

УДК 347.73

Р.Г. БРАСЛАВСЬКИЙ, Національний університет державної податкової служби України

КРИТЕРІЇ РОЗМЕЖУВАННЯ ПОНЯТЬ «ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ» ТА «ЗВІТНІСТЬ ПРО ДОХОДИ ТА МАЙНО»

Ключові слова: податкова звітність, звітність про доходи, звітність про майно, посадова особа

Хотілося би звернути увагу на принципове розмежування таких конструкцій, як «податкова звітність» та «звітність про доходи та майно». На початку 2011 року дуже багато суперечливих висновків стосувалося цього аспекту звітності, які стосувалися особливостей впорядкування поведінки посадових осіб та інших робітників публічних юридичних осіб. Так, відповідно до ст.12 Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції» [1] (далі – Закон) особи, зазначені у п.1, пп. «а» п.2 частини першої статті 4 Закону, зобов'язані щорічно до 1 квітня подавати за місцем роботи (служби) декларацію про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру за минулий рік. Згідно підпункту «а» пункту 2 частини першої статті 4 Закону до суб'єктів, що зобов'язані щорічно подавати за місцем роботи (служби) декларацію про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру відносяться посадові особи юридичних осіб публічного права, які не зазначені в пункті 1 частини першої цієї статті, але одержують заробітну плату за рахунок державного чи місцевого бюджету.

Відповідно до ст.81 Цивільного кодексу України [2] юридична особа публічного права створюється розпорядчим актом Президента України, органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування. Згідно статті 23 Закону України «Про вищу освіту» [3] вищий навчальний заклад є юридичною особою, має відокремлене майно, може від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав і мати обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді. Державний вищий навчаль-

ний заклад є юридичною особою публічного права, тому посадові особи такої юридичної особи повинні подавати декларацію про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру відповідно до статті 12 Закону.

Визначення поняття «посадова особа» не надано у Законі. У цьому випадку вбачається можливість визначення кола осіб, яких віднесено Законом до посадових, у два способи: 1) за аналогією закону та 2) шляхом системного аналізу норм Закону та інших законодавчих актів.

1. *За аналогією закону.* Відповідно до статті 2 Закону України «Про державну службу» [4] посадовими особами відповідно до цього Закону вважаються керівники та заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій. Статтею 164 Кримінального кодексу України від 28.12.1960 р. [5] до посадових осіб було віднесено осіб, які постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також займають постійно чи тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форм власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих або адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальним повноваженням. Практикою застосування поняття «посадова особа» вироблене таке визначення – посадова особа це категорія службовців державних і громадських органів, установ, організацій, підприємств, що займають постійно або тимчасово передбачені штатним розписом посади і правомочні здійснювати юридично значимі дії, спрямовані на встановлення, зміну або припинення правовідносин. Таким чином, поняттям «посадова особа» охоплюється ректор вищого навчального закладу та його заступники за відповідними напрямками (перший проректор, проректори).

2. *Шляхом системного аналізу норм Закону та інших законодавчих актів.* Особами, що повинні подавати за місцем роботи (служби) декларацію про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру, є посадові та службові особи органів прокуратури, Служби безпеки України, дипломатичної служби,

митної служби, державної податкової служби; посадові та службові особи інших органів державної влади. Слід також звернути увагу, що законодавець дає розмежування посадової і службової особи. Службовою особою, відповідно до примітки до статті 364 Кримінального кодексу України [5], є службовими особами є особи, які постійно, тимчасово чи за спеціальним повноваженням здійснюють функції представників влади чи місцевого самоврядування, а також обіймають постійно чи тимчасово в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, на державних чи комунальних підприємствах, в установах чи організаціях посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконують такі функції за спеціальним повноваженням, яким особа наділяється повноважним органом державної влади, органом місцевого самоврядування, центральним органом державного управління із спеціальним статусом, повноважним органом чи повноважною особою підприємства, установи, організації, судом або законом.

Чинне законодавство дає визначення поняття «посада» лише у контексті Закону України «Про державну службу» [4]. Таким чином, посада – це визначена структурою і штатним розписом первинна структурна одиниця державного органу та його апарату, на яку покладено встановлене нормативними актами коло службових повноважень. Отже, фактично, посадова і службова особа ототожнюються. Наведене приводить до висновку, що посадова особа це особа, яка займає будь-яку посаду, а службова це особа наділена спеціальними функціями. Разом із тим, залишається незрозумілим, чому поняття «посадова особа» не охоплює поняття «службова особа». Чи може службова особа не обіймати посаду, яка фактично і зумовлює наявність службових повноважень. Така логіка призводить до охоплення поняттям «посадова особа» всіх осіб, що працюють у вищому навчальному закладі: ректора, його заступників, завідувачів кафедр, керівників інститутів і факультетів, викладачів, співробітників бібліотеки, канцелярії, водіїв, прибиральників тощо.

Оскільки Закон визначає основні засади запобігання і протидії корупції в публічній і

приватній сферах суспільних відносин, слід виходити саме із саме цієї направленості правової регламентації. Корупцією за Законом є використання особою, зазначеною в частині першій статті 4 цього Закону, наданих їй службових повноважень та пов'язаних із цим можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб. Таким чином, корупція можлива у випадку використання службових повноважень. Особа, наділена службовими повноваженнями є службовою особою. У зв'язку із цим, слід звернутися до визначення службової особи, що закріплене у примітці до ст.364 Кримінального кодексу України [5], а отже, при визначенні кола посадових осіб, що повинні подавати декларацію, слід виходити із того, покладені на особу організаційно-розпорядчі чи адміністративно-господарські функції. Вбачається, що виконання організаційно-розпорядчих та адміністративно-господарських функцій покладено на ректора вищого навчального закладу та його заступників за відповідними напрямками (перший проректор, проректори).

Таким чином, і за аналогією закону, і за системним аналізом норм Закону та інших законодавчих актів, особами, що зобов'язані щорічно до 1 квітня подавати за місцем роботи (служби) декларацію про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру за минулий рік, є ректор вищого навчального закладу та його заступників за відповідними напрямками (перший проректор, проректори).

Слід також зазначити, що відповідно до п.1 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону [4], Закон набирає чинності з 01.07.2011 р., крім статей 11 і 12, які набирають чинності з 1 січня 2012 р.. Із зазначеного положення можна зробити висновок, що обов'язок, передбачений ст.12 Закону (подання декларації), покладається на осіб, зазначених у п.1, підпункті «а» п.2 частини першої ст.4 Закону, з 01.01.2012 р. У той же час, п.2 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону встановлено, що у декларації про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру за 2011 рік відомості про витрати надаються з дня набрання чинно-

сті Законом – з 01.07.2011 р. Системне тлумачення зазначених положень Закону свідчить про те, що положення ст.12 Закону мають застосовуватися з 1 січня 2012 р., а відомості, що мають відбиватися у декларації про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру стосуються тих доходів, витрат і зобов'язань фінансового характеру, що отримані та/або проведені починаючи з 01.07.2011 р. Це означає, що відповідні особи у 2012 р. зобов'язані подавати декларації за період з 01.07.2011 р. Такий обов'язок повинен бути виконаний до 01.04.2012 р.

Однак, наведені положення, на наш погляд, є такими, що не узгоджуються із нормами Конституції України [6]. Зокрема, ч.1 ст.58 Конституції України, якою встановлено, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Як визначив Конституційний Суд України у Рішенні [7] від 09.02.1999 р. № 1-рп/99 у справі про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів, дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється із втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони надали або мали місце.

Така правова позиція знайшла своє підтвердження й у Рішенні Конституційного Суду України від 02.07.2002 р. № 13-рп/2002 у справі про оспорювання актів у господарському суді, де зазначено, що суть положення ст.58 Конституції України [6] про незворотність дії законів та інших нормативно-правових актів у часі полягає в тому, що дія законів та інших нормативно-правових актів поширюється на ті відносини, які виникли після набуття ними чинності (Рішення Конституційного Суду України від 13.05.1997 р. № 1-зп), і не поширюється на правовідносини, які виникли і закінчилися до набуття такої чинності (Рішення Конституційного Суду України від 05.04.2001 р. № 3-рп). Окрім того, конституційний принцип незворотності дії закону в часі безпосередньо пов'язаний з принципом

правової визначеності, який є одним з елементів верховенства права. Виходячи із його змісту, застосування правових норм суб'єктом має характер передбачуваності, що дає змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки, про що йдеться у Рішенні Конституційного Суду України від 29.06.2010 р. № 17-рп/2010.

Законом України від 07.04.2011 р. № 3207-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» [8] доповнено Кодекс України про адміністративні правопорушення Главою 13-А «Адміністративні корупційні правопорушення». Статтею 172-6 Глави 13-А Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачена відповідальність за неподання або несвоєчасне подання декларації про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру, передбаченої Законом України «Про засади запобігання і протидії корупції» [1]. Закон України від 07.04.2011 р. № 3207-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» [8] набрав чинності одночасно із Законом, тобто 01.07.2011 р. Найявність відповідальності зумовлює необхідність чіткої визначеності терміну подання декларації, відомостей, які включаються до декларації, та періоду, за який вона подається.

З урахуванням викладеного можна констатувати, що в Основному Законі України закріплений загальноновизнаний правовий принцип незворотності дії закону в часі, крім випадків, коли ним пом'якшується або скасовується відповідальність особи, що безпосередньо пов'язаний із іншим правовим принципом – принципом правової визначеності, які не дотримано при формулюванні змісту пунктів 1 та 2 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції» [1]. Закон, звичайно, важливий, але не сам собою, а з погляду створення справедливих (наскільки це можливо у сфері публічної фінансової діяльності), безпечних, сприятливих умов існування і взаємодії різних суб'єктів. Закон по-

винен бути підкріплений духом права, який знаходить своє віддзеркалення саме в принципах права. У основі закону або іншого наказу державної влади завжди повинні лежати принципи права, що втілюють свободу, справедливість та гуманізм. За своєю суттю, передбачений ст.12 Закону обов'язок подачі майнової декларації, є контрольним заходом, що здійснюється за результатами діяльності підконтрольних суб'єктів, і повинен охоплювати відносини, які виникли не раніше набуття чинності нормативним актом, що встановив такий контрольний захід. Пунктом 2 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону передбачено охоплення контролем відносин, які виникли до набуття чинності актом, що встановив такий контрольний захід.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про засади запобігання і протидії корупції» : від 07.04.2011 р., № 3206-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3206-17>.

2. Цивільний кодекс України // Офіційний Вісник України. – 2003. - № 11. – Ст. 461.

3. Закон України «Про вищу освіту» : від 17.01.2002 р., № 2984-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2984-14>.

4. Закон України «Про державну службу» : від 16.12.1993 р., № 3723-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3723-12>.

5. Кримінальний кодекс України // Голос України. – 19.06.2011 р., № 107.

6. Конституція України : від 28.06.1996 р. // ВВР України. – 1996. - № 30. – Ст. 141.

7. Рішення Конституційного Суду України : від 09.02.1999 р., № 1-рп/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99>.

8. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» : від 07.04.2011 р., № 3207-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3207-17>.

Браславський Р. Г. Критерії розмежування понять «податкова звітність» та «звітність про доходи та майно» / Р. Г. Браславський // Форум права. – 2012. – № 4. – С. 136–139 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://arhive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-4/12brgdtm.pdf>

Здійснено загальний аналіз сучасних юридичних проблем стосовно податкової звітності. На прикладі норм діючого законодавства України розглянуто проблеми теоретичних основ явища корупції. Зроблено акцент про адміністративні правопорушення, якими передбачена відповідальність за неподання або несвоєчасне подання декларації про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру.

Браславский Р.Г. Критерии разграничения понятий «налоговая отчетность» и «отчетность о доходах и имуществе»

Осуществлен общий анализ современных юридических проблем относительно налоговой отчетности. На примере норм действующего законодательства Украины рассмотрены проблемы теоретических основ явления коррупции. Сделан акцент об административных правонарушениях, которыми предусмотрена ответственность за неподачу или несвоевременное представление декларации об имуществе, доходах, расходах, и обязательствах финансового характера.

Braslavskiy R.G. Criteria for Distinction Between «Tax Return» and «Statements of Income and Assets»

The global analysis of modern legal problems is carried out in relation to the tax accounting. On the example of norms of current legislation of Ukraine the problems of theoretical bases of the phenomenon a corruption are considered. An accent is done about administrative offences, which are foresee responsibility for backing-away or ill-timed presentation of declaration about property, profits, charges, and obligations of financial character.