

УДК 340.15

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2022.4.10>**Гусейнов Ільгар Вугар огли,**

доктор філософії в галузі права,

старший науковий співробітник

Науково-дослідного інституту публічного права

ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АДМІНІСТРАТИВНОГО ХАРАКТЕРУ ЗА ПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ФІНАНСОВО-ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ: ІСТОРИКО-ПРАВОВІ МОДЕЛІ ТА ПРАОБРАЗИ

Анотація. Наукова стаття присвячена дослідженню та комплексному аналізу юридичної відповідальності адміністративного характеру за порушення у сфері фінансово-податкової політики в Україні з позицій історико-правових моделей та праобразів.

Аргументовано показано, що до початку ХХ століття наука адміністративного права відзначалась не досить численними науковими здобутками, але їх значення полягає у тому, що їх загальнотеоретичні засади використовують й сьогодні. Водночас, в цілому питання адміністративної відповідальності розглядалися та впроваджувались досить слабо та мінливо, що було пов'язано із пріоритетом кримінально-правових методів правового регулювання та застосування його заходів і механізмів в умовах застосування інституту відповідальності. Яскравим підтвердженням зазначеної тези є той факт, що вперше кодифікований нормативно-правовий акт присвячений адміністративним правопорушенням та відповідальності з'явився лише у першій половині ХХ століття.

Зроблено висновок, що до середини ХХ століття так і не було створено систематизованого законодавства присвяченого адміністративній відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, а перші законодавчо-визначені адміністративні стягнення характеризувались чітким кримінально-репресивним характером. Зазначені обставини цілком справедливо можна пояснити тим, що наявність чітких правових норм обмежувало б владу у своїх правомочностях по відношенню до платників податків. Між тим, в процесі правозастосовчої практики і законодавчої діяльності, податкова відповідальність поступово розгалужувалась на кримінальну та адміністративну, при чому, остання містилась у різних інтерпретаціях у численних нормативно-правових та підзаконних актах, що не дозволяло їй чітко розмежовувати. В цілому ж, протягом всього періоду становлення адміністративної відповідальності за порушення у сфері оподаткування, влада не квапилась обмежувати себе будь-якими рамками у каральній політиці по відношенню до головного суб'єкта наповнення державного бюджету – платників податків, а адміністративна преюдиція стала основоположним принципом адміністративного права та державної політики.

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

Huseynov I. Administrative legal liability for violations in the field of financial and tax policy in Ukraine: historical and legal models and examples

Abstract. The scientific article is devoted to the research and comprehensive analysis of legal responsibility of an administrative nature for violations in the field of financial and tax policy in Ukraine from the standpoint of historical and legal models and archetypes.

It is argued that until the beginning of the 20th century, the science of administrative law was not marked by sufficiently numerous scientific achievements, but their significance lies in the fact that their general theoretical foundations are still used today. At the same time, in general, the issue of administrative responsibility was considered and implemented quite weakly and changeably, which was connected with the priority of criminal legal methods of legal regulation and the application of its measures and mechanisms in the conditions of application of the institution of responsibility. A clear confirmation of this thesis is the fact that the first codified legal act dedicated to administrative offenses and liability appeared only in the first half of the 20th century.

It was concluded that until the middle of the 20th century, no systematized legislation dedicated to administrative liability for offenses in the field of taxation had been created, and the first legally defined administrative penalties were characterized by a clear criminal and repressive nature. The specified circumstances can be quite rightly explained by the fact that the presence of clear legal norms would limit the authorities in their powers in relation

to taxpayers. Meanwhile, in the process of law enforcement practice and legislative activity, tax liability gradually branched into criminal and administrative, moreover, the latter was contained in various interpretations in numerous regulatory and by-laws, which did not allow it to be clearly delineated. In general, during the entire period of the formation of administrative responsibility for violations in the field of taxation, the authorities were in no hurry to limit themselves to any limits in the punitive policy in relation to the main subject of filling the state budget – taxpayers, and administrative prejudice became a fundamental principle of administrative law and state policy.

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

Постановка проблеми. Як відомо, на сучасному етапі розбудови української державності, 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. А отже, у сучасних умовах існує необхідність у продовженні реформування правового регулювання податкових та фінансових відносин, що пов'язано із неузгодженістю податкового та цивільного законодавства, наявності численної кількості підзаконних актів, які допускають неоднозначне тлумачення правових норм та їх неузгодженості із державною податковою політикою, що неможливо здійснити без врахування історико-правових закономірностей становлення та розвитку податкових відносин на кожному етапі становлення української державності.

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 дослідженнях провідних вчених таких як: В. Д. Гончаренко, К. Р. Добкіна, В. Р. Жвалюк, М. М. Олійник, А. Й. Рогожин, В. В. Россіхін, Г. В. Россіхіна, В. О. Рум'янцев, М. М. Страхов, В. М. Юрченко, М. М. Швердін, А. Є. Шевченко. Але, дослідження юридичної відповідальності адміністративного характеру за порушення у сфері фінансово-податкової політики в Україні з позицій історико-правових моделей та праобразів ще не отримали належного оформлення.

Внаслідок чого, **метою** даної статі є дослідження та комплексний аналіз юридичної від-

повідальності адміністративного характеру за порушення у сфері фінансово-податкової політики в Україні з позицій історико-правових моделей та праобразів.

Виклад основного матеріалу. До початку ХХ століття наука адміністративного права відзначалась не досить численними науковими здобутками, але їх значення полягає у тому, що їх загальнотеоретичні засади використовують й сьогодні. Водночас, в цілому питання адміністративної відповідальності розглядалися та впроваджувалися досить слабо та мінливо, що було пов'язано із пріоритетом кримінально-правових методів правового регулювання та застосування його заходів і механізмів в умовах застосування інституту відповідальності. Яскравим підтвердженням зазначеної тези є той факт, що вперше кодифікований нормативно-правовий акт присвячений адміністративним правопорушенням та відповідальності з'явився лише у першій половині ХХ століття.

Безумовно, відсутність наукових розробок та взагалі адміністративного законодавства було негативним явищем, яке привертало увагу як науковців так і управлінців. Але, ідеологія була побудована таким чином, що першочерговими вважалися питання майнових відносин та забезпечення правопорядку й законності шляхом кримінально-правових заходів, які якнайкраще допомагали застосувати заходи державного примусу. Аналізуючи стан розвитку адміністративного законодавства впливає, що чим більше влада здійснює систематизацію й кодифікацію законодавства у певних сферах, тим більше відчувається їх відсутність у інших галузях, при чому відсутність адміністративно-правових норм на належному рівні є наслідком побоювання влади у регламентації взаємовідносин між населенням та органами адміністративного управління [1, с. 144]. Примітно, що детальний аналіз діючого законодавства досліджуваного періоду свідчить, що

інститут адміністративної відповідальності так і не був структурований на належному рівні.

Аналіз інших управлінських рішень та розпоряджень свідчить, що перші санкції, які накладалися на порушників у сфері оподаткування характеризувались кримінально-репресивним характером, а адміністративне переслідування вважалося допоміжним інструментом у попередженні фінансових деліктів. На думку окремих науковців відсутність чіткого розподілу на види відповідальності було досить зручно для каральної політики влади, але еволюція податкової відповідальності у площинах адміністративної та кримінальної все ж відбулась. Загальні засади адміністративної відповідальності на загальнодержавному рівні були визначені Положенням про порядок прийняття обов'язкових постанов і про накладення за їх порушення стягнень в адміністративному порядку [2, с. 689].

Адміністративна відповідальність за порушення у сфері податкової політики, оподаткування регламентувалась численними нормативними та підзаконними актами: декретами, інструкціями, розпорядженнями, директивами і навіть окремими нормами кримінального законодавства, але їх вичерпний перелік був відсутнім, як і єдиний порядок її застосування, що безсумнівно породжувало і довільне тлумачення правових норм, і зловживання, і навіть колізії та нігілізм. Беручи до уваги виключно адміністративні проступки, постулат про адміністративну преюдицію залишався непохитним, при чому, ознака повторності їх вчинення автоматично перетворювала адміністративні стягнення у кримінальні.

Варто зазначити й про процесуальний порядок застосування окремих заходів впливу, які можна вважати заходами адміністративної відповідальності, наприклад при здійсненні опису майна боржника з метою його подальшого арешту та реалізації посадові особи не мали права конфіскувати всі готівкові грошові кошти, адже повинні були бути відраховані певні суми для виплати заробітної платні працівникам, аліментів тощо. Не підлягали конфіскації із фізичних осіб як спосіб погашення недоїмок із сплати податків засоби особистої гігієни, запаси палива і продовольства із розрахунку на один місяць, а по відношенню до селян – сіль-

ськогосподарський інвентар необхідний для збирання врожаю, власне, частина незібраного врожаю тощо. Заборонялося також здійснювати опис палива і сировини у підприємств, установ чи організацій так, щоб у них не залишалось ресурсів на три місяці функціонування, а при стягненні заборгованості із робітників граничний розмір не повинен був перевищувати 20% з надлишку, який перевищує мінімальну заробітну плату. В цілому для адміністративних заходів впливу була характерною диференціація розмірів стягнень, наприклад пеня складала 0,1% від суми недоїмки за кожен день прострочення виконання податкового зобов'язання для державних і кооперативних підприємств та 1/3 для всіх інших [3].

В окремих положеннях кримінального законодавства законодавцем прямо передбачалась адміністративно-правова преюдиція. На думку окремих авторів судовий процес міг розпочатися лише після накладення попереднього адміністративного стягнення, при чому система стадій притягнення до відповідальності за адміністративні проступки включала такі стадії: винесення вимоги; відмови від виконання вимоги, або порушення встановлених у ній строків; накладення адміністративного стягнення; повторна вимога; повторна відмова від виконання вимоги, або порушення встановлених у ній строків; судовий процес [4, с. 116].

Провадження у справах про порушення законодавства у сфері оподаткування селянами порушувалось губернськими, або повітовими комісарами, податковими інспекторами, волосними виконавчими комітетами, а також народними комісарами в порядку здійснення нагляду. Факт повторності вчинення відповідного адміністративного проступку автоматично свідчив про настання кримінальної відповідальності незалежно від характеру вчиненого порушення чи заподіяних наслідків. Адміністративна відповідальність диференціювалась в залежності від того по відношенню до якого податку допущено правопорушення, наприклад за порушення законодавства у сфері справляння натуральних податків передбачались такі адміністративні заходи як: арешт строком до двох тижнів та пеня в розмірі 1/5. Постанови про притягнення до відповідальності підлягали негайному виконанню та повинні були

бути виконанні не пізніше 24 годин після винесення відповідного рішення, судові ж рішення підлягали негайному виконанню одразу після їх прийняття. Аналіз архівних матеріалів свідчить, що найчастіше застосовувались такі види відповідальності як арешт та пеня [5].

Недосконалість нормативно-правового визначення адміністративної відповідальності та підстав її застосування призводило до тотальних зловживань, наприклад нерідко посадові особи за день до настання граничного строку сплати податкових платежів направляли повідомлення про нарахування пені за прострочення їх виконання, або застосували обшуки, продаж майна боржника тощо. Варто зазначити, що на загальнодержавному рівні була відсутня єдина система заходів адміністративної відповідальності, досить часто застосування тих чи інших видів адміністративної відповідальності залежало від урожайності в регіоні, політичних настроїв серед населення, а особливо селян.

Аналіз архівних хронік свідчить про неоднорідність покарань на території різних українських губерній у першій половині ХХ століття, наприклад закриття ринків, оголошення заборони на продаж хліба, зерна, арешт неплатників, заборона товарообміну між губерніями тощо. Переважну частину всіх покарань складала арешти, введення військових формувань та загонів, а також закриття ринків [6; 7].

Кількість справ по правопорушенням у сфері оподаткування по відношенню до сільського населення була настільки великою, що самі посадові особи у своїх службових записках зазначали про те, що вони не можуть впоратися із накладенням адміністративних стягнень, що нерідко ставало наслідком прийняття рішення на загальнодержавному рівні про оголошення амністії по окремих категоріям платників та категорії податків. В одному із декретів зазначалося, що виходячи із надзвичайної важливості для державної політики дотримання строків проведення податкових компаній з метою стимуляції виконання платниками обов'язку по сплаті сільськогосподарського податку доцільно застосовувати примусові заходи майнового характеру, а особисті ж обмеження застосувати лише в тих випадках, коли службова особа переконана в тому, що їх ефект буде значно кращим.

До середини ХХ століття заходами адміністративної відповідальності за порушення у сфері оподаткування були арешт строком до двох тижнів і пеня, які накладались посадовими та службовими особами, які очолювали губернські та повітові фінансові органи. В залежності від тривалості застосування арешту його мали право накладати повітові (строком до одного тижня), або губернські посадові особи (на строк до двох тижнів).

Постанова про накладення адміністративного стягнення виносилась за фактом вчинення кожного проступку та підлягала примусовому виконанню фінансовим чи продовольчим органом через відділи управління протягом двадцяти чотирьох годин із моменту прийняття відповідного рішення. Відповідальність за несвоєчасне її виконання несли очільники губернських чи повітових виконавчих комітетів. В разі вчинення неправомірних дій посадовою чи службовою особою відповідного фінансового відомства, які спричинили матеріальні збитки, особа окрім особистої відповідальності несла й матеріальну відповідальність у розмірі визначеному судовим органом.

Характер адміністративної відповідальності варіювався також і від того, де її було застосовано та по відношенню до яких категорій громадян, приміром найбільш важким було становище селян, адже їх надзвичайно низький рівень правосвідомості перетворював їх у незахищену від свавілля та беззаконня верству населення. Більш розміреною та однаковою була адміністративна відповідальність по відношенню до міського населення [8, с. 23].

Беззаперечним постає той факт, що кількість нормативно-правових актів в сфері закріплення відповідальності була надмірною. Наприклад, порядок накладення одного й того ж стягнення за вчинення одного й того ж правопорушення, але по відношенню до різних видів податків був різним, зокрема митні збори та податки, а також штрафи, пеня могли компенсувати за рахунок отриманих товарів для проведення їх оцінки задля сплати митних платежів. Вважаємо, що такий порядок правозастосування пов'язаний з тим, що відносини у сфері оподаткування та встановлення адміністративної відповідальності та окремих її видів визначалися різними відомствами та міністерствами,

наприклад військовим, фінансовим, економічним та навіть юстицією.

До числа адміністративних проступків у сфері оподаткування прирівнювались й порушення пов'язані із забезпеченням страхування та сплатою страхових внесків, зокрема при несплаті підприємствами, установами, організаціями чи приватними особами, які використовують найману працю внесків на соціальне страхування у строки визначені діючим законодавством, суми які повинні були бути сплачені зараховувались як недоїмка та стягувались у безспірному порядку за правилами та процедурою для стягнення податків та зборів [9, с. 2094]. Окремі адміністративні стягнення та можливість їх застосування передбачались безпосередньо у окремих підзаконних актах, які стосувались лише окремого податку чи збору, наприклад за неподання податковому інспектору із прямих податків у встановлені законодавством строки списків закладів, які входять до складу підприємства-платника, відповідний заклад підлягав відповідальності у вигляді штрафу в розмірі однієї четвертої від вартості патенту.

Зрозуміло, що широка диференціація можливості застосування адміністративних стягнень була наслідком величній кількості помилок та нерівномірному притягненню винних осіб до адміністративної відповідальності у різних містах та селищах, навіть в рамках однієї губернії. Окрім того, деякі законодавчі акти прямо закріплювали класову диференціацію адміністративної відповідальності за порушення у сфері оподаткування. Так, із 1927 року було введено певну систему вираховування штра-

фів за порушення у сфері оподаткування розмір якого залежав від приналежності особи до тієї чи іншої податкової ставки, наприклад фізичні особи, які отримували дохід в окремих закладах як літератори, художники могли бути притягнуті до відповідальності у вигляді штрафу в розмірі не більше 30 рублів, а власники таких закладів – понад 200 рублів [10].

Висновки. Таким чином, можна зробити висновок, що до середини ХХ століття так і не було створено систематизованого законодавства присвяченого адміністративній відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, а перші законодавчо-визначені адміністративні стягнення характеризувались чітким кримінально-репресивним характером. Зазначені обставини цілком справедливо можна пояснити тим, що наявність чітких правових норм обмежувало б владу у своїх правомочностях по відношенню до платників податків. Між тим, в процесі правозастосовчої практики і законодавчої діяльності, податкова відповідальність поступово розгалужувалась на кримінальну та адміністративну, при чому, остання містилась у різних інтерпретаціях у численних нормативно-правових та підзаконних актах, що не дозволяло їй чітко розмежовувати. В цілому ж, протягом всього періоду становлення адміністративної відповідальності за порушення у сфері оподаткування, влада не квапилась обмежувати себе будь-якими рамками у каральній політиці по відношенню до головного суб'єкта наповнення державного бюджету – платників податків, а адміністративна преюдиція стала основоположним принципом адміністративного права та державної політики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Шилль И. Современная теория финансов и влияние ее на финансовую администрацию в западноевропейских государствах. Киев : Тип. Э. Праца, 1860. 263 с.
2. Бранденбургский Я. Н. Систематическое Собрание законов РСФСР, действующих на 1-е января 1928 года (7 ноября 1917 г. – 31 декабря 1927 г.): в 2 т. Т. 2. Киев : Юрид. изд-во НКЮ РСФСР, 1929. 1143 с.
3. Фінансовий відділ виконавчого комітету Павлоградської окружної ради робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділ), м. Павлоград. ДАДО (Державний архів Дніпропетровської області). Ф. Р-349. Оп. 1. Спр. 1.
4. Гернет М. Н., Трайнин А. Н. Уголовный кодекс: практический комментарий: с дополнениями и изменениями по 1 июня 1925 г. Киев : Издательство «Право и Жизнь», 1925. 460 с.
5. Фінансовий відділ Петропавлівського районного виконавчого комітету ради депутатів трудящих, с. Петропавлівка Петропавлівського району Дніпропетровської області. ДАДО (Державний архів Дніпропетровської області). Ф. Р-2720. Оп. 1. Спр. 2.
6. Фінансовий відділ виконавчого комітету Томаківської районної ради депутатів трудящих (райфінвідділ), смт Томаківка Томаківського району Дніпропетровської області. ДАДО (Державний архів Дніпропетровської області). Ф. Р-2804. Оп. 1. Спр. 2.

7. Фінансовий відділ виконавчого комітету Царичанської районної ради депутатів трудящих, смт Царичанка Царичанського району Дніпропетровської області. ДАДО (Державний архів Дніпропетровської області). Ф. Р-1955. Оп. 1. Спр. 1.

8. Жвалюк В. Р. Податкові органи Російської імперії в Україні у другій половині XIX – на початку XX ст. Київ, 2001. 176 с.

9. Rossikhina, H. V., Rossikhin, V. V., Barabash, T. O., Shcherba, V. M., & Sydorenko, O. O. (2019). Theoretical and Legal and Economic Characteristics of Novellization of Taxation in Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. V. 10 (7 (45)). P. 2091–2096.

10. Фінансовий відділ виконавчого комітету Павлоградської окружної ради робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділ), м. Павлоград. ДАДО (Державний архів Дніпропетровської області). Ф. Р-349. Оп. 1. Спр. 1.