УДК 342.92: 342.7
DOI https://doi.org/10.24144/2788-6018.2022.05.48

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО У ПРОФІЛАКТИЦІ ПРАВОПОРУШЕНЬ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

Комарницька І.І.,
доктор юридичних наук,
доцент кафедри цивільного права та процесу
Національний університет «Львівська політехніка»
Навчально-науковий інститут права, психології та інноваційної освіти
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-4314-877X

Комарницька І.І. Адміністративне право у профілактиці правопорушень у податковій сфері.

Правопорушення в податковій сфері, що є одним з найважливіших деліктних проявів фінансового характе+ру, на протидію яким держава скеровує дієві засоби протидії.

Основне місце в системі фінансового забезпечення функціонування держави відводиться податковим правовідносинам, які опосередковують рух грошових коштів для реалізації завдань держави з метою задоволення загальносуспільних інтересів. Сьогодні більшість сфер суспільного життя фінансуються за рахунок ресурсів держави, отриманих в основному від платників податків у формі податків і зборів.

Розуміння змісту формулювання «податкова сфера» стає можливим у результаті аналізу визначення сфери правового впливу Податкового кодексу України, який урегульовує відносини, які стосуються справляння податків, зборів, їхнього адміністрування, визначає особливості правового статусу платників податків і зборів, їхні правові можливості, зокрема права, обов'язки, компетенцію суб'єктів адміністрування податків, зборів, контролюючих органів, врегульовує порядок відповідальності за порушення податкового законодавства.

Тому, говорячи про профілактику правопорушень у податковій сфері, маємо на увазі правопорушення щодо справляння та адміністрування сплати податків, зборів, порушення порядку реалізації прав платників податків і зборів, прав, обов'язків, компетенції контролюючих органів та суб'єктів адміністрування податків, зборів, інше порушення податкового законодавства.

Профілактичний та попереджувальний вплив досягається завдяки гарантуванню балансу між правовими можливостями та інтересами платників податків і стабільністю бюджетної системи, компетенцією податкових та інших контролюючих органів, можливістю задоволення інтересів держави і суспільства загалом. Це важлива запорука функціонування фіскальної системи. Саме такий баланс визначає зміст обмежень щодо платників податків задля гарантування виконання державою основних функцій.

Ключові слова: адміністративне правопорушення, делікти у податковій сфері, засоби адміністративного права, профілактика правопорушень, податкова сфера, сутність правопорушення.

Komarnytska I.I. Administrative law in the prevention of offenses in the tax field.

Offenses in the tax field, which is one of the most important torts of a financial nature, to counter which the state directs effective countermeasures.

The main place in the system of financial support for the functioning of the state is given to tax legal relations, which mediate the movement of funds for the implementation of state tasks in order to satisfy general public interests. Today, most spheres of public life are financed at the expense of state resources, received mainly from taxpayers in the form of taxes and fees.

Understanding the content of the wording «tax sphere» becomes possible as a result of the analysis of the definition of the sphere of legal influence of the Tax Code of Ukraine, which regulates relations related to the payment of taxes, fees, and their administration, determines the peculiarities of the legal status of taxpayers and fees, their legal opportunities, in particular rights, duties, competence of subjects of tax administration, fees, control bodies, regulates the procedure of responsibility for violation of tax legislation.

Therefore, when we talk about the prevention of offenses in the tax sphere, we mean offenses related to the collection and administration of the payment of taxes and fees, violation of the procedure for the implementation of the rights of taxpayers and fees, rights, duties, competences of control bodies and subjects of the administration of taxes and fees, other violation of tax legislation.

In the Tax Code of Ukraine, the legislator outlined the content of tax offenses, which should be understood as illegal actions committed by taxpayers, tax agents, their officials and officials of control bodies, which lead to non-fulfillment or improper fulfillment of the requirements of

tax legislation, the control of which is entrusted to regulatory authorities. At the same time, the possibility of applying financial, administrative and criminal liability for tax offenses is determined.

Preventive and preventive influence is achieved by guaranteeing a balance between the legal possibilities and interests of taxpayers and the stability of the budget system, the competence of tax and other control bodies, and the possibility of satisfying the interests of the state and society in general. This is an important key to the functioning of the fiscal system. It is this balance that determines the content of restrictions on taxpayers in order to guarantee the state's performance of its main functions.

Key words: administrative offense, torts in the tax sphere, means of administrative law, prevention of offenses, tax sphere, essence of the offense.

Постановка проблеми. Втілення в життя основних засад фінансово-економічної безпеки держави можливе завдяки цілеспрямованому та постійному впливу на основні аспекти функціонування економічної інфраструктури з урахуванням всіх загроз й можливих наслідків. Фінансово-економічна сфера є складним економіко-правовим феноменом, що уособлює різноманітні галузі життєдіяльності суспільства, постає специфічною галуззю людської діяльності задля розвитку інтересів членів соціальної спільноти з приводу формування, мобілізації і розміщення фінансових ресурсів, обміну, розподілу і перерозподілу вартості валового внутрішнього продукту.

У Податковому кодексі України законодавцем окреслено зміст податкових правопорушень, під якими слід розуміти протиправні діяння, що вчиняються платниками податків, податковими агентами, їхніми посадовими особами і посадовими особами контролюючих органів, які зумовлюють невиконання чи неналежне виконання вимог податкового законодавства, забезпечення контролю за яким покладено на контролюючі органи. При цьому визначено можливість застосування за податкові правопорушення фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності.

Стан опрацювання цієї проблематики. Теоретичною основою дослідження проблеми профілактики правопорушень у сучасних умовах не приділялося достатньої уваги, хоч окремі аспекти розглядалися в працях відомих учених, зокрема Л.К. Воронової, Т.С. Єрмакової, М.В. Карасьової, Ю.О. Крохіної, М.П. Кучерявенка, П.С. Пацурківського, С.Г. Пепеляєва, Г.В. Петрової, Є.А. Ровинського, Н.І. Хімічевої, С.Д. Ципкіна та інших.

Метою статті є є аналіз питань профілактики правопорушень у податковій сфері, з'ясування особливостей реалізації адміністративно-правових заходів профілактики даних деліктів.

Виклад основного матеріалу. Широкий перелік правопорушень платників податків та суб'єктів адміністрування їхньої сплати передбачений в КУпАП. Зокрема до таких проступків законодавець відніс правопорушення, що стосуються ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1), полягають у неподанні чи несвоєчасному поданні платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2), невиконанні законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3), порушенні порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4), порядку справляння та сплати туристичного збору (ст. 163-17), порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця (ст. 166-6), тощо [1].

Засоби адміністративного права спрямовуються й на профілактику фінансових проступків, віднесених до податкових правопорушень та деталізованих у Податковому кодексі України [2]. Серед таких проступки, визначені ст. 117-128-1 Податкового кодексу України, наприклад правопорушення, які стосуються порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах, інформування про відкриття чи закриття рахунків у банківських установах, звіту про підзвітні рахунки, інформування платником податків щодо фізичних осіб – платників податків, про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості. Також правопорушення можуть стосуватися порушення порядку подання податкової звітності, реєстрації акцизних накладних, правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем, довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати тощо [3].

Цікавим є твердження окремих науковців, що латентність деліктів у фіскальній сфері зумовлена тим, що такі делікти завдають загалом шкоду державним інтересам та відсутністю ідентифікації «прямих» потерпілих [4, с. 41].

Система нормативно-правових актів, які служать важливими засобами протидії таким деліктам охоплює Кодекс України про адміністративні правопорушення, Податковий кодекс України, Наказ ДФС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби під час організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок платників податків» від 31.07.2014 № 22 [5], Положення про Департамент захисту економіки Національної поліції України, затверджене Наказом Національної поліції України від 07 листопада 2015 р. № 81 [6] та багато інших.

У ст. 41 Податкового кодексу України вирізняє дві групи контролюючих органів в податковій сфері. Першою є група податкових органів, які реалізують контроль за дотримання законодавства щодо оподаткування, сплатою єдиного внеску, та загалом реалізують державну податкову політику. До них віднесено як Державну податкову службу, яка утворилася у 2019 р. в результаті поділу Державної фіскальної служби, так і її територіальні органи (державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції, що діють як структурні підрозділи територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику).

До другої групи кодекс відносить митні органи, контрольні повноваження яких стосуються сплати мита, акцизного податку, ПДВ, інших податків і зборів, що стягуються у зв'язку з ввезенням, вивезенням, пересиланням товарів на митну територію України чи з неї.

Державна податкова служба втілює державну політику щодо протидії правопорушенням у сфері застосування податкового законодавства, нормативно-правових актів щодо сплати єдиного внеску. Особливими повноваженнями у цій сфері наділені департамент адміністрування податків, департамент податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування; департамент моніторингу ризикових операцій та доходів та інші структурні підрозділи цієї служби.

Особливе місце в системі суб'єктів боротьби з податковими правопорушеннями законодавець присвятив податковій міліції, відвівши регламентації її правового статусу цілий розділ XVIII^{-2} Податкового кодексу України. Зокрема в кодексі зазначено, що завданням податкової міліції є запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері [2]. В структурі податкової міліції вирізняють головні управління (управління, відділи, відділення, сектори), аналогічні підрозділи контролюючих органів в областях, округах, міста Києва, управління, головні відділи (відділи, відділення, сектори) податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міста Києва), районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та контролюючих органах [2].

Реалізація профілактики деліктів в податковій сфері втілюється органами податкової міліції завдяки можливості отримання інформації від податкових інспекцій у районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій, в яких перебувають на обліку контрагенти, щодо сплати податків та зборів, копій актів перевірок та актів місцезнаходження підприємств, декларацій із податку на додану вартість, податку на прибуток, інформації щодо працівників, які відповідають за забезпечення сплати податків, з приводу реєстрації, фінансово-господарської діяльності, можливості відібрання пояснень щодо робіт, постачання товарно-матеріальних цінностей, копій різних документів, зокрема угод, податкових накладних, товарних накладних, прибуткових касових ордерів, актів приймання-передачі робіт (послуг), та інших документів про зміст фінансово-господарських операцій об'єкта податкової перевірки [7, с. 72–74].

Окремої уваги у досліджуваній сфері заслуговує профілактична діяльність Національної поліції України, основним суб'єктом реалізації якої є Департаменту захисту економіки Національної поліції, що стосується виявлення причин та умов, що зумовлюють вчинення правопорушень у сфері економіки, застосування заходів щодо їх усунення. Серед його важливих функцій є [8, с. 151–158] формування нормативно-правової основи боротьби з такими правопорушеннями, автоматизованих інформаційних систем, що допомагають правоохоронній діяльності, оперативно-пошукових обліків, систематизації, вивчення, аналізу та оцінки інформації щодо попередження правопорушень у цій сфері, підготовки інформаційно-аналітичних документів, внесення пропозицій, які сприятимуть прийняттю ефективних профілактичних заходів, контролю за усуненням виявлених умов, що спонукають до вчинення правопорушень, тощо.

Загалом профілактика правопорушень у податковій сфері проявляється через застосування різних державних і громадських заходів, які спрямовуються на нейтралізацію причин, умов деліктної діяльності щодо справляння та адміністрування сплати податків, зборів, забезпечення втілення прав платників податків і зборів, правосуб'єктності контролюючих органів та суб'єктів адміністрування податків, зборів.

При цьому важливими є як заходи державних органів, громадськості щодо формування правової свідомості платників податків і зборів, поширення знань щодо правових вимог до організації сплати податків та зборів в Україні, так і спеціальних заходів фіскальних органів та органів податкового контролю щодо попередження та припинення деліктної поведінки в податковій сфері, щодо послаблення і нейтралізації причин і умов такої їх поведінки, певних її видів чи окремих деліктів податкового характеру.

Задля цілісного розуміння змісту профілактики правопорушень у податковій сфері важливим є ви-

значення причин та умов вчинення таких різновидів деліктної діяльності, на профілактику яких скеровується профілактичний вплив. Перші є відображенням обставин, які детермінують таку діяльність, тоді як другі – полегшують її реалізацію, забезпечують досягнення цілі такої діяльності та приховання її слідів. Визначаючи у ст. 245 КУпАП завдання провадження в справах про адміністративні правопорушення, законодавець особливу увагу приділив виявленню причин та умов, що сприяють вчиненню адміністративних правопорушень, та запобіганню правопорушенням загалом. А у ст. 282 КУпАП регламентовано можливість органу (посадової особи), що розглядає справу, ідентифікувавши причини і умови здійснення адміністративного проступку, вносити до відповідного органу публічного управління, посадової особи, громадської організації пропозиції щодо застосування заходів задля усунення таких причин і умов. Формою такого звернення може бути відповідне подання правоохоронного органу як процесуального акту, який містить рішення, щодо застосування таких заходів профілактичного впливу [9, с. 122]. Воно повинно ґрунтуватися лише на об'єктивно встановлених фактах, не дублювати вимог нормативних актів суб'єктів податкового контролю та інших органів публічного управління; відповідати моральним та етичним засадам, дієвими [9, с. 121-122].

Прикладом об'єктивної умови, що зумовлює деліктну поведінку у податковій сфері є наявна практика визначення для податків і зборів різних строків податкової звітності, ускладнення процедури звітності, її переобтяження, що зумовлює потребу багаторазового збільшення кількості відвідувань платниками податків податкового органу і відповідні витрати робочого часу інспекторів на приймання звітності [10, с. 21].

Не менш важливим є встановлення причин деліктної поведінки у податковій сфері. Дуже часто причиною вчинення податкових правопорушень є відсутність спеціальних правових знань щодо порядку реалізації податкових прав та обов'язків, здійснення податкових процедур. Відповідно важливими є доступність інформації щодо організації податкових правовідносин, здійснення податкового контролю, доступність консультаційних послуг фіскальних органів, спеціальних тренінгів та індивідуальних навчальних програм для платників податків.

Задля покращення профілактичного впливу на податкові правовідносини слід визначити пріоритетні напрями потрібних правових та організаційних змін. Серед таких налагодження співпраці та покращення комунікації фіскальних органів з громадськими організаціями, підприємницькими об'єднаннями, правоохоронними органами, урізноманітнення форм і методів профілактичної роботи, розширення застосування методу переконання та стимулювання платників податків до законослухняної діяльності, інформаційних технологій для виявлення деліктної поведінки в податковій сфері, розширення форм та методик навчання посадових осіб, які забезпечують адміністрування податків та зборів, розробка та впровадження програм підвищення кваліфікації таких посадових осіб, зменшення навантаження та сприяння подоланню «професійного вигорання» в ході виконання ними службових обов'язків, тощо.

Слід погодитися, що особливо важливе значення в сучасних умовах для запобігання та припинення податкових правопорушень має впровадження спеціальних інформаційно-аналітичних систем у податковій сфері. Зокрема задля виявлення платників податків, котрі ухиляються від їхньої сплати, було зреалізувано автоматизовану інформаційно-аналітична систему «Вибір об'єкта». Вона дає змогу ідентифікувати суб'єктів господарювання, діяльність яких має ознаки протиправної, такої, що порушує податкове законодавство. Впровадження такої системи здатне служити допоміжним ресурсом у виявленні фіктивних підприємств; тих, які порушують податкову дисципліну, не дотримуються вимог щодо повноти і своєчасності сплати податків і зборів; проводять незаконні операції з валютними рахунками; виявляти факти тіньової діяльності [11].

Говорячи про профілактику правопорушень в податковій сфері, слід звернути увагу на їхній взаємозв'язок з проявами корупційної поведінки посадових осіб контролюючих органів. На думку вчених, наявність контрольних повноважень є традиційно сприятливим чинником щодо виникнення корупції. Важливим є збільшення зусиль та розробка спеціальних заходів щодо подолання корупції в податкових органах. На думку низки вчених цьому сприяють процедури декларування майна, доходів, витрат, зобов'язань фінансового характеру посадових осіб і членів їхньої сім'ї, автоматизації процесів податкового контролю та адміністрування сплати податків та зборів; удосконалення електронних сервісів, зменшення потреби персональних контактів в процесі податкової діяльності між платниками та посадовими особами контролюючого органу; покращення внутрішньої мотивації посадових осіб щодо законослухняної поведінки, високий рівень знань платників податків в податковій сфері, покращення громадського контролю; подолання вибірковості застосування антикорупційного законодавства, тощо [12, с. 190–193; 13; 14, с. 269-270].

Висновки. Таким чином профілактика правопорушень у податковій сфері засобами адміністративного права потребує скоординованої діяльності суб'єктів податкового контролю, правоохоронних органів та громадськості задля нейтралізації економічних, правових, моральних, організаційних,

технічних та інших причин вчинення деліктів, що стосуються порушення порядку справляння та адміністрування сплати податків, зборів, порядку реалізації прав платників податків і зборів, прав, обов'язків, компетенції контролюючих органів та суб'єктів адміністрування податків, зборів, іншого порушення податкового законодавства. При цьому адміністративно-правові засоби постають системою субстанційних (адміністративно-правові норми щодо профілактики деліктів в податковій сфері, акти індивідуальної дії щодо потенційних правопорушників (регулятивні та охоронні акти)) та діяльнісних інструментів, що реалізуються в комплексі з заходами організаційного, управлінського та морально-виховного, технічного та іншого характеру.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Калюжний Р.А., Комзюк А.Т., Погрібний О.О. та ін. Науково-практичний коментар Кодексу України про адміністративні правопорушення К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 781 с.
2. Податковий кодекс України: закон України від 02.12.2010. URL: https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
3. Адміністративні правопорушення в Україні у 2018 році http://www.ukrstat.gov.ua/.
4. Хоменко В.П. Запобігання злочинам у фіскальній сфері як складова забезпечення фінансової безпеки держави. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. 2017. № 2. С. 37–47. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvknuvs_2017_2_5.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: Наказ ДФС України від 31.07.2014 № 22 URL: https://ips.ligazakon.net/document/DFS00272.
6. Про затвердження Положення про Департамент захисту економіки Національної поліції України: Наказ Нац. поліції України від 07.11.2015 р. № 81. Офіційний сайт Національної поліції України. URL: http://www.npu.gov.ua/uk/publish/article/1813727.
7. Рєзнік О.М., Мулявка Д.Г., Гречанюк С.К. Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади: монографія. Ірпінь: НУДПС України, 2013. с. 72–74.
8. Толочко В. В. Профілактична діяльність органів Національної поліції України щодо забезпечення економічної безпеки. Науковий вісник публічного та приватного права. Вип. 6. Т. 2, 2018. С. 151–158.
9. Тертишник В. М. Науково-процесуальний коментар до Кримінально-процесуального кодексу України. Київ: А.С.К., 2007. 1056 с.
10. Цимбал П.В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. 408 с.
11. Гриджук І.А. Удосконалення механізму реалізації державної політики щодо здійснення податкового контролю. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2018. № 11. URL: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/17416/Hrydzhuk_Udoskonalennia_mekhanizmu_realizatsii_derzhavnoi_polityky_shchodo_zdiisnennia_podatkovoho_kontroliu.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
12. Щитвинчук І. Податковий контроль: напрями удосконалення. ЖДТУ. Економічні науки. 2015. № 2 (48). С. 190–193.
13. Гриджук І.А. Удосконалення механізму реалізації державної політики щодо здійснення податкового контролю. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2018. № 11. http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/17416/Hrydzhuk_Udoskonalennia_mekhanizmu_realizatsii_derzhavnoi_polityky_shchodo_zdiisnennia_podatkovoho_kontroliu.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
14. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України», 2015. – 330 с.