

УДК 351.713

І.І. ОГОРОДНІКОВА, Національний університет державної податкової служби України

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВАДЖЕННЯ ПО СПРАВАХ ПРО АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВOPOPУШЕННЯ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Ключові слова: провадження, адміністративна відповідальність, правопорушення в сфері оподаткування

Особливість провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування полягає в тому, що воно має загальні ознаки, характерні для цього виду провадження, із специфікою, яка обумовлена видовим об'єктом правопорушень, що знаходяться в його основі – відносинами, що виникають у сфері фінансової діяльності держави і в процесі реалізації яких формується доходна частина бюджетів і державних цільових фондів.

Серед вітчизняних та зарубіжних науковців неодноразово робилися спроби виділити окремий вид провадження на підставі виокремлення нового виду відповідальності – «податкової» (З.М. Будицький [1], Н.І. Хімічева [2]) та «фінансової» (А.В. Іванський [3]).

Якщо звернутися до праць російських вчених, то, наприклад, В.А. Зайцев визначає провадження в справах правопорушень у сфері оподаткування «як врегульовану нормами ПК РФ і прийнятих відповідно до них інших актів законодавства про податки і збори діяльність податкових адміністрацій та їх посадових осіб із залучення фізичних та юридичних осіб до відповідальності за вчинення податкових правопорушень і порушень банками обов'язків, покладених на них законодавством про податки і збори (провадження у справах про податкові правопорушення в широкому сенсі)» [4].

Водночас Е.В. Морозов вважає, що «для виділення в структурі юридичного процесу

особливого податкового процесу та податкового провадження як самостійних правових інститутів немає достатніх підстав», адже, на думку автора, «зміст ряду елементів, складових процесуальної основи провадження у справах про порушення законодавства про податки і збори, встановлених в ПК РФ, має недостатньо повне нормативне вираження, а також часто виходить за рамки традиційного процесуального права» [5]. Такий стан справ спричинений особливостями російського законодавства, що регулює сферу оподаткування. На даний момент провадження у справах про податкові правопорушення в РФ включає в себе два провадження у справах: 1) про податкові правопорушення, що здійснюється в порядку, встановленому главами 14, 15 ПК РФ [6]; 2) про порушення законодавства про податки і збори, що містять ознаки адміністративного правопорушення, що здійснюється в порядку, встановленому КпАП РФ [7].

Специфіка процедури застосування стягнень за такі правопорушення характеризується простотою, оперативністю, економічністю, досить короткими термінами, що повною мірою відповідає суті адміністративно-юрисдикційного провадження. Існування кількох проваджень у справах про адміністративні правопорушення, на нашу думку, викликане недосконалістю і невпорядкованістю норм матеріального адміністративного права України. Тому частину адміністративних правопорушень у сфері оподаткування розглядають за нормами провадження у справах про адміністративні правопорушення, а частину – за правилами галузевого законодавства та відомчих актів, часто в порядку контрольно-наглядової діяльності, здійснюваної тими ж суб'єктами адміністративної юрисдикції, які здійснюють провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Виходячи з цього, метою статті є визначення правової природи та особливостей провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування на основі аналізу теоретичної та нормативно-правової бази. Її новизна полягає в тому, що

на підставі проведеного дослідження вперше: проведено порівняльний аналіз ознак та особливостей провадження по справах так званої «фінансової відповідальності», передбаченої ПКУ та іншим податковим законодавством та адміністративної відповідальності, передбаченої КУпАП, що застосовується за правопорушення у сфері оподаткування; встановлено перелік контролюючих органів, що уповноважені порушувати, розглядати справу адміністративні правопорушення у сфері оподаткування в зв'язку з прийняттям ПКУ.

Слід зазначити, що в Україні на даний час порядок провадження у справах про адміністративні правопорушення регулюється Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) [8] та великою кількістю підзаконних нормативно-правових актів, серед яких вважається за необхідне виділити таку групу документів, як інструкції. Великий обсяг інструкцій, які регламентують процедурні питання, породжує, на нашу думку, значну незручність для правозастосовувача.

Наприклад, у главі 12 «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності» КУпАП регулюється порядок залучення до адміністративної відповідальності тільки індивідуальних суб'єктів, порядок накладання адміністративних стягнень на колективних суб'єктів закріплений спеціальними нормами. Так, серед нормативно-правових актів, що закріплюють порядок провадження по справах про правопорушення в сфері оподаткування можна виділити: КУпАП [8], КАСУ (Кодекс адміністративного судочинства України) [9], Закони України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. [10] та «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI [11], Інструкція з оформлення органами державної податкової служби матеріалів про адміністративні правопорушення, затверджена наказом Держав-

ної податкової адміністрації України від 28.10.2009 р. № 585 [12], Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена Постановою правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. № 21-5 [13] та інші.

Якщо проаналізувати законодавство, в якому закріплено правопорушення в сфері оподаткування, за які передбачено застосування так званих «фінансових» та «штрафних» санкцій, то стає зрозумілим, що жодний з таких нормативно-правових актів не закріплює повною мірою окремих видів провадження, а отже й процедуру застосування стягнень.

У переважній більшості випадків провадження у справах про правопорушення юридичних осіб за своєю конструкцією відповідає провадженню у справах про адміністративні правопорушення з наявністю аналогічних стадій і етапів. Водночас провадження у справах про правопорушення юридичних осіб відрізняються, як правило, більшою простотою та оперативністю за рахунок спрощеної процедури розгляду справ про правопорушення.

З цього приводу зазначимо, що ситуація щодо процесуального закріплення порядку притягнення до адміністративної відповідальності за правопорушення в сфері оподаткування юридичних осіб залишається досить спірною. Рішення Конституційного Суду України від 30.05.2001 р. № 7-рп/2001 у справі № 1-22/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб) [14] передбачає, що строки, передбачені ст.38 КпАПУ [8], не можуть застосовуватись до юридичних осіб за порушення в сфері оподаткування, оскільки КпАПУ регулює адміністративну відповідальність лише фізичних осіб.

Водночас у деяких нормативно-правових актах зроблено спробу запровадити новий вид провадження – на підставі застосування «фінансових санкцій» до юридичних осіб. Так, наприклад, ст.25 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [10] закріплено, що суми фінансових

санкцій, які визначені статтями 17–24 цього Закону, підлягають перерахуванню суб'єктами підприємницької діяльності до Державного бюджету України в десятиденний термін з дня прийняття органами державної податкової служби України рішення про застосування таких фінансових санкцій. Одночасно даний нормативно правовий акт не визначає форму такого рішення, а також порядок та підстави його прийняття на відміну від КпАПУ, в статтях 256 та 277 якого закріплено підстави відкриття провадження та строки розгляду справи відповідно [8]. Також, на відміну від вищезгаданого Закону ст.38 КпАП передбачено строк давності накладення адмінстягнення, що також є невід'ємною складовою провадження по застосуванню відповідних стягнень.

1. Як російський, так і український законодавець, виділивши в КпАП РФ та, відповідно, в КпАПУ для провадження у справах про адміністративні правопорушення значне місце, тим не менш, не дав легального його визначення.

Звернемо увагу на те, що згідно зі ст.245 КпАПУ [8] завданнями провадження в справах про адміністративні правопорушення є: своєчасне, всебічне, повне і об'єктивне з'ясування обставин кожної справи, вирішення її в точній відповідності з законом, забезпечення виконання винесеної постанови, а також виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню адміністративних правопорушень, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі дотримання законів, зміцнення законності.

Щодо строків – ст.277 КУпАП [8] чітко встановлює строки розгляду справ про адміністративні правопорушення, зокрема, для правопорушень у сфері оподаткування діють загальні строки – 15 днів. На нашу думку, така обмеженість часовими раками перешкоджає детальному та всебічному розгляду справ в сфері оподаткування, що в свою чергу не відповідає принципу встановлення об'єктивної (матеріальної) істини. Адже при здійсненні провадження у адміністративних правопору-

шеннях доведенню й оцінці підлягають: факт здійснення правопорушення; винність (або невинність) особи, приваблюваної до адміністративної відповідальності; зм'якшуюча й обтяжуюча відповідальність обставини та інші обставини. Якщо, наприклад, правопорушник є посадовою особою великого платника податків – юридичної особи, то тільки на встановлення винності (або невинності) такої особи може піти декілька днів. Такий стан справ, як нами вже було зазначено раніше, спричинений індивідуальними внутрішньоструктурними особливостями такого платника податків.

Відповідно до пункту першого частини другої ст.17 КАСУ юрисдикція адміністративних судів поширюється на публічно-правові спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень, дій чи бездіяльності. Відповідно до ст.3 КАСУ, суб'єктом владних повноважень є орган державної влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа, інший суб'єкт при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень. Органи ДПС, відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», здійснюють владні, управлінські функції, що полягають у контролі за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (надалі – податки, інші платежі), а отже є органами владних повноважень.

Правові основи діяльності, компетенція державної податкової служби визначаються Законом України «Про державну податкову службу в Україні» [15]. Згідно з ч.2 ст.1 даного Закону, податкова міліція є спеціальним підрозділом по боротьбі з податковими правопорушеннями, який входить до складу державної податкової служби. До завдань адміністративно-юрисдикційної діяльності по-

даткової міліції, згідно з ст.9 Закону, можна віднести [15]:

- провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;
- запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів.

Окремо слід виділити податковий контроль, який формально не відноситься до провадження, але в ході якого податковими органами здійснюються дії, за своєю формою та змістом аналогічні провадженню по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування.

Так відповідно до ст.255 КУпАП, протоколи мають право складати уповноважені особи органів податкової служби за статтями 51², 155¹, 162¹, 162², 163¹-163⁴, 163¹², 164, 164⁵, 164¹⁶, 166¹⁶, 166¹⁷, 172²-172⁹, 177² [8]. Відповідно до підпункту 20.1.21 п.20.1 ст.20 ПКУ [8], органи ДПС мають право складати стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення в порядку, визначеному законом. Права, передбачені підпунктами 20.1.12-20.1.22, надаються головам державних податкових адміністрацій і начальникам державних податкових інспекцій та їх заступникам.

Справи про адміністративні правопорушення, передбачені зазначеними статтями, розглядають судді районних, районних у міських чи міжміських судів відповідно до ст.221 Кодексу. Водночас відповідно до ст.234² КУпАП органи державної податкової служби розглядають лише справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з ухиленням від подання декларації про доходи (ст.164¹ Кодексу), порушенням порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (ст.166⁶ Кодексу). Така позиція законодавця неодноразово піддавалася критиці з боку науковців, адже перекладання функцій з розгляду правопорушень в сфері оподаткування з органів державної податкової служби

на міські суди не відповідає таким принципам адміністративного провадження, як оперативність та доцільність. Складається ситуація, що суперечить основним засадам адміністративно-процесуального права. Адже, як було сказано раніше, адміністративний процес покликаний реалізовувати норми адміністративного права й вирішувати індивідуально-конкретні справи. Окрім того, за даними опитування більшість респондентів серед працівників органів ДПС України погодились з тим, що до повноважень органів потрібно віднести розгляд та винесення постанов по справах про адміністративні правопорушення по статтям 155¹, 163¹-163⁴, 164, 164⁵ опитуванні мотивували свою відповідь в основному тим, що такі зміни спростять процес винесення постанови, її оскарження та значною мірою скоротять час по підготовці матеріалів для розгляду.

Невирішеним залишається питання щодо визначення провадження по адміністративним правопорушенням в сфері оподаткування, що регулюють надходження державних страхових внесків. Адже в основному науковці відносять до посадових органів, уповноважених розглядати справи по правопорушенням в сфері оподаткування лише органи ДПС та суди. Але, як нами вже було неодноразово зазначено, до правопорушень у вищезазначеній сфері відносяться також наступні склади: ухилення від реєстрації в органах Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України платників обов'язкових страхових внесків і порушення порядку обчислення й сплати внесків на соціальне страхування (ст.165¹); порушення строку реєстрації як платника страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків (ст.165³); порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які зумовили втрату працездатності (ст.165⁴); ухилення від реєстрації як платника страхових внесків до Фонду соціального

страхування з тимчасової втрати працездатності, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків, а також порушення порядку використання страхових коштів (ст.165⁵) [8]. Враховуючи вищезазначене, вважаємо, що до органів, уповноважених розглядати справи в сфері оподаткування слід віднести також органи Пенсійного фонду, від імені якого розглядати справи про правопорушення, застосувати фінансові санкції на підставі документів, що свідчать про вчинення правопорушення, мають право Голова правління Пенсійного фонду України, його заступники, начальники головних управлінь Пенсійного фонду України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві, Севастополі та їх заступники, начальники управлінь Пенсійного фонду України в районах, містах, районах у містах та їх заступники (ч.18 ст.26 Закону України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування») [11].

Таким чином на підставі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Серед основних рис провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування можна виділити наступні:

2. Виникає у зв'язку зі здійсненням адміністративного правопорушення в сфері оподаткування.

3. До переліку суб'єктів, уповноважених здійснювати таке адміністративно-юрисдикційне провадження, законами України віднесено органи державної податкової служби та суди.

4. Тільки за допомогою адміністративного провадження застосовуються стягнення за правопорушення в сфері оподаткування.

5. 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 рішення приймається після завершення стадії оскарження.

2. Провадження у справах про податкові правопорушення за своєю правовою приро-

дою, змістом і процедурою принципово не відрізняється від провадження у справах про адміністративні правопорушення. Більшість норм чинного податкового законодавства не містять спеціальних норм, що регламентують порядок провадження у справах про правопорушення в сфері оподаткування.

Запровадження окремого порядку розгляду справ про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування та, як наслідок, законодавче розмежування провадження у справах про податкові правопорушення та у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, на наш погляд, є теоретично і практично недоцільним, що має негативні наслідки з точки зору правозастосовчої діяльності.

А, отже, можемо зробити висновок, що ні на теоретичному, а тим паче, законодавчому рівні немає достатніх підстав говорити про появу нових видів проваджень – фінансового або податкового. Провадження по правопорушенням в сфері оподаткування відноситься до адміністративного та кримінального (в залежності від тяжкості скоєного правопорушення).

3. В зв'язку з прийняттям ПКУ, Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», а також інших нормативно правових актів, основоположні поняття, що проаналізовані в даній статті, мають перспективу подальших наукових досліджень. Серед них зокрема: особливості провадження по правопорушеннях в сфері оподаткування, за які передбачена адміністративна відповідальність, адміністративно-юрисдикційний статус органів, уповноважених розглядати справи у вищезгаданій сфері, а також особливості нормативно-правового регулювання даних процесів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / З. М. Будько ; Нац. акад. держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2005. – 218 с.

2. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2004. – 749 с.
3. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец 12.00.07 / А. Й. Іванський. – К., 2009.
4. Зайцев В. А. Юридическая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах и процессуальный порядок ее реализации: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Зайцев Владимир Александрович. – М., 2003. – 184 с.
5. Морозов Е. В. Административная ответственность за правонарушения в сфере налогообложения : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / Е. В. Морозов. – Омск, 2009. – 18 с.
6. Податковий кодекс Російської Федерації : від 31.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.garant.ru>.
7. Кодекс Російської Федерації про адміністративні правопорушення : від 30.12.2001 р., № 195-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=100550>.
8. Кодекс України про адміністративні правопорушення : від 07.12.1984 р. // ВВР УРСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.
9. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р., № 2747-IV // ВВР України. – 2005 – № 35–36, № 37. – Ст. 446.
10. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» : від 06.07.1995 р., № 265/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.
11. Закон України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» : від 08.07.2010 р., № 2464-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 61. – Ст. 2108.
12. Інструкція з оформлення органами державної податкової служби матеріалів про адміністративні правопорушення, затвердженою наказом ДПА України : від 28.10.2009 р., № 585 // Офіційний вісник України. – 2009. – № 101. – Ст. 3577.
13. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування / затв. Постановою правління Пенсійного фонду України : від 27.09.2010 р., № 21-5.
14. Рішення Конституційного Суду України : від 30.05.2001 р., № 7-рп/2001 у справі № 1-22/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб).
15. Закон України «Про державну податкову службу України» : від 04.12.1990 р., № 509-XII.

Огороднікова І. І. Особливості провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування / І. І. Огороднікова // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 518–523 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11oiivco.pdf>

Досліджено та проаналізовано особливості провадження по правопорушенням в сфері оподаткування, за які передбачена адміністративна відповідальність.

Огородникова И.И. Особенности производства по делам об административных правонарушениях в сфере налогообложения

Исследованы и проанализированы особенности производства по правонарушениям в сфере налогообложения, за которые предусмотрена административная ответственность.

Ogorodnikova I.I. Proceedings on Features Cases on Administrative Offences in the Field of Taxation

Production singularities on offences in a taxation orb for which one the managerial responsibility is envisioned are researched and analyzed.