

Ремез Катерина Ігорівна,

аспірант кафедри адміністративного права і процесу Дніпровського державного університету внутрішніх справ, проспект Науки, 26, м. Дніпро, 49005; <https://orcid.org/0009-0001-9842-7816>

ПОНЯТТЯ, СКЛАД ТА КВАЛІФІКУЮЧІ ОЗНАКИ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. У статті проаналізовано поняття, склад та кваліфікуючі ознаки адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. Методологічною основою дослідження стали порівняльний метод та метод міждисциплінарного підходу. Визначено, що податки є основним джерелом доходів держави і забезпечують фінансування важливих сфер життя громадян, таких як освіта, охорона здоров'я, інфраструктура та оборона в системі публічного адміністрування податкової сфери, саме тому важливим аспектом є забезпечення застосування заходів державного примусу, за правопорушення в цій сфері. Виокремлено, що законодавством, на сьогодні, передбачено різні види юридичної відповідальності, серед яких, зокрема адміністративна відповідальність посідає одне із важливих місць. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства не лише карає правопорушника, але й має на меті запобігати майбутнім правопорушенням. Вона діє як превентивний засіб примусового характеру, створюючи умови для дотримання податкового законодавства. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність саме складу адміністративного правопорушення. Охарактеризовано елементи складу адміністративного правопорушення. Визначено, що об'єктом податкового правопорушення є врегульовані нормами адміністративного та податкового права суспільні відносини, які внаслідок дії або бездіяльності завдається шкода чи збиток. Об'єктивною стороною є сукупність визначених відповідною нормою права обов'язкових та факультативних ознак. Суб'єктом податкового правопорушення є особа, яка вчинила порушення податкового законодавства і яку відповідно до чинного законодавства може бути притягнуто до відповідальності, а суб'єктивною стороною є внутрішній бік діяння, що відображає наміри і мотиви особи, що вчинила правопорушення. Визначено, що залежно від того, чи враховуються наслідки вчиненого правопорушення при притягненні особи до відповідальності за порушення податкового законодавства, правопорушення поділяються на матеріальні та формальні.

Ключові слова: адміністративне правопорушення, профілактика правопорушень, адміністративна відповідальність, податки, державний бюджет, державний примус, податкові правопорушення.

Remez Kateryna Igorivna,

Postgraduate Student at the Department of Administrative Law and Process, Dnipro State University of Internal Affairs, 26, Nauky Ave., Dnipro, 49005; <https://orcid.org/0009-0001-9842-7816>

CONCEPT, COMPOSITION AND QUALIFYING SIGNS OF ADMINISTRATIVE OFFENSE IN TAXATION

Abstract. The article analyzes the concept, composition and qualifying features of an administrative offense in the field of taxation. The methodological basis of the study was the comparative method and the method of interdisciplinary approach. It was determined that taxes are the main source of state income and provide financing for important areas of citizens' lives, such as education, health care, infrastructure and defense in the system of public administration of the tax sphere, that is why an important aspect is ensuring the application of state coercion measures for offenses in this area. It is highlighted that the legislation currently provides for various types of legal responsibility, among which, in particular, administrative responsibility occupies one of the important places. Administrative responsibility for violation of tax legislation not only punishes the offender, but also aims to prevent future offenses. It acts as a preventive means of a coercive nature, creating conditions for compliance with tax legislation. The basis for administrative liability for violation of tax

legislation is the presence of the composition of an administrative offense. The elements of an administrative offense are characterized. It was determined that the object of a tax offense is social relations regulated by the norms of administrative and tax law, which, as a result of action or inaction, cause damage or loss. The objective side is a set of mandatory and optional features defined by the relevant legal norm. The subject of a tax offense is a person who has committed a violation of tax legislation and who, according to the current legislation, can be prosecuted, and the subjective side is the internal side of the act, which reflects the intentions and motives of the person who committed the offense. It was determined that, depending on whether the consequences of the committed offense are taken into account when bringing a person to justice for violating tax legislation, offenses are divided into material and formal.

Key words: *administrative offence, prevention of offences, administrative responsibility, taxes, state budget, state coercion, tax offences.*

Постановка проблеми. Податкова система – це невід’ємна складова будь-якої держави. Податки та збори – це обов’язкові платежі, які здійснюються платниками податків до бюджету. Вони є основним джерелом доходів держави і забезпечують фінансування важливих сфер життя громадян, таких як освіта, охорона здоров’я, інфраструктура та оборона.

В системі публічного адміністрування податкової сфери важливим аспектом є забезпечення застосування заходів державного примусу, адже держава не може покладатися лише на добросовісну сплату податків суб’єктами оподаткування. Що ж до причин, які призводять до ухилення від сплати податків, то серед багатьох причин, найактуальнішими можемо виокремити як прогалини в діючому законодавстві щодо контролю та нагляду за сплатою податків та економічний спад, що спричиняє приховування податкових звітностей. За правопорушення в податковій сфері передбачена адміністративна відповідальність, як одна із видів юридичної відповідальності.

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства не лише карає правопорушника, але й має на меті запобігти майбутнім правопорушенням. Вона діє як превентивний засіб примусового характеру, створюючи умови для дотримання податкового законодавства.

Аналіз останніх публікацій. Дослідженням сутності, змісту та проблем застосування адміністративної відповідальності за податкові правопорушення займалися такі вітчизняні вчені як: М. Кучерявенко, В. Рядінська, О. Гетманець, Ю. Костенко, Ю.В. Боднарчук, В.А. Бортняк, З.М. Будько, Л.К. Воронова, Е.С. Дмитренко, А.Й. Іванський, Н.П. Каменська, В. Кіщенко, Д. Коваль, М.П. Кучерявенко, Є.У. Латипова, Д.А. Липинський, М.О. Мацелик, О.В. Мукопін, 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, Ю.С. Шемшученко та інші.

Проте проблемні аспекти сьогодення, що торкаються адміністративної відповідальності в сфері скоєння податкових правопорушень, їх складу та кваліфікуючих ознак, вимагають нових досліджень і нових рішень у даній сфері.

Тому **метою статті** є аналіз поняття, складу та кваліфікуючих ознак адміністративного правопорушення у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення.

Так, згідно статті 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність [3].

Що ж до поняття податкового правопорушення, то стаття 109 Податкового кодексу України визначає його як 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 [2, с.103].

Водночас, відповідальність за податкові правопорушення є специфічною та особливою, адже за порушення податкового законодавства передбачена не тільки каральні, але й компенсаційні стягнення. Адміністративні санкції за порушення в податковій сфері характеризуються своїми особливостями.

Так, до прикладу, якщо правопорушення не має тяжких фінансових наслідків, то до нього застосовують адміністративні санкції. Крім цього, такі санкції не тягнуть за собою судимості

і є менш суворими порівняно з кримінальною відповідальністю.

Зазначимо, що для визнання діяння правопорушенням і, відповідно, застосування передбачених правовими нормами санкцій, необхідно встановити наявність у діянні складу правопорушення. Під складом правопорушення науковці розуміють закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення. Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона [6, с. 102].

Тобто, склад правопорушення у податковій сфері, це законодавчо передбачена сукупність умов, з настанням яких, суб'єкти податкових правідносин несуть відповідальність визначену законами. Отже, охарактеризуємо всі вищезазначені складові елементи.

Об'єктом податкового правопорушення є врегульовані нормами адміністративного та податкового права суспільні відносини, які внаслідок дії або бездіяльності завдається шкода чи збиток. Відповідальність за адміністративні правопорушення, пов'язані з питаннями оподаткування, передбачено главою 12 Кодексу України про адміністративні правопорушення «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності».

Таким чином, об'єктом податкового правопорушення, за порушення якого настає адміністративна відповідальність, є суспільні відносини що виникають у галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності.

Об'єктивна сторона кожного правопорушення утворюється з сукупності визначених відповідною нормою права його обов'язкових та факультативних ознак.

До обов'язкових ознак відносяться: вчинення протиправного діяння; настання шкідливих для суспільства або держави наслідків; наявність причинного зв'язку між відповідним діянням та наслідками, що настали.

До факультативних ознак відносяться: час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя і засоби вчинення правопорушення. Однак додаткові необов'язкові ознаки набувають правового значення лише якщо на їх наявність прямо вказано у нормі права [4, с. 89-90].

Зокрема, це: порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1); неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'яз-

кових платежів) (ст. 163-2); невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3); порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4); порушення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності (ст. 163-16); порушення порядку справляння та сплати туристичного збору (ст. 163-17) [3].

Також залежно від зовнішнього вираження протиправного діяння, а саме, від наявності дій або бездіяльності в об'єктивній стороні податкового правопорушення, дослідники виділяють: податкові правопорушення, що вчиняються внаслідок дії; податкові правопорушення, що вчиняються в результаті бездіяльності; податкові правопорушення, що вчиняються в результаті сукупності дій і бездіяльності [1, с. 112].

Об'єктивні ознаки правопорушення, до яких відносяться об'єкт та об'єктивна сторона діяння – це його зовнішня сторона.

Суб'єктом податкового правопорушення є особа, яка вчинила порушення податкового законодавства і яку відповідно до чинного законодавства може бути притягнуто до відповідальності. Суб'єкти податкових правопорушень поділяються на загальні та спеціальні. Загальний суб'єкт визначається на підставі положень Податкового кодексу України. Такими суб'єктами податкових правопорушень можуть бути: 1) платники податків: організації, іноземні та міжнародні організації, створені на території країни філії та представництва іноземних і міжнародних організацій, громадяни країни, іноземні громадяни та особи без громадянства; 2) платники зборів; 3) податкові агенти: вітчизняні та іноземні організації, а також фізичні особи підприємці; 4) законні представники платника податків – фізичної особи; 5) свідки, перекладачі, експерти, фахівці та інші фіскально зобов'язані особи; 6) організації та фізичні особи, які є адресатами встановлених податковим законодавством імперативів (обмежень і владних приписів), безпосередньо не пов'язаних зі сплатою податків і зборів [7].

Суб'єктами адміністративної відповідальності за податкові правопорушення є громадяни та посадові особи. Це, наприклад, керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладений обов'язок дотримання встановленого законом порядку ведення податкового обліку (ст. 163-1 КУпАП). Громадяни несуть відповідальність за неподання або несвоєчасне подання декларацій про доходи

(ст. 164-1 КУпАП). Платники податків також можуть бути суб'єктами адміністративної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти та нерезиденти України), які мають, одержують, передають об'єкти оподаткування або провадять діяльність чи здійснюють операції, що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України. Платники податків – юридичні особи не можуть притягатися до адміністративної відповідальності, оскільки в разі порушення податкового законодавства для них наступає фінансова відповідальність, яка встановлена статтями 117–128 Податкового кодексу України [9, с. 351–352].

Щодо спеціального суб'єкта, то це саме та особа, яка прямо визначена нормою. Наприклад, візьмемо статтю 163-3 КУпАП, в якій зазначено, що за невиконання керівниками та іншими посадовими особами установ та організацій податкового законодавства настає адміністративна відповідальність – стягнення у формі штрафу або попередження. Аналізуючи положення даної статті, бачимо, що за цією статтею суб'єкт визначений, а саме керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій. Отже, з огляду на це можемо сказати, що суб'єкт – спеціальний.

Разом з тим, крім наявності спеціального суб'єкта за порушення, передбаченого статтею 163-3 КУпАП, важливим є питання суб'єктивної сторони правопорушення. Зокрема принциповим є удосконалення змісту статті шляхом додання положення про відповідальність за перешкоджання виконанню функцій податкових органів, що сприятиме підвищенню ефективності роботи контролюючих органів та дотриманню законності. У зв'язку із цим доречно доповнити статтю 163-3 КУпАП частиною 3 такого змісту:

«Умисне ігнорування або перешкоджання виконанню законних вимог посадових осіб податкових органів, що призвело до суттєвих фінансових збитків або обмеження виконання контролюючих функцій, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від двадцяти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та можливість тимчасового обмеження права займати керівні посади на строк до трьох років».

Суб'єктивна сторона податкового правопорушення визначає внутрішній аспект правопорушення, відображаючи ставлення порушника до своїх дій та їхніх наслідків. Ключовим елементом цієї сторони є вина, тобто усвідомлення порушником своїх дій і їхнього незаконного характеру. Суб'єктивна сторона право-

порушення, на відміну від об'єктивної, яка описує зовнішній прояв, розкриває внутрішній бік діяння, що відображає наміри і мотиви особи, що його вчинила. Ступінь вини, мотиви і мети порушення залежать від того, як особа оцінює свої дії і передбачає їхні наслідки.

Також важливим аспектом є те, що залежно від того, чи враховуються наслідки вчиненого правопорушення при притягненні особи до відповідальності за порушення податкового законодавства, правопорушення поділяються на матеріальні та формальні.

Що ж до класифікації правопорушень у сфері податкового законодавства, то фахівці у сфері адміністративного права пропонують класифікувати податкові правопорушення за різними категоріями, наприклад за ознаками предмету правопорушення, родового об'єкту, суб'єкту, що їх вчиняє тощо.

Важливо зазначити, що класифікація адміністративних правопорушень в адміністративно-деліктному законодавстві, як, наприклад у Кодексі України про адміністративні правопорушення, ґрунтується на об'єкті правопорушення.

Однак, при класифікації складів адміністративних правопорушень у КУпАП законодавець використовує різні критерії, зокрема: зміст охоронюваних суспільних відносин чи наприклад галузь діяльності де вони виникли. Це призводить до ситуації, коли правопорушення, що посягають на один і той самий родовий об'єкт, можуть розташовуватися в різних главах Кодексу.

З зв'язку із цим А. В. Роздайбіда у своєму дослідженні «Проблема систематизації і класифікації податкових правопорушень» здійснює класифікацію правопорушень у податковій сфері за сукупністю родових і видових об'єктів поділяючи на: 1) порушення обліково-звітнього порядку здійснення податкової діяльності; 2) порушення порядку здійснення податкового контролю; 3) дії, спрямовані проти встановленого порядку сплати податків, ухилення від оподаткування шляхом приховування (заниження) податків і зборів або неправомірний залік (повернення) податків або зборів; 4) правопорушення проти системи податків і наповнення доходної частини бюджету; 5) правопорушення проти прав і свобод платників податків [8, с. 101–102].

Більш влучною вважаємо позицію І. Лонюка, який пропонує класифікувати порушення податкового законодавства, за які передбачено адміністративну відповідальність, за суб'єктами правопорушень на такі групи:

1) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише керівники та інші посадові особи;

2) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише посадові особи і громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності;

3) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю;

4) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише громадяни [5, с. 34].

Висновки. Таким чином, можна дійти висновку про те, що розв'язання проблеми вчинення податкових правопорушень в умовах сьогодення засобами адміністративного права є надзвичайно актуальною. Законодавством, на сьогодні, передбачено різні види юридичної відповідальності, серед яких, зокрема адміністративна відповідальність посідає важливе місце. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність саме складу адміністративного правопорушення. Тобто, склад правопорушення у податковій сфері, це законодавчо передбачена сукупність умов, з настанням яких, суб'єкти податкових правовідносин несуть відповідальність визначену законами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Войтенко І. С. Сутність та зміст адміністративно-деліктного провадження, що здійснюється фіскальними органами. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. С. 111–114. URL: http://www.lsej.org.ua/5_2015/31.pdf
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://lsej.org.ua/6_2014/28.pdf
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Кодекс від 07.12.1984 № 8073-X. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
4. Кримінальне право України. Загальна частина. Підручник. Ю. В. Александров, В. І. Антипов, М. В. Володько та ін. За ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. Київ. Юридична думка. 2004. 352 с. URL: http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/books/_book-697.htm
5. Лонюк І. Відповідальність за порушення податкового законодавства. *Вісник податкової служби України*. 2001. № 26. С. 33–34.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
7. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова,

О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 1. 928 с. URL: http://lib.puet.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=477:-----&catid=16&Itemid=39

8. Роздайбіда А. В. Класифікація податкових спорів та засоби їх мінімізації. *Право і суспільство*. Вип. № 4 частина 2. 2015. С. 93–105. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2015/4_2015/part_2/24.pdf
9. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія / В. І. Теремецький. Харків : Диска плюс, 2012. 648 с. URL: http://dSPACE.wunu.edu.ua/bitstream/316497/45022/1/%D0%A2%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BC%D0%B5%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84.pdf

REFERENCES:

1. Voitenko, I. S. (2015). The essence and content of administrative and tort proceedings carried out by fiscal authorities [Sutnist ta zmist administrativno-deliktneho provadzhenia, shcho zdiisniuietsia fiskalnymy orhanamy]. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*. № 5. S. 111–114. Retrieved from: http://www.lsej.org.ua/5_2015/31.pdf [in Ukrainian]
2. Hotsuliak, Ye. M. (2014). The essence and content of administrative and tort proceedings carried out by fiscal authorities [Skhad ta kvalifikuiuchi oznaky porushen podatkovoho zakonodavstva, za yaki peredbachena administrativna vidpovidalnist]. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*. № 6. S. 100–105. Retrieved from: http://lsej.org.ua/6_2014/28.pdf [in Ukrainian]
3. Code of Ukraine on administrative offenses [Kodeks Ukrainy pro administrativni pravoporushennia]: Kodeks vid 07.12.1984 № 8073-X. Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
4. Aleksandrov, Yu. V., Antypov, V. I. & Volodko M. V. (2004). Criminal law of Ukraine. General part [Kryminalne pravo Ukrainy. Zahalna chastyna]. Pidruchnyk. Kyiv. Yurydychna dumka. 352 s. Retrieved from: http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/books/_book-697.htm [in Ukrainian]
5. Loniuk, I. (2001). Liability for violation of tax legislation [Vidpovidalnist za porushennia podatkovoho zakonodavstva]. *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, 26, 33–34. [in Ukrainian]
6. Tax Code of Ukraine [Podatkovi kodeks Ukrainy]: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
7. Bilous, V. V., Voronova, L. K., Holovashevych, O. O. & et al; za red. M. P. Kucheriavenka. Tax Code of Ukraine: article-by-article commentary [Podatkovi kodeks Ukrainy: postateinyi komentar] (2011). U 2 ch. / Kharkiv : Pravo, Ch. 1. 928 s. Retrieved from: http://lib.puet.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=477:-----&catid=16&Itemid=39 [in Ukrainian]

8. Rozdaibida, A. V. (2015). Classification of tax disputes and means of their minimization [Klasyfikatsiia podatkovykh sporiv ta zasoby yikh minimizatsii]. *Pravo i suspilstvo*, 4, chastyna 2, 93-105. Retrieved from: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2015/4_2015/part_2/24.pdf
9. Teremetskyi, V. I. (2012). Tax legal relations in Ukraine [Podatkovi pravovidnosyny v Ukraini]: monohrafiia / V. I. Teremetskyi. Kharkiv: Dysa plus, 648 s. Retrieved from: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/45022/1/%D0%A2%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BC%D0%B5%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84.pdf [in Ukrainian]