

УДК 342.9

T. Kostiuk

ADMINISTRATIVE PROCEDURES INVOLVE VIOLATIONS OF TAX LAWS

Т. В. Костюк

*здобувач кафедри правового
забезпечення господарської діяльності
Харківський національний університет внутрішніх справ
м. Харків*

АДМІНІСТРАТИВНІ ПРОЦЕДУРИ ПОВ'ЯЗАНІ ІЗ ПОРУШЕННЯМ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Актуальність теми. Досліджуючи проблему адміністративних процедур в діяльності податкових органів окрему і особливу увагу необхідно звернути на процедури, пов'язані із порушенням норм податкового законодавства. Статистичні дані свідчать, що платниками податків вчиняється велика кількість порушень податкового законодавства, серед яких найпоширенішими є: 1) неоподаткування доходу, який отримується у вигляді прощеного банком боргу; 2) перевищення обсягу операцій з постачання товарів, установленого для обов'язкової ПДВ-реєстрації; 3) порушення порядку нарахування та сплати орендної плати за земельні ділянки; 4) умисне приховування оподатковуваних доходів у значних обсягах; 5) недотримання встановлених строків сплати (перерахування) до бюджету узгоджених сум податкових зобов'язань з ПДФО, ЄСВ і військового збору [1]. Окрім того, справедливим буде відмітити, що порушення податкового законодавства здійснюють власне і працівники податкових органів. З огляду на наведене вище вважаємо, що адміністративні процедури, пов'язані із порушенням норм податкового законодавства, найбільш доцільно розглядати у двох напрямках, зокрема: по-перше, процедури, пов'язані із порушенням норм податкового законодавства платниками податків; по-друге, адміністративні процедури, пов'язані із порушенням законодавства працівниками ДПС.

Стан дослідження. Окремі адміністративні процедури в діяльності податкових органів у своїх наукових працях розглядали: В.Л. Андрущенко, Е.Ф. Демський, О.В. Закаленко, Т.О. Коломєць, М.В. Лошицький, А.В. Лепеха, І.С. Мироненко, С.С. Палагута, В.І. Риндюк, Т.М. Слінько, К.І. Швабій, С.С. Штапук, І.В. Ясько та багато інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, справедливим буде відзначити, що недостатньо дослідженими на сьогоднішній день залишаються а адміністративні процедури пов'язані із порушенням норм податкового законодавства.

Саме тому метою статті є: надати характеристику адміністративним процедурам, пов'язаним із порушенням норм податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Починаючи наукове дослідження слід вказати, незалежно від того, в якій сфері суспільних відносин здійснюється правопорушення, під останнім слід розуміти вчинення дій, що носять винний, протиправний характер та носять суспільно небезпечний характер. При цьому слід підкреслити, що зміст та характер правопорушень змінюється в залежності від того, в якій сфері суспільних відносин вони здійснюються. В контексті представленої проблематики нас цікавлять саме податкові правопорушення. Відповідно до статті 109 Податкового кодексу України податковими правопорушеннями є протиправні діяння (діячи бездіяльністю) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [2]. Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України [2].

Розмірковуючи безпосередньо про процедури пов'язані із порушенням норм податкового законодавства платниками податків слід звернути увагу на те, що їх зміст та порядок реалізації напряду залежить від того, яке саме правопорушення було вчинено суб'єктом. За порушення податкового законодавства передбачена фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Суб'єктами фінансової відповідальності можуть бути як фізичні, так і юридичні особи; суб'єктами адміністративної та кримінальної відповідальності виступають винятково фізичні особи. Не можна не відміти й те, що законодавець не зробив жодної спроби щодо визнання юридичної особи суб'єктом адміністративної відповідальності, і це відповідає соціальному призначенню адміністративної відповідальності, її правоохоронній та виховній функціям [4, с.45]. В рамках представленої у нашому дослідженні проблематики, найбільший інтерес викликають саме фінансова та адміністративна види відповідальності платників податків.

Розкриваючи це питання слід звернути увагу на положення «Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 19 вересня 2017 року, який передбачає що за наявності однієї із підстав вчинення податкового правопорушення уповноважені податкові органи та їх посадові особи складають податкове повідомлення-рішення, воно складається за кожним окремим податком, збором разом із штрафними (фінансовими) санкціями (штрафами) або штрафними (фінансовими) санкціями (штрафами), передбаченими Кодексом, а також за кожною штрафною (фінансовою) санкцією (штрафом) та пенею за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у тому числі за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності [2].

Структурний підрозділ контролюючого органу, який склав податкове повідомлення-рішення відповідно до Кодексу, роздруковує його у двох примірниках (податкове повідомлення-рішення за формою «Ф» - в одному

примірнику) та після погодження з підрозділами правової роботи передає на підпис керівнику (виконуючому його обов'язки, його заступнику або уповноваженій особі) контролюючого органу. Після підписання податкове повідомлення-рішення не пізніше наступного робочого дня надсилається (вручається) платнику податків. Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) фізичній особі, якщо його вручено їй особисто чи її представникові, надіслано на адресу за місцем проживання або останнього відомого місцезнаходження фізичної особи рекомендованим листом з повідомленням про вручення або у порядку, визначеному пунктом 42.4 статті 42 Податкового Кодексу. У разі якщо вручити податкове повідомлення-рішення неможливо через помилку, допущену контролюючим органом при його надісланні, податкове повідомлення-рішення вважається таким, що не вручено платнику податків [2].

Окремо хотілося б відмітити, що «Порядком надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 19 вересня 2017 року також передбачено порядок відкликання податкових повідомлень-рішень. Рішення може бути відкликано якщо: 1) контролюючий орган скасовує раніше прийняте податкове повідомлення-рішення; 2) контролюючий орган зменшує нараховану суму грошового зобов'язання, суму зменшення (збільшення) податкових зобов'язань та/або податкового кредиту та/або зменшення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, штрафної (фінансової) санкції (штрафу) та пені в тому числі за порушення норм іншого законодавства, що зазначені у раніше прийнятому податковому повідомленні-рішенні; 3) рішенням суду, що набрало законної сили, скасовується податкове повідомлення-рішення контролюючого органу; тощо [2].

Наступною важливою адміністративною процедурою, на яку обов'язково слід звернути увагу: адміністративний арешт коштів платника податків. Адміністративний арешт майна платника податків (далі - арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [2]. Відповідно до статті 94 Податкового Кодексу України арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин: платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу; відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством; тощо [2]. Рішення про накладення арешту на майно повинне бути прийняте до 24 години робочого дня, що настає за днем складення протоколу про тимчасове затримання майна, але коли відповідно до законодавства України контролюючий орган закінчує роботу раніше, то такий строк закінчується на час такого закінчення роботи. У разі якщо рішен-

ня про арешт майна не приймається протягом зазначеного строку, майно вважається звільненим з-під режиму тимчасового затримання, а посадові чи службові особи, які перешкоджають такому звільненню, несуть відповідальність відповідно до закону [2].

Отже, завершуючи розгляд адміністративних процедур, пов'язаних із порушенням норм податкового законодавства платниками податків, варто відзначити, що вони є досить складними за своєю структурою та змістом. Зазначене пов'язано із декількома важливими аспектами: по-перше, зміст адміністративної процедури виходить із характеру вчиненого податкового правопорушення; по-друге, процедури напряму залежать від суб'єкта правопорушення; по-третє, адміністративні процедури, та якість їх реалізації, напряму залежать від професійності працівників органів ДПС. Як недолік слід відзначити складність цих процедур для розуміння як самими платниками податків, так і власне органами ДПС та їх посадовими особами, що досить часто призводить до їх неправильної реалізації та порушення прав, свобод та інтересів сторін податкових правовідносин, а також значних витрат часу та фінансових і матеріальних ресурсів.

Продовжуючи розгляд проблемного питання, що представлено у даному дослідженні, звернемо увагу на характеристику адміністративних процедур, пов'язаних із порушенням норм податкового законодавства працівниками органів Державної податкової служби. Такі процедури застосовуються у випадках вчинення службовцями ДПС дисциплінарних проступків, які відповідно до ЗУ «Про державну службу» представляють собою протиправну винну дію або бездіяльність чи прийняття рішення, що полягає у невиконанні або неналежному виконанні державним службовцем своїх посадових обов'язків та інших вимог, встановлених цим Законом та іншими нормативно-правовими актами, за яке до нього може бути застосоване дисциплінарне стягнення [3]. А відтак, до основних ознак дисциплінарного проступку найбільш доцільно віднести: протиправність дії (бездіяльності), що порушує дисципліну; винність особи, яка є суб'єктом трудових відносин; наявність шкідливих наслідків у широкому розумінні (соціальних, економічних та ін.) для підприємства, колективу, установи, суспільства; причинний зв'язок між протиправною дією (бездіяльністю) і шкідливими наслідками; дисциплінарна відповідальність у вигляді застосування дисциплінарних санкцій. Дисциплінарному проступку, як і будь-якому протиправному діянню, притаманна визначена єдність об'єктивних і суб'єктивних ознак, сукупність яких називається складом правопорушення [5, с.127].

Ключовим нормативно-правовим актом, який визначає адміністративні процедури притягнення працівників ДПС до відповідальності є «Порядок здійснення дисциплінарного провадження», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2019 р. № 1039. Процедура здійснення дисциплінарного провадження передбачає: прийняття рішення про порушення дисциплінарного провадження; формування дисциплінарної комісії та її склад; визначення повноважень дисциплінарної комісії; визначення основних засад роботи дисциплінарної комісії; формування дисциплінарної справи; прийняття рішення за результатами розгляду дисциплінарної справи [6].

Рішення про порушення дисциплінарного провадження приймає:

- 1) міністр – стосовно державного секретаря відповідного міністерства;
- 2) суб'єкт призначення – стосовно інших державних службовців: Кабінет Міністрів України – щодо державних службовців, які займають посади державної служби категорії "А"; голова місцевої держадміністрації – щодо державних службовців, які займають посади державної служби категорії "Б" та здійснюють повноваження керівників державної служби в державних органах; керівник державної служби в державному органі (далі – керівник державної служби) – щодо інших державних службовців, які займають посади державної служби категорій "Б" і "В".

Дисциплінарне провадження розпочинається з моменту прийняття рішення про порушення дисциплінарного провадження та завершується прийняттям рішення про накладення на державного службовця, стосовно якого здійснюється дисциплінарне провадження (далі – державний службовець), дисциплінарного стягнення чи закриття дисциплінарного провадження [6].

Важливо вказати, що для здійснення дисциплінарного провадження з метою визначення ступеня вини, характеру і тяжкості вчиненого дисциплінарного проступку утворюється дисциплінарна комісія. Дисциплінарна комісія діє у складі не менше трьох членів. Склад дисциплінарної комісії затверджується наказом (розпорядженням) суб'єкта призначення або керівника державної служби. Формою роботи дисциплінарної комісії є засідання. Засідання Комісії, дисциплінарної комісії є правоможним, якщо на ньому присутні не менше двох третин її членів. Фіксація проведення засідання за допомогою технічних засобів може здійснюватися за рішенням членів Комісії, дисциплінарної комісії та згоди державного службовця. Усі рішення Комісії, дисциплінарної комісії ухвалюються простою більшістю голосів присутніх на засіданні її членів [6].

З метою збору інформації про обставини, які стали підставою для порушення дисциплінарного провадження, для визначення ступеня вини, характеру і тяжкості дисциплінарного проступку Комісією, дисциплінарною комісією формується дисциплінарна справа. Документи та матеріали, що долучаються до дисциплінарної справи, повинні відповідати вимогам щодо документування управлінської інформації та організації роботи з документами в державному органі. Дисциплінарна справа формується з урахуванням вимог порядку обліку та роботи з дисциплінарними справами, затвердженого НАДС. Тривалість формування дисциплінарної справи не може перевищувати 20 календарних днів. За потреби зазначений строк може бути продовжений міністром або суб'єктом призначення, але не більш як до 30 календарних днів [6]. Під час здійснення підготовки справи до розгляду доповідач, зокрема, забезпечує збирання документів та матеріалів, необхідних для формування дисциплінарної справи, формує дисциплінарну справу, забезпечує отримання пояснення від державного службовця, доповідає на засіданні дисциплінарної комісії, вчиняє інші дії, необхідні для здійснення дисциплінарного провадження. Після завершення формування дисциплінарної справи до розгляду комітет з дисциплінарних проваджень або доповідач передають її відповідно Комісії або секретарю дисциплінарної комісії та повідомляють про це головууючому

на засіданні Комісії або голові дисциплінарної комісії з метою призначення дати засідання для її розгляду [6].

І останнім етапом розгляду дисциплінарного провадження щодо порушення працівником Державної податкової служби норм податкового законодавства, - є прийняття рішення за результатами розгляду дисциплінарної справи. Дисциплінарна комісія розглядає належним чином сформовану дисциплінарну справу та за результатами такого розгляду приймає рішення про наявність чи відсутність у діях державного службовця дисциплінарного проступку та підстав для його притягнення до дисциплінарної відповідальності, про що зазначається у протоколі засідання. Після прийняття рішення за результатами розгляду дисциплінарного провадження суб'єкт призначення (керівник державної служби) передає дисциплінарну справу до служби управління персоналом державного органу, стосовно посадової особи якого здійснювалося дисциплінарне провадження (державного органу, в якому здійснювалося дисциплінарне провадження), для її зберігання в установленому порядку [6].

Завершуючи розгляд адміністративних процедур, пов'язаних із порушенням норм чинного податкового законодавства працівниками ДПС, справедливим буде відзначити, що вона є досить змістовно визначеною на рівні законів та підзаконних нормативно-правових актів. Втім, в якості суттєвого недоліка слід вказати один цікавий аспект, який було виявлено в ході реалізації карантинних заходів. Так, до прикладу, під час карантину дисциплінарні комісії розглядали дисциплінарні справи без присутності особи, яка вчинила дисциплінарний проступок, обмежуючись лише ознайомленням із письмовими поясненнями останніх. Це в свою чергу досить часто призводило до неповноцінного розгляду справи та винесення рішень, які були неякісними та недостатньо обґрунтованими.

Висновки. Підбиваючи підсумки представленого дослідження слід узагальнити, що адміністративні процедури, пов'язані із порушенням норм податкового законодавства є складними за своєю структурою та змістом. В свою чергу дотримання відповідних процедур має важливе значення: по-перше, для самих платників податків, оскільки це, апріорі, є гарантією дотримання їх прав та законних інтересів у податковій сфері; по-друге, для працівників ДПС, оскільки адміністративні процедури та їх дотримання є важливою гарантією реалізації службово-трудова прав державними службовцями; по-третє, для податкових органів дотримання адміністративних процедур, пов'язаних із порушенням норм податкового законодавства, є важливою засадою для забезпечення законності діяльності даного центрального органу виконавчої влади.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Топ-5 нових порушень підприємців — статистика від ДПС / URL: <https://news.dtki.ua/law/inspections/50078>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
3. Про державну службу / Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII.
4. Демський Е. Ф. Відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування та її процесуальне забезпечення / Е. Ф. Демський, Н. В. Добрянська // Бюлетень Міністерства юстиції України. 2011. № 5. С. 39-45.

5. Середа В. В. Поняття, ознаки та склад дисциплінарного проступку / В. В. Середа // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. 2014. № 12. С. 125-129.

6. Про затвердження Порядку здійснення дисциплінарного провадження / Постанова Кабінету Міністрів України від 04.12.2019 № 1039.

Костюк Т. В. Адміністративні процедури пов'язані із порушенням норм податкового законодавства

У статті, на основі аналізу наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства України, надано характеристику адміністративним процедурам, які пов'язані із порушенням норм податкового законодавства. Констатовано, що дотримання відповідних процедур має важливе значення: по-перше, для платників податків; по-друге, для працівників Державної податкової служби; по-третє, для самих податкових органів.

Ключові слова: процедури, адміністративні процедури, правопорушення, норми податкового законодавства.

Костюк Т.В. Административные процедуры связанные с нарушением норм налогового законодательства

В статье, на основе анализа научных взглядов ученых и норм действующего законодательства Украины, предоставлена характеристика административным процедурам, связанным с нарушением норм налогового законодательства. Констатируется, что соблюдение соответствующих процедур имеет важное значение: во-первых, для налогоплательщиков; во-вторых, для работников Государственной налоговой службы; в-третьих, для самих налоговых органов.

Ключевые слова: процедуры, административные процедуры, правонарушения, нормы налогового законодательства.

Kostiuk T. Administrative procedures involve violations of tax laws

The article, based on the analysis of scientific views of scientists and the current legislation of Ukraine, provides a description of administrative procedures that are associated with violations of tax law. It is stated that compliance with the relevant procedures is important: first, for the taxpayers themselves; secondly, for employees of the State Tax Service; thirdly, for the tax authorities themselves.

Keywords: procedures, administrative procedures, offenses, norms of tax legislation.