations.

Постановка проблеми

Останні роки маємо безперервний процес кардинальних змін податкового законодавства. Оновлюється перелік податків і зборів, підходи щодо їх адміністрування та справляння, реформується організаційна структура фіскальних органів, повноваження посадових осіб тощо. Тим не менш проблема «тіньового» сектору економіки, численних фактів неправомірної мінімізації податків не лише не втратила своєї актуальності, але й набула особливої гостроти. Побудова гармонійних відносин між платниками податків та фіскальними органами задля поповнення дохідної частини бюджетів має вигляд скоріш «сізифової праці», а ніж реальної перспективи. Серед істотних причин даних явищ можливо відзначити відсутність адекватної відповідальності посадових осіб Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) за вчинення податкових правопорушень, адже є достатні підстави припускати, що виникнення, розвиток та практичне використання суб'єктами господарювання різного роду «схем» задля ухилення від сплати податків обумовлений діяльністю саме представників фіскальної служби. Адекватність відповідальності може розглядатись у досить широкому розумінні, що передбачає можливість її застосування на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачені законом, що не допускає неоднозначності трактування його норм; досягнення «компромісу» у питанні притягнення до юридичної відповідальності платників податків та посадових осіб органів ДФС за вчинені податкові правопорушення. Як наслідок, є доцільним розгляд питань правового регулювання відповідальності посадових осіб органів ДФС за податкові правопорушення.

На сьогодні різного роду аспектам відповідальності за податкові порушення були присвячені роботи таких науковців, як: Я.О. Берназюка, Д.О. Гетманцева, О.О. Гогіна,

Є.О. Імикшенової, М.В. Карасьової, Ю.О. Крохіної, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, О.У. Латипової, О.А. Лукашева, О.А. Ногіної, С.В. Петкова та інших. Разом з

тим, як свідчить практика, багато питань залишаються дискусійними та потребують свого вирішення шляхом, як вбачається, системних змін до чинного законодавства. Метою даної статті є визначення особливостей правового регулювання відповідальності посадових осіб органів ДФС та надання пропозицій щодо його удосконалення.

Як самостійний елемент механізму правового регулювання юридична відповідальність характеризується низкою ознак: 1) юридична відповідальність настає лише за скоєне правопорушення (протиправну, винну дію чи бездіяльність); 2) основною підставою застосування юридичної відповідальності є склад правопорушення (суб'єкт, об'єкт, суб'єктивна та об'єктивна сторона); 3) юридична відповідальність встановлюється державою в нормах права (до правопорушників застосовуються санкції відповідних норм); 4) юридична відповідальність застосовується компетентними державними органами, упо вноваженими особами й іншими суб'єктами, що мають таке право, відповідно до встановленої процедури; 5) юридична відповідальність проявляється в негативних юридичних наслідках особистісного, організаційного та майнового характеру для правопорушника; 6) юридична відповідальність є видом державного впливу (примусу), який реалізується через покарання чи відновлювальні заходи [1, с.141].

З урахуванням викладеного доцільно відзначити наступне.

Враховуючи норми чинного законодавства, посадові (службові) особи ДФС можуть бути притягнуті дисциплінарної, цивільної (матеріальної), адміністративної або кримінальної відповідальності. Зауважимо, при цьому, що, як свідчать фактичні обставини сьогодення, для посадових осіб ДФС адміністративна чи кримінальна відповідальність скоріш видається «примарністю», а ніж «фактичною перспективою». Це можливо пояснити, з одного боку, відсутністю належної правової регламентації, з іншого – значним рівнем корупції в державі.

Отже, можемо говорити про наявність «іміунітету» у посадовців у разі вчинення ними протиправних діянь по відношенню до платника податків. Наведемо приклад, з яким стикався, припускаємо, кожен перший платник податків, який кінець-кінцем досяг бажаної мети – вирішення судом податкового спору на його користь. Пройшовши всі стадії оскарження, як адміністративного так судового, що триває, зазвичай, більш ніж два роки, на виході платник має фактично понесені витрати, пов'язані, зокрема, із наданням йому кваліфікованої правової допомоги для захисту його прав та інтересів, а перевіряючий – відсутність персональної відповідальності за порушення, допущені під час здійснення контрольно-перевірочних дій, фіксування у акті перевірки непідтверджених даних, іноді «нереальних» та «абсурдних» «претензій» до платника податків. Звертаємо увагу, у зв'язку з цим, на офіційну статистику

ДФС: у січні – травні 2017 року (станом на 01.06.2017) на розгляді у судах різних інстанцій перебували 42,8 тис. справ за позовами платників податків до територіальних органів ДФС про визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень на загальну суму 169,8 млрд. грн., з них на користь платників податків вирішено 1,9 тис. справ на суму на 7,8 млрд. грн. [2]. Наведена офіційна статистика ДФС побудована таким чином, що не дозволяє визначити, яка ж кількість податкових спорів остаточно вирішена на користь платників податків (після розгляду справ у апеляційному та касаційному порядку). Разом з тим, у будь-якому випадку, «іміунітетом» для посадової особи, яка проводила податкову перевірку, виступає сформована загалом позиція судів, що зводиться до того, що акт перевірки – це лише службовий документ, що підтверджує факт проведення перевірки і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог чинного законодавства; разом з тим акт перевірки не є актом застосування суб'єктом владних повноважень норм права. А отже, маємо ситуацію, при якій на перевіряючу особу фактично не покладається жодної відповідальності за фіксацію у акті перевірки необґрунтованих порушень податкового законодавства, оскільки зміст акту перевірки є його суб'єктивною думкою. Дійсно, Законом передбачено механізм подання заперечень на акт податкової перевірки та адміністративного оскарження проведених донарахувань. Але знов таки, доцільно звернутись до офіційної статистики: до органів ДФС в рамках апеляційного адміністративного оскарження за період з 01.01.2017 року по 01.06.2017 року надійшло 3786 скарг на 5689 податкові повідомлення-рішення (далі – ППР). З них залишено без змін – 4987 ППР, скасовано частково – 323 ППР, скасовано повністю – 364 ППР [3]. Не буде зайвим, у зв'язку з цим, поставити наступне риторичне запитання: чи готові в органах ДФС обласного рівня чи ДФС України, при розгляді скарг, брати на себе відповідальність і скасовувати необґрунтовані мільйонні донарахування чи краще, що б «суд розібрався»?

Як наслідок маємо і нечисленну судову практику у даній сфері, зокрема, щодо притягнення до кримінальної відповідальності. Одним із небагатьох прикладів притягнення посадової особи ДФС до кримінальної відповідальності став вирок Солом'янського районного суду м.Києва у справі № 760/17649/15-к від 28.04.2016 року, відповідно до якого посадову особу ГУ Міндоходів у Київській області визнано винним у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 15, ч.3 ст. 365 Кримінального кодексу України. Судом було встановлено, що дана особа «...усвідомлюючи протиправний злочинну змову з іншими особами, що були її керівниками та матеріали відносно яких виділені в окреме провадження. Для реалізації зазначеного злочинного умислу, обвинувачена передала незаконну вказівку щодо організації та проведення перевірок ТОВ

"Розподільчий центр плюс" та ТОВ "Кондитер Транс", метою яких повинно було стати значне донарахування коштів до посадових осіб Переяслав-Хмельницької ОДПІ, матеріали відносно яких виділені в окреме провадження» [4].

Широкого громадського розголосу набув факт проведення слідчих дій у травні 2017 року відносно значної кількості экс-чиновників податкової служби, проте на сьогодні триває досудове розслідування і відсутні будь-які обвинувальні вироки.

Доцільно погодитись, що виходячи з людиноцентричного підходу (В.Б. Авер'янов) необхідно говорити про те, що влада надає громадянину послуги в сфері державного управління (адміністративні послуги) та здійснює діяльність щодо захисту їх прав і законних інтересів. Реалізація юридичної відповідальності органами публічної влади з такою метою є проявом захисту публічного (спільного) інтересу суспільства. Відповідно, будь-яке порушення публічного інтересу повинно мати негативний наслідок для правопорушника за єдиним алгоритмом відповідно до сфери чи галузі вчиненого діяння [5, с.52].

Слід акцентувати увагу, що за останні два роки мали місце суттєві зрушення в законодавчому закріпленні відповідальності посадовців фіскальної служби. Так, Закон ом України «Про державну службу», що набув чинності з 01.06.2016 року, визначено засади дисциплінарної та матеріальної відповідальності державних службовців. Відповідно до вимог даного Закону за невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, визначених цим Законом та іншими нормативно-правовими актами у сфері державної служби, посадовою інструкцією, а також порушення правил етичної поведінки та інше порушення службової дисципліни державний службовець притягається до дисциплінарної відповідальності у порядку, встановленому цим Законом. У якості підстави для застосування дисциплінарної відповідальності виступає дисциплінарний проступок - протиправна винна дія або бездіяльність чи прийняття рішення, що полягає у невиконанні або неналежному виконанні державним службовцем своїх посадових обов'язків та інших вимог, чинним законодавством, за яке до нього може бути застосоване дисциплінарне стягнення.

Встановлено максимальний строк для застосування дисциплінарного стягнення - один рік після його вчинення дисциплінарного проступку [6].

У свою чергу цивільна (матеріальна) відповідальність у розумінні положень Закону про державну службу [6] пов'язується:

по-перше, із покладенням на рахунок держави обов'язку відшкодувати Матеріальна та моральна шкода, заподіяна фізичним та юридичним особам незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю державних службовців

по-друге, особою матеріальною відповідальністю державного службовця, який спричинив шкоду, у випадку пред'явлення до нього зворотної вимоги (регресу) відповідним

державним органом. Слід акцентувати увагу, що в такому випадку державний службовець несе матеріальну відповідальність тільки за наявності умислу на її заподіяння шкоди протиправними діями або бездіяльністю.

Достатньо непослідовними у питанні правового регулювання відповідальності посадових осіб фіскальних органів виступають положення Податкового кодексу України (далі - ПКУ) [7], які з врахуванням викладеного нижче, лише доводять факт невизначеності базових категорій в чинному законодавстві, існування прогалин, суперечностей та неузгодженостей між нормами різних законодавчих актів.

Так, з 01.01.2017 року внесено зміни до ПКУ стосовно відповідальності посадових осіб контролюючих органів (ст.21 Кодексу) [7]. Проведений аналіз змісту внесених змін дозволяє зробити висновок, що логіка законодавця у побудові нової «юридичної конструкції» норми п. 21.1.2. даного кодексу видається дещо сумнівною та може призвести до того, що існуюча модель юридичної відповідальності посадових осіб фіскальних органів може і далі залишатись недієвою

Так, підставою для притягнення до юридичної відповідальності будь-якого виду є наявність складу правопорушення. З врахуванням викладеного, якщо проаналізувати норми ПКУ, то таким правопорушенням виступає податкове правопорушення - протиправні діяння (дія чи бездіяльність) посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст.109 ПКУ) [7]. Тим не менш, в подальшому ПКУ не відносить посадових осіб фіскальних органів до осіб, які можуть бути притягнуті до відповідальності за вчинення правопорушень, що вбачається дещо нелогічним.

Говорячи все ж таки про можливу відповідальність посадових осіб фіскальних органів, зміст ПКУ містить спочатку загальну норму про відповідальність посадових (службових) осіб згідно із законом (п.21.2. ст.21 ПКУ) [7]. Далі зміст пп.21.2.1.п.21.2.ст.21 ПКУ [6] (припускаємо, що він має виступати логічним продовженням положень попереднього пункту) визначає, що за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом; повторне прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, є підставою для застосування до такої посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом.

За результатом аналізу вищевказаної норми висловимо декілька зауважень.

Посадові (службові) особи органів ДФС мають широке коло повноважень, які не лише стосуються визначення податкових (грошових) зобов'язань. При неправомірному використанні даних повноважень можуть бути порушені права та законні інтереси платників податків із завданням відповідної шкоди: як матеріальної, так і моральної. Відтак, посадові особи фіскальних органів повинні підняти підвищеній юридичній відповідальності.

Разом з тим численні факти правопорушень формують загальне явлення уявлення громадськості про необґрунтований фіскальний тиск на бізнес. Наприклад, проблемні питання одностороннього розірвання (визнання їх припиненими) договорів про визнання електронних документів органами ДФС, що фактично унеможлиблює подання податкової звітності в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку, реєстрацію податкових накладних в Єдиному державному реєстрі податкових накладних, а отже, кінець-кінцем фактично призводить до блокування фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Крім того з 01.07.2017 року у «повну силу» запрацює механізм тимчасового зупинення реєстрації податкових накладних. Вирішення ж питання про розблокування відповідної реєстрації податкових накладних надано «на відкуп» колегіального органу – комісії ДФС.

А отже, у багатьох випадках можливість настання персональної відповідальності для посадових осіб ДФС за відповідні неправомірні рішення (дії або бездіяльність) ставиться під питання.

Із цього приводу, встановлення адміністративної відповідальності посадових осіб ДФС, на наш погляд, дасть змогу, перш за все, запобігати та припиняти вчинення діянь, які за змістом норм ПКУ можуть бути визнані податковими правопорушеннями, та встановлювати належне покарання за них.

Вихідним моментом буде наступне.

Адміністративним деліктом слід вважати протиправну, винну (умисну або необережну) дію чи бездіяльність, яка скоєна особою,

наділеною владними повноваженнями (посадовою особою органів публічної влади), унаслідок якої було заподіяно матеріальну або моральну шкоду особі (фізичній, юридичній) або суспільству [6, с.52]. Із цього приводу доцільно погодитись із думкою С.Т. Гончарука про те, що "адміністративна відповідальність як різновид правової відповідальності – це специфічна форма негативного реагування з боку держави в особі її компетентних органів на відповідну категорію протиправних проявів (передусім адміністративних проступків), згідно з якою особи, які скоїли ці правопорушення, повинні дати відповідь перед повноважними державними органами за свої неправомірні дії і понести за це адміністративні стягнення в установленому законом порядку" [8, с. 19].

Якщо ж говорити про відмежування дисциплінарної та адміністративної відповідальності, то якщо метою застосування дисциплінарної відповідальності є забезпечення службової дисципліни шляхом застосування дисциплінарних стягнень, то за вчинення адміністративного проступку посадовець фіскальної служби змушений буде сплатити адміністративний штраф, отже нести відповідальність за протиправні діяння власним коштом. У свою чергу, якщо притягнення до дисциплінарної відповідальності відбувається у порядку підлеглих, то про потенційну можливість адміністративної відповідальності можливо говорити і в аспекті реалізації компетенції, наприклад, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державної служби. При цьому слід вказати, що посадовець органу ДФС може бути притягнутий до адміністративної відповідальності лише за наявності остаточного рішення за результатом адміністративного оскарження та/або судового рішення адміністративного суду, що набрало законної сили, яким визнаються неправомірними дії, рішення чи бездіяльність такої посадової особи. Тобто адміністративним судом має бути встановлене пряме порушення загальних обов'язкових правил у сфері оподаткування.

Висновки

Підводячи підсумок, слід зазначити, що на сьогодні потребує удосконалення правове регулювання персональної відповідальності посадових осіб ДФС. Передусім, законодавство повинно забезпечувати однозначне розуміння підстав для притягнення до дисциплінарної, цивільної та адміністративної відповідальності. Без належної персональної відповідальності чиновників ДФС, поряд із вирішенням питання суттєвого підвищення для них заробітних плат, ефективність діяльності фіскальних органів залишається під загрозою.

Список використаної літератури:

1. Теорія держави та права: посіб. [для підготов. до іспитів] / С.М. Тимченко, Р.А. Калюжний, Н.М. Пархоменко, С.М. Легуша. – 2-е вид. виправ. та перероб. – К.: Вид. ПАЛИВОДА А.В. – 2006. – 176 с.
2. Інформація про оскарження рішень станом на 01.06.2017 року / ДФС України. – [Електронний ресурс]. – Режим дост.: /informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/299468.html.
3. Інформація про надходження та розгляд скарг (заяв) платників податків на податкові повідомлення-рішення / ДФС України. – [Електронний ресурс]. – Режим дост.: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/apelyatsiyna-praktika/300849.html>
4. Вирок Солом'янського районного суду м.Києва у справі № 760/17649/15-к від 28.04.2016 року / [Електронний ресурс]. – Режим дост.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57487449>.
5. Адміністративно-правова реформа в Україні / Під заг. ред С.В. Петкова – К.: , – 2016. – 112 с.
6. Про державну службу: Закон від 10.12.2015 № 889-VIII / ВВР. – 2016, № 4. – стор. 60. – ст.43.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / ВВР. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – стр. 556. – ст. 112.
8. Гончарук С. Т. Адміністративна відповідальність за законодавством України / С. Т. Гончарук. – К.: КМУЦА, 1995. – 78 с.