

УДК 340.15

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2022.3.14>

Россіхіна Г. В.,

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри державно-правових дисциплін
Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна

Россіхін В. В.,

доктор юридичних наук, професор,
Заслужений працівник освіти України,
проректор з інноваційно-корпоративної роботи та адміністрування
Харківського національного університету радіоелектроніки

Гусейнов Ільгар Вугар огли,

доктор філософії в галузі права,
старший науковий співробітник
Науково-дослідного інституту публічного права

Надобко С. В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
декан факультету аудіовізуального мистецтва та заочного навчання
Харківської державної академії дизайну і мистецтв

ФІНАНСОВО-ПОДАТКОВИЙ НАГЛЯД ТА КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: ІСТОРИКО-ПРАВОВІ МОДЕЛІ ТА ПРАОБРАЗИ

Анотація. Наукова стаття присвячена дослідженню та комплексному аналізу фінансово-податковому контролю та нагляду в Україні з позицій історико-правових моделей та праобразів.

Зроблено висновок, що на рубежі ХХ століття здійснюється трансформація фінансово-податкової відповідальності шляхом її поділу на кримінальну та адміністративну, яка повинна була сприяти реалізації державних перетворень в політичному та ідеологічному контексті. Але, відсутність бажаних результатів та недостатність арсеналу правових норм перетворили інститут відповідальності в руках радянської системи у засіб партійної політики. Виходячи з того, що органи та їх посадові і службові особи не несли жодної відповідальності перед своїми громадянами, то їм надавалося право вчиняти будь-які дії направлені на укріплення радянської влади та системи, а населення сприймало такі дії як такі, що є повністю легітимними у відповідності до діючих правових норм. Платник податків вважався повністю буржуазним елементом та піддавався особливому контролю та переслідуванню. Відсутність протягом тривалого періоду адміністративного законодавства було пов'язано низьким рівнем юридичної техніки, систематизації правових норм та універсальністю норм кримінального законодавства, які підлягали довільному тлумаченню. Аналіз архівних даних свідчить, що величезну роль у процесі встановлення інституту дисциплінарної відповідальності по відношенню до службових та посадових осіб за порушення в сфері реалізації державної податкової політики, відіграли саме численні скарги платників податків на їх бездіяльність, беззаконня та безкінечні зловживання, хоча на законодавчому рівні такий вид відповідальності і був відсутнім.

Констатовано, що жорсткий характер відповідальності за порушення в сфері оподаткування не залежно від хронологічних рамок пов'язано, в першу чергу, із постійним дефіцитом бюджетних коштів та повним ігноруванням будь-яких буржуазних принципів на зразок презумпції невинуватості, виходячи навіть не з їх правової природи, а через походження із буржуазних держав.

Ключові слова: фінансово-правові норми, податки, фінанси, фінансово-правова політика, правореалізаційні механізми, реалізація фінансових правовідносин.

Rossikhina H. V., Rossikhin V. V., Huseynov Ilhar Vuhar ohly, Nadobko S. V. Financial and tax supervision and control in Ukraine: historical legal models and examples

Abstract. The scientific article is devoted to research and comprehensive analysis of financial and tax control and supervision in Ukraine from the standpoint of historical and legal models and archetypes.

It was concluded that at the turn of the 20th century, the transformation of financial and tax responsibility was carried out by dividing it into criminal and administrative, which was supposed to contribute to the implementation of state transformations in the political and ideological context. However, the lack of desired results and the inadequacy of the arsenal of legal norms turned the institution of responsibility in the hands of the Soviet system into a means of party politics. Based on the fact that the bodies and their officials and employees did not bear any responsibility to their citizens, they were given the right to take any actions aimed at strengthening the Soviet power and system, and the population perceived such actions as completely legitimate in compliance with current legal norms. The tax payer was considered a completely bourgeois element and was subject to special control and persecution. The absence of administrative legislation for a long period was due to the low level of legal technique, the systematization of legal norms and the universality of the norms of criminal legislation, which were subject to arbitrary interpretation. The analysis of archival data shows that a huge role in the process of establishing the institution of disciplinary responsibility in relation to officials and officials for violations in the field of implementation of state tax policy was played by the numerous complaints of taxpayers about their inactivity, lawlessness and endless abuses, although at the legislative level such there was no kind of responsibility.

It was established that the strict nature of responsibility for violations in the field of taxation, regardless of the chronological framework, is primarily related to the constant deficit of budget funds and the complete disregard of any bourgeois principles such as the presumption of innocence, not even based on their legal nature. and because of their origin from bourgeois states.

Key words: *financial and legal norms, taxes, finance, financial and legal policy, legal enforcement mechanisms, implementation of financial legal relations.*

Постановка проблеми. Формування якісних відносин у сфері господарювання, різноманітність форм інституту власності, широке різноманіття демократичних прав і свобод людини і громадянина – все це вимагає від податкового регулювання тих шляхів та підходів, які будуть задовольняти не лише державні потреби, але й відповідати існуючим державно-суспільним відносинам. Примітно, що окремі перетворення у політико-правовому житті зумовили й соціальну переорієнтацію українського суспільства, адже на зміну детермінантам, які формувалися в умовах соціалістичного колективізму, прийшли ідеї та цінності характерні для сучасних соціальних та правових держав, які й зумовили перегляд концептуальних напрямків у визначенні сутності та змісту інституту оподаткування та підпорядкування його сучасним умовам державотворення, відтак виокремлення історико-правових моделей зазначених явищ потребує належного теоретико-прикладного пізнання.

Стан дослідження. В цілому дослідження податків, фінансів та фінансово-податкової системи, а також органів та установ, які прямо та опосередковано беруть участь у фінансово-податковій діяльності посідає чільне місце у наукових досліджень провідних вчених

таких як: В. С. Кульчицький, С. В. Надобко, В. В. Россіхін, Г. В. Россіхіна, О. Д. Святоцький, В. М. Юрченко, А. Є. Шевченко тощо. Але, дослідження присвячені фінансово-податковому контролю та нагляду в Україні з позицій історико-правових моделей та праобразів практично відсутні.

Внаслідок чого, **метою** даної статі є дослідження та комплексний аналіз фінансово-податкового контролю та нагляду в Україні з позицій історико-правових моделей та праобразів.

Виклад основного матеріалу. Загальновідомо, що будь-які державно-політичні та соціально-економічні перетворення та реформи стають наслідком реформування відповідної сфери законодавчих норм з метою їх оптимізації у відповідності до суспільно-державного життя. Відповідно, податкове законодавство в залежності від історико-правових хронологічних рамок також піддавалось зміні та реформуванню, особливо в частині системи оподаткування та податковій відповідальності. Наприклад, початок ХХ століття ознаменувався новим етапом становлення системи права в умовах зміни розвитку держави, її соціально-економічного курсу та проголошення диктатури пролетаріату. Започаткування нових податків у відповідності до нової

економічної політики сприяло диференціації економічних злочинів та широкому застосуванню заходів адміністративного примусу і не лише внаслідок державної політики, але й через важке матеріальне та соціальне становище переважної частини населення. Характеризуючи державну політику даного періоду не слід забувати, що для режиму було характерним формальне проголошення вільної торгівлі, можливість існування приватних підприємств, але держава надзвичайно жорстко контролювала дотримання законодавчих рамок широко застосовуючи норми кримінального та адміністративного права [1, с. 45–46].

Жорсткий характер відповідальності за порушення в сфері оподаткування не залежно від хронологічних рамок пов'язано, в першу чергу, із постійним дефіцитом бюджетних коштів та повним ігноруванням будь-яких буржуазних принципів на зразок презумпції невинуватості, виходячи навіть не з їх правової природи, а через походження із буржуазних держав. Фактично, влада ніколи не обмежувала себе відносно заходів юридичної відповідальності, а наявність тих чи інших нормативно-правових актів чи законодавчих норм, які б встановлювали міру відповідальності, її підстави – вважалися факультативними обставини у порівнянні із сталою практикою притягнення осіб до відповідальності.

Відсутність централізованого та універсального інституту податкового контролю на загальнодержавному рівні, на думку влади, повинно було компенсуватися за рахунок жорстких заходів відповідальності. Наприклад, в роки нової економічної політики влада навмисно застосовувала переважно непряме оподаткування, адже задля встановлення прямого оподаткування вкрай необхідним є наявність ефективного податкового контролю, який був відсутнім. Необхідність збільшення надходжень грошових коштів від оподаткування стало наслідком суттєвого збільшення податкових ставок прямих податків та введення додаткових акцизів, що беззаперечно стало наслідком приховування платниками податків власного фінансового стану та намагання уникнути надзвичайно величезні податкові зобов'язання [2, с. 69]. Досить яскраво дані обставини представлені І. І. Кучеровим, який зазначав, що приховування доходів населенням, нестабільність

норм податкового права та фактична відсутність інституту податкового обліку та контролю стали важливими причинами зростання правопорушень та злочинів у сфері оподаткування, які лише на початку ХХ століття склали близько 12–15% [3, с. 12–14].

Широка реалізація заходів відповідальності у сукупності із важким політичним та економічним становищем призвело до загострення відносин між державою та платником податків й широким поширенням правового нігілізму [4, с. 23]. В жорстких умовах державної політики влада застосовувала якісно-нові форми впливу актуалізуючи кримінальні репресії та податковий терор, що особливо гостро проявлялось на селі. На думку окремих дослідників, саме дані обставини стали причинами скорочення посівних площ, призупинення, а іноді й ліквідація окремих галузей економіки та появи соціальної напруженості між селом та містом. В кінцевому результаті, відсутність належного та структурованого законодавства, піднесення соціальної напруженості серед населення, стало наслідком того, що досить тривалий час панувала революційна правосвідомість, яка була уособленням головного джерела права, а все, що не було врегульованого за допомогою правових норм, визначалося за допомогою ідеології [5, с. 292].

Водночас, варто зазначити, що податкова політика початку ХХ століття в цілому відрізнялась крайніми радикальними підходами та набувала все більшого і більшого посилення, наприклад після Жовтневого перевороту на законодавчому рівні передбачалося, що близько 90% всіх доходів заможних верств населення має бути стягнуто на користь держави. В подальшому податкова політика, в контексті класової ідеології, будувалась таким чином, що платник податків вважався уособленням буржуазного індивідуума, можливо в даному аспекті й проявлялась жорстка політика відповідальності за порушення у сфері оподаткування, але її роль і значення не могли бути утримані в рамках якихось конкретних правових норм. При чому, широкого значення набувала не стільки конкретна правова норма, скільки її широке застосування, яке забезпечувалося внаслідок довільного тлумачення її змісту.

Першочергово, інститут податкової відповідальності характеризувався необмеженим

кримінально-репресивним характером, навіть в окремих законодавчих актах вказувалося, що без особливих процедур чи правил пролетаріат застосовує ті чи інші заходи впливу та насилля, але саме такий досвід й породжує певні правила [6, с. 344]. Таким чином, формування інституту відповідальності, в тому числі й податкової, здійснювалося у чіткій послідовності згідно існуючої ідеології. Найбільш довільно обов'язки платників податків та їх правовий статус трактувались в період «воєнного комунізму», коли фактично були відсутні будь-які розмежування між податками та примусовою конфіскацією майна у вигляді контрибуції чи конфіскації, а податкові санкції носили відверто класовий характер і нівелювали будь-якими правами та гарантіями людини і громадянина, що підтверджується численними архівними матеріалами та хроніками.

Не дивлячись на відносну невизначеність інституту податкової відповідальності на законодавчому рівні, влада застосовувала досить широкий спектр заходів впливу, де найбільш поширеними можна визначити конфіскацію та позбавлення волі [7, с. 160]. Відносно застосування такого заходу впливу як конфіскація, варто зазначити, що вона накладалася на осіб за результатами винесення постанови контрольно-податкової комісії у кількісному складу не менше трьох осіб, яка мала розглядати справи публічно та відкрито. Досить поширеним видом відповідальності можна вважати і штраф, але його застосування не відіграло особливого значення через те, що ототожнювалось із самим поняттям податок. Цікаво, що власне податок також досить часто уособлювався як міра відповідальності, наприклад у випадку коли сільська община не повідомить про осіб, які ухиляються від виконання своїх обов'язків, то вся земля буде оподаткуватись у подвійному розмірі [8, с. 288].

У сільській місцевості основним документом, який регулював питання визначення міри відповідальності та особливості її застосування був декрет від 11 січня 1919 року «Про розкладку між губерніями зернових хлібів і фуражу, що підлягають відчуженню в розпорядження держави», яким було визначено й податкову відповідальність. Наприклад, сільські власники, які не здали у встановлені

строки хлібофураж підлягали відповідальності у вигляді конфіскації всіх знайдених у них запасів, а до тих осіб, які таким заходам проявляли злісну непокору застосувались ще жорсткіші заходи у вигляді конфіскації всього належного їм майна та позбавлення волі за рішенням народного суду. Таким чином, даний нормативний акт також не розмежовує заходи адміністративної та кримінальної відповідальності, об'єднуючи їх у податкову відповідальність.

Інститут адміністративної відповідальності за порушення у сфері оподаткування протягом тривалого періоду був відсутнім, що було пов'язано переважанням розвитку кримінального законодавства та його досить детальною регламентацією, але податкові злочини не виділились ані на законодавчому, ані на науковому рівні. Науковий інтерес до проблематики пов'язаної із вчиненням злочинів у сфері оподаткування з'явився лише наприкінці ХХ століття внаслідок відродження податкових правовідносин після довготривалого соціалістичного застою.

Відносно політико-правової сутності інституту юридичної відповідальності у першій половині ХХ століття, то такого терміну на законодавчому рівні не існувало, а застосовувались такі категорії як «правові репресії», «покарання», «стягнення», зміст яких повністю заперечував такі принципи як невинуватості особи чи, взагалі, законності, вважаючи їх суто буржуазними ідеями. Основним завданням відповідальності був захист революційного правопорядку від буржуазного впливу, а тому основоположними принципами юридичної відповідальності проголошувались такі ідеї як революційна законність, класовість, а принцип винної відповідальності визначав порушників як «чужі елементи». Зазначені обставини свідчать про надзвичайну політизованість інституту податкової відповідальності, як наслідок за один і той самий проступок людина в залежності від свого соціального, майнового та іншого становища несла різну відповідальність, наприклад у 1919–1923 роках за порушення пов'язані із порушенням порядку справляння та сплати промислового податку серед усіх підприємств притягнених до відповідальності державні становили 3% , кооперативні 6%, решта – 91 % приватні підприємства [9].

Окрім відповідальності самих платників податків та осіб, які ухилялись від виконання податкових зобов'язань існували й суміжні види податкової відповідальності, зокрема відповідальність посадових осіб податкових органів. Водночас, законодавство першої половини ХХ століття не передбачало жодних норм присвячених будь-якій відповідальності державних органів чи їх посадових осіб за зловживання по відношенню до платників податків аби не дискредитувати державну владу в цілому, оскільки вважалося, що влада не може помилятися чи здійснювати незаконні дії. Дані обставини сприяли тому, що процедура притягнення платників податків до відповідальності залежала не від законодавчих норм, а від правосвідомості осіб, які вирішували питання про застосування заходів впливу чи притягнення їх до відповідальності. Але незважаючи на відсутність відповідальності службових та посадових осіб перед громадянина за свої дії, вона існувала перед державою за неналежне виконання заходів впливу в якості реалізації податкової політики, що викликало значні зловживання. Наприклад, за змістом кримінального законодавства першої половини ХХ століття окремі положення були присвячені службовим (посадовим) злочинам, але за відсутності конкретизації самого суб'єкта злочину, що дозволяло трактувати такі норми як завгодно.

Архівні матеріали свідчать, що кількість відповідальних посадових осіб за податкові правопорушення була надзвичайно великою, фактично, кожен ризикував бути притягнутий до кримінальної відповідальності за будь-який, навіть досить незначний проступок. Аналіз статистичної звітності свідчить, що найбільшу групу складали переважно безпартійні цивільні особи, які були прямо чи опосередковано пов'язані із податковою, фінансовою звітністю та документацією [10, с. 19]. Наприклад, із щомісячної звітності засуджених податковим відділом однієї із українських губерній випливає, що із 101 засудженого: за партійною приналежністю лише 5 були партійними; за родом занять відповідальні працівники 50%, землеволодільці 30%, решта – робітники, військові тощо; за рівнем освіти 72% із рівнем домашньої освіти, 19% неграмотні; за соціальним становищем 59 % землеволодільці, 1 % інтелігенція, робітники та ремісники 10 % [11].

Таким чином, відсутність освіти, безпартійність та приналежність посади до управлінської чи керівної сприяло вчиненню кримінального правопорушення та притягнення особи до відповідальності у суді. Аналіз архівних матеріалів однієї із губерній свідчить, що посадові особи, які вважалися винуватими у вчиненні злочинів у сфері оподаткування притягувались до відповідальності у вигляді умовного позбавлення волі – 36%, позбавлення волі строком до шести місяців – 8%, позбавлення волі строком від шести місяців до одного року – 11%, позбавлення волі від двох і більше років 5–6%, виправних робіт – 2%, штрафу – 5%, конфіскації майна – 15 % тощо [12].

Висновки. Таким чином, можна зробити висновок, що на рубежі ХХ століття здійснюється трансформація фінансово-податкової відповідальності шляхом її поділу на кримінальну та адміністративну, яка повинна була сприяти реалізації державних перетворень в політичному та ідеологічному контексті. Але, відсутність бажаних результатів та недостатність арсеналу правових норм перетворили інститут відповідальності в руках радянської системи у засіб партійної політики. Виходячи з того, що органи та їх посадові і службові особи не несли жодної відповідальності перед своїми громадянами, то їм надавалося право вчиняти будь-які дії направлені на укріплення радянської влади та системи, а населення сприймало такі дії як такі, що є повністю легітимними у відповідності до діючих правових норм. Платник податків вважався повністю буржуазним елементом та піддавався особливому контролю та переслідуванню. Відсутність протягом тривалого періоду адміністративного законодавства було пов'язано низьким рівнем юридичної техніки, систематизації правових норм та універсальністю норм кримінального законодавства, які підлягали довільному тлумаченню. Аналіз архівних даних свідчить, що величезну роль у процесі встановлення інституту дисциплінарної відповідальності по відношенню до службових та посадових осіб за порушення в сфері реалізації державної податкової політики, відіграли саме численні скарги платників податків на їх бездіяльність, беззаконня та безкінечні зловживання, хоча на законодавчому рівні такий вид відповідальності і був відсутнім.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Кудрявцев В. Н., Яковлев А. М. Основание уголовно-правового запрета: криминализация и декриминализация. Киев : Наука, 1982. 304 с.
2. Кузнецов А. П. Политика государства в налоговой сфере: уголовно-правовые средства и организационно-тактические методы. Харьков, 1995. 189 с.
3. Кучеров И. И. Налоги и криминал: историко-правовой анализ. Киев, 2000. 351 с.
4. Гернет М. Н., Трайнин А. Н. Уголовный кодекс: практический комментарий: с дополнениями и изменениями по 1 июня 1925 г. Харьков : Издательство «Право и Жизнь», 1925. 460 с.
5. Rossikhina, N., Svitlychna, Y., Brusakova, O. (2018). Local taxes and charges in local budgets' income generation. *Baltic Journal of Economic Studies*, 4(4), 291–294.
6. Герцензон А. А., Грингауз Ш. С., Дурманов Н. Д., Исаев М. М. История советского уголовного права. Харьков : Юрид. изд-во МЮ СССР, 1948. 466 с.
7. Харченко К. В. Власть, имущество, человек: передел собственности. Киев, 2000. 264 с.
8. Киселёв А. Ф., Щагин Э. М. Хрестоматия по отечественной истории 1914-1945 годов. Киев : Владос, 1996. 896 с.
9. Особлива продовольча податкова сесія народного суду по Зміївському повіту, м. Зміїв. *ДАХО (Державний архів Харківської області)*. Ф. 4141. Оп. 1. Спр. 1.
10. Россіхін В. В. Роль та місце пенітенціарних установ в радянській моделі державності України : дис.... д-ра юрид. наук: 12.00.01. Харк. нац. ун-т внутр. справ. 2016.
11. Ізюмський окружний продовольчий комітет. *ДАХО (Державний архів Харківської області)*. Ф. 1615. Оп. 1. Спр. 2.
12. Справи фінансових відділів при виконкомах по обкладанню промисловим податком приватних осіб (колекція особових справ платників податків). *ДАКО (Державний архів Київської області)*. Ф. 2957. Оп. 1. Спр. 1.