

Прогностическая составляющая – неотъемлемый атрибут права. Однако в столь масштабно ускорившихся темпах научно-технического и социального прогресса долгосрочные прогнозы делать весьма затруднительно. Главный футуролог консалтингового подразделения широко известной фирмы Cisco Дэйв Эванс утверждает: "Сегодня мы знаем лишь 5% того, что нам станет известно через 50 лет". К тому же существует очевидное противоречие: право создается на перспективу, но закон должен действовать сегодня, он не может быть оторванным от жизни. И хотим мы того или нет, надо признать: экологическое законодательство, не говоря о перспективах, сегодня в массе не соответствует реалиям нашей неоднозначной жизни.

УДК 351.713 : 347.511

Н.Л. Недодасва

**ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ  
ЩОДО ВІДШКОДУВАННЯ ЗБИТКІВ  
ПЛАТНИКАМ ПОДАТКІВ**

Розглянуто проблемні питання відповідальності Державної податкової служби України, надано пропозиції по удосконаленню законодавчого забезпечення та організаційних заходів щодо відшкодування збитків платникам податків.

Ключові слова: *майнова відповідальність, платники податків, податкова служба, збитки, джерело відшкодування, законодавче забезпечення.*

Рассмотрены проблемные вопросы ответственности Государственной налоговой службы Украины, приведены предложения по усовершенствованию законодательного обеспечения и организационных подходов к возмещению убытков плательщикам налогов.

Ключевые слова: *имущественная ответственность, плательщики налогов, налоговая служба, ущерб, источник возмещения, законодательное обеспечение.*

Problematic aspects of the responsibility of the State Tax Service of Ukraine, presented proposals for improvement of legislation and organizational approaches to damages taxpayers.

Key words: *the liability, taxpayers, the tax office, the damage, the source of reimbursement, legislative support.*

**Постановка проблеми.** Законодавча база України передбачає владно - примусовий характер податкових правовідносин. Механізм примусу в сфері податкової діяльності з акумуляції податків та інших обов'язкових платежів можна визначити як закріплену законом суку-

пність дій та способів впливу владного суб'єкта на іншого учасника правовідносин зі сплати податків з метою забезпечення невідворотності їх сплати та захисту фіскального інтересу держави. З іншого боку повинен бути і законодавче закріплений адекватний механізм захисту прав платників податків. Але, як правомірно підкреслюють науковці, закріпленні у чинному законодавстві принципи оподаткування мають частково декларативний характер і не знайшли свого повного відображення у податкових правовідносинах. Особливим елементом податкових правовідносин є правовий статус Державної податкової служби України (ДПС) та її відповідальність. Значення відповідальності ДПС вже давно підкреслюється у літературі, і останнім часом інститут відповідальності став розглядатися не тільки як стримуючий фактор, а як основна засада функціонування. Податкові органи відповідають перед позивачем у межах цивільного права, тобто у повному обсязі, їх працівники відповідають уже в межах адміністративного або трудового законодавства, де випадки повного відшкодування збитків є швидше винятком. Викладене, без сумніву, підтверджує важливість дослідження та удосконалення правових, фінансових та організаційних аспектів відповідальності органів Державної податкової служби України.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Окремі питання щодо відповідальності податкових органів перед платниками податків та державою знайшли своє відображення в наукових працях О.Бандурки, П.Мельника, Д.Мулявки, М.Кучерявенка та ін. авторів. Аналіз наукових джерел та матеріалів практики розгляду скарг дозволяють окреслити найбільш типові ситуації порушення прав платників податків: платник сплачує поточні платежі, а податковий орган направляє ці суми на погашення податкового боргу, або не списує податковий борг платника, який відповідно до законодавства мав бути списаний; при здійсненні перевірки податкові інспектори не визнають частину валових витрат платника і в результаті цього зменшують суму його збитків, або зменшують негативне значення декларацій по ПДВ; платник представляє уточнюючі розрахунки, але вони не визнаються податковим органом<sup>1</sup>. Законодавчі акти, що регулюють правовідношення платників податків з контролюючими органами лише у загальному вигляді регламентують відповідальність податкової служби та її посадових осіб за відшкодування збитків з посиланням на цивільне та

---

<sup>1</sup> Єфанова З.Т. Оскарження податкових рішень-повідомлень в адміністративному порядку/ Єфанова Т.А. //Юридичний журнал. - 2009. - № 8. - С. 56-59.

адміністративне законодавство України взагалі. Не зважаючи на те що ці проблеми неодноразово висвітлювалися у юридичній та економічних джерелах, в Україні ще не розроблена чітка концепція захисту прав платників податків та відповідальності податкових органів.

**Мета дослідження:** проаналізувати проблемні питання відповідальності податкових органів щодо відшкодування збитків платникам податків, навести світовий досвід та пропозиції щодо персональної відповідальності посадових осіб ДПС і джерел відшкодування збитків податковими органами.

**Виклад основного матеріалу.** У загальному вигляді відповідальність ДПС необхідно розглядати як гарантію належного виконання нею своїх обов'язків та конкретних владних повноважень. Зазначимо, що в юридичній літературі відповідальність розглядається, в першу чергу, саме як іманентна, атрибутивна властивість обов'язку і одночасно характеризується як стан примушення до виконання обов'язку. Іншими словами, в саме поняття обов'язку відповідальність входить через примус, без якого не може бути відповідальності і не може бути виконання обов'язку. О. Бандурка правомірно підкреслює, що першочерговим завданням удосконалення юридичної відповідальності органів державної податкової служби має бути чітке законодавче розмежування відповідальності органу цієї служби і відповідальності посадових та службових осіб цього органу<sup>1</sup>.

Найбільш слід підкреслити, що відповідальність перед платниками податків податкові органи несуть у межах інституту цивільного права. Цей вид відповідальності має деякі особливості порівняно з адміністративною, дисциплінарною та кримінальною відповідальністю. Норми цивільного права передбачають лише заходи майнового характеру, таким чином можна говорити про кілька функцій цивільно-правової (майнової) відповідальності податкової служби. Значення відповідальності властива превентивна функція. Вона полягає у тому, що стягнення з органу державної податкової служби шкоди, заподіяної в результаті його протиправного рішення, дії або бездіяльності, на користь постраждалої фізичної або юридичної особи становить досить відчутну санкцію. Виплачуючи певну суму, орган державної податкової служби позбавляється частини свого майна, не отримуючи при цьому взамін матеріального еквіваленту. Таким чи-

<sup>1</sup> Бандурко О.О. Управління Державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти. - Харків: вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2005. - С 11.

ном, проявляється одночасно репресивна (каральна) та превентивна функція майнової відповідальності.

Працівники ДПС, чії дії спричинили збитки платникам або державі, несуть у головному відповідальність у межах адміністративного та трудового права, де діє презумпція невинності працівника і відшкодування збитків настає в обмеженому обсязі, поширене коло питань щодо відповідальності посадових осіб податкової служби відображено у КУпАП. Адміністративна відповідальність передбачає стягнення у вигляді штрафу, який спрямовується у державний бюджет, але жодного висловлювання щодо відшкодування збитків платникам податків саме за рахунок особистих коштів посадових осіб ДПС немає. Відповідальність працівників органів ДПС виникає і в межах службово-трудових правовідносин. Законом України "Про державну службу" запроваджується система заходів, направлених на підвищення виконавчої та службової дисципліни серед службових і посадових осіб органів ДПС та інших державних установ, що мають відношення до галузі оподаткування. Але, як свідчить практика, цих дій явно не достатньо, часто, намагаючись забезпечити фінансові інтереси держави та виконати планові показники з надходження доходів до бюджетної системи, працівники податкових органів перевищують службові повноваження. Типовими є факти накладання надлишкових штрафних санкцій, незаконне притягнення до адміністративної відповідальності платників податків. Ст. 109 Податкового кодексу України<sup>2</sup> передбачає що під податковими правопорушеннями розуміються протиправні діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів а також посадових осіб контролюючих органів, вчинення ними порушень тягне за собою відповідальність, передбачену законами України. Але вже ст.110 Кодексу до осіб, які притягаються до відповідальності відносить тільки платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб. Щоб уникнути такої ситуації, варто акцентувати увагу перш за все на персональній відповідальності посадових осіб органів ДПС України.

Практика свідчить, що найбільше від порушень чинного законодавства у сфері адміністративного управління зазнають збитків підприємницькі структури. Звідси і збільшення кількості їх позовів

---

<sup>1</sup> Кодекс України про адміністративні правопорушення. - Харків.: ТОВ "Одісей", 2011. - 248 с.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України від 12.12.2010 (зі змінами та доповненнями). - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua

до різних державних установ, включаючи податкові органи, про відшкодування матеріальної і моральної шкоди. На думку автора, повинна бути персональна відповідальність посадових осіб органів ДПС перед платниками податків за заподіянні збитки і вона повинна бути прописана саме у податковому законодавстві. На сьогодні законодавство з оподаткування не встановлює конкретних видів відповідальності посадових осіб за неправомірними дії чи бездіяльність, а лише містить посилення на чинне законодавство України.

З метою посилення ролі майнової відповідальності державної податкової служби необхідно посилити ще одну функцію зазначеного виду відповідальності - інформативну, спрямовану на всебічне та повне висвітлення фактів накладення на органи податкової служби майнових санкцій. За допомогою зазначеної функції можна і більш об'єктивно викривати ті аспекти роботи податкової служби, у межах яких порушено режим законності, виникають суперечки між платниками податків та органами податкової служби. Можливо враховувати світовий досвід, так, наприклад, у Росії з метою вдосконалення процедур взаємодії податкових органів і платників податків затверджено Єдиний стандарт обслуговування платників податків. У Єдиному стандарті зазначено всі види можливих процедур взаємодії та послуг, що надаються податковими органами платникам податків, визначено терміни та форми їх надання, перераховано конкретні нормативні акти, що передбачають надання таких послуг. Практика податкового адміністрування у країнах ЄС за останні десять років демонструє значні успіхи у створенні рівноправних відносин між фіскальними органами та платниками податків. Окрім розробки новітніх методів адміністрування податків, значна увага приділяється роз'ясненню платникам їхніх прав та створенню механізмів, які забезпечують їх реалізацію у повному обсязі. Реалізація державної політики у сфері оподаткування, яка спрямована на відкритість та прозорість, виражена не тільки у формалізованих документах. Вона також знайшла відображення в інституціональному аспекті у вигляді апеляційних офісів. Серед підходів до формування документа, який відображає узагальнені положення стосовно прав платників, слід згадати "Біль про права платників податків", розроблений і прийнятий у США, Канаді та деяких інших країнах. Загалом 41 країна світу має законодавчі або нормативні акти, де формалізовано узагальнені права платників податків<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Кузнецов К. Податковий кодекс - недосяжна мрія / Економічна правда від 26.10.2009. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua>.

За оцінками міжнародних організацій, відносини між платниками податків та податковими органами України є надмірно бюрократизованими та непрозорими. Існуючі механізми державного управління в цій сфері зменшують ефективність процесу сплати податків та знижують рівень національної податкової конкуренції. Про складність та суперечливість захисту прав платників податків свідчить статистика щодо кількості податкових спорів, вирішених у судах за результатами звернень органів державної податкової служби та на вимогу платників податків. У цілому з усіх категорій справ, розглянутих у 2010 р., на користь органів ДПС вирішено 109 тис. справ на суму 35,9 млрд. грн., що становить практично 96,3% від загальної кількості справ та 79,4% від суми розглянутих судами справ<sup>1</sup>.

З прийняттям Податкового кодексу України права платників податків та відповідальність податкових органів деяким чином стали більш визначеними та конкретними, але кількість прав податкових органів у значній мірі перевищує права платників, про що свідчать норми ст. 17 та ст. 20 ПКУ, більшість його норм присвячується саме обов'язкам платників податків і повноваженням державних контролюючих органів. Права суб'єктів підприємницької діяльності не систематизовані, і, головне, відсутній механізм їх реалізації.

Ст. 21 ПКУ передбачає, що збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Аналогічна норма щодо відповідальності за завдані збитки посадовою чи службовою особою податкової міліції за рахунок держави відображена і у ст. 25 Закону України "Про державну податкову службу".

Питання про те, за рахунок яких коштів має бути здійснено відшкодування збитків платникам податків, завданих незаконними діями органів ДПС, є досить принциповим. На думку автора, підхід законодавця щодо відшкодування збитків за рахунок коштів державного бюджету дещо "розмиває" матеріальну відповідальність органу державної податкової служби, не дозволяє повною мірою реалізувати її функції. Більш вдалим слід визнати підхід, коли б майнові санкції стягувалися безпосередньо з рахунку конкретного органу податкової служби. При такому підході відповідальність локалізується у межах відповідної системи органів і не переноситься на державу. Найбільш проблемною є ситуація, що відшкодуванню підлягають не тільки

---

<sup>1</sup> Вісник податкової служби України. - 2011. - №1. - січень. - С. 10.

фактичні збитки, а й не одержані доходи. Збитки можуть бути двох видів: реальний збиток – витрати, які юридична чи фізична особа зробила, або повинна буде зробити для відновлення порушеного права та майна; упущена вигода – неотримані доходи, які ця особа одержала б при звичайних умовах цивільного обороту, якби його право не було порушене.

Слід зазначити, що довести факт виникнення збитків, а особливо упущеної вигоди та обґрунтувати їх розмір вкрай проблематично. Так, якщо підприємство внаслідок незаконної дії податкового органу не змогло вчасно розплатитися з контрагентами, це не є збитками через відсутність його витрат. Зазвичай дуже важко довести збитки у вигляді втраченої вигоди, так як потрібно обґрунтувати, що ті чи інші доходи платник податків неодмінно отримав би, якби не дії податкових органів і те, що платник податків зробив усе від нього залежне, щоб збитки мінімізувати. Наприклад, якщо збитки спричинені відсутністю коштів на рахунку внаслідок їх списання податковим органом, платник податків повинен довести що робив різні дії з пошуку інших джерел. Складнощі при доказі причино-наслідкового зв'язку між незаконними діями податкових органів й збитками платника податків є основною підставою для відмови у задоволенні позовних вимог про відшкодування збитків. При цьому слід зазначити, що ряд скарг платників податків зовсім не розглядається як у адміністративному, так і у судовому порядку оскарження. По перше, не можливо оскаржити акт, який складається за результатами перевірки податкового органу на підставі того, що акти перевірки лише підтверджують факт перевірки, однак не містять вказівки про застосування санкцій до платників, не є рішеннями суб'єкта владних повноважень, отже, не породжують правовідносин, які можуть бути предметом суперечки та підлягають судовому захисту. По друге, не можливо оскаржити дії органу податкової служби у вигляді вказівок платникові. Суд вважає, що такі дії не породжують, не змінюють і не припиняють жодних прав і обов'язків платника, не носять імперативного характеру, тому оскаржитися не можуть (рішення ВАС України від 10.06.2010р. № К-22200/07)<sup>1</sup>. Особливо слід підкреслити, що податкове законодавство не встановлює процедури пред'явлення вимог про відшкодування збитків, тому такі вимоги повинні пред'являтися в порядку, передбаченому цивільним

<sup>1</sup> Мулявка Д. Практика розгляду скарг платників податків в органах ДПС України // Збірник наукових праць Національної академії ДПС України. – Ірпінь, 2010. – № 4. – С. 160-168.

законодавством. Однак податкові органи не володіють ні джерелом відшкодування збитків, ні відповідної компетенцією. Тому навіть у разі визнання податковим органом вимог платника податків, відшкодування йому збитків можливо тільки з Державного бюджету України. Таким чином, відповідальність за порушення прав платників податків лише умовно можна вважати відповідальністю податкових органів.

У публікаціях існує думка щодо створення у складі Державного бюджету України спеціального фонду для відшкодування збитків, спричинених платнику податків неправомірними діями контролюючих органів та їх службових осіб<sup>1</sup>. Аналогічні пропозиції наводились і у ряді законопроектів, поданих на розгляд у ВРУ. Запровадження даного підходу призведе до підвищення навантаження на бюджет, крім того такі витрати носять непередбачений характер, таким чином, майже неможливо забезпечити їх обґрунтування.

На думку автора, альтернативним напрямком може бути відшкодування збитків, заподіяних органами ДПС, за рахунок зменшення податкового боргу платників при його наявності, або взаємозаліку по наступним податковим надходженням платників податків, що потребує розробки детального механізму заліку платежів, переліку податків та граничних строків взаємозаліків. Платник податків повинен мати право самостійно визначити податок з переліку можливих за рахунок якого буде погашено збитки, завдані неправомірними діями податкової служби. Сума податку, що підлягає перерахуванню до Державного бюджету України у такому разі буде визначатися як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою відшкодування збитків. При позитивному значенні суми, така сума підлягає сплаті до бюджету у встановлені строки, при від'ємному значенні суми, така сума може враховуватися у зменшення суми податкового зобов'язання наступних звітних періодів.

**Висновки.** Таким чином, законодавче забезпечення та організаційні заходи щодо відповідальності органів ДПС потребують удосконалення. Головна проблема при цьому полягає у наступних питаннях: як відокремити відповідальність ДПС та її окремих посадових осіб, за рахунок яких джерел здійснювати відшкодування збитків платникам податків, у якій формі зазначені органи та їх посадові особи притягаються до відповідальності. У наукових джерелах ще недостатньо

---

<sup>1</sup> Прядко Д. Платнику потрібен статус /Юридичний журнал. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.Justinian.com.ua>



уваги приділено відшкодуванню реальних збитків та упущеної вигоди платників податків внаслідок дій податкових органів.

У зв'язку з тим, що на практиці все частіше виникають питання притягнення до матеріальної відповідальності податкових органів за збитки, спричинені неправомірними діями їх працівників, набуває актуальності питання перегляду правового регулювання особистої матеріальної відповідальності посадових осіб ДПС. Якщо неможливо встановити конкретно вину особу, збитки, завдані неправомірними діями органів державної податкової служби, доцільно відшкодовувати безпосередньо з рахунку конкретного органу податкової служби, альтернативним напрямком може бути відшкодування збитків за рахунок погашення податкового боргу платників при його наявності, або взаємозаліку по наступним податковим надходженням.

УДК 343.359.2

В.С. Кошеєвський

**СУБ'ЄКТ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ СТРАХОВИХ  
ВНЕСКІВ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ  
ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ**

У статті проведено аналіз ознак суб'єкта ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Визначено коло осіб які можуть виступати в якості суб'єкта злочину передбаченого ст. 212-1 КК України.

Ключові слова: *ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, суб'єкт, вік, осудність, службова особа, фізична особа.*

В статтю проаналізовано признаки субъекта уклонения от уплаты страховых взносов общеобязательного пенсионного страхования. Определено круг лиц, которые могут выступать в качестве субъекта преступления предусмотренного ст. 212-1 УК Украины.

Ключевые слова: *уклонение от уплаты страховых взносов общеобязательного пенсионного страхования, субъект, возраст, вменяемость, службовое лицо, физическое лицо.*

In this article the characteristics of the subject evasion of compulsory pension insurance premiums is analyzed. Defined group of persons who can commit a crime provided for in article 212-1 of the Criminal Code of Ukraine.

Key words: *evasion of compulsory pension insurance premiums, subject of crime, age, sanity, officer, an individual.*