

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС



Віта Кононець,

доктор юридичних наук, професор,
провідний науковий співробітник відділу організації
наукової діяльності Дніпровського державного
університету внутрішніх справ

ORCID: 0000-0003-4433-3731

DOI 10.32782/2306-9082/2024-56-2

УДК 342.9

Щодо питання діяльності суб'єктів, які уповноважені застосовувати заходи адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства

Важливим аспектом в діяльності державного механізму є забезпечення стабільного фінансування всіх галузей життєдіяльності суспільства, за рахунок надходження податків та інших асигнувань до державного бюджету. Ця функція гарантується діяльністю уповноважених суб'єктів які уповноважені застосовувати санкції та притягувати до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства, що є необхідним як для теоретичної науки так і в практичній реалізації задля забезпечення захисної функції права та стабільного функціонування фінансової системи в державі в умовах воєнного стану.

Не зважаючи на численні порушення податкового законодавства в су-

часних умовах економічної ситуації України в умовах війни, актуального значення набуває необхідність дослідження та детального аналізу діяльності всіх суб'єктів, які уповноважені застосовувати заходи адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Отже необхідність дослідження даного питання пояснюється тим, що практична реалізація щодо питання суб'єктів, які уповноважені застосовувати заходи адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері порушення норм податкового законодавства є важливою умовою реформування національної економічної системи, зміцнення законності та



наповнення бюджету в Україні в умовах воєнного стану.

Аналізу окремих питань правового регулювання адміністративно-деліктних відносин, зокрема й у податковій сфері, приділялася увага в працях вітчизняних та іноземних учених у галузях теорії держави і права, адміністративного права, зокрема: В. Б. Авер'янова, О. Ф. Андрійко, А. І. Берлача, Л. К. Воронової, О. П. Гетманець, Е. С. Дмитренко, І. Б. Заверухи, А. Й. Іванського, А. М. Касьяненка, О. В. Кузьменко, М. П. Кучерявенка, А. О. Монаєнка, О. А. Музики-Стефанчук, І. А. Сікорської, Н. Я. Якимчук та ін.

Станом на сьогоднішній день через нестабільність нормативно-правового врегулювання відносин у податковій сфері відбуваються динамічні зміни, а саме вносяться безліч змін та доповнень до законодавчих актів.

Реформування фінансової системи в Україні дали поштовх створенню нового підходу до правового регулювання фінансових відносин, загалом в податковій сфері. У сучасних умовах сфера норм податкових правовідносин є основною з найбільш значимих серед сфер фінансової діяльності.

Чітко налагоджений механізм функціонування податкової системи є одним із головних критеріїв будь-якої правової демократичної держави, тому наявність повноцінного процесу ефективної діяльності суб'єктів, які уповноважені застосовувати заходи відповідальності у сфері порушення норм податкового законодавства. Будь-який збір або порушення може призвести до неможливості централізувати кошти, а отже й збір в здійсненні єдиної фінансової політики на території всієї країни в час повномасштабної війни є загрозою національної безпеки[4, 8].

З метою ефективного вирішення найважливіших економічних і соціальних завдань, законодавство про адміністративну відповідальність за

порушення норм податкового законодавства потребує не лише удосконалення чи уточнення окремих норм, а й розробки нових концептуальних підходів, щодо діяльності питань суб'єктів, які уповноважені застосовувати заходи адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Ключовим моментом з подолання кризових явищ в економіці держави, яка потерпає від збройної агресії росії, формування правового поля у питаннях дотримання учасниками податкових відносин в частині відповідного законодавства та в подальшому притягнення їх у разі порушення до відповідальності.

Розвиток та модернізація системи державного управління є пріоритетним напрямком України щодо її Євроінтеграційного курсу. Стратегією реформування законодавства щодо управління державними податками в Україні є вдосконалення сучасної системи, яка буде здатна швидко наповнювати державний бюджет, при цьому ефективно акумулювати ресурси держави, розподіляючи їх відповідно до пріоритетних напрямків розвитку на довгострокові перспективи. Оскільки завдання державного регулювання полягає в необхідності прогнозування забезпечення діяльності всіх органів держави як в період війни, так і в післявоєнний період. В цих умовах, а також зважаючи на те, що Україна зараз протистоїть в боротьбі за своє існування та незалежність дуже сильному та підступному ворогові, питання щодо забезпечення надходжень від оподаткування та контролю за цільовим використанням бюджетних коштів є досить актуальним та важливим. Тому механізм притягнення до відповідальності осіб, що вчинюють правопорушення має бути системним та послідовним.

М. П. Кучерявенко виділяє податкові процедури, до таких процедур безпосередньо включаються процедури

притягнення осіб до відповідальності за порушення норм права [5, с. 155]. Спірні податково-правові відносини характеризуються конфліктом інтересів сторін. З одного боку, інтерес платника податків направлений на максимізацію обсягу отриманого доходу та зменшення грошового обсягу податкового зобов'язання. З іншого боку, інтерес держави, який реалізується в особі уповноважених на те органів державної влади, направлений на максимізацію податкових надходжень до бюджетів різного рівня, а, отже, зменшення обсягу доходів у платника податків, що найчастіше реалізується шляхом підвищення ставок податків, розширення кола об'єктів, що підлягають оподаткуванню.

Окремо слід звернути увагу, що обсяг відповідальності суб'єкта податкового правопорушення часто ставиться в залежність від економічного вираження обсягу його податкового зобов'язання. Тому зміст та обсяг санкцій за податкове правопорушення так само часто залежить від характеру такого порушення. Якщо порушення переважно проявляється в недоотриманні податкових надходжень, то санкція ставиться в залежність від обсягу недоїмки. Якщо ж порушення пов'язано з порядком декларування або контрольними функціями податкових органів, первинними є штрафна, превентивна та стимулююча функції податково-правової відповідальності, як наслідок – санкції або накладають обмеження на особу, або встановлюють майновий штраф у визначеному розмірі.

Застосування заходів такої відповідальності є прерогативою спеціальних суб'єктів, уповноважених на це законом. Основними суб'єктами, які мають повноваження застосовувати заходи адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства в Україні є:

Податкові органи, вони є основним суб'єктом, який займається виявленням,

розслідуванням та притягненням до адміністративної відповідальності осіб, винних у порушенні податкового законодавства. Податкові органи мають широкий спектр повноважень, включаючи проведення перевірок, складання актів, винесення рішень про накладення штрафів тощо.

Митні органи, котрі у випадках порушення податкового законодавства пов'язаного з митними платежами. Митні органи також мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення та притягувати винних осіб до відповідальності.

Законодавство України передбачає різноманітні заходи відповідальності за порушення податкового законодавства. Їх застосування покликане забезпечити дотримання податкового законодавства, відшкодувати державі збитки та запобігти подальшим правопорушенням.

Податковий кодекс України є основним нормативно-правовим актом, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Саме в цьому Кодексі детально викладені повноваження контролюючих органів щодо накладення стягнень за порушення податкового законодавства.

Звертаємо увагу, що здебільшого, повноваження щодо накладення стягнень за порушення податкового законодавства належать контролюючим органам, органам Державної податкової служби. Саме ці органи здійснюють податковий контроль, виявляють порушення та приймають рішення про застосування відповідних санкцій.

Податковим кодексом України (далі – ПКУ), визначено повноваження щодо накладення стягнень уповноваженими органами, регламентовано особливості застосування санкцій за порушення норм податкового законодавства.

Стаття 20 ПКУ, визначає загальні повноваження контролюючих органів,



зокрема, право проводити перевірки, вимагати документи, застосовувати адміністративні санкції тощо. Стаття 102 ПКУ, регулює питання стягнення податкового боргу, включаючи порядок нарахування пені та відсотків. Стаття 122 ПКУ, визначає відповідальність за податкові правопорушення та порядок застосування фінансових санкцій. Стаття 123 ПКУ, регламентує порядок нарахування та стягнення штрафів за податкові правопорушення. Розділ X ПКУ, присвячений адміністративним процедурам, пов'язаним із застосуванням податкових санкцій [6].

Застосовуючи заходи, щодо притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства уповноважені суб'єкти проводять перевірки, складають акти, визначають суму податкового боргу та застосовують відповідні санкції.

Ключовими особливостями відшкодування шкоди в контексті податково-правових відносин є: особливий суб'єкт правопорушення, компенсаційний та правовідновлювальний характер, особливий судовий порядок застосування. Враховуючи цей аспект притягуються як юридичні, так і фізичні особи підприємці, також посадові особи юридичних осіб з числа керівного складу та інші посадові особи, які відповідальні за ведення бухгалтерського обліку та сплату податків.

Враховуючи вищевикладене, хочу зазначити, що Податковим кодексом України визначений також перелік суб'єктів, щодо яких можуть бути застосовані санкції. А саме: стаття 110.1.ПКУ- Платники податків, податкові агенти, а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених цим Кодексом, несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень; стаття 110.2.ПКУ- Фізична особа – платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового

правопорушення повної цивільної дієздатності; стаття 110.3.ПКУ- Контролюючі органи несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень статті 114 цього Кодексу. Контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень посадовими (службовими) особами таких контролюючих органів. А саме, стаття 110.4.ПКУ-Законні представники платників податків – фізичних осіб згідно зі статтею 242 Цивільного кодексу України у разі невиконання обов'язків, визначених цим Кодексом, несуть фінансову відповідальність, встановлену для платників податків. Стаття 110.5. ПКУ-Юридична особа – платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами [6].

Враховуючи досліджений матеріал, фокусуємо увагу на системі санкцій, що застосовуються за порушення податкового законодавства, і є важливим інструментом державного регулювання економічних відносин. Завдяки їй забезпечується дотримання податкового законодавства та створюються рівні умови для всіх суб'єктів господарювання.

Керуючись положеннями п. 111.3 ст. 111 ПК України, зазначаємо, фінансова відповідальність, а отже, і фінансові санкції можуть бути застосовані додатково до інших адміністративно правових та кримінально правових санкцій. Зауважимо, що застосування фінансових санкцій та притягнення особи до фінансово-правової відповідальності не має значення преюдиції [6]. До цього слід додати, що ПК України не закріплює альтернативних санкцій [6].

На підставі розглянутого вище можна дійти висновку, що фінансові санкції за порушення норм податкового законодавства є видом санкцій, які встановлюються за податкове

правопорушення, містяться в нормах ПК України і полягають в покладенні на особу-правопорушника негативних наслідків майнового характеру контролюючим органом в адміністративному порядку на підставі податкової інформації, отриманої в межах контрольної діяльності, з метою забезпечення формування дохідної частини відповідних бюджетів, дотримання виконання податкових зобов'язань, та можуть бути застосовані незалежно від факту притягнення особи до адміністративно-правової чи кримінально-правової відповідальності.

Крім цього, санкцію можна розглядати як конкретний вид (захід) примусу, що застосовується уповноваженою особою до особи правопорушника. У такому виразі санкція зводиться не до власне функціонального елементу правої норми, а має своє практичне вираження.

Фінансові санкції у цьому значенні є видами фінансової відповідальності, до яких контролюючі органи в межах реалізації повноважень притягають особу за порушення норм податкового законодавства і виражають форму та вид такої відповідальності.

Відповідно до п.п. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)» (далі – штраф) визначається через сукупність таких ознак:

- є платою. За правовою природою ця санкція належить до категорії майнових, має економічний характер, тобто означає стягнення певної суми грошових коштів з особи, винної у порушенні норм податкового законодавства, в межах визначених законом, на підставі рішення контролюючого органу.

- може встановлюватися як фіксована сума або у відсотковому вираженні до суми невиконаного податкового зобов'язання. Відповідно, податкові санкції, за загальним правилом, є абсолютно визначеними.

- стягується з осіб, винних у скоєнні: податкового правопорушення, порушення норм іншого, ніж податкове законодавства, контроль за дотриманням положень якого покладено на контролюючі органи, порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності [6].

Штраф, що виступає мірою відповідальності за порушення норм податкового законодавства, яка покладається на особу правопорушника, має такі ознаки:

1. Можливість його застосування в межах граничних строків притягнення до відповідальності.

2. Переважний компенсаційний характер. ПК України встановлює звільнення від відповідальності у разі самостійного виконання обов'язків, за умови компенсування завданої шкоди податковим правопорушенням. Також передбачається зменшення міри відповідальності за наявності пом'якшуючих обставин у складі об'єктивної сторони діяння правопорушника.

3. За одне податкове правопорушення може бути накладено тільки один штраф, при цьому може бути додатково застосовано пеню та інші види відповідальності, якщо у складі податкового правопорушення наявний склад адміністративного або кримінального правопорушення.

4. Безальтернативний характер санкції [6].

Дотримання податкового законодавства є обов'язком кожного платника податків. Своєчасна та повна сплата податків – це внесок у розвиток держави.

В своїй діяльності Державна податкова служба має повноваження щодо складання протоколів про порушення податкового законодавства з метою припинення незаконної діяльності, а також попереджувати щодо неналежного виконання податкового законодавства та пред'явлення вимоги, яка стосується усунення порушення законодавства. Крім того вона

проводить діяльність щодо обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, формування фінансової і бюджетної звітності розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів [1].

Що стосується митних органів, які також є одним із суб'єктів, уповноваженими притягувати до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Як правило, до їх компетенції відносять правопорушення пов'язані з митними платежами. Такі види правопорушень завдають серйозні збитки для держави, що має негативні наслідки як для окремих осіб, так і для економіки країни в цілому з урахуванням складного воєнного періоду.

Такими прикладами порушень норм законодавства є стаття 471 Митного кодексу України (Недекларування товарів, що переміщуються через митний кордон України громадянами), одне з найпоширеніших порушень митних правил. Воно полягає у свідомому заниженні вартості товарів, неправильному зазначенні їхньої кількості, виду або країни походження з метою ухилення від сплати митних платежів.

Стаття 485 Митного кодексу України (Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів), це діяльність, спрямована на повне або часткове ухилення від сплати митних платежів. Це може бути досягнуто різними способами, включаючи незаконне переміщення товарів через митний кордон: контрабанда, приховування товарів. Підроблення документів: використання підроблених сертифікатів, інвойсів тощо. Заниження митної вартості товарів, а саме свідоме зазначення нижчої вартості товарів, ніж їхня реальна вартість.

Процедура притягнення до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства

регламентується Кодексом України про адміністративні правопорушення (КУпАП) та Податковим кодексом України. Вона передбачає такі етапи: 1) виявлення та фіксація правопорушення; 2) кваліфікація діяння; 3) притягнення до відповідальності; 4) факультативна адміністративна або процесуальна стадія оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності; 5) виконання рішення про притягнення особи до відповідальності. Податкові процедури є загальними інтегральними категоріями, які включають процедури обліку, сплати, звітності, контролю та притягнення до відповідальності, включаючи процедури оскарження рішень контролюючих органів [2].

Податкові органи або інші уповноважені органи проводять перевірки, під час яких виявляють факти порушення податкового законодавства, на підставі виявлених порушень складається протокол про адміністративне правопорушення.

Важливо зазначити, що адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства не виключає можливості притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності у випадках, коли їхні дії містять ознаки кримінального правопорушення. У тому числі кримінальна відповідальність, застосовується у випадках вчинення тяжких податкових злочинів, таких як ухилення від сплати податків у великих розмірах, легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом тощо.

Підсумовуючи, хочу зазначити, діяльність суб'єктів, наділених повноваженнями притягувати до відповідальності за порушення податкового законодавства, є важливим елементом системи державного податкового контролю. Однак, ця діяльність супроводжується низкою проблем, які можуть негативно впливати на ефективність процесу стягнення податків та загальну економічну ситуацію.

Можливість зловживання службовим становищем для отримання неправомірної вигоди, призводить до ухилення від сплати податків окремими суб'єктами господарювання. Відсутність достатньої кількості кваліфікованих фахівців може призводити до помилок при проведенні перевірок та прийнятті рішень про притягнення до відповідальності. Значний тиск з боку великих бізнес-груп, може впливати на об'єктивність прийняття рішень податковими органами.

Недостатня координація з іншими правоохоронними органами, що створює відсутність ефективної взаємодії з іншими правоохоронними органами і може ускладнювати розслідування складних випадків податкових правопорушень. Тривалі судові спори між платниками податків та податковими органами, які можуть затягувати процес стягнення податкового боргу.

Для ефективного вирішення проблем у діяльності суб'єктів, уповноважених притягувати до відповідальності за порушення податкового законодавства, необхідно вживати комплексних заходів, спрямованих на підвищення ефективності роботи податкових органів, боротьбу з корупцією та забезпечення довіри платників податків до держави.

Цифрові технології суттєво змінюють ландшафт податкового адміністрування, надаючи нові можливості для ефективного контролю за дотриманням податкового законодавства. Їх впровадження дозволяє підвищити прозорість, ефективність та справедливість податкової системи.

Автоматизація рутинних процесів через роботизовану обробку податкових декларацій, автоматичне нарахування податків, використання електронного документообігу значно скорочують час на виконання рутинних операцій та зменшують кількість помилок. Застосування алгоритмів машинного навчання для аналізу великих обсягів даних дозволяє виявляти підозрілі транзакції, визначати ризики податкового ухилення та прогнозувати податкові надходження.

Перехід на електронне подання податкових декларацій спрощує процес сплати податків для платників та забезпечує швидкий доступ до інформації для податкових органів.

Створення єдиного інформаційного простору та інтеграція різних інформаційних систем дозволяє отримувати повну картину фінансової діяльності платників податків, що сприяє більш ефективному контролю.

Список використаних джерел

1. Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 «Про Державну податкову службу України». *Документ 227-2019-п від 22.10.2024, підстава – 1185-2024.*
2. Каленіченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2020. № 1 (67), т. 1. С. 12–17.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: *Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. Дата оновлення: 20.08.2023.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/ed20230820#Text> (дата звернення: 01.10.2023).
4. Мороз В.П., Сидоров О.А. Роль департаменту стратегічних розслідувань Національної поліції України у забезпеченні економічної безпеки держави. *Juris Europensis Scientia.* 2022. № 4. С. 41–45.
5. Кучерявенко М. П. Податкове право : навчальний посібник. 2012. http://moodle.nati.org.ua/pluginfile.php/265/mod_resource/content/0/tax Law.pdf
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 03.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20230903#Text> (дата звернення: 01.10.2023).
7. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство.* 2023. № 5. С. 376–384. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.55> (дата звернення: 02.04.2024).



8. Ensuring human rights in Ukraine during the introduction of martial law: constitutional and administrative aspects / Kononets V., Pysmennyi O. // Law Jurnal Hukum dan Pemikiran. Journal Title Syariah: Jurnal Hukum dan Pemikiran E-ISSN: 2549-001X DOI Prefix SYARIAH : JURNAL HUKUM DAN PEMIKIRAN Volume 24, No.1, June2024

Кононець В. П. Щодо питання діяльності суб'єктів, які уповноважені застосовувати заходи адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства

У статті проаналізовано питання щодо механізму забезпечення дотримання законодавства, зокрема у сфері відповідальності за порушення норм податкового законодавства, завдяки використанню юридичної відповідальності. Виходячи з аналогій у договірних відносинах, аргументовано важливість встановлення санкцій для забезпечення ефективного виконання обов'язків. Додатково, в статті детально розглядається відмінність між юридичною відповідальністю та відповідальністю за порушення норм податкового законодавства, зокрема у контексті податкового права. Визначено, що юридичній відповідальності притаманні особливі способи законодавчого закріплення, а також забезпечення механізмами публічно-правового примусу, які можуть бути застосовані до порушника суб'єктами, які уповноважені застосовувати заходи адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері порушення норм податкового законодавства.

Виокремлено іманентні риси адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. Встановлено, що в силу варіативності різновидів юридичної відповідальності, виокремлено класифікацію суб'єктів, передбачених законодавством та уповноважені притягувати до відповідальності за порушення норм податкового правопорушення. Охарактеризовану їх повноваження та особливості забезпечення проваджень у справах про адміністративні правопорушення за порушення норм податкового законодавства.

Ключові слова: адміністративно-правові засади, юридична відповідальність, адміністративна відповідальність, фінансова відповідальність, податкова відповідальність, податкове порушення, податкова система, склад податкового правопорушення.

Kononets V. Regarding the activity of entities authorized to apply measures of administrative responsibility for violation of tax legislation

The article analyzes issues related to the mechanism of ensuring compliance with legislation, in particular in the area of liability for violations of tax legislation, thanks to the use of legal liability. Based on analogies in contractual relations, the importance of establishing sanctions to ensure effective performance of duties is argued. Additionally, the article examines in detail the difference between legal responsibility and responsibility for violation of tax legislation, particularly in the context of tax law.

It was determined that legal responsibility is characterized by special methods of legislative consolidation, as well as provision of mechanisms of public and legal coercion, which can be applied to the violator by entities authorized to apply measures of administrative responsibility for offenses in the field of violation of tax legislation.

Immanent features of administrative responsibility for tax offenses are singled out. It was established that due to the variability of the types of legal responsibility, the classification of subjects provided for by the law and authorized to be prosecuted for violation of the norms of a tax offense was distinguished.

Their powers and features of ensuring proceedings in cases of administrative offenses for violation of tax legislation are characterized.

Key words: administrative and legal principles, legal responsibility, administrative responsibility, financial responsibility, tax responsibility, tax violation, tax system, composition of tax offense.