

ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

CONCEPT AND SIGNS OF ADMINISTRATIVE LIABILITY FOR TAX OFFENCES

Юнін О.С., д.ю.н., професор,
Заслужений діяч науки і техніки України
проректор,

Дніпровський державний університет внутрішніх справ
ORCID ID: 0000-0003-4846-2573

В статті розглядається питання поняття, ознак адміністративної відповідальності за податкові правопорушення як одного із видів юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Підкреслюється особлива мета юридичної відповідальності за податкові правопорушення пріоритетом є компенсація нанесеної суспільству шкоди. В статті розглядаються різні підходи до класифікації податкових правопорушень. Наводяться твердження дослідників щодо недоліків чинного законодавства та відсутності адміністративної відповідальності за деякі податкові правопорушення. В дослідженні наводиться визначення адміністративної відповідальності за податкові правопорушення – вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до правопорушника (суб'єкта правовідносин, визначених ст. 109.1 Податкового кодексу України, тобто платна податків, у тому числі осіб, прирівняних до платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових осіб та інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України) адміністративних стягнень, що передбачені ст. ст. 156, 156.2., 163.1., 163.2, 163.3, 163.4., 164.1., 164.5, 166.21, ч. 5-10 ст. 166.6, ч. 1,3,4 ст. 172.6, с. 177.2, ст. 188.23 Кодексу України про адміністративні правопорушення, а також за деякі статті Податкового кодексу України та Митного кодексу України за вчинені адміністративні проступки. Зазначаються ознаки адміністративної відповідальності за податкові правопорушення: підставою її настання є дія чи бездіяльність, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення; вона настає на підставі та у порядку, які визначені нормами адміністративного права; наявність особливого кола суб'єктів, які визначені ст. 110 Податкового кодексу України; адміністративна відповідальність за податкові правопорушення настає за правопорушення, що не наносять значної шкоди суспільним інтересам.

Ключові слова: адміністративна відповідальність за податкове правопорушення, податкове правопорушення, Кодекс України про адміністративні правопорушення, суб'єкти податкових правопорушень, підстави адміністративної відповідальності.

The article considers the issue of the concept, signs of administrative liability for tax offenses as one of the types of legal liability for tax offenses. The special purpose of legal liability for tax offenses is emphasized, the priority is compensation for the damage caused to society. The article considers various approaches to the classification of tax offenses. The researchers' statements regarding the shortcomings of the current legislation and the lack of administrative liability for some tax offenses are given. The study provides a definition of administrative liability for tax offenses - a type of legal liability, which consists in applying to the offender (the subject of legal relations defined in Art. 109.1 of the Tax Code of Ukraine, i.e. the taxpayer, including persons equated to the taxpayer, regulatory authorities and/or their officials and other subjects in cases directly provided for by the Tax Code of Ukraine) administrative penalties provided for in Art. Art. 156, 156.2., 163.1., 163.2, 163.3, 163.4., 164.1., 164.5, 166.21, parts 5-10 of art. 166.6, parts 1,3,4 of art. 172.6, p. 177.2, art. 188.23 of the Code of Ukraine on Administrative Offenses, as well as for some articles of the Tax Code of Ukraine and the Customs Code of Ukraine for committed administrative offenses. The signs of administrative liability for tax offenses are indicated: the basis for its occurrence is an action or inaction that contains all the signs of a tax offense; it occurs on the basis and in the manner determined by the norms of administrative law; the presence of a special circle of subjects that are determined by art. 110 of the Tax Code of Ukraine; Administrative liability for tax offenses arises for offenses that do not cause significant harm to public interests.

Key words: administrative liability for tax offense, tax offense, Code of Ukraine on Administrative Offenses, subjects of tax offenses, grounds for administrative liability.

Постановка проблеми. Податки для будь-якої держави є явищем, необхідним для самого існування такої держави. Саме завдяки податкам держава може наповнювати бюджет задля фінансування органів державної влади і виконання поставлених перед державою завдань: соціальна сфера, захист держави і суспільства від зовнішніх загроз, забезпечення правопорядку тощо. Від ефективності та інноваційної податкової системи залежить також й інвестиційна привабливість держави. Можна побачити багато прикладів у світі, коли держави із слабкою сировинною базою неможливо промисловим розвитком стрімко ставали успішними і заможними саме через податкову систему. Яскравим прикладом є Ірландія, яка входить до десятків найбагатших за рівнем ВВП на душу населення, а її податкова система ставиться за взірцем. Звісно, ефективна та дружня до інвестора податкова система є лише одним із елементів, які можуть зробити країну успішною. В будь-якому випадку, не зважаючи на ефективність податкової системи та відповідно привабливість для ведення бізнесу, в цій системі суспільних відносин завжди будуть суб'єкти таких відносин, які порушуватимуть законодавство, норми якого регулюють такі відносини. Відповідно до тяжкості правопорушення і нанесеної шкоди інтересам держави і суспільства варто розглянути питання адміністративної відповідальності за податкові правопорушення та її характерних властивостей як окремого виду юридич-

ної відповідальності за податкове правопорушення (кримінальної, фінансової), оскільки особливістю податкових правопорушень є те, що у першу чергу інтерес держави проявляється не у тому, щоб покарати суб'єкта правопорушення, а у відшкодуванні у грошовому еквіваленті нанесеної для держави і суспільства шкоди. В умовах повномасштабної збройної агресії росіян проти України питання податкових правопорушень особливо важливе, оскільки від наповнення грошима бюджету залежить національна безпека і оборона, фінансування Збройних Сил України та інших суб'єктів сектору безпеки і оборони, замовлення зі сторони держави у військово-промисловому секторі. Тому актуальним є питання висвітлення загалом проблематики юридичної відповідальності за податкові правопорушення, зокрема й адміністративної.

Стан опрацювання. Проблематика податкових правопорушень розглядається українськими та закордонними дослідниками, серед яких: Ю. Бондарчук, Г. Гончар, А. Літвінцева, М. Кучерявенко, А. Манукян, Т. Проценко, В. Рядінська, М. Трипольська, Р. Усенко та інші.

Метою статті є визначення поняття та ознак адміністративної відповідальності за податкові правопорушення.

Виклад основного матеріалу. На початку нашого дослідження варто з'ясувати декілька понятійно-категоріальних аспектів. Серед дослідників немає

єдності у визначенні поняття податкового правопорушення, наприклад, А. Мануян називає його наступним чином: «протиправне (вчинене з порушенням податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Податкова відповідальність, на відміну від інших публічних видів юридичної відповідальності, таких як кримінальна та адміністративна, має певну специфіку, яка полягає у відмінності цілей її застосування (вона зазвичай покликана лише відновити порушений стан речей та компенсувати завдані порушенням збитки, а не спрямована на виховання порушника)» [6, с. 76–77]. Дослідник наводить особливості податкової відповідальності від адміністративної та юридичної у питанні цілей її застосування, ми у свою чергу зауважуємо, що така є особливість загалом щодо застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення, а саме компенсація нанесених для держави збитків є пріоритетом.

Відповідальність за податкові правопорушення специфічна через те, що за порушення податкового законодавства передбачені окрім каральних і компенсаторні стягнення. Адміністративні санкції за податкові правопорушення особливі й тим, що у випадку відсутності тяжких фінансових наслідків за таке правопорушення, до правопорушника застосовують саме адміністративні санкції, окрім того такі санкції не передбачають судимості та не такі суворі у порівнянні із кримінальною відповідальністю [10, с. 32–33]. Серед загальних ознак відповідальності за податкові правопорушення дослідники виділяють поєднання різних моделей юридичної відповідальності, а саме правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Для каральної або штрафної моделі важливим є правильна кваліфікація правопорушення, індивідуалізація покарання або стягнення та реалізація застосованих до правопорушника заходів примусу [2, с. 101]. Серед особливих ознак юридичної відповідальності за податкові правопорушення Є. Гоцуляк виділяє наступні: підставою податкової відповідальності є вчинення діяння, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення; настання відповідальності врегульовано нормами податкового права; відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника податкових санкцій фінансового характеру (штрафи); законодавство визначає особливий порядок притягнення до відповідальності; суб'єктами є платники податків та інші фіскально-зобов'язані особи [2, с. 101–102].

Д. Кобелька розглядає поняття правопорушення у фінансовій сфері: «суспільно шкідливе або небезпечне явище, протиправне діяння (дія або бездіяльність) деліктоздатного суб'єкта, що направлено на порушення норм фінансового законодавства, за допомогою якого здійснюється правове регулювання мобілізації (створення, формування), розподілу (перерозподілу), використання централізованих і децентралізованих фондів коштів» [4, с. 197]. Ст. 109.1. Податкового кодексу України містить визначення такого правопорушення: «Податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом» [7]. Таким чином у Податковому кодексі України зазначається, що податкове правопорушення може скоїти не лише платник податків і таким чином нанести шкоду суспільству, але й посадові (службові) особи контролюючих органів. Й особливістю є те, що через дії або бездіяльність посадових осіб контролюючих органів платники податків можуть безкарно здійснювати податкові правопорушення, таким чином усе одно

наноситься шкода для суспільства у питанні наповнення державного бюджету України.

Адміністративна відповідальність є видом юридичної відповідальності, що полягає у реакції держави та органів державної влади, їх посадових осіб на правопорушення у вигляді адміністративних стягнень щодо фізичних та або юридичних осіб, які вчинили адміністративне правопорушення. В. Колпаков, наприклад, під такою відповідальністю розглядає примусове застосування правомочним суб'єктом за вчинення адміністративного проступку заходів впливу щодо правопорушника [5, с. 76].

Загалом, існують різні підходи до класифікації податкових правопорушень. Так О. Баїк розділяє податкові правопорушення на три групи: податкові правопорушення, за які статтями Податкового кодексу України передбачається настання фінансової відповідальності; проступки у податковій сфері, за які передбачається застосування адміністративної відповідальності відповідно до норм Кодексу України про адміністративні правопорушення (себто адміністративна відповідальність) КУпАП; злочини, які вчиняються в результаті ухилення від сплати обов'язкових платежів, за що передбачається притягнення до кримінальної відповідальності відповідно до норм Кримінального Кодексу України [1, с. 369]. Тобто дослідник за основу класифікації бере саме вид відповідальності за правопорушення. А. Мануян також здійснює класифікацію податкових правопорушень: «Залежно від галузі права, яка регулює правовідносини щодо застосування юридичної відповідальності у зв'язку з вчиненням податкового правопорушення, можна виділити такі групи: – податкові правопорушення, за які суб'єкт притягується до фінансової відповідальності; податкові правопорушення, за які суб'єкт притягується до адміністративної відповідності; податкові правопорушення, за які суб'єкт притягується до кримінальної відповідності [6, с. 108–109]. Отже, адміністративна відповідальність є лише однією із трьох видів відповідальності за податкові правопорушення. Загалом під адміністративною відповідальністю за податкові правопорушення варто розуміти вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до правопорушника (суб'єкта правовідносин, визначених ст. 109.1 Податкового кодексу України, тобто платна податків, у тому числі осіб, прирівняних до платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових осіб та інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України) адміністративних стягнень, що передбачені ст. 156, 156.2., 163.1., 163.2, 163.3, 163.4., 164.1., 164.5, 166.21, ч. 5–10 ст. 166.6, ч. 1, 3, 4 ст. 172.6, с. 177.2, ст. 188.23 Кодексу України про адміністративні правопорушення, Податкового кодексу України та Митного кодексу України за вчинені адміністративні проступки

В. Іщенко на основі критерію видових об'єктів виділяє декілька видів адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: «1) адміністративні правопорушення проти порядку ведення податкового обліку, складання та подання податкової звітності (ст. 163.1, 163.2 КУпАП); 2) адміністративні правопорушення проти обов'язків зі сплати податків та подання декларацій про доходи та майновий стан (ст. 163.4, 164.1, ч. 1, 3, 4 ст. 172.6 КУпАП); 3) адміністративні правопорушення проти контрольних функцій податкових органів (ст. 163.3, ч. 5–9 ст. 166.6, ст. 188.23 КУпАП); 4) адміністративні правопорушення у сфері виробництва та алкогольних напоїв та тютюнових виробів (ст. 156, 156.2, 164.5, 177.2 КУпАП); 5) адміністративні правопорушення проти прав та свобод платників податків (ч. 9, 10 ст. 166.6, ст. 166.21 КУпАП)» [3, с. 144]». Також В. Іщенко наголошує на деяких недоліках українського законодавства, й окремо до груп податкових правопорушень, адміністративна відповідальність поки не визначена законодавчо, відносить: 1) правопорушення проти системи оподаткування (наприклад, неза-

конне встановлення та/або введення податків, незаконне стягнення податків, незаконне звільнення від сплати податків); 2) правопорушення проти виконання дохідної частини бюджету (наприклад, незаконне використання коштів, що надійшли на сплату податків податковими агентами або банками) [3, с.144].

С. Попова пише, що адміністративна відповідальність засобом адміністративного впливу на порушників податкового законодавства із застосуванням адміністративно-правових норм. А підставою для такої виступає наявність складу адміністративного правопорушення. Серед особливостей адміністративних стягнень за податкові правопорушення виділяє наступні «застосування до фізичних осіб та посадовців, винних у податкових правопорушеннях; адміністративні санкції не тягнуть за собою судимості; застосування у відношенні до найменш значних податкових правопорушень (проступків), які за своїм характером відповідно до закону не тягнуть кримінальної відповідальності; відсутність тяжких правових наслідків» [8, с. 50].

К. Прохоров здійснює групування ознак адміністративної відповідальності за податкові правопорушення: «1) ознаки загального рівня дають змогу розуміти адміністративну відповідальність за податкові правопорушення як органічної частини т. зв. «системи юридичної відповідальності в податковій сфері»; 2) ознаки спеціального рівня уможливають розуміння вказаної відповідальності як відповідальності, що настає в результаті вчинення правопорушення, охопленого системою адміністративних правопорушень у податковій сфері; 3) ознаки особливого рівня дають змогу виокремлювати адміністративну відповідальність за правопорушення, передбачене ст. 164-1 КУпАП, як окремий практичний вияв відповідної галузевої відповідальності, що виникає в означеній сфері правових відносин»[9, с. 5].

Основними ознаками адміністративної відповідальності за податкові можна назвати наступні: така відповідальність настає на підставі та у порядку, які визначені нормами адміністративного права, але із врахуванням норм податкового та господарського права; адміністративна відповідальність настає на підставі саме податкового правопорушення, зміст якого визначений ст. 109.1. Податкового кодексу України, конкретизується нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення, де міститься склад правопорушення; адміністративна відповідальність характеризується особливою метою, а саме для охорони та регулювання відносин у податковій сфері засобами адміністративного впливу задля усунення суспільної шкоди, для реалізації принципу невідворотності настання

відповідальності за податкові правопорушення шляхом притягнення до адміністративної відповідальності, третьою метою ж підвищення рівня правосвідомості населення через демонстрацію настання такої відповідальності за правопорушення; перед такою відповідальністю ставляться особливі завдання, тобто регулювання суспільних відносин у податковій сфері у питанні дотримання законності та дисципліни суб'єктами таких відносин, охорона правопорядку та захист інтересів держави і суспільства, покарання правопорушника служить превентивним та профілактичним заходом для інших; адміністративна відповідальність за податкові правопорушення виконує функції регулювання суспільних відносин у податковій та господарській сферах [9, с. 4].

Висновки. В результаті здійсненого дослідження було встановлено:

1. Адміністративною відповідальністю за податкові правопорушення варто розуміти вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до правопорушника (суб'єкта правовідносин, визначених ст. 109.1 Податкового кодексу України, тобто платна податків, у тому числі осіб, прирівняних до платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових осіб та інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України) адміністративних стягнень, що передбачені ст. ст. 156, 156.2., 163.1., 163.2, 163.3, 163.4., 164.1., 164.5, 166.21, ч. 5-10 ст. 166.6, ч. 1,3,4 ст. 172.6, с. 177.2, ст. 188.23 Кодексу України про адміністративні правопорушення, а також за деякі статті Податкового кодексу України та Митного кодексу України за вчинені адміністративні проступки;

2. Ознаками такої відповідальності є те, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення виникає за дію чи бездіяльність, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення; адміністративна відповідальність за податкові правопорушення настає на підставі та у порядку, які визначені нормами адміністративного права; особливе коло та статус суб'єктів, які можуть бути притягнені до відповідальності за податкові правопорушення, визначене ст. 110 Податкового кодексу України: Платники податків, податкові агенти, контролюючі органи, законні представники платників податків, юридичні особи а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України; така відповідальність настає за правопорушення, що не наносить значної шкоди суспільним інтересам; така відповідальність має особливу мету із дотримання законності у податковій сфері шляхом використання заходів адміністративного впливу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.
2. Гоцуляк Є. М. Склад та кваліфікуючі ознаки порушень податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 6/2014. С. 100–105. URL: http://lsei.org.ua/6_2014/28.pdf
3. Іщенко, В. В. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: доктринальні підходи. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 1. С. 142–145.
4. Кобелька Д.М. До проблеми визначення поняття правопорушень у фінансовій сфері. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2014. Вип. 11 (1). С. 195–197. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11\(1\)_57](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11(1)_57)
5. Колпаков В.К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право) : навч. посіб. Київ. Юрінком Інтер, 2008. 256 с.
6. Манукян А.А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис. ... д-ра. юрид. наук : 081; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, М-во освіти і науки України. Харків, 2024. 209 с.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Попова С. М. Адміністративна відповідальність за правопорушення у податковій сфері. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні проблеми адміністративного права та процесу» (м. Харків, 30 червня 2017 року). Харків : ХНУВС, 2017. С. 49–51.
9. Прохоров К. О. Адміністративні делікти в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. Вип. № 4. Т.3. С. 3–5
10. Ремез К. І. Поняття, склад та кваліфікуючі ознаки адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління*. 2024. № 4(32). С. 31-36