

**ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ПИТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПОСАДОВИХ ОСІБ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ
ЯК ВАЖІЛЬ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОЦЕДУРИ
АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ**

Статтю присвячено питанням впровадження дієвого механізму відповідальності посадових осіб контролюючих органів, які уповноважені розглядати скарги платників податків і виносити ухвалу за результатами такого розгляду в межах процедури досудового вирішення податкових спорів. Автором висвітлено недостатність простого декларування введення такої відповідальності, а також вказано на необхідність розмежування відповідальності посадових осіб, які ухвалюють податкові рішення, і посадових осіб, які беруть участь у процедурі їх оскарження. Запропоновано низку змін до Податкового кодексу, які мають стати важелем підвищення ефективності процедури адміністративного оскарження.

Ключові слова: податкові спори, досудовий розгляд податкових спорів, процедура адміністративного оскарження, відповідальність посадових осіб контролюючих органів.

Статья посвящена вопросам внедрения действенного механизма ответственности должностных лиц контролирующих органов, которые уполномочены рассматривать жалобы налогоплательщиков и принимать по результатам такого рассмотрения решения в рамках процедуры досудебного разрешения налоговых споров. Автором отображена недостаточность простого декларирования введения такой ответственности, а также обозначена необходимость разграничения ответственности должностных лиц, принимающих налоговые решения, и должностных лиц, принимающих участие в процедуре их обжалования. Предложен ряд изменений в Налоговом кодексе, которые должны стать рычагом повышения эффективности процедуры административного обжалования.

Ключевые слова: налоговые споры, досудебное рассмотрение налоговых споров, процедура административного обжалования, ответственность должностных лиц контролирующих органов.

The article is devoted to issues of introduction of an effective mechanism of responsibility of officials of controlling bodies, which are authorized to consider complaints of taxpayers and to take a decision within the procedure of pre-trial settlement of tax disputes. The author highlights the lack of a simple declaration of the imposition of such liability, and also points out the need to differentiate the responsibility of officials who make tax decisions and officials involved in the procedure for their appeal. A number of amendments have been proposed to the Tax Code, which should become the leverage of increasing the effectiveness of the administrative appeal procedure.

Key words: tax disputes, pre-trial settlement of tax disputes, administrative appeal procedure, responsibility of officials of controlling bodies.

Вступ. Одним із ключових питань щодо впровадження податкової реформи, задекларованої Україною на шляху до гармонізації законодавства з європейськими стандартами, є підвищення ефективності процедури адміністративного оскарження як досудового порядку розгляду податкових спорів.

Постановка завдання. Метою статті є здійснення аналізу сучасного стану щодо декларування персональної відповідальності посадових осіб податкових органів, а також розроблення пропозицій щодо впровадження дієвого механізму застосування такої відповідальності з метою підвищення якості процедури розгляду скарг платників податків.

Результати дослідження. У світлі подій в Україні, пов'язаних із проведенням податкової реформи і вдосконаленням податкового законодавства, актуальним залишається питання щодо попередження виникнення податкових спорів, а також – розроблення ефективної процедури їх врегулювання. Враховуючи досвід інших країн, потрібно зауважити, що, крім судового розгляду податкових спорів, дієвими можуть бути ті чи інші шляхи позасудового їх вирішення.

Не можна не зазначити, що в Україні здійснюються спроби запровадити альтернативні способи позасудового врегулювання спорів, однак основною офіційно закріпленою процедурою залишається порядок адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, який, своєю чергою, є недостатньо ефективним і містить формалізований підхід до розгляду скарг.

Так, відповідно до п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або ухвалив будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення. Водночас, як відомо, відповідно до п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України, процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [1].

Автором статті досліджувалися питання адміністративно-правового регулювання в Україні процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів і зверталася увага на їх низьку результативність, водночас виділялися і рекомендації щодо його вдосконалення.

У статті розкрито один із можливих важелів впливу на якість і результативність досудового порядку вирішення спору згідно з наявною процедурою, а саме: втілення в життя інституту персональної відповідальності посадових осіб контролюючого органу – як тих, хто ухвалює рішення, що оскаржується, так і тих, хто ухвалює рішення про відмову в задоволенні скарги в межах процедури оскарження до вищого органу.

Варто зазначити, що питання відповідальності посадових осіб державних органів загалом і органів Державної фіскальної служби (далі – ДФС) зокрема останні півтора роки активно обговорювалися в суспільстві. За результатами фіксування проблематики було сформовано низку пропозицій щодо вдосконалення адміністративно-правового регулювання такої відповідальності, які враховано законодавцем.

Тобто на законодавчому рівні сьогодні закріплено відповідальність посадових осіб контролюючого органу за шкоду, заподіяну платникові податку внаслідок ухвалення неправомірного рішення. Однак правозастосовчої практики втілення таких приписів у життя фактично не існує.

Для з'ясування й аналізу норм чинного законодавства, які регулюють питання відповідальності посадових осіб, варто звернутися, передусім, до керівних нормативно-правових актів: Податкового кодексу України та Закону України «Про державну службу» [2].

Так, згідно з п. 21.2 ст. 21 Податкового кодексу України, за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові (службові) особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. П.п. 21.2.1 уточнено: «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». Навіть більше, законодавцем закріплено, що повторне протягом останніх дванадцяти місяців ухвалення неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка ухвалила таке рішення, є підставою для застосування до неї дисциплінарного стягнення передбаченим законом порядком.

Тобто зазначене положення Податкового кодексу України відсилає до р. VIII Закону України «Про державну службу», яким регулюється порядок і підстави дисциплінарної відповідальності всіх державних службовців загалом, зокрема й посадових осіб контролюючих органів. Положеннями вказаного розділу передбачаються різні види дисциплінарних стягнень, зокрема і звільнення державного службовця.

Також Податковим кодексом України (п. 21.3 ст. 21) прямо задекларовано, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, компенсується за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

Цьому пункту кореспондує і ст. 80 Закону України «Про державну службу», в якій закріплено, що матеріальна та моральна шкода, заподіяна фізичним і юридичним особам незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю державних службовців під час здійснення ними своїх повноважень, компенсується за рахунок держави.

Ч. 2 ст. 80 Закону України «Про державну службу» визначено, що держава в особі суб'єкта призначення має право зворотної вимоги (регресу) до державного службовця, який заподіяв шкоду в розмірі та порядку, визначених законом. Але водночас у разі застосування такої зворотної вимоги державний службовець несе матеріальну відповідальність тільки за шкоду, умисно заподіяну його протиправними діями або бездіяльністю [2].

Цікаво зазначити, що встановлення факту умислу в діях/бездіяльності посадової особи є важливим лише щодо питань регресної вимоги до неї з боку держави, тому що, відповідно до ст. ст. 1173, 1174 Цивільного кодексу України, шкода, завдана фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування під час здійснення нею своїх повноважень, відшкодовується державою, Автономною Республікою Крим або органом місцевого самоврядування незалежно від вини цієї особи [3].

Отже, аналізуючи норми чинного законодавства України, які регулюють відповідальність посадових осіб контролюючих органів, можна стверджувати, що формально підстави є визначеними. Однак на практиці випадки притягнення конкретних посадових осіб до відповідальності за їхні неправомірні дії/бездіяльність залишаються поодинокими.

Зокрема, підстави для притягнення посадових осіб до відповідальності хоча і встановлені законодавцем, але є занадто узагальненими. Відсутній реальний і детальний механізм застосування такої відповідальності. Зокрема, не визначено, як можна визначити шкоду, спричинену діями посадової особи, які критерії її визначення, який чіткий порядок стягнення матеріальної шкоди: шляхом утримання із заробітної плати, накладенням штрафу (штрафних санкцій), звернення стягнення на майно тощо.

Тобто декларативний принцип існування персональної відповідальності посадової особи за ухвалення неправомірних рішень нівелює його існування й унеможливує застосування на практиці.

Для посадових осіб контролюючих органів було б доцільним прописати окремий детальний механізм притягнення до відповідальності за ухвалення неправомірних рішень з урахуванням специфіки їхньої діяльності та щодо того, які саме рішення завдали шкоду платникам податків.

Так, хотілося б звернути увагу на те, що існує необхідність чіткого розмежування відповідальності за підписання акта перевірки й ухвалення на його підставі податкових повідомлень-рішень і відповідальності за ухвалення рішень за результатами розгляду скарг платників податків.

Адже тоді і посадові особи відділів розгляду апеляцій (скарги) будуть розуміти, що їхні рішення про задоволення чи незадоволення скарги платника податків не є суто формальними та просто додатковою ланкою в процесі оскарження таких рішень, а мають ухвалюватися виважено та відповідально.

Варто звернути увагу на те, що питанням вдосконалення адміністративно-правового врегулювання механізму відповідальності посадових осіб контролюючих органів зацікавилися не лише самі платники податків, а і представники судової системи України.

Так, наприклад, у своїй спільній статті голова Вищого адміністративного суду України О.М. Нечитайло та радник голови Вищого адміністративного суду України А.О. Паляничко зазначають, що «<...> серед іншого, проблемою для практичного застосування норм щодо майнової та дисциплінарної відповідальності фіскалів здається надмірна загальність відповідних законодавчих приписів. З одного боку, така ситуація зменшує ймовірність того, що певнене правомірне діяння контролюючого органу чи його посадової особи залишиться безкарним. З іншого – платникам податків важче обґрунтувати наявність протиправної поведінки з боку держави чи її службовців та наслідків такої поведінки саме в конкретній життєвій ситуації». Автори статті також звертають увагу на те, що важливо зробити процедури та правила відповідальності контролюючих органів і їх посадових осіб зрозумілішими та зручнішими для застосування за ініціативою платників податків, прив'язавши зміст норм до найбільш поширених порушень з боку суб'єктів владних повноважень [4].

Необхідно зазначити, що автори не просто визначають проблематику, а й пропонують конкретні дії щодо її вирішення, зокрема, напрями адміністративно-правового врегулювання.

Так, пропонується визначити перелік збитків (шкоди), які можуть та повинні бути відшкодовані посадовими особами контролюючого органу з метою спрощення процесу доказування в суді. Також одним із необхідних кроків є запровадження додаткових складів дисциплінарних проступків для службовців органів ДФС, які врахують специфіку рішень, які ними ухвалюються. Третім напрямом, на думку авторів, є запровадження спеціальних штрафів і визначення їхніх конкретних розмірів із метою більш реальної можливості притягнення винних осіб до відповідальності.

Варто зауважити, що, окрім опису проблематичних питань, у статті містяться пропозиції щодо внесення змін до чинного законодавства України з визначенням розмірів штрафних санкцій і відшкодувань.

Погоджуючись із зазначеним, варто додати, що одним із суттєвих кроків вдосконалення адміністративно-правового регулювання відповідальності посадових осіб контролюючих органів може стати і розмежування відповідальності службовців, які розглядають скарги платників податків, тобто ухвалюють рішення за результатами процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів.

Адже сьогодні досудовий порядок розгляду податкових спорів в Україні практично не працює, здебільшого скарги платників податків залишаються без задоволення.

Якщо ж посадова особа, яка розглядає скаргу платника податків на рішення контролюючого органу, буде розуміти й знати, що в разі її необ'єктивного і всебічного розгляду вона нестиме персональну відповідальність, така особа буде дійсно розглядати скарги як незалежна сторона.

З урахуванням вищезазначеного, пропонується до пропозицій, сформованих О.М. Нечитайлом і А.О. Паляничком у статті, додати такі.

Доповнити Податковий кодекс ст. 56–1 такого змісту:

«56–1. Відповідальність посадових осіб контролюючого органу, які ухвалюють рішення щодо розгляду скарг платників податків згідно зі ст. 56 цього Кодексу.

56–1.1. За невиконання та/або неналежне виконання своїх обов'язків посадові (службові) особи контролюючих органів несуть відповідальність, передбачену цією статтею та чинним законодавством України.

56–1.2. За ухвалення неправомірного рішення за результатами розгляду скарг посадова (службова) особа контролюючого органу, яка ухвалила таке рішення, а також її безпосередній керівник несуть солідарну відповідальність із посадовими (службовими) особами, які ухвалили неправомірне рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків.

56–1.3. Ухвалення посадовою (службовою) особою контролюючого органу незаконного рішення про відмову в задоволенні скарги платника податків на рішення, яким останньому було безпідставно визначено суму грошового зобов'язання, якщо таке рішення не відповідало обов'язковому для контролюючого органу висновку про застосування норми права найвищої судової інстанції України, призводить до накладення штрафу на відповідну посадову (службову) особу в розмірі 1% від суми грошового зобов'язання, визнаного протиправним та/або скасованого судом, але не менше 170 гривень і не більше половини розміру посадового окладу відповідної посадової (службової) особи.

Ті самі діяння, вчинені повторно протягом календарного року, призводять до накладення штрафу в подвійному розмірі.

56–1.4. Застосування штрафу, передбаченого п. 56–1.3 ст. 56–1 цього Кодексу, здійснюється керівником або заступниками керівника центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

та/або судом – у разі визнання протиправним у судовому порядку рішення про відмову в застосуванні відповідного штрафу або бездіяльності щодо неухвалення рішення про накладення відповідного штрафу.

Рішення уповноваженої особи про застосування штрафу, передбаченого цим пунктом, підлягає врученню (надісланню) особі, щодо якої ухвалено відповідне рішення, а також узгодженню за правилами, передбаченими для надіслання (вручення) й узгодження грошових зобов'язань.

Посадова (службова) особа контролюючого органу має право оскаржити рішення про застосування до неї встановлених цим пунктом штрафів порядком адміністративного оскарження або в суді порядком, передбаченим для оскарження податкових повідомлень-рішень.

56–1.5. Платник податків має право подати клопотання про застосування штрафів, передбачених цим пунктом, до того органу, до якого належить посадова особа, уповноважена на застосування відповідних штрафів.

Зазначене клопотання має бути розглянуто протягом десяти робочих днів від дня надходження такого клопотання.

56–1.6. Рішення про відмову в застосуванні штрафів, передбачених цим пунктом, або бездіяльність щодо неухвалення такого рішення протягом установлених строків, можуть бути оскаржені платником податків в адміністративному суді».

Отже, думки О.А. Паляничка й О.М. Нечитайла та їхні пропозиції щодо вдосконалення процедури адміністративного регулювання відповідальності посадових осіб можуть допомогти сформувати чіткий механізм притягнення винних посадових осіб до відповідальності.

Крім того, завдяки запропонованим у статті пропозиціям щодо виокремлення відповідальності посадових осіб контролюючого органу за неповний та/або необ'єктивний розгляд скарг платників податків під час процедури адміністративного оскарження й ухвалення протиправних рішень, такі посадові особи будуть розуміти, що досудове вирішення спору – це не просто формальність, яка задекларована законодавцем, а дієвий механізм вирішення податкових спорів у позасудовому порядку. У разі неналежного виконання своїх зобов'язань щодо об'єктивного розгляду скарг посадова особа солідарно відповідає перед платником податків за завдану йому шкоду.

Лише коли існуватиме прозорий механізм і чіткі правила притягнення посадових осіб до відповідальності, задекларовані положення зможуть бути втілені на практиці, а значить – стати ефективним важелем у процедурі виваженого підходу посадових осіб контролюючого органу до ухвалення рішень, зокрема й щодо позасудового вирішення податкових спорів.

Висновки. У результаті проведеного дослідження можна констатувати, що одного декларування відповідальності посадових осіб недостатньо для ефективної правореалізації зазначених положень. Важливе детальне визначення механізму застосування відповідальності до посадових осіб, а також – розмежування відповідальності посадових осіб контролюючих органів, які ухвалюють спірні рішення, і посадових осіб, які беруть участь у розгляді скарг на такі рішення.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
2. Про державну службу : Закон України від 10 грудня 2015 р. № 889–VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-19>.
3. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
4. Нечитайло О.М., Поляничко А.О. Відповідальність фіскалів : формальність чи ефективний механізм? / О.М. Нечитайло, А.О. Поляничко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://jurliga.ligazakon.ua/news/2017/3/22/157727.htm>.