

ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ПРО АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: ЗМІСТ, СТАДІЇ ТА ОСОБЛИВОСТІ

PROCEEDINGS IN CASES ON ADMINISTRATIVE OFFENSES IN THE FIELD OF TAXATION: CONTENT, STAGES AND FEATURES

Ремез К.І., аспірант кафедри адміністративного права і процесу
Дніпровський державний університет внутрішніх справ

У статті проаналізовано зміст, особливості та стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування. Проаналізовано позиції вчених та чинне законодавство щодо змісту та особливостей провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування.

Визначено, що на сьогодні, податкова сфера, як і будь-яка інша, не позбавлена правопорушень, водночас адміністративні правопорушення за цим напрямом стосуються нарахування та сплати податків і зборів, податкового контролю, а також інших аспектів податкових відносин. Надано авторське визначення поняття провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, як здійснення, спеціально уповноваженими посадовими особами податкових органів, державно-владної діяльності, що проявляється у конкретних діях щодо реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права з метою притягнення до відповідальності винних осіб.

Охарактеризовано, особливості адміністративних проваджень досліджуваної сфери. Зазначено, що провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування мають спільні риси з іншими видами адміністративного провадження, але водночас і відрізняються специфікою, що пов'язана з предметом правопорушень – податковою діяльністю держави.

Підкреслено те, що компетенція податкових органів щодо розгляду адміністративних проваджень визначена Кодексом України про адміністративні правопорушення та поділяється на повноваження щодо розгляду та винесення постанови по справі, а також на повноваження щодо документального фіксування правопорушення, тобто складання протоколу. Важливо, що від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи. Стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування можемо поділити на: 1) порушення справи; 2) розгляд справи та її вирішення 3) перегляд або оскарження постанови по справі.

Ключові слова: адміністративне правопорушення, стадії провадження, адміністративне провадження, податки, податкові правопорушення.

The article analyzes the content, features and stages of proceedings in cases of administrative offenses in the field of taxation. The positions of scientists and the current legislation regarding the content and features of proceedings in the case of administrative offenses in the field of taxation are analyzed.

It was determined that today, the tax sphere, like any other, is not free of offenses, while administrative offenses in this field relate to the calculation and payment of taxes and fees, tax countermeasures, as well as other aspects of tax relations. The author's definition of the concept of proceedings in cases of administrative offenses in the field of taxation is given, as the implementation, by specially authorized officials of tax authorities, of state-authority activity, which is manifested in specific actions regarding the implementation and application of material administrative-legal norms and norms of tax law with the aim of attracting to the responsibility of guilty persons.

Features of administrative proceedings in the researched area are characterized. It is noted that proceedings in cases of administrative offenses in the field of taxation have common features with other types of administrative proceedings, but at the same time they differ in specifics related to the subject of offenses – the tax activity of the state.

It is highlighted that the competence of tax authorities regarding the consideration of administrative proceedings is determined by the Code of Administrative Offenses and is divided into the authority to consider and issue a decision on the case, as well as the authority to document the offense, i.e. draw up a protocol. It is important that heads of tax authorities and their deputies, officials (officials) authorized by them have the right to consider cases of administrative offenses and impose administrative fines on behalf of tax authorities. The stages of proceedings in cases of administrative offenses in the field of taxation can be divided into: 1) initiation of the case; 2) consideration of the case and its resolution 3) review or appeal of the decision on the case.

Key words: administrative offense, stages of proceedings, administrative proceedings, taxes, tax offenses.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення інститут адміністративного провадження, що належить як до судової, так і адміністративної юрисдикції, є елементом забезпечення одного з пріоритетних напрямків та завдань держави – захисту прав та інтересів громадян, а також належної їх реалізації.

На сьогодні, податкова сфера, як і будь-яка інша, не позбавлена правопорушень. Адміністративні правопорушення в цій галузі стосуються нарахування та сплати податків і зборів, податкового контролю, а також інших аспектів податкових відносин.

Оскільки адміністративні правопорушення в сфері сплати податків поширені і є ознакою глибших проблем в економіці, наприклад, розвитку тіншового сектору, важливо створити ефективні механізми для боротьби з цим явищем. Для цього необхідні державні органи, наприклад, податкові, які будуть впроваджувати та застосовувати дієві заходи примусу. Для ефективного функціонування адміністративно-деліктного провадження, що здійснюється фіс-

кальними органами, необхідні міцні правові та теоретичні основи. Важливість цього інституту для українського суспільства вимагає подальшого дослідження й вдосконалення.

Аналіз останніх публікацій. Дослідженням сутності, змісту та особливостей провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування займалися такі вітчизняні вчені як: М.І. Кучерявенко, Л.А. Савченко, В.О. Рядінська, О.П. Гетманець, Ю.О. Костенко, Ю.В. Боднарчук, В.А. Борзняк, З.М. Будько, Л.К. Воронина, Е.С. Дмитренко, А.Й. Іванський, Н.П. Каменська, В. Кіщенко, Д. Коваль, М.П. Кучерявенко, Д.А. Липинський, М.О. Мацелик, Д.Г. Мулявка, С.В. Буряк, Н.Ю. Пришва, І.Б. Пробко, Т.О. Проценко, Ю.О. Ровинський, А.В. Роздайбіда, О.П. Угровецький, Р.А. Усенко, О.М. Федорчук, Т.Я. Цимбал та інші.

Попри значні наукові напрацювання у цій сфері, проблеми, що мають місце під час застосування заходів адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері

оподаткування, визначення складів та їх кваліфікуючих ознак, поточні зміни в законодавстві та інші прогалини деліктного застосування вимагають продовження досліджень і вироблення нових рішень для вдосконалення правозастосовної практики.

Метою даної статті є виокремлення та характеристика змісту, особливостей та стадій провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Розгляд справи про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування відбувається в межах загальних положень про адміністративне провадження. Це означає, що окрім дотримання законодавчих норм, що стосуються податків, необхідно також дотримуватися процесуальних норм, які забезпечують повне і всебічне дослідження обставин правопорушення. Адміністративні провадження врегульовані нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення, а також в залежності від того, яку сферу вони регулюють, провадження має різні властивості, особливості та правові аспекти.

На сьогодні, в діючому законодавстві відсутнє закріплене поняття адміністративного провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, тому звернемося до визначення цього поняття в юридичній літературі та наукових працях вчених.

Щодо загального розуміння поняття адміністративного провадження, то Шаповал Т.Б. у своєму дослідженні зазначає, що провадження у справах про адміністративні правопорушення – це правовий інститут, у рамках якого регулюються процесуальні адміністративно-деліктні відносини і забезпечується вирішення адміністративних справ, а також попередження адміністративних правопорушень. Провадження у справах про адміністративні правопорушення визначається як низка послідовних дій органів державного управління (посадових осіб), юрисдикційних органів, а в окремих випадках й інших суб'єктів, що відповідно до норм адміністративного законодавства здійснюють заходи, спрямовані на притягнення правопорушників до відповідальності та на забезпечення виконання винесеної постанови [1, с. 370].

Параниця С.П. визначає адміністративне провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, як застосування до осіб уповноваженим органом Державної податкової служби України (їх посадовою особою) заходів адміністративної відповідальності, які мають факти навісного ухилення, а також приховування ухилення від оподаткування чи приховування об'єкта оподаткування на підставах і у порядку, встановлених процесуальними нормами адміністративного законодавства [2, с. 289].

З даною позицією автора погоджуємося частково, адже суб'єктом притягнення до адміністративної відповідальності є не лише уповноважені посадові особи податкових органів, а й відповідно суди.

Ще однією науковою точкою зору щодо визначення поняття «адміністративно-деліктне провадження, що здійснюється податковими органами» є наукова позиція Горошко А.А., який зазначає, що адміністративно-деліктне провадження входить до адміністративної діяльності цих органів. Цю діяльність можна визначити як специфічну, виконавчо-розпорядчу, підзаконну, державно-владну діяльність з організації та здійснення охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, попередження й припинення правопорушень у сфері справляння податків [3, с. 183].

Частково не погоджуємося з думкою Горошко А.А., адже відповідно до статті 255 КУпАП уповноважені посадові особи податкових органів мають право складати протоколи у справах про адміністративні правопорушення у сфері, що досягають на встановлений порядок управління, на власність в галузі торгівлі, фінансів, підприєм-

ницькій діяльності, а не тільки у сфері громадської безпеки, як зазначає автор.

Ще однією науковою позицією визначено поняття «адміністративно-деліктного провадження про податкові правопорушення» як здійснення конкретних управлінських дій із реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права [4, с. 11].

Тому пропонуємо визначення, яке прагне об'єднати вищевказані позиції науковців. Провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування – це здійснення спеціально уповноваженими законом посадовими особами податкових органів, державно-владної діяльності, що проявляється у конкретних діях щодо реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права з метою притягнення до відповідальності винних осіб.

Наголосимо, що важливим під час здійснення адміністративного провадження є забезпечення певних принципів. Так, О.В. Бурцева виділяє наступні принципи: законність, розгляд справи на засадах рівності громадян, презумпція невинуватості, забезпечення права на захист, встановлення об'єктивної (матеріальної) істини, публічність (офіційність), гласність (відкритість) розгляду справи, безпосередність, самостійність і незалежність суб'єктів адміністративної юрисдикції в прийнятті рішень, національна мова провадження та інші [5, с. 145].

Провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування мають спільні риси з іншими видами адміністративного провадження, але водночас і відрізняються специфікою, що пов'язана з предметом правопорушень. Зокрема, цим предмет виступає податкова діяльність держави.

Необхідно враховувати, що податковим законодавством може бути встановлено відповідальність безпосередньо не тільки за податкові правопорушення, але і за правопорушення, які так чи інакше стосуються норм законодавства про податки [6, с. 164].

Отже, можемо виокремити основні особливості, що характерні для провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування.

Так, серед основних рис провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування можна виділити наступні: 1) виникає у зв'язку зі здійсненням адміністративного правопорушення в сфері оподаткування; 2) до переліку суб'єктів уповноважених здійснювати таке адміністративно-юрисдикційне провадження, законами України віднесено органи державної податкової служби та суди; 3) Тільки за допомогою адміністративного провадження застосовуються стягнення за правопорушення в сфері оподаткування; 4) особливість актів, що складаються відповідними державними органами під час кожної стадії даного провадження: протокол є підставою для порушення справи, постановою про накладення стягнення – результат розгляду; 5) провадження у справах про податкові правопорушення за своєю правовою природою, змістом і процедурою принципово не відрізняється від провадження у справах про адміністративні правопорушення [7].

Компетенція податкових органів щодо розгляду адміністративних проваджень визначена КУпАП та поділяється на повноваження щодо розгляду та винесення постанови по справі, а також на повноваження щодо документального фіксування правопорушення, тобто складання протоколу.

Зокрема, статтею 234-2 КУпАП визначено, що податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (стаття 163-13), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних

засобів за товари (послуги) (стаття 163-15), ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (стаття 165-1), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя – шоста статті 166-6), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (стаття 188-23) [8].

Варто наголосити, що від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи.

Що ж до складання протоколу, то уповноважені посадові особи складають їх за порушення наступних статей КУпАП: 51-2, 155-1, частини перша і третя статті 161-1, статті 162-1, 163-1–163-4, 163-12, 163-15, частини друга і третя статті 163-17, статті 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2) КУпАП.

Не можна не згадати й те, що порядок оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення в податкових органах, а також процедури складання протоколів про адміністративні правопорушення, розгляду справ про адміністративні правопорушення податковими органами, ведення діловодства у справах про адміністративні правопорушення, а також забезпечення належного розгляду скарг на постанови у справах про адміністративні правопорушення, здійснюється згідно Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2016 року № 566 [9]. Попри детальну регламентацію окреслених вище питань, інструкція не позбавлена певних вад, що значно ускладнює правозастосовчу діяльність уповноважених посадових осіб податкових органів, серед яких зокрема:

– недотримання вимог до особистої присутності особи при складанні протоколу за порушення податкового законодавства. Зокрема, згідно з частиною 1 статті 254 КУпАП, протокол про адміністративне правопорушення має бути складений за присутності особи, яка вчинила правопорушення. Однак в інструкції вказано, що протокол може бути складений за відсутності особи та надісланий рекомендованим листом (пункт 12 розділу II). Це відповідно може суперечити вимозі щодо особистої участі правопорушника в процесі складання протоколу, передбаченого законодавством;

– невизначеність у застосуванні примусового виконання рішень про стягнення штрафів, адже пункт 3 розділу V інструкції говорить про примусове виконання постанови про накладення адміністративного стягнення через органи державної виконавчої служби, але не згадує строки звернення до виконавчої служби та не враховує нові норми Закону України «Про виконавче провадження», що може викликати плутанину стосовно виконання рішень та суперечити вимогам чинного законодавства;

– відсутність належної деталізації щодо правового статусу свідків та поняттях, адже у пункті 9 розділу II інструкції зазначено, що протокол має бути підписаний свідками та поняттями, якщо такі є. Проте інструкція не містить детальних положень щодо того, хто може бути понятим, які їхні права та обов'язки, і якими саме нормами це регулюється, що може бути невідповідністю до статті 127 КУпАП, яка детально описує правовий статус свідків і поняттях у процесі складання адміністративних протоколів;

– недостатньо визначений порядок оскарження постанов у справах про такі адміністративні правопорушення. Зокрема, у розділі IV інструкції йдеться про оскарження постанов до вищестоящого податкового органу або суду. Проте інструкція не враховує можливості адміністратив-

ного оскарження відповідно до статті 288 КУпАП, яка передбачає чіткий порядок і строки подачі скарг. Відсутність деталізації або згадок про права осіб на адміністративне оскарження у зазначених строках може суперечити вимогам чинного законодавства щодо захисту прав особи.

Ще одним важливим аспектом у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування є стадії провадження.

Так, Іщенко В.В., зазначає, що під стадією адміністративного провадження розуміється підпорядкована загальній меті цього виду провадження відносно самостійна його частина, яка поряд із загальними завданнями має свої, специфічні, властиві лише їй особливості та завдання, які визначають її зміст та функціональне призначення [10, с. 229].

Доктринальною, в юридичній науці є виокремлення наступних стадій адміністративного провадження, зокрема: 1) порушення справи; 2) адміністративне розслідування; 3) розгляд справи та її вирішення; 4) перегляд постанов; 5) виконання постанови. Водночас серед вчених лунають й інші думки, пропонуючи, наприклад, серед стадій провадження у справах про адміністративні правопорушення виділяти ще попереднє адміністративне розслідування, оскарження тощо.

Однак з огляду на сферу дослідження, вважаємо, що найбільш влучним буде поділ на наступні стадії провадження: 1) порушення справи; 2) розгляд справи та її вирішення 3) перегляд або оскарження постанови по справі.

Перший етап (стадія) провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування – порушення справи та адміністративне розслідування. Основним завданням цієї стадії є встановлення факту протиправної поведінки, кваліфікація правопорушення, збір, аналіз та фіксація доказів, оформлення відповідних процесуальних документів по справі уповноваженими посадовими особами податкових органів.

Другий етап – розгляд справи та її вирішення. На цьому етапі з'ясовуються фактичні дані. Розглянувши справу про адміністративне правопорушення, уповноважена посадова особа податкових органів або суд виносить рішення (постанову) по справі.

Після оголошення постанови усім зацікавленим особам настає третя стадія – стадія оскарження постанови по справі. Вона є по суті факультативною, тобто виникає в разі незгоди з результатами розгляду справи особи, щодо якої її винесено, а також потерпілого. Можливість оскарження даними особами постанови є їх правом, а не обов'язком. Наявність процедури оскарження є невід'ємною гарантією законності та судового захисту порушених прав [11, с. 184].

Висновок. Таким чином, можна дійти висновку про те, що провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування – це здійснення, спеціально уповноваженими законом посадовими особами податкових органів, державно-владної діяльності, що проявляється у конкретних діях щодо реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права з метою притягнення до відповідальності винних осіб. Компетенція податкових органів щодо розгляду справ про адміністративні правопорушення та здійснення відповідних адміністративних проваджень визначена КУпАП та поділяється на повноваження щодо розгляду та винесення постанови по справі, а також на повноваження щодо документального фіксування правопорушення, тобто складання протоколу. Від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи.

ЛІТЕРАТУРА

1. Шаповал Т.Б. Поняття, види та принципи провадження у справах про адміністративне правопорушення. *Юридичний науковий електронний журнал*. С. 368–370. № 8/2022. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-8/83>
2. Параниця С. П. Особливості адміністративного провадження по справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування. *Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи: матер. Міжн. наук.-практ. конференції (4–5 червня 2010 р.)*. Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Суми, 2010. С. 286–289.
3. Горошко А. А. Органи державної податкової служби України як суб'єкти адміністративної юрисдикції : дис. канд. юрид. наук за спец. : 12.00.07. Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2013. 208 с.
4. Мацелик М. О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування: автореф. дис. на здобуття ступ. канд. юр. наук за спец. : 12.00.07 / Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь. 2005. 19 с.
5. Бурцева О. В. Шляхи вдосконалення адміністративно-правового забезпечення діяльності митних органів щодо забезпечення прав фізичних осіб під час провадження в справах про порушення митних правил. *Вісник Запорізького національного університету*. 2011. № 2 (ч. 1). С. 143–148.
6. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 290 с.
7. Огороднікова І.І. Особливості провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування. *Форум пра-ва*. № 4. 2011.
8. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Кодекс від 07.12.1984 № 8073-Х. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
9. Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення: наказ Міністерства фінансів України від 02 липня 2016 року № 566 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-16#Text>
10. Іщенко В. В. Стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування : сучасні доктринальні підходи. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. 2011. № 2(21). С. 229.
11. Фазишкош О. В. Поняття та сутність провадження у справах про адміністративні правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2012. № 18. С. 183–185.