

ПРАВОВІ ПИТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПОСАДОВИХ ОСІБ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ В ОПОДАТКУВАННІ

У статті досліджується поняття «посадова особа контролюючого органу» і аналізуються підстави притягнення посадових осіб контролюючих органів в оподаткуванні до різних видів юридичної відповідальності. Характеризується податкова відповідальність.

Ключові слова: посадова особа, контроль, податкова відповідальність, адміністративна відповідальність в оподаткуванні, кримінальна відповідальність в оподаткуванні, цивільна відповідальність в оподаткуванні.



**Гетманець Ольга
Петрівна,**

доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри правового забезпечення господарської діяльності Навчально-наукового інституту права та масових комунікацій Харківського національного університету внутрішніх справ

Податковим кодексом України (далі – ПК України) визначено досить детальний перелік обов'язків платників податку та види податкових правопорушень, за які платник податку несе юридичну відповідальність. У контексті вказаного доцільно звернути увагу на те, що не дивлячись на досить жорсткі імперативи, встановлені для платників податку, законодавцем у ст. 21 ПК України не визначено дії посадових осіб контролюючих органів, за здійснення яких посадові особи органів державного податкового контролю можуть бути притягнуті до юридичної відповідальності. Тож платники податків і контролюючі органи опиняються у нерівному становищі. Це не тільки відкриває шлях до зловживань з боку контролюючих органів і їх посадових осіб, а й не створює стимулів до підвищення їх професіоналізму у роботі (адже реальна відповідальність за збитки, завдані платникові податків через сваволю чи недбалість, не встановлена).

Стаття 21.3 ПК України передбачає, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам [1]. Оскільки шкода, завдана посадовими особами контролюючих органів, відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету, вважаємо за необхідне розглянути дії посадових осіб, а також випадки, у яких останні можуть відшкодувати шкоду власними коштами, а не коштами держав-

ного бюджету. Таке бачення зумовлене положенням ст. 61 Конституції України: «...юридична відповідальність особи має індивідуальний характер», тобто за одне й те саме правопорушення особи, що їх вчинили, повинні нести індивідуальну юридичну або іншу відповідальність [2, с. 24]. Погляди на це науковців підтверджують необхідність конкретизації правопорушення при застосуванні заходів примусу. Так, Д. М. Бахрах вбачає в юридичній відповідальності застосування заходів державного примусу, передбачених санкціями правових норм, реакцію на правопорушення як реалізацію правової санкції, як застосування і здійснення санкції [3, с. 22].

Актуальним питанням правової науки є визначення персональної відповідальності осіб контролюючих органів в оподаткуванні та особливостей притягнення до податкової відповідальності як специфічного виду юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Відповідно до чинного законодавства відповідальність посадових осіб контролюючих органів настає за наступних умов: неправомірність рішень, дій або бездіяльності посадових осіб; наявність шкоди або збитків, завданих особам або їх майну; причинний зв'язок між неправомірним рішенням посадової особи і шкодою (збитками).

Звернімо увагу, що законодавець у ст. 21 ПК України оперує поняттям «посадова особа контролюючого органу», проте визначення цього поняття у відповідному норма-

тивно-правовому акті не дано. Тому спробуємо заповнити цю прогалину.

Сьогодні у правовій науці спостерігаються два підходи до визначення поняття «посадова особа» – широкий та вузький [4, с. 13]. Найбільший науковий інтерес вказане питання викликало в адміністративному та кримінальному праві. Широкий підхід переважає в дослідженнях учених криміналістів, які розглядають посадову особу як суб'єкта, протиправні дії якого мають підвищену суспільну небезпеку [5, с. 90–91]. Представники адміністративно-правової науки зосереджували свою увагу на особливостях правового статусу посадової особи як учасника управлінських відносин [6, с. 11–12]. Також існує точка зору, що посадовою особою контролюючих органів є особа, яка має постійне, тимчасове чи спеціальне повноваження здійснювати функції представника влади у відносинах оподаткування. З метою управління та здійснення контролю за справлянням податків та зборів держава делегує посадовим особам контролюючих органів владні повноваження. Враховуючи те, що інтереси держави у відносинах оподаткування регулюються імперативними засобами та забезпечуються обов'язком виконання владних наказів, участь таких посадових осіб у відносинах з платниками вимагає виваженості та упорядкування. Одним із засобів цього є встановлення відповідальності за невиконання, неналежне виконання обов'язків або зловживання наданими посадовим особам контролюючих органів владними повноваженнями [7, с. 143].

Згідно із статтею 2 Закону України «Про державну службу» посадовими особами вважаються керівники, заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими нормативними актами покладено право здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій [8].

Посадовою особою органу державної податкової служби може бути особа, яка має освіту за фахом та відповідає кваліфікаційним вимогам, установленим Державною податковою адміністрацією України. У разі прийняття на роботу посадовій особі може бути встановлено випробувальний термін від шести місяців до одного року. На роботу до органів державної податкової служби не можуть бути прийняті особи, яких було засуджено за вчинення корисливих злочинів. Посадові особи органів державної податкової служби здійснюють організаційно-розпорядчі та консультативно-дорадчі функції, визначені законодавством України. Правовий статус посадових осіб органів державної податкової служби, їх права та обов'язки визначаються Конституцією України. Посадові особи органів державної податкової служби не мають права займатися підприємницькою діяльністю, а також працювати за сумісництвом на підприємствах, в установах і організаціях (крім наукової та викладацької діяльності).

Згідно зі статтею 38 Закону України «Про державну службу» особи, винні у порушенні законодавства про державну службу, несуть цивільну, адміністративну або кри-

мінальну відповідальність згідно із чинним законодавством. Дисциплінарні стягнення застосовуються до державного службовця за невиконання чи неналежне виконання службових обов'язків, перевищення своїх повноважень, порушення обмежень, пов'язаних з проходженням державної служби, а також за вчинок, який порочить його як державного службовця або дискредитує державний орган, в якому він працює. До службовців, крім дисциплінарних стягнень, передбачених чинним законодавством про працю України, можуть застосовуватися такі заходи дисциплінарного впливу: попередження про неповну службу відповідність; затримка до одного року в присвоєнні чергового рангу або в призначенні на вищу посаду. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством. Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету.

Посадова особа є спеціальним суб'єктом управлінської діяльності, яку вона організовує, здійснює і водночас контролює виконання встановлених у процесі управління приписів, що й визначає особливість адміністративно-правового статусу цієї категорії службовців. Серед науковців виникла дискусія щодо віднесення юридичної відповідальності

до структурних елементів адміністративно-правового статусу посадової особи. В адміністративно-правовій науці виокремлюють чотири найбільш відомі позиції.

Зокрема, А. А. Горницький [9, с. 5], А. М. Костюков [10, с. 24], О. В. Петришин [11, с. 65] стверджують, що відповідальність в управлінні виражає співвідношення виконання службових обов'язків і використання наданих прав. Цей факт дає підставу трактувати відповідальність як обов'язковий елемент адміністративно-правового статусу, який є одним із способів забезпечення виконання посадовою особою службових повноважень і дотримання службової етики. Ім. опонують І. С. Самощенко і М. Х. Фарукшин, аргументуючи, що юридична відповідальність виступає самостійною категорією, яка не охоплюється поняттям правового статусу особи взагалі [12, с. 47–49].

Третю позицію висловив А. І. Щербак : відповідальність – це елемент статусу посади і закріплення цього елементу за посадою є обов'язковою умовою під час конструювання управлінських структур [13, с. 57]. Проте не можна погодитися, що відповідальність в управлінні є лише складовою статусу посади, оскільки в цьому випадку нівелується психологічне ставлення правопорушника, яке відображає суб'єктивна сторона протиправного діяння.

Прихильники четвертої позиції розглядають відповідальність водночас як елемент статусу посади і елемент статусу посадової особи, яка виконує визначені посадою службові повноваження [14, с. 148].

Юридична відповідальність посадових осіб є наслідком їхнього недбалого виконання чи невиконання службових повноважень. Посадові особи як носії юридично-владних повноважень виступають спеціальним суб'єктом усіх видів юридичної відповідальності.

Нагадаємо, що Конституція України проголосила пріоритетним завданням держави створення належних умов для реалізації та захисту прав і свобод людини і громадянина. Головну роль у здійсненні цього завдання виконують посадові особи, оскільки вони наділені юридично-владними повноваженнями і вправі виконувати організаційно-розпорядчі дії. Відповідно до ст. 111 ПК України у разі порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна.

Не досить зрозумілою є позиція законодавця щодо фінансової відповідальності. Згідно із пунктом 111.2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється і застосовується відповідно до цього кодексу та інших законів. Абзац другий п. 113.3 ст. 113 ПК України встановлює, що застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, штрафних (фінансових) санкцій, не передбачених цим кодексом

та іншими законами України, не дозволяється.

Але звернімо увагу, що до певного виду юридичної відповідальності особа притягується за певне правопорушення, у даному випадку – податкового правопорушення. Так, відповідно до ст. 109 ПК України податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи. Вчинення платниками податків та посадовими особами контролюючих органів порушень податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену ПК України та іншими законами України. Таким чином можемо констатувати, що мова йде про податкову відповідальність.

Податкова відповідальність – реалізація фінансових санкцій, виражених у грошовій формі, уповноваженими на те державними контролюючими органами за вчинені в податкових правовідносинах порушення суб'єктами податків та особами, що сприяють сплаті податків, у встановленому податковим законодавством порядку з метою забезпечення публічних фінансових інтересів, а також покарання порушників [15].

Особливістю відповідальності за порушення податкового законодав-

ства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків, завданих неправомірними діями посадових осіб органів державного фінансового контролю. Разом із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень. Таким чином, посадові особи органів державного фінансового контролю, окрім відшкодування шкоди та сплати штрафних санкцій, притягуються до адміністративної чи кримінальної відповідальності (позбавлення права обіймати певну посаду). Тобто залежно від характеру вчинених дій можуть одночасно нести декілька видів юридичної відповідальності.

Поряд із загальними ознаками юридичної відповідальності податкова відповідальність характеризується низкою специфічних рис:

- підставою податкової відповідальності є вчинення діяння, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення;

- настання відповідальності врегульовано нормами податкового права;

- відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника податкових санкцій фінансового характеру (штрафів);

- законодавство передбачає особливий порядок притягнення до відповідальності;

- суб'єктами цієї відповідальності є платники податків та інші фіскально-зобов'язані особи [16].

Основні відмінності між податковою та адміністративною відповідальністю в чинному законодавстві можна звести до наступного:

- відмінність в джерелах нормативно-правового регулювання цих видів відповідальності: для податкової відповідальності – це в основному ПК України, зокрема, глави 11–12, для адміністративної – КУпАП та закони України про адміністративні правопорушення до включення їх у встановленому порядку до цього Кодексу (ст. 2 КУпАП);

- розбіжність у методі реалізації податкових санкцій та адміністративних стягнень (ст. 109, 112 ПК України та ст. 217 КУпАП);

- відмінність у суб'єктах, що притягаються до відповідальності: якщо суб'єктом адміністративної відповідальності є фізичні особи (ст. 12–16 КУпАП) та лише в деяких випадках юридичні особи, то суб'єктами податкової відповідальності є фізичні та юридичні особи, які володіють спеціальним статусом – це платники податків і зборів, податкові агенти, законні представники (ст. 110 ПК України);

- відмінність у суб'єктах, які мають повноваження розглядати справи про відповідні правопорушення (ст. 116 ПК України та розділ III КУпАП);

- відмінність в переліку обставин, що пом'якшують, обтяжують, виключають чи звільняють від відповідальності (прямих норм, які це регулюють, в ПК України немає, однак в статтях, які визначають відповідальність за податкові правопорушення, інколи трапляються зауваження щодо

звільнення платників податків від цієї відповідальності за певних умов та ст. 17–20, 22, 34, 35, КУпАП);

- несхожість у характері і видах санкцій: якщо адміністративні стягнення можуть бути спрямовані як на майно, так і на особу порушника (ст. 24 КУпАП), то податкові санкції виключно на майно порушника (ст. 113, 129 ПК України);

- відмінність у правилах визначення розміру санкцій, в тому числі при множинності вчинених правопорушень: якщо адміністративні стягнення є визначеними або відносно визначеними (гл. 3 КУпАП), то податкові санкції нерідко визначаються в процентному відношенні від суми несплаченого податку, тобто, не обмежуються конкретною сумою (ст. 117–129 ПК України);

- розбіжність у давності притягнення до відповідальності і давності стягнення санкцій (ст. 38 КУпАП та ст. 114 ПК України) [15, с. 123].

Отож, податкова відповідальність виступає визначальним елементом правового фактора і є гарантом забезпечення ефективності контролю за дотриманням законодавства у сфері оподаткування; одним з її принципів є невідворотність покарання, яка означає, що жодне правопорушення не повинне залишитися непокараним.

Адміністративна відповідальність, на думку Д. М. Лук'янця, – це відносини, що виникають між органами виконавчої влади і фізичними або юридичними особами (за умов відсутності між ними службового підпорядкування) щодо вчинення останніми передбачених законодавством протиправних діянь і полягають

у застосуванні до них в адміністративному порядку передбачених законом стягнень [17].

Наступним видом юридичної відповідальності посадових осіб органів державного фінансового контролю є кримінальна відповідальність, до якої посадові особи органів державного фінансового контролю притягаються відповідно до Кримінального кодексу України, згідно з яким вони несуть кримінальну відповідальність на загальних підставах, окрім так званих службових злочинів, до яких можемо віднести: зловживання владою або службовим становищем (ст. 364); перевищення влади або службових повноважень (ст. 365); службове підроблення (ст. 366); службова недбалість (ст. 367); одержання хабара (ст. 368); провокація хабара (ст. 370) та інші [18]. У диспозиції статей Кримінального кодексу України застосовується термін «службова особа», тому пропонуємо більш детально розглянути співвідношення понять «службова» та «посадова особа». О. А. Кульбашна, аналізуючи співвідношення понять «службова особа» та «посадова особа», зазначає, що службовою особою є учасник адміністративно-правових відносин, на відміну від посадової особи, яка є учасником службово-трудова відносин [19, с. 98–99]. На думку В. Б. Авер'янова, посадова особа державної служби – це державний службовець, який з метою постійного чи тимчасового управління державним органом або його підрозділом, а також представництва його інтересів у зовнішніх відносинах наділений державно-

владними повноваженнями і правомочний вчиняти службові юридичні значимі дії [20, с. 286]. Діяльність посадової особи характеризують такі ознаки: здійснення багатофункціонального управління щодо підлеглих по службі осіб; управління матеріальними ресурсами; право застосовувати заходи службового впливу (заходи заохочення і дисциплінарної відповідальності); повноваження представляти інтереси відповідного органу чи підрозділу в зовнішніх відносинах, що передбачає персональну відповідальність за діяльність відповідної організаційної структури [20, с. 286].

Матеріальна та інша відповідальність держави в особі контролюючих органів ґрунтується на принципі об'єктивної відповідальності, тобто при наявності причинного зв'язку між протиправним рішенням, дією або бездіяльністю посадової особи органу державного фінансового контролю і настанням збитку. При цьому наявність вини в діях (бездіяльності) конкретної посадової особи зовсім не обов'язкова. Неправомірна дія або бездіяльність конкретної посадової особи податкового органу може бути вчинена і невинно (наприклад, як наслідок виконання рішення або прямої вказівки вищого органу або посадової особи, яке виявилось незаконним і в результаті виконання якого було завдано збитків).

Вважаю, що посадова особа контролюючих органів, зокрема фінансового контролю, зобов'язана нести юридичну відповідальність самостійно і відшкодовувати шкоду,

завдану своїми діями, за власний кошт у таких випадках:

– посадовою особою органу державного фінансового контролю розголошено комерційну таємницю;

– посадовою особою органу державного фінансового контролю розголошено службову таємницю;

– посадовою особою органу державного фінансового контролю поширено про платника податків інформацію, що порушує його ділову репутацію;

– посадовою особою органу державного фінансового контролю прийнято незаконне рішення щодо платника податків;

– посадовою особою органу державного фінансового контролю неправомірно застосовано до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції;

– стягнення надлишкових сум податків – умисні дії посадових осіб податкових органів щодо необґрунтованого стягнення сум податкових платежів із платників.

Безпосередньо перед потерпілим цивільно-правову відповідальність несуть фінансові органи, неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадових осіб яких було заподіяно шкоду. У свою чергу фінансовий орган, відшкодувавши цей збиток потерпілому, згодом має право стягнути витрачені на це кошти з безпосередньо винної в його заподіянні посадової особи.

Отже, доцільно статтю 21 ПК України викласти в новій редакції, щоб ширше розкрити обов'язки посадових осіб контролюючих органів та їх відповідальність.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : за станом на 23 січня 2012 р. – К.: Алерта; ЦУЛ, 2011. – 472 с.

2. Кінаш Я. Трансформація відповідальності у праві – реалізація принципу справедливості при застосуванні мір державного примусу / Я. Кінаш // Право України. – 2004. – № 3. – С. 23–28.

3. Бахрах Д. Н. Административная ответственность граждан в СССР : учеб. пособие / Бахрах Д. Н. – Свердловск : Изд-во Уральск. ун-та, 1989. – 204 с.

4. Усольцев А. Т. Должностное лицо в советском государственном управлении / А. Т. Усольцев // Правоведение. – 1987. – № 2. – С. 13–19.

5. Коржанский Н. И. Объект посягательства и квалификация преступлений / Н. И. Коржанский. – Волгоград, 1976. – 219 с.

6. Дубенко С. Д. Державна служба і державні службовці в Україні : навч.-метод. посіб. / С. Д. Дубенко; за заг. ред. Н. Р. Нижник. – К. : ІнЮре, 1999. – 242 с.

7. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 тт. / кол. авторів [заг. ред. М. Я. Азарова]. Т. 1. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 343 с.

8. Про державну службу : Закон України від 16 грудня 1993 р. № 3723-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3723-12/page2>.

9. Горницкий А. А. Проблемы юридической ответственности должностных лиц в государственном управлении : дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.02 / Горницкий Анатолий Акимович. – К., 1992. – 418 с.

10. Костюков А. Н. Должностное лицо : административно-правовой статус / А. Н. Костюков // Правоведение. – 1987. – № 2. – С. 20–24.

11. Петришин О. В. Статус службової особи: природа, структура, спеціалізація /

О. В. Петришин. – К. : НМК ВО, 1990. – 290 с.

12. Самощенко И. С. Ответственность по советскому законодательству / И. С. Самощенко, М. Х. Фарукшин. – М. : Юридическая литература, 1971. – 344 с.

13. Щербак А. И. Социальный механизм юридической ответственности должностных лиц / А. И. Щербак. – К. : Наукова думка, 1986. – 357 с.

14. Ответственность в управлении / отв. ред. А. Е. Лунев, Б. М. Лазарев. – М. : Наука, 1985. – 273 с.

15. Бабін І. І. Юридична конструкція податку : монографія / Бабін І. І. – Чернівці : Рута, 2008. – 272 с.

16. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік і ін.; за ред. М. П. Кучерявенка ; Міністер-

ство освіти і науки України. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 400 с.

17. Лук'янець Д. М. Інститут адміністративної відповідальності : проблеми розвитку / Лук'янець Д. М. – К., 2001. – 220 с.

18. Кримінальний кодекс України : за станом на 1 грудня 2009 р. // Верховна Рада України. – К. : Парлам. вид-во, 2009. – 207 с.

19. Кульбашна О. Співвідношення понять «службовець» і «державний службовець» у законодавстві України / О. Кульбашна // Право України. – 1999. – № 4. – С. 92–99.

20. Державне управління проблеми адміністративно-правової теорії та практики: монографія / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К. : Факт, 2003. – 384 с.

Гетманец О. П. Правовые вопросы ответственности должностных лиц контролирующих органов в налогообложении.

В статье исследуется понятие «должностное лицо контролирующего органа» и анализируются основания привлечения должностных лиц контролирующих органов в налогообложении к различным видам юридической ответственности. Характеризуется налоговая ответственность должностных лиц контролирующих органов.

Ключевые слова: должностное лицо, контроль, налоговая ответственность, административная ответственность в налогообложении, уголовная ответственность в налогообложении, гражданская ответственность в налогообложении.

Getmanets O. P. Legal responsibility of the officials of the tax control institutions.

The article studies the term «public official of the control institution» and analyses the grounds of charging the public officials from the tax control institutions to the various types of the legal responsibility. The article as well describes the tax responsibility of the public officials.

Keywords: officer control, tax liability, administrative liability in taxation, criminal liability in taxation, civil liability in taxation.

Стаття надійшла до редакції 12.04.2013