

УДК 342

DOI <https://doi.org/10.37687/2413-6433.2024-1-2.2>

Балишев М. В.,
здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти
Пенітенціарної академії України
ORCID: 0009-0000-6880-0205

АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

ADMINISTRATIVE RESPONSIBILITY FOR OFFENSES IN THE FIELD OF TAXATION

Стаття присвячена актуальним питанням адміністративної відповідальності, яка застосовується за податкові правопорушення. Наголошено на тому, що запровадження адміністративної відповідальності за податкові делікти є одним з елементів реформування податкової системи України та забезпечення її прозорості та конкурентоспроможності.

Встановлення адміністративної відповідальності за незначні правопорушення у сфері оподаткування знаходиться під увагою Європейського Співтовариства, який був та залишається важливим торговельним партнером України та вимагає від країн-членів дотримання певних стандартів у сфері оподаткування.

Встановлення адміністративних санкцій за податкові правопорушення є складовим елементом політики боротьби із корупцією та підвищення рівня довіри з боку населення та бізнесу до контролюючих органів. Склади адміністративних деліктів у сфері податків та податкового адміністрування містяться в Главі 12 КУпАП «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності». Норми, які стосуються порушень правил сплати податків та зборів, порушень правил обліку та звітності перед податковими органами, а також норми, які передбачають відповідальність за неправильне визначення об'єкта оподаткування, неправильний розрахунок податків та зборів, невиконання податкових зобов'язань, неправильну подачу податкової звітності – це група норм, що за родовою ознакою належить до сфери оподаткування.

Складність адміністративного деліктного регулювання податкової сфери полягає і в тому, що деякі правопорушення фіскальної природи не розглядають і не протоколюють податкові органи або спеціальні правоохоронні органи.

Представлені наукові погляди окремих науковців на зміст та сутність адміністративної відповідальності за податкові правопорушення.

Ключові слова: адміністративна відповідальність, податкове правопорушення, делікт, оподаткування, податкове законодавство, юридична особа; відповідальність юридичних осіб.

The article is devoted to topical issues of administrative responsibility, which is applied for tax offenses. It was emphasized that the introduction of administrative liability for tax offenses is one of the elements of reforming the tax system of Ukraine and ensuring its transparency and competitiveness.

Establishing administrative responsibility for minor offenses in the field of taxation is under the attention of the European Community, which was and remains an important trade partner of Ukraine and requires member states to comply with certain standards in the field of taxation.

Establishing administrative sanctions for tax offenses is an integral element of the anti-corruption policy and increasing the level of trust on the part of the population and businesses in the control bodies. The composition of administrative offenses in the field of taxes and tax administration is contained in Chapter 12 of the Code of Ukraine on administrative offenses "Administrative offenses in the field of trade, catering, services, finance and business activities". Norms relating to violations of the rules of payment of taxes and fees, violations of the rules of accounting and reporting to tax authorities, as well as norms that provide for responsibility for incorrect identification of the object of taxation, incorrect calculation of taxes and fees, non-fulfillment of tax obligations, incorrect submission of a tax return reporting is a group of norms that belongs to the field of taxation.

The complexity of the administrative tort regulation of the tax sphere lies in the fact that some offenses of a fiscal nature are not considered and recorded by tax authorities or special law enforcement agencies.

The scientific views of individual scientists on the content and essence of administrative responsibility for tax offenses are presented.

Key words: administrative liability, tax offense, tort, taxation, tax legislation, legal entity; liability of legal entities.

Постановка проблеми. Впровадженню адміністративної відповідальності за податкові правопорушення в Україні передувала низка чинників ще на етапі становлення розвитку податкового законодавства та правової держави в Україні загалом. Це було обумовлено, передусім, необхідністю забезпечення більш ефективного контролю за виконанням податкового законодавства та попередження податкових правопорушень. Крім того, встановлення адміністративної відповідальності за незначні правопорушення у сфері оподаткування знаходиться під увагою Європейського Співтовариства, який був та залишається важливим торговельним партнером України та вимагає від країн-членів дотримання певних стандартів у сфері оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про те, що питання адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування неодноразово привертало увагу вітчизняних науковців. Зокрема: Є. Гоцуляк, Д. Кривенко, С. Попова, К. Прохоров, М. Сакали, Л. Шестак та ін.

Мета статті. Метою статті є дослідження проблемних аспектів адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування з точки зору чинного законодавства.

Виклад основного матеріалу. Запровадження адміністративної відповідальності за податкові правопорушення є одним з елементів реформування податкової системи України та забезпечення її прозорості та конкурентоспроможності. Встановлення адміністративних санкцій за податкові правопорушення є складовим елементом політики боротьби із корупцією та підвищення рівня довіри з боку населення та бізнесу до контролюючих органів.

Згідно із п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України за порушення законодавства з питань оподаткування, контроль за дотриманням якого покладено на уповноважені органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна [1]. Джерелом адміністративної відповідальності за податкові делікти є Кодекс України про адміністративні правопорушення.

У науковій доктрині досить різноманітні погляди на зміст та сутність адміністративної відповідальності за податкові правопорушення.

На думку С. М. Попової, відповідальність за порушення податкового законодавства об'єднує дві різні моделі юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Компенсаційна складова такої відповідальності полягає в необхідності відшкодування державі платниками податків та/або їх посадовими особами збитків, що виникли внаслідок недоотримання надходжень бюджетами всіх рівнів від податків і зборів. А види каральних санкцій (стягнень та покарань) визнача-

ються вже Кодексом України про адміністративні правопорушення та Кримінальним кодексом України. Саме це підкреслює стаття 112 Податкового кодексу України [1], в якій зазначено, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків з метою відшкодування збитків державі за порушення законів з питань оподаткування не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності [2, с.180].

В той же час М. Я. Сакали вважає, що особливостями заходів адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є: відсутність тяжких правових наслідків; застосування відносно менш тяжких податкових правопорушень (провини); адміністративні санкції не спричиняють судимості, на відмінну від кримінальних [3, с. 94].

Влучно зауважує К. О. Прохоров про те, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення виконує особливі завдання, а саме: 1) упорядковує суспільні відносини у податковій сфері та припинення й виправлення неналежної поведінки суб'єктів у вказаній сфері (підвищує рівень законності, дисциплінованості, соціальної відповідальності тощо); 2) охороняє чинний конституційний лад й публічний порядок, забезпечує законність й захист інтересів держави та суспільства («публічного інтересу») стосовно належного перебігу суспільних відносин у податковій сфері; 3) забезпечує принцип невідворотності відповідальності винних у вчиненні адміністративного правопорушення в податковій сфері та запобігає аналогічним правопорушенням у майбутньому [4].

Шестак Л. В. та Сергієнко К. В. доходять висновку, що систематизація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування є доволі складною, оскільки на їх погляд такі порушення виходять за межі КУпАП, а тому автори пропонують визначити склади адміністративних правопорушень у сфері оподаткування в межах Кодексу України про адміністративні правопорушення. Це дозволить не тільки уніфікувати процедуру притягнення до адміністративної відповідальності за їх вчинення, але й на належному рівні систематизувати адміністративні санкції, а також не розпорошувати норми про відповідальність в різних актах законодавства [5, с. 176].

Положення щодо меж адміністративної відповідальності посадових осіб знайшли своє відображення у ст. 14 КУпАП, де посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за адміністративні правопорушення, зв'язані з недодержанням установлених правил у сфері охорони порядку управління, державного і громадського порядку, природи, здоров'я населення та інших правил, забезпечення виконання яких входить до їх службових обов'язків [6].

Автори науково-практичного коментаря до КУпАП зауважують, що включення посадових осіб до суб'єктів конкретних складів правопорушень є безумовним правом законодавця, який не зв'язаний ані нормою цієї статті, ані будь-якими іншими формально-юридичними обмеженнями [7].

Склади адміністративних деліктів у сфері податків та податкового адміністрування містяться в Главі 12 КУпАП «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності» [6]. Зазначений розділ КУпАП охороняє суспільні відносини в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, фінансів та підприємницької діяльності. Норми, які стосуються порушень правил сплати податків та зборів, порушень правил обліку та звітності перед податковими органами, а також норми, які передбачають відповідальність за неправильне визначення об'єкта оподаткування, неправильний розрахунок податків та зборів, невиконання податкових зобов'язань, неправильну подачу податкової звітності – це група норм, що за родовою ознакою належить до сфери оподаткування.

Загалом досить складно виокремити конкретні правопорушення, які за своїм об'єктом посягають виключно на несплату податків, зборів та платежів, що включаються в систему оподаткування. На наш погляд, у даному випадку слід застосувати системний підхід та віднести усі адміністративні делікти до сфери оподаткування, якщо вони посягають на:

- законну діяльність контролюючих (податкових) органів та інших посадових осіб, які забезпечують реалізацію державної податкової політики;

- забезпечення точності, повноти неухильності сплати податкових платежів;

- виконання положень щодо державної реєстраційної та облікової політики у сфері оподаткування та суміжних сферах, які забезпечують дієвість податкової системи;

- конкурентність ринку, створюючи незаконні переваги для недобросовісних учасників (наприклад, продаж підакцизної продукції в тінювий спосіб без сплати акцизних та інших податків);

- неправомірне використання платіжних засобів, які породжують фіскальні наслідки для суб'єктів податкових відносин.

За результатами узагальнення адміністративної відповідальності посадових осіб юридичних осіб у сфері оподаткування можна запропонувати наступний підхід до класифікації податково-адміністративних деліктів:

- адміністративні правопорушення, розгляд і накладання стягнень щодо яких здійснюється

уповноваженими посадовими особами контролюючих органів у сфері оподаткування;

- адміністративні правопорушення, протоколи про які мають право складати уповноважені посадові особи контролюючих органів у сфері оподаткування;

- адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, розгляд чи протоколювання яких здійснюють посадові особи інших органів державної влади.

Складність адміністративного деліктного регулювання податкової сфери полягає і в тому, що деякі правопорушення фіскальної природи не розглядають і не протоколюють податкові органи або спеціальні правоохоронні органи. Отже, можемо говорити про певну групу адміністративно-податкових деліктів, які можна охарактеризувати як адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, розгляд чи протоколювання яких здійснюють посадові особи інших органів державної влади. Наприклад, ст. 164 КУпАП «Порушення порядку провадження господарської діяльності» встановлює відповідальність за провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання або без подання повідомлення про початок здійснення господарської діяльності, якщо обов'язковість подання такого повідомлення передбачена законом, або без отримання ліцензії на провадження виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню відповідно до закону, або у період зупинення дії ліцензії [6]. Ч. 3 ст. 164 КУпАП має кваліфікуючі ознаки із матеріальним складом, а саме, передбачає відповідальність за дії, передбачені ч.1 цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за таке саме правопорушення, або пов'язані з отриманням доходу у великих розмірах. Отримання доходу у великих розмірах у розумінні КУпАП має місце, коли його сума у 1000 і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян [6]. Зазначена діяльність за будь-яких обставин передбачатиме наявність складу окремого правопорушення, яке пов'язане із сплатою податкових платежів (в тому числі не виключено, що і кримінально-караного). Із цього цілком слушним є віднесення усіх адміністративних деліктів із матеріальним складом до таких які опосередковано завдають шкоди публічному фіскальному інтересу.

Висновки. Отже, адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства полягає у застосуванні адміністративно-правових норм з метою впливу на порушників податкових правовідносин.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 12.03.2024).
2. Попова С.М. Розширення адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. *Адміністративне право України: сучасний стан та шляхи розвитку*: Матеріали науково-практичної конференції (Харків, 27 квітня 2012 р.) 2012. С. 179–182. Харків : ХНУВС, 2012. 256 с.
3. Сакали М. Я. Правова природа юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. № 56. С. 91–97.
4. Прохоров, К. О. Адміністративні делікти в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 4. ч. 3. С. 3–5. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/3.pdf (дата звернення: 12.03.2024).
5. Сергієнко К. В.; Шестак Л. В. Проблема визначення заходів адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. *Правове регулювання суспільних відносин в умовах сталого розвитку: матеріали X Міжнародної наук.-практ. конф.(м. Київ 10 грудня 2021 р.)*. Упоряд: Бевз С.І., Бирса Н.О., Серебрякова Ю.О. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського. 2021. 566 с.
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення (статті 1 – 212-24) : Кодекс України; Закон, Кодекс від 07.12.1984 № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 12.03.2024).
7. Науково-практичний коментар до статті 14 Кодексу України про адміністративні правопорушення. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/КК007325> (дата звернення: 12.03.2024).