

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра загальноправових дисциплін

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД
ОПОДАТКУВАННЯ»**

студента 2 курсу, 7 м групи
спеціальності 081 «Право»
спеціалізації «Правове забезпечення
безпеки підприємницької діяльності»

Дерев`янка Максима
Петровича

Науковий керівник
доктор юридичних наук,
доцент

Мушенко Віктор
Васильович

Гарант освітньої програми
кандидат юридичних наук,
професор

Крегул Юрій
Іванович

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	6
1.1 Загальна характеристика адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства України.....	6
1.2 Об'єкт, предмет та характеристика видів адміністративних правопорушень у сфері оподаткування.....	14
1.3 Поняття, сутність та стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення.....	18
РОЗДІЛ 2. ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ТА ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ	30
2.1 Забезпечення прав платників податків в Україні засобами адміністративної відповідальності.....	30
2.2 Способи боротьби з податковими правопорушеннями.....	33
2.3. Перспективи удосконалення податкового права.....	38
ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	53

ВСТУП

Актуальність теми. Серед проблем Української держави, що потребують вирішення, особливе місце займають відносини щодо справляння податків, зборів, платежів, які полягають у застосуванні податкового законодавства з чіткою регламентацією дій щодо цього. Водночас наявність сучасного, оптимального та динамічного понятійно-категоріального апарату, використання якого створює умови для ефективного застосування національного і міжнародного податкового законодавства, є одним із важливих правових інструментів у реалізації завдань податкової політики в Україні.

Особливої гостроти набула проблема боротьби правопорушеннях у сфері оподаткування. Податкове законодавство України знаходиться в стадії становлення і, відповідно, страждає багатьма недоліками, прорахунками і прогалинами.

Правових інструментів у реалізації завдань податкової політики в Україні. З прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України) та низки інших нормативно-правових актів, відбулися суттєві зміни у податковому праві, наслідком яких можна вважати як оновлення податкового законодавства, так і зміни у правовому регулюванні податкових правовідносин та досягнення відповідності із сучасними тенденціями розвитку ринкових відносин. Водночас досить часті зміни та доповнення до вітчизняного податкового законодавства хоча й свідчать про намагання законодавця здійснювати своєчасне реагування на сучасні процеси, які мають місце як у податковій сфері зокрема, так і в суспільстві загалом, однак викликають певні труднощі під час їх практичного застосування суб'єктами податкових правовідносин.

До того ж, постановою Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 передбачено реорганізацію Державної фіскальної служби України шляхом її поділу на дві служби: Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

Адміністративна відповідальність у сфері оподаткування стала предметом уваги таких дослідників і вчених як: В. Андрущенко, Ю. Бабанова, І. Бабін, В. Баландіна, О. Бандурка, О. Башняк, І. Беліцький, Ю. Бисага, А. Бризгалін, Л. Вакарюк, І. Вдовічена, Д. Вінницький, М. Волощук, Л. Воронова, О. Десятнюк, О. Дьомін, О. Замасло, О. Захарчук, Ю. Іванов, А. Котенко, Ю. Крохіна, А. Поляничко, Н. Пришва, О. Резнік, Ю. Ровинський, М. Сідак, О. Солонар, О. Тимофєєв, Н. Фолінова, В. Форсюк, Є. Хорошаєв, А. Храбров, Н. Хімичева, С. Ципкін, О. Чорномаз, О. Шуміла, В. Яговкіна, В. Ярема та інших.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з виконанням обов'язку по сплаті податків та зборів, а також із здійсненням податкового контролю.

Предмет дослідження – грошові кошти, що підлягають сплаті як податки, збори та інші обов'язкові платежі, що входять до системи оподаткування України.

Метою нашого дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу положень законодавства та практики його застосування розкрити зміст, ознаки і особливості адміністративної відповідальності за ухилення від оподаткування комплексно розробити підходи до вдосконалення правового регулювання податкових правовідносин, обґрунтувати пропозиції щодо подальшого розвитку чинного податкового законодавства України.

Відповідно до вказаної мети сформульовано наступні **завдання дослідження**:

- 1) з'ясувати типове поняття складу правопорушень в адміністративного права;
- 2) окреслити систему адміністративної відповідальності за ухилення від сплати податків та провести аналіз окремих складів правопорушень ;
- 3) надати характеристику адміністративним аспектам просутків та питанню їх запобігання;

4) сформулювати власні пропозиції щодо удосконалення адміністративної, відповідальності за порушення податкового законодавства України..

Методологія дослідження. Задля повного висвітлення запропонованих у плані роботи питань автор використовував наступні методи дослідження: аналізу та синтезу, узагальнення, структурно-системний, формально-правовий, порівняльний, формально-логічний та інші.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, двох розділів, що вміщують шість параграфів, висновків та списку використаних джерел (всього 69 найменувань).

РОЗДІЛ 1 ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРИТЯГНЕННЯ ДО АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1.1 Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства України

За порушення податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, настає адміністративна відповідальність, якій властиві ознаки адміністративної відповідальності з врахуванням різновидів специфіки вчинених податкових правопорушень та передбачених за це фінансових санкцій. Визначено, що підставами адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є: 1) нормативні (наявність правових норм, які визначають діяння щодо порушення податкового законодавства проступком); 2) фактичні (факт вчинення правопорушення та пов'язані з ним дії процесуального значення (змісту), а саме: затримання, огляд, подання звернень, визнання доказами фактичних даних тощо); 3) документальні (складання протоколу про адміністративне правопорушення і прийняття постанови у справі, яку розглядають. До протоколу про адміністративне правопорушення можуть бути долучені акти, довідки, звернення, облікові документи тощо, які виступають доказами у справі). Метою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є попередження таких порушень, а також застосуванням до винних осіб заходів адміністративного впливу. Ознаками адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є те, що вона встановлюється виключно законами (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України) та передбачається нормами КУпАП, КАС України, ПК України та іншими законодавчими актами. Під адміністративною відповідальністю за порушення податкового законодавства потрібно

розуміти застосування в юрисдикційному порядку уповноваженими державою органами (посадовими особами) передбаченого законом адміністративного стягнення до особи, яка порушила податкове законодавство. Узагальнено, що притягнення порушників податкового законодавства до адміністративної відповідальності є дієвим адміністративно-карним засобом впливу як для відновлення завданої шкоди, так і для подальшої профілактики правопорушень у податковій сфері.

Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями [53].

1) Залежно від галузей і характеру відповідальності (санкцій):

- кримінальні;
- адміністративні;
- фінансові;

2) Залежно від ступеня суспільної небезпеки:

- податкові злочини;
- податкові провини.

Хотілося б звернути увагу на те, що поділ податкових правопорушень залежно від ступеня суспільної небезпеки на злочини й провини, фактично переплітається з попереднім критерієм, що передбачає галузеву класифікацію, відповідно до якого злочини кваліфікуються за кримінально-правовими нормами, тоді як провини - за адміністративними й фінансово-правовими нормами.

3) Залежно від об'єкта - пов'язані із:

- приховуванням об'єкта оподаткування;
- заниженням об'єкта оподаткування;
- відсутністю обліку об'єкта оподаткування або веденням його обліку з порушенням встановленого порядку; несвоєчасною сплатою податку;
- неподанням документів і іншої інформації тощо.

Можлива й більш вузька класифікація податкових правопорушень. Як такі підстави може бути виділений поділ податкових правопорушень:

а) за суб'єктивним складом:

- податкові правопорушення, вчинені винятково фізичними особами;
- податкові правопорушення, вчинені тільки організаціями;
- податкові правопорушення, що передбачають змішаного суб'єкта відповідальності й здійснювані як фізичними особами, так і організаціями;

б) за особливостями статусу суб'єкта правопорушення:

- податкові правопорушення, вчинені платниками податків і зборів (обов'язкових платежів);
- податкові правопорушення, вчинені податковими агентами;
- податкові правопорушення, вчинені банками;
- податкові правопорушення, вчинені іншими зобов'язаними особами;

в) за особливостями об'єктивної сторони податкового правопорушення:

- податкові правопорушення, вчинені діями суб'єктів правопорушень;
- податкові правопорушення, вчинені в результаті бездіяльності;
- податкові правопорушення, вчинені як результат сукупності дії й бездіяльності тощо [55].

В основі критеріїв класифікації податкових правопорушень лежать особливості, які й дозволяють віднести конкретне правопорушення до певного виду.

Розглянемо докладніше види відповідальності за вчиненні порушення податкового законодавства України. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства являє собою заходи адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, що містять осуд винного і його діяння та негативні наслідки для правопорушника. Особливостями адміністративних санкцій є [47]:

- відсутність тяжких правових наслідків;
- застосування відносно менш тяжких податкових правопорушень (провинам);

- адміністративні санкції не спричиняють судимості.

Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення - винної умисної або необережної дії або бездіяльності, що зазіхає на охоронювані законом суспільні відносини, за яке законодавством передбачена адміністративна відповідальність. Такі діяння закріплені Кодексом України про адміністративні правопорушення [2].

До адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті громадяни й посадові особи, винні в порушенні податкового законодавства. Адміністративній відповідальності підлягають особи, що досягли до моменту здійснення правопорушення шістнадцятирічного віку, осудні [105].

Із всіх видів адміністративних стягнень податковим органам надане право використовувати адміністративний штраф. Розмір його визначається в межах, встановлених за здійснення відповідних правопорушень, у сумах, кратних певному показнику (мінімальному розміру заробітної плати, неоподаткованому мінімуму доходів). Розмір штрафу залежить від періодичності здійснення правопорушень: так, при здійсненні протягом року після накладення адміністративного штрафу такого ж правопорушення розмір штрафу, що накладається повторно, зростає.

При накладенні такого стягнення законодавець диференціює поняття "момент здійснення" залежно від типу правопорушень. Для звичайних правопорушень при обчисленні строку накладення стягнення таким є момент здійснення правопорушення. При здійсненні триваючого правопорушення - момент його виявлення. Триваючими правопорушеннями визнаються такі, які характеризуються безперервним здійсненням єдиного складу певного діяння. Строк, протягом якого може бути накладене стягнення, той самий в обох випадках - два місяці.

Адміністративна відповідальність – це самостійний вид юридичної відповідальності фізичних та юридичних осіб, установлений законодавчими актами. Адміністративну відповідальність можна визначити і як реалізацію

адміністративно-правових санкцій, застосування уповноваженим органом чи посадовою особою адміністративних стягнень до громадян і юридичних осіб, що вчинили правопорушення.

Від інших видів відповідальності адміністративна відповідальність відрізняється тим, що об'єктом охорони виступають суспільні відносини, які регулюються не лише адміністративним правом, а й іншими галузями права.

До адміністративної відповідальності притягується особа, що вчинила адміністративне правопорушення. Загальне визначення адміністративного правопорушення наведено в ст.9 КУпАП, згідно з яким адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, що посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління, і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність.

Адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені КУпАП, настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності [2].

Адміністративне правопорушення визнається вчиненим умисно, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків.

Адміністративне правопорушення визнається вчиненим з необережності, коли особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоч повинна була і могла їх передбачити.

Адміністративній відповідальності підлягають особи, які досягли на момент вчинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку.

Посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за адміністративні правопорушення, пов'язані з недодержанням установлених

правил у сфері охорони порядку, державного і громадського порядку, природи, здоров'я населення та інших правил, забезпечення виконання яких входить до їх службових обов'язків.

Іноземці й особи без громадянства, які перебувають на території України, підлягають адміністративній відповідальності на загальних підставах з громадянами України. Питання про відповідальність за адміністративні правопорушення, вчинені на території України іноземцями, які згідно з чинними законами та міжнародними договорами України користуються імунітетом від адміністративної юрисдикції України, вирішуються дипломатичним шляхом.

Статтею 24 КУпАП за вчинення адміністративних правопорушень передбачено такі адміністративні стягнення [2]:

попередження як захід адміністративного стягнення, яке виноситься в письмовій формі. У передбачених законом випадках попередження фіксується іншим установленим способом;

штраф – грошове стягнення, що накладається на громадян і посадових осіб за адміністративні правопорушення у випадках і розмірі, встановлених цим Кодексом та іншими законами України;

оплатне вилучення предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення, полягає в його примусовому вилученні за рішенням суду і наступній реалізації з передачею вирученої суми колишньому власникові з відрахуванням витрат з реалізації вилученого предмета;

конфіскація предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення, полягає в примусовій безоплатній передачі цього предмета у власність держави за рішенням суду. Конфісковано може бути лише предмет, який є у приватній власності порушника, якщо інше не передбачено законами України;

позбавлення спеціального права, наданого даному громадянину (права керування транспортними засобами, права полювання);

виправні роботи застосовуються на строк до двох місяців з відбуванням їх за місцем постійної роботи особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, і з відрахуванням до двадцяти процентів її заробітку в дохід держави. Виправні роботи призначаються районним, районним у місті, міським чи міськрайонним судом (суддею);

адміністративний арешт, який устанавлюється і застосовується лише у виняткових випадках за окремі види адміністративних правопорушень на строк до п'ятнадцяти діб та призначається районним, районним у місті, міським чи міськрайонним судом (суддею).

Одночасно із введенням 4 грудня 1990 року Закону України №509-ХІІ "Про державну податкову службу в Україні" податковим органам надано право накладати адміністративні штрафи [10]:

- на службових осіб підприємств, установ і організацій, винних у приховуванні (заниженні) прибутку (доходу) або приховуванні (необчисленні) інших об'єктів оподаткування, а також у відсутності бухгалтерського обліку або веденні його з порушенням устанавленого порядку і перекрученні бухгалтерських звітів, у неподанні, несвоєчасному поданні або поданні за невстановленою формою бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших платежів у бюджет, - у розмірі середньомісячної заробітної плати, а за ті ж дії, вчинені повторно протягом року, - у розмірі двох середньомісячних плат;

- на громадян, винних у порушенні порядку заняття індивідуальною трудовою діяльністю, або тих, що займаються індивідуальною трудовою діяльністю, щодо якої є спеціальна заборона, а також на громадян, винних у відсутності обліку доходів або у веденні його з порушенням встановленого порядку, неподанні або несвоєчасному поданні декларацій про доходи чи у включенні до декларації перекручених даних, - у розмірі середньомісячного доходу, що підлягає оподаткуванню, а за ті ж дії, вчинені повторно протягом

року після накладення адміністративного стягнення, - в розмірі двох середньомісячних доходів, що підлягають оподаткуванню;

- на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організацій, а також громадян, які не виконують перелічених у пунктах 2 - 5 цієї ж статті вимог державних податкових інспекцій та їх службових осіб, - у розмірі відповідно середньомісячної заробітної плати і середньомісячного доходу, що підлягає оподаткуванню;

Таблиця 2.1. Статті Кодексу України про адміністративні правопорушення, відповідальність за складання яких покладено на податкові органи

№ п/п	Стаття КУПА П	Органи, що мають право складати протокол	Підстава (ст. КУПАП)	Органи, що мають право розглядати справу	Підстава (ст. КУПА П)
1	Ст.51 ²	Органи ДПС	Абз.24 п.1 ч.1 ст.255	Місцеві (районі) суди	Ст.221
2	Ст.155 ¹	Органи ДПС	Абз.24 п.1 ч.1 ст.255	Місцеві (районі) суди	Ст.221
3	Ст.ст. 163 ¹ – 163 ⁴	Органи ДПС	Абз.24 п.1 ч.1 ст.255	Місцеві (районі) суди	Ст.221
4	Ст.164	Органи ДПС	Абз.24 п.1 ч.1 ст.255	Місцеві (районі) суди	Ст.221
5	Ст.164 ¹	1. Органи ДПС 2. НПУ 3. Фінансові	1. Ч.2 ст.255 2. Абз.1	Органи ДПС	Ст.234 ²

		органи	п.1 ч.1 ст.255 3. Абз.12 п.1 ч.1 ст.255		
6	Ст.164 ⁵	Органи ДПС	Абз.24 п.1 ч.1 ст.255	Місцеві (районі) суди	Ст.221
7	Ст.166 ⁶	Органи ДПС	Ч.2 ст.255	Органи ДПС	Ст.234 2
8	Ст.177 ²	Органи ДПС	Абз.24 п.1 ч.1 ст.255	Місцеві (районі) суди	Ст.221

Таким чином, на сьогодні органи податкової служби мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення у випадку (табл.2.1):

1.2 Об'єкт, предмет та Характеристика видів адміністративних правопорушень у сфері оподаткування

Відносини, що виникають у процесі здійснення податкового контролю [17]. А.В. Передернін та А.В. Роздайбіда також виділяють загальний, родові та видові об'єкти податкових правопорушень. Загальним об'єктом податкових правопорушень, на їхню думку, є сукупність суспільних відносин (встановлений порядок) у сфері державного управління податковою системою. Родові об'єкти являють собою систему суспільних відносин, що забезпечують нормальне функціонування податкової системи та її складових елементів. Видові об'єкти утворюють близькі за змістом і характером відносини, що забезпечують нормальне функціонування елементів, пов'язаних із податковим обліком і контролем, обчисленням і сплатою податків тощо. Вказані вчені виділяють 11 видових об'єктів: відносини, що

забезпечують своєчасне і повне здійснення податкових обліків і звітності; відносини, що забезпечують нормальну діяльність податкових органів під час здійснення податкового контролю; відносини, що забезпечують повне і своєчасне виконання кожним платником податків податкових зобов'язань; порядок введення податків, порядок обчислення, стягнення податків, порядок витрачання податкових коштів; відносини, що забезпечують захист прав і свобод платників податків у податкових правовідносинах [19]. Ю.М. Старилов виділяє загальний та спеціальний об'єкт податкового правопорушення. Під загальним об'єктом податкового правопорушення він розуміє суспільні відносини в податковій сфері, в галузі охорони державних фінансових та суспільних інтересів, врегульованих нормами податкового права. До спеціального об'єкта податкового правопорушення він відносить конкретні відносини, які регулюються та охороняються відповідними нормами податкового права [23]. Є.С. Єфремова виділяє загальний та родові об'єкти податкових правопорушень. Так, загальним об'єктом податкових правопорушень є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з виконанням обов'язку по сплаті податків та зборів, а також здійсненням податкового контролю. Родовими об'єктами є суспільні відносини, спрямовані на забезпечення дохідної частини бюджету; пов'язані з проведенням податкового контролю. Родові об'єкти деталізуються відповідно безпосередніми, до яких належать: суспільні відносини, спрямовані на виконання платником податків обов'язку по сплаті податку; на виконання податковим агентом обов'язку по перерахуванню суми податку до бюджету; пов'язані з виконанням обов'язку постановки на податковий облік; спрямовані на виконання обов'язку сприяти здійсненню податкового контролю; на виконання обов'язку по наданню різного роду документів та відомостей [24]. О.І. Мещерякова виділяє загальний, видовий та безпосередній об'єкти податкових правопорушень. Під загальним об'єктом вона розуміє встановлений державою та муніципальними утвореннями порядок встановлення та стягнення податків та зборів. В якості видового

об'єкта вона розглядає відносно відособлені правила діяльності суб'єктів податкових правовідносин, наприклад, правила обчислення та сплати податків та зборів.

Безпосереднім об'єктом, на її думку, стають ті конкретні правила, за порушення яких передбачено відповідальність. На думку А.О. Ніколаєва, безпосереднім об'єктом податкових правопорушень є дохідна частина відповідного (федерального, регіонального, місцевого) бюджетів, фіскальні інтереси держави [27, с.81]. Відсутність одностайного погляду серед фахівців спостерігається і щодо того, які ж відносини є об'єктом адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. Так, Т.В. Телятицька вважає, що адміністративні правопорушення в галузі оподаткування посягають на встановлений порядок оподаткування, на права та охоронювані законом інтереси учасників даних правовідносин. В якості родового об'єкта адміністративних правопорушень в галузі оподаткування вона виділяє систему суспільних відносин, що охороняється адміністративним законодавством, складається в процесі економічних відносин, а в якості безпосереднього об'єкта – суспільні відносини, що виникають в процесі встановлення порядку обчислення та сплати податків та інших обов'язкових платежів, а також здійснення контролю за своєчасністю та повнотою їх сплати [28]. А.В. Гончаров та Л.Б. Рейдель вважають, що родовим об'єктом (на думку О.Ю. Шорохова – видовим об'єктом) адміністративних правопорушень у сфері оподаткування є врегульовані нормами права суспільні відносини з приводу виконання фізичними особами та організаціями своїх обов'язків по сплаті податків, а також інших обов'язків у сфері оподаткування та зборів. Видовими об'єктами, на їхню думку, є: 1) відносини, що виникають з приводу сплати податків та зборів особами, на яких такий обов'язок покладено податковим законодавством; 2) відносини, що виникають у зв'язку зі здійсненням податкового контролю. Безпосереднім об'єктом вказані фахівці вважають порядок сплати податків та зборів, порядок виконання інших обов'язків у сфері оподаткування та зборів,

в тому числі обов'язку постановки на облік у податковому органі, ведення податкового обліку, подання податкової та бухгалтерської звітності тощо . На погляд О.М. Хольченкова, об'єктом адміністративного проступку у сфері оподаткування є суспільні відносини, які виникають у процесі встановлення, введення податків і платежів податкового характеру, справляння податків [34,]. Таким чином, родовим об'єктом адміністративних правопорушень у сфері оподаткування є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з виконанням обов'язку по сплаті податків та зборів, а також із здійсненням податкового контролю, а видовими об'єктами адміністративних правопорушень у сфері оподаткування – порядок ведення податкового та бухгалтерського обліку, складання та подання податкової та фінансової звітності; правовідносини по сплаті податку на доходи фізичних осіб та подання декларацій про доходи; правовідносини, пов'язані із здійсненням податковими органами своїх контролюючих функцій; система оподаткування; права та свободи платників податків; правовідносини, пов'язані з виконанням доходної частини бюджету. Переважна більшість фахівців, що досліджують правопорушення у сфері оподаткування, залишають поза своєю увагою питання про їх предмет, хоча воно в літературі також залишається дискусійним. Так, О. Рибченко та І. Яценко предметом адміністративного правопорушення законодавства України про оподаткування вважають визначений законодавством України порядок обліку, обчислення та сплати податків та інших обов'язкових платежів [35, с.34], хоча насправді це не предмет, а об'єкт правопорушення. З.М. Будько предметом податкового правопорушення вважає грошові кошти, які належать до сплати у формі податку, збору (обов'язкового платежу) [11]. На думку О.Ю. Шорохова, предметом адміністративних правопорушень у сфері податків та зборів можуть бути будь-які документи, що містять необхідні відомості, необхідні для здійснення контролю за правильністю обчислення, утримання або перерахування податків [33]. На нашу думку, погляди на предмет З.М. Будька та О.Ю. Шорохова взаємно доповнюють одне одного.

Таким чином, предметом адміністративних правопорушень у сфері оподаткування є грошові кошти, що підлягають сплаті як податки, збори та інші обов'язкові платежі, що входять до системи оподаткування України, які фактично не надійшли до бюджетів відповідного рівня, а в певних випадках – і будь-які документи, що містять необхідні відомості, необхідні для здійснення контролю за правильністю обчислення, утримання або перерахування податків. Подальші дослідження окресленої проблеми, на нашу думку, мають бути спрямовані на уточнення об'єкта та предмета як адміністративних правопорушень у сфері оподаткування загалом, а також об'єктів.

1.3 Поняття та сутність провадження у справах про адміністративні правопорушення

В сьогоденних умовах побудови в Україні правової, демократичної держави, інститут адміністративного провадження в особі уповноважених органів як судової, так і виконавчої влади покликаний забезпечити виконання одного із найважливіших завдань держави – гарантувати можливість належної реалізації прав та законних інтересів особи і громадянина, здійснювати їх захист. Питання сутності адміністративного провадження досліджували С.Ю. Беньковський, Є.Ф. Демський, Г.Б. Супрун, Р.Є. Строцький та інші науковці. Численні дослідження даного питання зумовлені, насамперед, різноманітністю видів адміністративного провадження. Як зазначає С.Ю. Беньковський тільки за останні роки з'явилися провадження у справах про ліцензування діяльності підприємств, оформлення спеціальних економічних зон, приватизацію громадянами житла, землі та ін.. [1]. Кожне з цих проваджень має свої особливості, характерні риси, які залежать від виду справи, правового статусу суб'єктів, які беруть участь у процесі, тощо. Метою статті є розкриття значення та сутності провадження у справах про адміністративні правопорушення. Для досягнення поставленою мети необхідно вирішити наступне завдання:

дослідити поняття та стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення, надати їх характеристику. Відзначимо, що кожному адміністративному провадженню притаманні загальні риси, такі як: складання протоколів, застосування запобіжних заходів, опитування свідків, прийняття рішення, винесення постанови та її оскарження ті ін. Провадження завжди являє собою сукупність послідових процесуальних дій, які є своєрідним засобом реалізації та забезпечення матеріальних норм адміністративного права; здійснюються на підставах та в межах нормативно-правового регулювання. Провадження у справах про адміністративні правопорушення є одним із видів адміністративного процесу, являє собою регламентовану нормами адміністративно-процесуального законодавства діяльність уповноважених органів, яка спрямована на притягнення до адміністративної відповідальності осіб, які вчинили адміністративні правопорушення. О.Ю. Луньов відзначав, що під адміністративним процесом варто розуміти порядок діяльності всіх органів державного управління щодо здійснення їх компетенції, порядок вирішення всіх справ, що виникають в процесі управління, і застосування норм матеріального адміністративного права. Він писав: «Широкє коло питань, за допомогою яких вирішуються завдання щодо поліпшення роботи органів державного управління, входить в поняття адміністративного процесу». Таким чином, О.Ю. Луньов визначив адміністративний процес як правозастосовну діяльність. А.Б. Калюта виділяє, окрім вищезазначеного, й інші підходи розуміння адміністративного процесу. Один з них ґрунтується на широкому визначенні адміністративного процесу як сукупності певних процесуальних правил, на підставі яких здійснюється виконавчо-розпорядча діяльність. Зміст іншого підходу полягає у сприйнятті адміністративного процесу як порядку застосування заходів адміністративного примусу. Кодекс України про адміністративні правопорушення (надалі - КУпАП) не наводить дефініцію провадження у справах про адміністративні правопорушення, однак аналіз його положень, розділів 4-5, дає змогу виділити особливості розглядуваного провадження: 1)

виникає на підставі вчинюваного адміністративного проступку та необхідністю притягнення порушника до відповідальності; ч.1 ст.9 КУпАП визначає адміністративне правопорушення (проступок) як протиправну, винну (умисну або необережну) дію чи бездіяльність, яка посягає на державний або громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку передбачено адміністративну відповідальність [4]. Зазначимо, що адміністративна відповідальність є наслідком не тільки порушення норм адміністративного законодавства, а й інших галузей права. Наприклад, ст.11 Кримінального кодексу України передбачає можливість притягнення до адміністративної відповідальності особи, що здійснила злочин, який не має великої суспільної небезпеки ;2) реалізується чітко визначеним колом суб'єктів. Порядок провадження в справах про адміністративні правопорушення в органах (посадовими особами), уповноважених розглядати справи про адміністративні правопорушення, визначається КУпАП та іншими законами України; 3) має специфіку процесуальних актів, до яких відноситься протокол – підстава для порушення справи, постанова про накладення стягнення – результат розгляду, водночас остаточне рішення приймається після завершення стадії оскарження. Крім того, провадженню у справах про адміністративне правопорушення характерна оперативність вирішення справи та активність правозастосовних органів. До завдань провадження в справах про адміністративні правопорушення законодавець відносить: своєчасне, всебічне, повне і об'єктивне з'ясування обставин кожної справи, вирішення її в точній відповідності з законом, забезпечення виконання винесеної постанови, а також виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню адміністративних правопорушень, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі додержання законів, зміцнення законності (ст.245 КУпАП) [4]. Законодавче визначення поняття одного з видів адміністративного провадження має місце у ст.356 Митного кодексу України в якій зазначається, що провадження у справі про порушення митних правил

включає в себе виконання процесуальних дій (при проведенні митного обстеження), розгляд справи та винесення по ній постанови [6]. Норми КУпАП хоч прямо не закріплюють визначення провадження у справах про адміністративне правопорушення, але розташування його розділів дає можливість визначити його як систему процесуальних дій, що застосовуються при порушенні справи про адміністративний проступок (правопорушення); розгляді справи про адміністративне правопорушення; оскарженні (опротестуванні) постанови у справі про адміністративне правопорушення та її виконання. Провадження у справах про адміністративні правопорушення може розвиватись в одному з двох напрямків, тому доцільно виділити звичайне (загальне) та спрощене провадження. Звичайному провадженню притаманне складання протоколу, застосування запобіжних заходів, з'ясування обставин, дослідження доказів тощо. Спрощене провадження, навпаки, характеризується мінімальною кількістю процесуальних дій: протокол про адміністративне правопорушення не складається, посадова особа, яка виявила делікт приймає і виконує рішення про накладення стягнення на місці вчинення правопорушення. Залежно від виду органів, які здійснюють адміністративне провадження, розрізняють два види провадження: - адміністративне, яке здійснюється одноособово посадовими особами - представниками органів державної виконавчої влади, комісіями при місцевих органах місцевої виконавчої влади, громадськими органами та їх посадовими особами. - судове, яке здійснюється безпосередньо суддями. Таким чином, провадження у справах про адміністративні правопорушення, як і кожне провадження, складається з певних елементів, стадій. Під стадією провадження в адміністративно-процесуальній літературі розуміється підпорядкована загальній меті цього виду провадження відносно його самостійна частина, яка поряд з його загальними задачами має свої специфічні, властиві тільки їй особливості та завдання, які визначають її зміст та процесуальне призначення. Адміністративно-процесуальне законодавство наводить наступний перелік

стадій провадження у справах про адміністративні правопорушення: • стадії порушення справи про адміністративний проступок (правопорушення); • стадії розгляду справи про адміністративне правопорушення і винесення по ній постанови; • стадії оскарження (опротестування) постанови у справі про адміністративне правопорушення; • стадії виконання постанови по справі про адміністративне правопорушення. Вищезазначений розподіл стадій провадження є не єдиним, хоч даної позиції і притримується законодавець виходячи з положень КУпАП. Так, В.К. Колпаков виділяє додаткову стадію адміністративного провадження – адміністративне розслідування, на якій здійснюється вивчення обставин справи. На нашу думку, не доцільно виділяти вказану стадію, оскільки порушення справи про адміністративний проступок має місце лише при наявності для цього підстав. Таким чином, дослідження обставин справи є необхідним при порушенні справи, а її відокремлення сприятиме лише плутанині та виникненню непорозумінь. Розглянемо наведені стадії провадження більш детально. На першій стадії з'ясовуються обставини правопорушення, факт вчинення правопорушення, складається адміністративний протокол. Стаття 255 КУпАП наводить чіткий перелік осіб, які уповноважені складати протокол про адміністративне порушення. Після складання протоколу, він надсилається органу (посадовій особі), уповноваженому розглядати справу про адміністративне правопорушення [4]. Очевидним законодавчим недоліком даної стадії є відсутність будь-яких строків, тобто незрозуміло в межах якого терміну необхідно надіслати протокол уповноваженому органу (посадовій особі). У зв'язку з цим, слід підтримати пропозицію С.Ю. Беньковського внести доповнення до статті 257 КУпАП, а саме: після слова «надсилається» доповнити словами «протягом трьох діб з моменту оформлення матеріалів про вчинення адміністративного правопорушення». Тим самим протокол має бути надісланий у найкоротший термін, але не більше трьох діб з дня його складання. Закріплення таких строків сприятиме економії часу та оперативності розгляду справи по суті. Наступною стадією

адміністративного провадження є розгляд справи. Вона починається після складання уповноваженим органом (посадовою особою) протоколу та повідомлення відповідним рішенням про розгляд справи осіб, які беруть участь у провадженні по справі про адміністративні правопорушення. Основна діяльність учасників розгляду справи спрямована на з'ясування фактичних обставини справи. Розглянувши справу про адміністративне правопорушення, орган (посадова особа) виносить рішення (постанову) по справі. У справах про адміністративні правопорушення, орган (посадова особа) виносить одну з таких постанов: 1) про накладення адміністративного стягнення; 2) про застосування заходів впливу; 3) про закриття справи [4]. Таким чином, зазначена стадія включає три етапи: підготовку справи до розгляду, розгляд справи і прийняття по ній постанови. Стадія оскарження постанови по справі є факультативною, тобто виникає у разі незгоди з результатами розгляду справи особи, щодо якої її винесено, а також потерпілого. Можливість оскарження даними особами постанови є їх правом, а не обов'язком. Наявність процедури оскарження є невід'ємною гарантією законності та судового захисту порушених прав. При оскарженні або опротестуванні постанови про накладення адміністративного стягнення постанова підлягає виконанню після залишення скарги або протесту без задоволення, за винятком постанов про застосування такого заходу стягнення як попередження, а також у випадках накладення штрафу, що стягується на місці вчинення адміністративного правопорушення. Після прийняття постанови або після розгляду скарги (протесту) починається четверта стадія провадження у справах про адміністративні правопорушення – стадія виконання постанов. Постанова про накладення адміністративного стягнення підлягає виконанню з моменту її винесення, якщо інше не встановлено законами України. Варто відмітити, що на сьогодні ведуться постійні суперечки стосовно того, чи виконання постанов є стадією провадження, або взагалі окремим провадженням. Л.Л. Савранчук, дотримуючись другої позиції, вважає що кожна з стадій є самостійним видом провадження, і

«виконання постанов» не є виключенням. М. Я. Масленніков, вважає, що аналогічно цивільному і кримінальному процесам адміністративний процес є сукупністю проваджень, кожне з яких має функціональне призначення, визначену відособленість і завершеність. Розгляд справ, оскарження постанов (і опротестування їх), а також виконання постанов у справах про адміністративні правопорушення, на його думку, за своєю значимістю і функціями виходять за вузькі рамки стадії і являють собою не що інше, як різновиди провадження адміністративно-юрисдикційного процесу. Р.Є. Строцький, підводячи висновок по даному питанню відзначив, що характерними ознаками, наявність яких вказує на провадження щодо виконання постанов у справах про адміністративні правопорушення як на самостійний вид провадження у структурі адміністративно-юрисдикційного процесу, на наш погляд, є: а) принципи правового регулювання; б) предмет правового регулювання; в) метод правового регулювання. Проте за наявності будь-якої з двох позицій, значення виконання постанов у провадженні у справах про адміністративні правопорушення не зміниться. Хоч остання стадія адміністративного провадження і має уособлене нормативне регулювання, але слід пам'ятати, що вона виникає у межах адміністративного провадження, тобто з моменту набрання постановою законної сили та припиняє свою дію з моменту офіційного застосування, зазначених у постанові, обмежень. Отже, проаналізувавши стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення не виникає сумнівів у складності цього явища. Провадження охоплює декілька стадій, які знову ж являють собою систему об'ємних процесуальних дій. Дане явище, провадження у справах про адміністративні правопорушення, необхідно досліджувати у зв'язках як між самими стадіями, так і між адміністративними провадженнями в цілому. Провадження у справах про адміністративні правопорушення являє собою систему процесуальних дій, що здійснюються уповноваженими на те органами та посадовими особами у зв'язку з вчиненням особою адміністративного правопорушення та

направлені на притягнення такої особи до відповідальності у вигляді правообмежень. При цьому провадження у справах про адміністративні правопорушення можна розглядати у декількох значеннях: як самостійний інститут правозастосовної діяльності органів державної влади; як інструмент регулювання суспільних відносин шляхом застосування адміністративних санкцій.

Одним з найбільш дискусійних в доктрині сучасного адміністративно-процесуального права є питання про стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення. Під стадією провадження в адміністративно-процесуальній літературі розуміється підпорядкована загальній меті цього виду провадження відносно його самостійна частина, яка поряд з його загальними задачами має свої специфічні, властиві тільки їй особливості та завдання, які визначають її зміст та процесуальне призначення. В.К. Колпаков у 2003 р. виділяв наступні стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення: 1) порушення справи; 2) адміністративне розслідування; 3) розгляд справи та її вирішення; 4) перегляд постанови; 5) виконання постанови. Аналогічні стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення виділяють також І.П. Голосніченко та М.Ф. Стахурський, І.О. Картузова, Н.П. Матюхіна. При цьому І.П. Голосніченко, М.Ф. Стахурський та Н.І. Золотарьова виділяють як самостійну стадію провадження попереднє адміністративне розслідування. В.Г. Перепелюк в цілому підтримуючи виділення вказаних вище стадій, вважає, що стадію оскарження постанови слід вилучити із зазначеного провадження на тій підставі, що процедури розгляду скарги на його думку формують самостійне провадження, проте така позиція не підтримується нині більшістю фахівців в галузі адміністративного права. Ряд вчених-адміністративістів виділяють чотири стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення. На відміну від прихильників виділення п'яти стадій вказаного провадження, вони перші дві стадії (порушення справи та адміністративне розслідування) об'єднують в одну, залишаючи

сутність трьох інших стадій незмінною. При цьому С.Т. Гончарук, В.В. Ігнатенко, І.О. Скляров та М.В. Никифоров, О.В. Зубач називають цю першу стадію «порушення справи та адміністративне розслідування», С.М. Тараненко та Р.С. Алімов – «порушення справи та попереднє з'ясування її обставин», а Д.М. Бахрах, О.С. Телегін та Е.М. Ренов, А.С. Васильєв, С.В. Ківалов та Л.Р. Біла, О.І. Миколенко, А.В. Баб'як, О.В. Кузьменко – «адміністративне розслідування» (аналогічної точки зору свого часу притримувався і В.К. Колпаков), І.І. Семененко – «порушення адміністративної справи та направлення її за підвідомчістю (адміністративне розслідування)». Д.М. Бахрах та Е.М. Ренов при цьому називають другу стадію «первинні дії» та «розгляд справи». Слід зауважити, що О.І. Миколенко спочатку виділяв п'ять стадій провадження у справах про адміністративні правопорушення, розділивши третю стадію (розгляд справи та її вирішення) на дві самостійні – розгляд справи та прийняття рішення. (постанови) по справі, однак пізніше погодився з загальноприйнятою в адміністративно-правовій літературі точкою зору, що вони складають одну стадію вказаного провадження. У своїх працях 2004–2008 рр. В.К. Колпаков виділяє вже шість стадій провадження у справах про адміністративні правопорушення шляхом поділу третьої стадії (розгляд справи та її вирішення) власної класифікації 2003 р. на дві самостійні: 3-тю – розгляд справи та 4-ту – винесення постанови. При цьому 2-га стадія провадження називається то «адміністративним розслідуванням», то «розслідуванням справи». Ю.П. Битяк також виділяє чотири стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення: 1) порушення справи про адміністративне правопорушення; 2) розгляд справи про адміністративне правопорушення і винесення по справі постанови; 3) оскарження (або опротестування) постанови по справі про адміністративне правопорушення (ряд фахівців, насамперед російських, на підставі нового КРФпАП від 30.12.2001 р. називають цю стадію «переглядом постанов та рішень по справах про адміністративні правопорушення»); 4) виконання постанови про накладення

адміністративного стягнення. Таким чином, Ю.П. Битяк (на відміну від В.К. Колпакова) не виділяє як окрему стадію адміністративне розслідування, включаючи її до складу стадії порушення справи про адміністративне правопорушення. Аналогічні стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення (з незначними редакційними змінами) виділяють також Г.П. Бондаренко, Є.В. Додін, Л.В. Коваль, М.Я. Масленніков, В.М. Самсонов, В.Г. Розенфельд та Ю.М. Старилов, В.Є. Севрюгін, О.М. Бандурка та М.М. Тищенко, В.О. Круглов та Л.Л. Попов, Ю.М. Козлов, О.П. Альохін, Б.В. Россінський, Н.Г. Саліщева та О.Ю. Якімова, а також інші фахівці. М.С. Студенікіна, притримуючись зазначеної класифікації, називає першу стадію «виявлення правопорушення та відображення всіх обставин, пов'язаних з правопорушенням, у протоколі». Слід зауважити, що М.Я. Масленніков та О.В. Зубач до чотирьох вищеназваних стадій додали п'яту – перегляд постанов, що набрали законної сили, називаючи її виключною. В.К. Шкарупа та інші фахівці в цілому виділяючи ті ж стадії, що й Ю.П. Битяк, розділили другу стадію на дві самостійні – «розгляд справи» та «вирішення справи по суті», а останню назвали «виконавчим провадженням». Назва останньої стадії є не дуже вдалою, оскільки поняття «виконавче провадження» ширше, ніж «виконання постанови про накладення адміністративного стягнення». О. Рибченко та І. Яценко виділяють лише три стадії провадження, назвавши першу «складанням протоколу про адміністративне правопорушення», а другу та третю – як у класифікації Ю.П. Битяка. Білоруський фахівець Л. Макарченко виділяє чотири дещо відмінні від вище названих стадії провадження: 1) порушення справи; 2) розгляд справи; 3) винесення постанови по справі; 4) перегляд постанови по справі. Невиправданою у наведених класифікаціях О. Рибченка та І. Яценка і Л. Макарченко (як і в класифікації В.Г. Перепелюка) видається нам відсутність стадії виконання постанови по справі про адміністративне правопорушення, оскільки, як справедливо вказує В.К. Колпаков, відповідальність настає лише тоді, коли правопорушником

виконані встановлені компетентною особою заходи впливу. А.Б. Агапов спочатку взагалі виділяв лише дві стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення: 1) процедурна стадія; 2) виконавча стадія, проте згодом змінив свою позицію на користь більш поширених в доктрині адміністративного права, розділивши надто громіздку, на нашу думку, першу стадію: 1) порушення справи; 2) підготовка до розгляду справи; 3) розгляд справи; 4) перегляд постанов та рішень, винесених після розгляду справи; 5) виконавче провадження.

Таким чином, у питанні про стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення досі відсутня узгоджена позиція щодо кількості та назви стадій: різні вчені виділяють від двох до шести (переважна більшість – чотири або п'ять) стадій цього провадження, по-різному їх називаючи та розуміючи їхню сутність. Закономірним наслідком дискусії про кількість та назви стадій провадження у справах про адміністративні правопорушення є відсутність єдиної позиції в питанні про стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування. Крім цього, слід відзначити наявність з вказаного питання лише поодиноких наукових праць у російській літературі та практично повну їх відсутність в українській. Так, група російських фахівців виділяє такі стадії провадження у справах про адміністративно карані порушення податкового законодавства, як складання протоколу про адміністративне правопорушення, винесення постанови, оскарження постанови, виконання постанови. На думку іншої групи російських фахівців провадження у справах про порушення податкового законодавства складається з наступних стадій: 1) порушення справи; 2) розслідування (встановлення обставин справи); 3) розгляд матеріалів та прийняття постанови (рішення) по справі; 4) доведення прийнятої постанови (рішення) до правопорушника; 5) перегляд та оскарження постанови рішення; 6) виконання постанови по справі. М.В. Лушнікова виділяє три стадії провадження по справі про податкове правопорушення, об'єднуючи першу та третю стадії з попередньої

класифікації в одну, додавши до неї дві останні (5-ту та 6-ту). Підсумовуючи наведені вище точки зору щодо кількості та назв стадій провадження у справах про адміністративне правопорушення, можна виділити наступні стадії провадження у справах про адміністративне правопорушення у сфері оподаткування: 1) порушення справи; 2) адміністративне розслідування; 3) розгляд справи та її вирішення; 4) перегляд постанови; 5) виконання постанови. Кожна стадія, як вказує В.К. Колпаков, у свою чергу складається з

РОЗДІЛ 2. ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

2.1 Забезпечення прав платників податків в Україні засобами адміністративної відповідальності

Відповідно до ч. 2 ст. 3 Конституції України права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави, а утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави. Тому дуже важливе значення має забезпечення прав платників податків, оскільки в ч. 1 ст. 67 Конституції України закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Слід вказати, що відповідно до підп. 21.1.1, 21.1.4 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України (далі – ПК України) посадові особи контролюючих органів зобов'язані, зокрема: дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами; не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій. Ще в середині 90-х рр. С.Г. Пепеляєвим при класифікації податкових правопорушень було обґрунтовано виділення в окрему групу правопорушень проти прав та свобод платників податків [1, с.173; 2, с.106; 3, с.95; 4, с.208]. Деякі фахівці (наприклад, Л.Ю. Кроліс) заперечували необхідність встановлення спеціальних норм щодо відповідальності за правопорушення проти прав і свобод платників податків, водночас інші (зокрема, А.В. Передернін) – особливо наголошували на необхідності введення такої групи правопорушень. Слідом за С.Г. Пепеляєвим ряд вітчизняних та зарубіжних фахівців при класифікації податкових правопорушень також виділяють в окрему групу п 174 правопорушення проти прав та свобод платників податків (іноді називаючи їх дещо по-іншому): 1) правопорушення проти

прав та свобод платників податків (С.Г. Пепеляєв, О.А. Бурбело та Т.В. Малаєва, Е.С. Дмитренко, Г.А. Конишев, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев, А.В. Роздайбіда, А.В. Передернін, А.М. Серцев); 2) порушення прав та свобод платників податків (Б.О. Борисов, Т.В. Телятицька); 3) порушення прав і законних інтересів платників податків (З.М. Будько); 4) правопорушення проти прав, законних інтересів та свобод платників податків (Ю.М. Старилів). Враховуючи наведені вище положення ч. 2 ст. 3 Конституції України та підп. 21.1.1, 21.1.4 п. 21.1 ст. 21 ПК України, на нашу думку, слід визнати більш аргументованою та підтримати позицію С.Г. Пепеляєва та інших фахівців, які виділяють в окрему групу правопорушення проти прав та свобод платників податків. У цьому зв'язку слід зауважити, що до кінця 2011 р. законодавство України про адміністративні правопорушення не містило адміністративних правопорушень проти прав та свобод платників податків, хоча ще з 90-х рр. ХХ ст. в Законі України “Про державну податкову службу в Україні” існували норми, що передбачали можливість застосування адміністративної відповідальності до посадових осіб органів державної податкової служби України та податкової міліції (ч. 2 ст. 13, ч. 1 ст. 25). Нині подібні за змістом норми містить ПК України, зокрема: за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом (п.21.1 ст.21); посадова чи службова особа податкової міліції, яка порушила вимоги закону або неналежно виконує свої обов'язки, несе відповідальність у встановленому законом порядку (п.354.4 ст.354). Адміністративну відповідальність посадових осіб органів державної податкової служби України та деяких інших контролюючих органів за порушення прав та свобод платників податків було введено з 19.12.2011 р. Законом України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедур припинення юридичних осіб та підприємницької діяльності фізичних осіб – підприємців за їх рішенням” від 19.05.2011 р. №3384-VI, яким до нової редакції ст. 1666 КУпАП “Порушення порядку припинення юридичної особи або

підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця” було введено два склади адміністративних правопорушень проти прав та свобод платників податків: 1) Безпідставне заперечення органів державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування проти проведення державної реєстрації припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця (ч. 9 ст. 1666 КУпАП); 2) Непроведення або несвочасне проведення органами податкової служби, фондів соціального страхування та Пенсійного фонду України перевірок, пов’язаних з припиненням юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, та ненадання або несвочасне надання відповідних довідок про відсутність заборгованості із сплати податків, зборів або єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, страхових коштів до Пенсійного фонду України та фондів соціального страхування, контроль за справлянням яких здійснюють органи державної податкової служби, фонди соціального страхування та Пенсійний фонд України (ч. 10 ст. 1666 КУпАП). 175 Вчинення правопорушень, передбачених ч. 9 та 10 ст. 1666 КУпАП, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб державної податкової служби, фондів соціального страхування та Пенсійного фонду України від 200 до 250 НМДГ. Право розглядати справи про адміністративні правопорушення, передбачені ч. 9 та 10 ст. 1666 КУпАП, та накладати адміністративні стягнення було надано суддям районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів (ст. 221 КУпАП). Право складати протоколи про ті адміністративні правопорушення, передбачені ч. 9 та 10 ст. 1666 КУпАП, було надано уповноваженим на те посадовим особам спеціально уповноваженого органу з питань ліцензування, державної регуляторної політики, державної реєстрації та дозвільної системи у сфері господарської діяльності та його територіальних органів (п. 1 ч. 1 ст. 255 КУпАП).

2.2 Можливості використання зарубіжного досвіду боротьби з податковими правопорушеннями в Україні

Податкова практика розрізняє два основних способи боротьби з податковими правопорушеннями: 1. попереджувальні (превентивні) методи; 2. покарання (репресивні методи) [14]. Однією із найважливіших умов зменшення кількості податкових злочинів є саме розширення сфери превентивних методів: можливість надання консультацій платникам податків, своєчасне висвітлення змін в податковому законодавстві ЗМІ, постійне оприлюднення інформації, що стосується типових порушень законодавства у сфері сплати податків. Та в Україні ситуація з попереджувальним податковим контролем дещо гірша, ніж в країнах Європи та Америки. Взяти до прикладу США, де за сплатою податків слідує Служба внутрішніх доходів. Представників цієї служби американські громадяни лякаються більше, ніж поліцейських. Але це страхи не безпідставні, адже навіть неправильно заповнена податкова декларація карається штрафом у розмірі 1000 доларів. Ніяка інша державна установа не може зрівнятись з податковою інспекцією за широтою наданих повноважень. Хоч і найвищі права у сфері оподаткування надано міністру фінансів, але практичну діяльність, що стосується податків виконує саме ця служба. Це потужне розгалужене відомство, яке налічує близько 70 тис. службовців, оснащених технічно. Вони виконують початкову обробку податкової декларації, яку кожен дорослий американець щорічно зобов'язаний подавати службі до 15 квітня. Крім цього, 20 перевіряють податкові звіти корпорацій. Приблизно 1 % декларацій щорічно підлягає ревізії, причому, чим більший дохід особи, тим більше у нього шансів зазнати перевірки. За податковим законодавством США, будь-які комерційні операції на суму від 600 доларів, а також виплати дивідендів на суму не менше 10 доларів на одного отримувача мають підтверджуватись документально [15]. Ця державна організація існує на кошти платників податків і не приймає ні від кого ніякої фінансової підтримки, що покликано

максимально забезпечити чесність та неупередженість усіх працівників управління. Тим більше, попередній витік інформації про перевірку неможливий, адже комп'ютер, який опрацьовує інформацію про всі податкові надходженні вибирає так звану жертву випадково. Інспектор сам не знає ні адреси, нічого до тих пір, поки машина не видасть йому всі потрібні дані. Тим більше, якщо інспектор має вагомі підстави і підозри платника податків у шахрайстві, він може скористатися послугами платних інформаторів, заради того щоб упіймати шахрая. Якщо порушення податкового законодавства відбувається систематично, то платнику може загрозувати навіть довічне ув'язнення, залежно від того, наскільки серйозним виявиться злочин. Та судові позови за справами про несплату або недоплату податків порушуються тільки тоді, коли мова йде про велику суму, або несплати мають регулярний характер. Дії податкового інспектора можуть бути оскаржені в судовому порядку. Але якщо платник податку програв таку справу, то за ухилення від сплати податків він карається тюремним ув'язненням до 4 років і штрафом 50 тис. доларів. Основними факторами, які відрізняють ситуацію США і України є те, що Штати мають сильніший контроль за самим процесом подання декларацій, а також саме ставлення громадян до процесу сплати податків, незалежно від того, фізична особа це чи юридична. Українців покарання не лякає, в той момент коли американці дійсно відносяться до цього з виправданою серйозністю, адже нікому не хочеться потрапити за ґрати за таке правопорушення. Нашій країні необхідно правильно використати увесь зарубіжний досвід, який стосується проведення ринкових реформ. Хорошим прикладом в цьому є Польща та Китай. Щодо діяльності саме контролюючих органів – Іспанія є чудовим прикладом, оскільки, не заважаючи на те, що в країні досить помірне оподаткування, в ній діє висококваліфікований податковий орган та застосовуються значні фінансові санкції. США, де тільки за вимогу сплати більшої суми податку чи хабара посадову особу податкового органу може бути притягнуто до адміністративної відповідальності з великою сумою

штрафу, або кримінальної відповідальності, яка передбачає до п'яти років ув'язнення. Таким чином, проаналізувавши зарубіжний досвід діяльності податкових органів, а саме те, як в інших країнах протидіють податковим злочинам, отримана інформація може значно вплинути на удосконалення організації та функціонування податкової міліції в Україні.

Попередження податкових правопорушень не завжди досягає своєї мети, тому особливого значення набуває регулювання покарання за здійснення податкових провин і злочинів, використання заходів примусу. Реалізація цього досягається за рахунок застосування санкцій.

Застосування санкцій за податкові правопорушення в Україні відображає трохи невизначену ситуацію в законодавчому регулюванні даних відносин [63]. Як на рівні норм законодавства, так і в галузі наукових досліджень дуже часто як синоніми використовуються кілька понять, між якими навряд чи логічно ставити знак рівності. У цьому випадку мова йде про поняття "фінансова санкція", "податкова санкція", "штрафна санкція". Податкове законодавство не відрізняється визначеністю в цій сфері, і при аналізі даної проблеми необхідно враховувати деякі моменти. Насамперед, доречно виходити зі співвідношення фінансової й податкової санкції як родового й видового поняття, враховувати їх єдину правову природу, відмінності на рівні галузевого й інституціонального регулювання [48]. Використання ж поняття "штрафна санкція" видається не зовсім вдалим. У цьому випадку має місце певне дублювання, тавтологія понять, коли штраф, що є за природою своєю санкцією, виступає в назві статті ще під одним занадто загальним, приблизним і, по суті, беззмістовним поняттям [52].

Характеризуючи зміст санкції за податкові правопорушення, необхідно мати на увазі, що в якості такої, фактично, мова йде про штраф. Природно, штрафи використовуються в системі способів примусу, однак вони, в основному, виконують роль гарантій, способів забезпечення виконання податкового обов'язку. У якості таких і вводяться в податковому законодавстві інститути адміністративного арешту активів, пені тощо.

Необхідно враховувати при цьому те, що пеня стягується незалежно від причин затримки податкового платежу й не звільняє платника від податкової відповідальності.

Система штрафних санкцій за порушення податкового законодавства одержала певне впорядкування в Україні з 2001 року. Із прийняттям 21 грудня 2000 року Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" штрафні санкції за порушення податкового законодавства накладаються на платників податків у відповідності зі ст. 17 даного Закону, крім штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, установлюваних окремим законодавством. Штрафні санкції при цьому накладають контролюючими органами й самостійно нараховуються й сплачуються платниками податків [29].

Законодавчо закріплена й досить специфічна ситуація, коли платник податків (посадова особа платника податків) засуджений за здійснення злочину, пов'язаного з ухилянням від сплати податків або якщо платник податків декларує переоцінені або недооцінені об'єкти оподаткування, що призводить до зниження податкового обов'язку у великих розмірах. Такий платник податків сплачує штраф у розмірі 50% від суми недоплати, але не менше ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Зниженням податкового обов'язку у великих розмірах вважається сума недоплати, що встановлюється на рівні, визначеному Кримінальним кодексом України [3].

На відміну від фінансової відповідальності, за яке передбачене тільки грошове стягнення, за вчинення адміністративних правопорушень можуть застосовуватись такі адміністративні стягнення [2]:

- 1) попередження;
- 2) штраф;
- 3) оплатне вилучення предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення;

- 4) конфіскація: предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення; грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення;
- 5) позбавлення спеціального права, наданого даному громадянину (права керування транспортними засобами, права полювання);
- 6) виправні роботи;
- 7) адміністративний арешт.

Законами України може бути передбачено адміністративне видворення за межі України іноземців і осіб без громадянства за вчинення адміністративних правопорушень, які грубо порушують правопорядок.

Таким чином, за порушення податкового законодавства діючим законодавством України передбачена кримінальна, фінансова та адміністративна відповідальність. Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання надходжень податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів [62]. Поряд із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень. Отже, відповідальність за порушення додаткового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності; право відновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Для право відновлювальної відповідальності істотно важливим є визначення існуючих обов'язків правопорушника та їх, у разі необхідності, примусове здійснення. Для штрафної — правильна кваліфікація правопорушення, індивідуалізація покарання або стягнення, реалізація застосованих до правопорушника заходів примусу, звільнення його від відповідальності у разі, якщо її цілі досягнуто.

2.3 Перспективи удосконалення податкового права

Сучасний механізм податкового регулювання – це сукупність організаційно-правових норм, принципів, методів і форм, суб'єктів і об'єктів державного регулювання податкових відносин через систему різноманітних інструментів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства.

Сучасна інтерпретація вітчизняних принципів побудови відносин в сфері податкового регулювання представлена в Податковому кодексі України [12]. Фінансовими інструментами реалізації принципів оподаткування є податки і збори, а важелями дії ставки податків і зборів, порядок їх обчислення і сплати, пільги і санкції. Складові податкового механізму – це податкове законодавство, податкове планування і прогнозування, управління податками, податкові санкції, податкові норми і нормативи при реалізації податкової політики мають дотримуватися принципів оподаткування.

До найпоширеніших методів податкового регулювання належать:

- інвестиційний податковий кредит;
- вибір і встановлення ставок оподаткування;
- відстрочення податків і зборів;
- податкова амністія;
- міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування;
- податкові канікули;
- податкові відрахування.

Форми податкового регулювання поділяються на прямого та опосередкованого впливу.

Суб'єктами податкового регулювання є Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, органи місцевого самоврядування.

Об'єктами податкового регулювання виступають споживання, доходи, майно, використання природних ресурсів, розподілений прибуток, капітал.

В Україні в рамках загального механізму податкового регулювання ми можемо виокремити окремі механізми та класифікувати їх, в залежності від масштабу регулюючого впливу, наступним чином:

- системні механізми податкового регулювання;
- комплексні механізми податкового регулювання;
- локальні механізми податкового регулювання (рис.1).



Рис.1. Механізми податкового регулювання в Україні

До системних механізмів податкового регулювання, які вбудовані у вітчизняну систему оподаткування, відноситься структура системи оподаткування: співвідношення загальнодержавних та місцевих податків і зборів, прямих та непрямих податків, на майно і капітал, з юридичних та фізичних осіб тощо.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності є особливим механізмом справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Аналіз податкової політики в зарубіжних країнах дозволив визначити домінантні тенденції у змінах механізмів податкового регулювання. Це зниження загальної ставки оподаткування та часових витрат на дотримання норм податкового законодавства, зменшення кількості податкових платежів (рис.2).

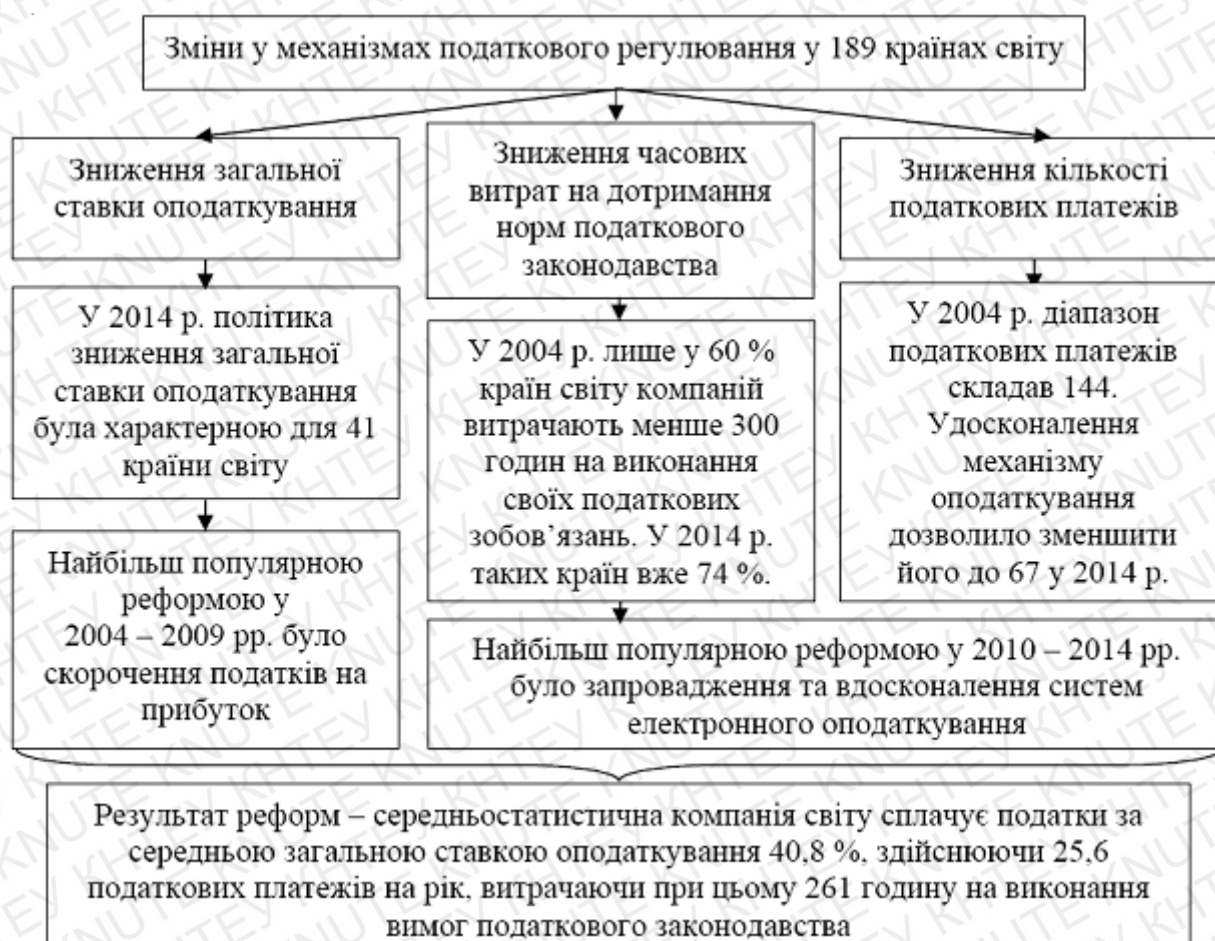


Рис. 2. Сучасні тенденції у зміні механізмів податкового регулювання у 189 країнах світу

В процесі реформ значна увага в удосконаленні механізмів оподаткування приділяється інформатизації процесів оподаткування, як

наслідок у 2014 р. 84 країни світу повністю завершили запровадження систем електронного декларування та сплати податкових зобов'язань.

Важливо при формуванні стратегії розвитку державних фінансів України враховувати сучасні міжнародні тенденції податкового регулювання.

У процесі реформ міжнародних податкових систем значна увага приділяється розробці механізмів протидії розмиванню оподаткованої бази і виведення прибутків із під оподаткування. Актуальність даної політики зумовлена значними податковими втратами за наявності такої проблеми. Щорічні втрати держав від недоотриманих податків від таких дій оцінюються приблизно у сумі 100-240 млрд. дол. США. Відтак зусилля урядів іноземних країн будуть спрямовані на:

- боротьбу з шахрайством і ухиленням від сплати податків;
- покращення прозорості і визначеності для підприємців і держав в сфері оподаткування;
- посилення їх співпраці в налагодженні звітності з метою чіткого бачення глобальної картини діяльності транснаціональних корпорацій;
- припинення недобросовісних податкових практик, зокрема, в сфері інтелектуальної власності через автоматичний обмін податковими правилами;
- удосконалення правил трансферного ціноутворення, щоб запобігти використанню платниками податків об'єктів для укріття прибутків у низько-чи безоподатковуваних юрисдикціях.

Світові тенденції у сфері непрямих оподаткування характеризуються наступними процесами:

- запровадження нових податків на використання природних ресурсів;
- створення глобального правового середовища для аналізу міжнародних операцій з постачання послуг та нематеріальних активів;
- певне розширення баз оподаткування непрямими податками;
- активне державне сприяння інтенсивному розвитку митної сфери.

Важливим досягненням у напрямку досягнення більшої прозорості у оподаткуванні є врегулювання країнами Європейського Союзу питання обміну з 2017 р. інформацією про податкове регулювання. На даний час країни – члени Європейського Союзу майже не діляться інформацією про податкове регулювання одна з одною, а це не сприяє здоровій податковій конкуренції. Для прикладу, «особливі» умови оподаткування пропонувала Ірландія для американської корпорації Apple, Люксембург – для італійської компанії Fiat, Нідерланди – для американської компанії Starbucks.

У найближчому майбутньому перспективними напрямками податкового регулювання буде:

- побудова ефективних механізмів оподаткування операцій в цифровій економіці;
- удосконалення правил для контрольованих іноземних компаній;
- подальше вдосконалення обмежень в розмиванні податкової бази;
- розширення обов'язкових та чітких правил розкриття інформації про платників податків і об'єкти оподаткування;
- підвищення ефективності механізмів вирішення податкових спорів;
- покращання механізмів зміни двосторонніх податкових договорів.

Умови сучасного суспільного розвитку диктують надскладні вимоги до проведення податкового регулювання – це є складний, не лише соціально-економічний компроміс, але і політичний. В умовах економічної кризи за відсутності інших дієвих методів стимулювання економіки, таким методом може бути відчутне зниження податків. Проте в Україні відсутні достатні ресурси для фіскальної лібералізації, адже країна потребує додаткового зовнішнього фінансування, а тому побудова або зміна сучасного механізму податкового регулювання знаходиться під впливом зовнішніх міжнародних інституцій, зокрема Міжнародного валютного фонду.

Незважаючи на значні успіхи у проведенні вітчизняної податкової реформи за підсумками 9 місяців 2015 р. (прогрес виконання задач на 2015 р. - 69%) суспільне сприйняття її результатів бажає кращого. Лише 23,5 %

опитаних дослідницькою компанією TNS на замовлення Проектного офісу Національної ради реформ респондентів зазначити, що вони бачать активні або повільні зміни в оподаткуванні. Натомість 76,5 % респондентів вважають, що змін в реформованій податковій сфері майже не має або зовсім не має.

По завершенню 3 кварталу 2015 р. вимога приведення системи оподаткування ПДВ у відповідність до вимог законодавства ЄС виконана на 25% (розроблено законопроект). Сутність вимоги полягає в тому, що Директиви 112 та 45 правил ПДВ не містять грошової застави зобов'язання з ПДВ. Міністерство фінансів України встановило обов'язковий депозит ПДВ у вигляді авансових платежів, а в Європейському Союзі тільки ПДВ рахунок-фактура підтверджує право на залік.

Запроваджено особисту фінансову відповідальність працівників Державної фіскальної служби України за втрати, понесені платниками податків через незаконні дії або бездіяльність таких працівників.

В сучасних умовах вітчизняний механізм податкового регулювання втрачає свою дієвість по наступних причинах:

- недовіра платників податків до державної фінансової політики, викликана занадто частими змінами у податковому законодавстві;
- невиконаність переходу із «тіньового сектору» в офіційний з вищими ставками оподаткування від ставок, які пропонує «тіньовий ринок» при переводі не облікованої готівки в офіційну економіку.

Саме тому сучасне податкове регулювання слід проводити із врахуванням вищезазначеного та втрати у 2016 р. деяких компенсаторів, а саме:

- зменшення відрахувань у 2016 р. Національним банком України до Державного бюджету України;
- збільшення витрат на субсидії населенню;

- у 2016 р. зникне позитивний вплив інфляційного і девальваційного лагу між бюджетними доходами і витратами, так як рівень девальвації та інфляції у цьому році буде значно нижчим, ніж у 2015 р.;

- зменшення міжнародної фінансової допомоги від іноземних країн та міжнародних фінансових інститутів.

Таким чином, робимо висновок, що передумов для значного зниження податків, принаймні у найближчій перспективі, не має. Це можуть бути лише серйозні зміни механізмів оподаткування певних галузей, які оподатковуються занадто високими ставками, або ж значне зменшення одного податку за рахунок деякого підвищення ставок по одному чи декількох інших податках.

Ефективні результати в податковому регулюванні будуть досягнуті тільки у разі комплексного вирішення нагальних проблем у вітчизняній податковій політиці у напрямках:

- ліквідації корупції в Державній фіскальній службі України та інших державних інститутах;

- проведення дієвих та змістовних податкових реформ;

- мінімізації змін в реалізації податкової політики;

- врегулювання питання своєчасного відшкодування ПДВ;

- логічного завершення розпочатих реформ, змін, ініціатив;

- мінімізації негативного впливу на обігові кошти бізнесу;

- забезпечення зрозумілості норм податкового законодавства;

- удосконалення кадрової політики.

Механізм податкового регулювання в динаміці є певним процесом, який, з урахуванням сучасних викликів соціально-економічного розвитку країни, можливо представити у вигляді певних послідовних етапів (рис.3).



Рис. 3. Структурна схема змін сучасного механізму податкового регулювання

Дорожню карту змін механізмів оподаткування необхідно будувати виходячи із ранжування найголовніших проблем оподаткування, визначених за результатами проведення комунікаційної платформи Цільової команди «Податкова реформа» Національної ради реформ (рис.4).

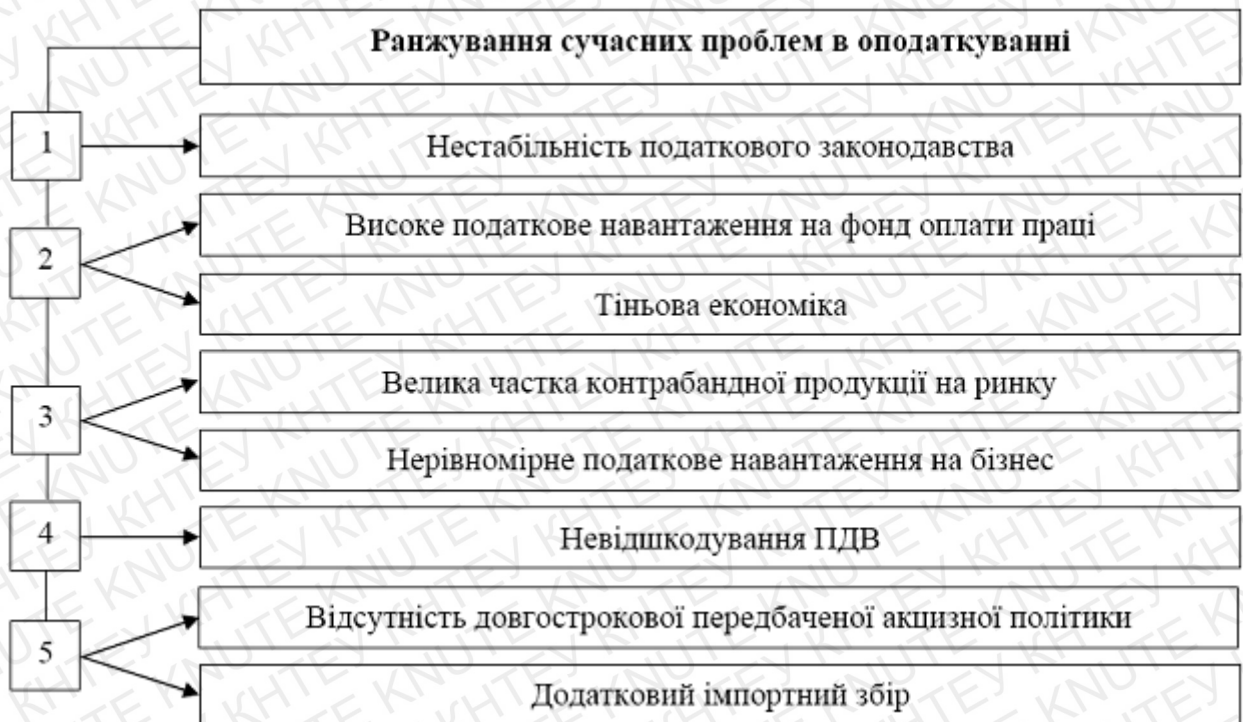


Рис. 4. Ранжування найголовніших проблем оподаткування за підсумками проведених 16 індустріальних платформ

Найбільшою проблемою оподаткування є нестабільність законодавства, що його регулює, а саме у 2011 р. вносились зміни до Податкового кодексу України 17 разів, у 2012 р. – 22, у 2013 р. - 9, у 2014 р. – 24 рази.

Виходячи із реального стану справ ми можемо запропонувати пріоритетні кроки у реалізації механізмів податкового регулювання:

- забезпечення якомога більшої стабільності основних механізмів податкового регулювання;

- перебудова механізму оподаткування фонду заробітної плати у напрямку часткового перенесення податкового навантаження із роботодавця на найманого працівника;
- виведення із бізнесу тіні;
- посилення податкового контролю за контрабандою;
- зменшення податкового навантаження із одночасним пошуком бюджетних компенсаторів;
- забезпечення своєчасного, прозорого відшкодування ПДВ та погашення наявної бюджетної заборгованості з ПДВ;
- проведення акцизної політики відповідно до європейських правил;
- часткове скасування додаткового імпортного збору на товари за виключенням предметів розкоші.

У короткостроковій перспективі необхідним є вирішення наступних проблем в механізмах податкового регулювання:

- відсутність права на зменшення податку на доходи фізичних осіб, сплаченого за кордоном, за умови відсутності угоди про уникнення подвійного оподаткування;
- вузьке коло членів сім'ї першого ступеня споріднення для цілей оподаткування спадщини та подарунків;
- дискримінація у механізмі оподаткування доходів резидентів і нерезидентів;
- визначення суми податків в залежності не від технічних характеристик, а від їх ринкової вартості;
- запровадження індексації ставок податків і зборів виражених у національній валюті за умови значної інфляції;
- гармонізація акцизного оподаткування до європейського рівня в частині ставок оподаткування;
- уточнення термінології, усунення двозначностей у трактуванні податкового законодавства;

- спрощення та покращення формулювання статей Податкового кодексу України;
- особливий механізм відшкодування ПДВ для інвесторів при інвестуванні ресурсів у спорудження виробничих об'єктів;
- спрощення вимог до документування для послуг з низькою доданою вартістю.

ВИСНОВКИ

Підводячи підсумки, слід зазначити, що дана ВКР дозволяє у стислому вигляді сформулювати теоретичні висновки та узагальнення, а також аргументовані пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства і практики його застосування, що відображено в наступних концептуальних положеннях:

1. Виявлена і досліджена юридична відповідальність, її різновидності у податковому законодавстві. Зокрема, юридична відповідальність є елементом правоохоронних відносин, одним із суб'єктів якого є правопорушник, іншим – держава або потерпілий. Акцентовано увагу, що згідно Конституції України ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. Приведена класифікація юридичної відповідальності залежно від галузевої належності правової норми, що порушена, а також підстави звільнення від юридичної відповідальності. Надаючи правову оцінку юридичної відповідальності в податковому законодавстві, зроблено висновок, що сплата податків — це конституційний обов'язок громадянина (а тому і юридичної особи), який має не цивільно-правовий, а публічно-правовий характер і ґрунтуються на владних підпорядкуваннях однієї сторони (громадянина, юридичної особи) іншій (державі). Розуміння податку як публічно-правового обов'язку, що виникає з Конституції та інших законів, дає підстави стверджувати, що їх невиконання чи неналежне виконання повинно кваліфікуватися як діяння, яке скоюється проти держави, що в даному випадку представляє інтереси всього суспільства. Конституційний обов'язок щодо сплати податку конкретизується в низці законів.

2. Досліджуючи склад відповідальності у податковому праві, виявляючи її підстави та принципи було виділено декілька принципових вимог, якими повинні керуватися працівники податкових органів при встановленні заходів відповідальності за порушення податкового

законодавства. Крім того, в магістерській роботі з'ясовані підстави юридичної відповідальності у податковому праві та виділені елементи податкового правопорушення. Надано класифікацію податкових правопорушень за різними критеріями, а також зроблено висновок про розмежування кримінальної, адміністративної та фінансової відповідальності. З урахуванням сучасного етапу розвитку вітчизняної правової системи і, зокрема, системи законодавства, слід зазначити, що категорія "відповідальність за порушення податкового законодавства" є комплексною, оскільки підставою такої відповідальності може виступати дія або бездіяльність, передбачена нормами податкового, адміністративного та кримінального права. При цьому терміни "відповідальність за порушення податкового законодавства" та "податкова відповідальність" за своїм змістом не є тотожними.

У теорії податкового права, підкреслюється, що податкова відповідальність може мати місце лише у разі вчинення податкових правопорушень, а також їх різновиду – порушень законодавства про податки і збори у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон. Існують пропозиції виокремлювати відповідальність за майнові порушення у податковій сфері на даному етапі її розвитку та юридичного оформлення як податкову відповідальність, не виключаючи можливості її визначення у майбутньому як фінансової відповідальності (або її різновиду).

3. Аналіз проблем та визначення напрямків вдосконалення законодавства про адміністративну відповідальність за податкові правопорушення свідчить про наявність цілої низки неврегульованості законодавства у цій сфері. Це, зокрема, відсутність такого поняття як адміністративна відповідальність юридичної особи. І хоча сьогодні все більше учених схиляються до визнання юридичних осіб повноцінними суб'єктами адміністративної відповідальності, проблема залишається дискусійною. Юридична особа є потенційно деліктоспроможною (тобто здатною нести відповідальність) не тільки в цивільно-правовому, але і в

адміністративному аспектах. Адже цивільно-правова відповідальність використовує тільки один напрям впливу на юридичну особу — винятково через майно. Разом з тим, адміністративна відповідальність охоплює всі можливі напрями впливу. Тому вирішити питання відповідальності юридичної особи в даний час життєво необхідно. Це пояснюється тим, що якщо в період формування і розвитку конструкції юридичної особи пріоритетне значення мали функції об'єднання осіб і капіталів, то зараз основною задачею і призначенням юридичної особи стає перенесення тяжкості відповідальності із засновників цієї юридичної особи на саму юридичну особу.

Ще одна неузгодженість – строки притягнення до адміністративної відповідальності. Враховуючи, що більшість порушень податкового законодавства встановлюються тільки в ході документальних перевірок, які проводяться один раз на три роки, досить актуальним є питання однозначного визначення триваючого порушення. Окрім того, зовсім не врегульоване питання строків давності, а це є досить актуальним для податкового органу, оскільки протокол про адміністративні правопорушення складається разом із актом перевірки та виноситься рішення про накладання фінансових санкцій. Як показує практика, більшість платників оскаржують ці рішення, "відтягуючи" таким чином термін сплати. Але при цьому відсутній механізм зупинення реалізації постанови по адміністративній справі.

Відповідно до наведеного аналізу можна зробити певні висновки:

Світовий досвід і практика господарювання показують, що для забезпечення своєчасного й повного надходження платежів, і особливо в сучасний період існування незалежної держави з перехідною економікою, нагальною постає потреба у створенні налагодженого механізму фінансово-податкового контролю та дієвої юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування

тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим Кодексом та іншими законами України. Згідно із законом притягнення винної особи до інших видів юридичної відповідальності можливо одночасно із притягненням до фінансово відповідальності.

Особливістю відповідальності за вчинення податкових правопорушень є її компенсаційно-каральний характер, який: 1) полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів всіх рівнів від податків та зборів; 2) покаранні правопорушника з метою запобігання податкових правопорушень в майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. Ст. 141. //www.rada.gov.ua/
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – додаток до №51, ст.1122. //www.zakon.rada.gov.ua/
3. Кримінальний кодекс // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №25-26. Ст. 131. //www.zakon.rada.gov.ua/
4. Цивільний процесуальний кодекс України//Відомості Верховної Ради України. – 2004. – №40-41, 42. Ст. 492. //www.zakon.rada.gov.ua/
5. Про міліцію: Закон України від 20 грудня 1990 року №565-XII//Відомості Верховної Ради. – 1991. – №4. – Ст.20. //www.zakon.rada.gov.ua/
6. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 року №1251-XII // Відомості Верховної Ради. – 1991. – №39. – Ст.510. //www.zakon.rada.gov.ua/
7. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 4 грудня 1990 року №509-XII // Відомості Верховної Ради. – 1991. – №6. – Ст.37. //www.zakon.rada.gov.ua/
8. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14 травня 1992 року №2343-XII//Відомості Верховної Ради. – 1992. – №31. – Ст.440. //www.zakon.rada.gov.ua/
9. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 року №3125-XII//Відомості Верховної Ради. – 1993. – №23. – Ст.243. //www.zakon.rada.gov.ua/
- 11.Про Антимонопольний комітет України: Закон України від 26 листопада 1993 року №3659-XII//Відомості Верховної Ради. – 1993. – №50. – Ст.472. //www.zakon.rada.gov.ua/

10. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі: Закон України від 15 грудня 1993 року №3687-XII//Відомості Верховної Ради. – 1994. – №7. – Ст.32. //www.zakon.rada.gov.ua/
11. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України від 15 грудня 1993 року №3689-XII//Відомості Верховної Ради. – 1994. – №7. – Ст.36. //www.zakon.rada.gov.ua/
12. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України від 23 вересня 1994 року №185/94-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1994. – №40. – Ст.364. //www.zakon.rada.gov.ua/
13. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23 грудня 1994 року №3792-XII//Відомості Верховної Ради. – 1994. – №13. – Ст.64. //www.zakon.rada.gov.ua/
14. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року №334/94-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1995. – №4. – Ст.28. //www.zakon.rada.gov.ua/
15. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 року №265/ВР-95//Відомості Верховної Ради. – 1995. – №28. – Ст.205. //www.zakon.rada.gov.ua/
16. Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби: Закон України від 15 вересня 1995 року №329/95-ВР//Відомості Верховної Ради. – 1995. – №40. – Ст.297. //www.zakon.rada.gov.ua/
17. Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами: Закон України від 19 грудня 1995 року №481/95-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1995. – №46. – Ст.345. //www.zakon.rada.gov.ua/
18. Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої: Закон України від 7 травня 1996 року №178/96-ВР//Відомості Верховної Ради. – 1996. – №28. – Ст.131. //www.zakon.rada.gov.ua/

23. Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем: Закон України від 5 листопада 1997 року №621/97-ВР//Відомості Верховної Ради. – 1998. – №8. – Ст.28. //www.zakon.rada.gov.ua/
19. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року №996-XIV//Відомості Верховної Ради. – 1999. – №40. – Ст.365. //www.zakon.rada.gov.ua/
20. Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних: Закон України від 23 березня 2000 року №1587-III//Відомості Верховної Ради. – 2000. – №24. – Ст.183. //www.zakon.rada.gov.ua/
21. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України від 1 червня 2000 року №1775-III // Відомості Верховної Ради. – 2000 – №36. – Ст.299. //www.zakon.rada.gov.ua/
22. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – №10. – Ст.44. //www.zakon.rada.gov.ua/
23. Про автомобільний транспорт: Закон України від 5 квітня 2001 року №2344-III//Відомості Верховної Ради. – 2001. – №22. – Ст.105. //www.zakon.rada.gov.ua/
24. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 7 грудня 2001 року №2121-III//Відомості Верховної Ради. – 2001. – №5-6. – Ст.30. //www.zakon.rada.gov.ua/
25. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців: Закон України від 15 травня 2003 року №755-IV//Відомості Верховної Ради. – 2003. – №31-32. – Ст.263. //www.zakon.rada.gov.ua/
26. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 року №889-IV//Відомості Верховної Ради. – 2003. – №37. – Ст.308. //www.zakon.rada.gov.ua/

27. Про запровадження мораторію на видачу ліцензій на провадження господарської діяльності з випуску та проведення лотерей: Закон України від 2 червня 2005 року №2630-IV//Відомості Верховної Ради. – 2005. – №26. – Ст.257. //www.zakon.rada.gov.ua/
28. Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення: Закон України від 22 вересня 2005 року №2899-IV//Відомості Верховної Ради. – 2005. – №52. – Ст.565. //www.zakon.rada.gov.ua/
29. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03 липня 1998 року №727.
30. Про запровадження марок акцизного збору нового зразка з голографічними захисними елементами для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Кабінет Міністрів України; Постанова від 08.02.1996 № 170
31. Про затвердження Переліку органів ліцензування: Кабінет Міністрів України; Постанова, Перелік від 14.11.2000 № 1698
32. Про запровадження марок акцизного збору нового зразка з голографічними захисними елементами для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Кабінет Міністрів України; Постанова від 12.03.2008 № 179
33. Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів: Декрет Кабінета Міністрів України від 21 січня 1993 року №8-93//Відомості Верховної Ради. – 1993. – №13. – Ст.114.
34. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Національний банк; Постанова, Інструкція, Форма типового документа від 12.11.2003 № 492
35. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Мінфін України; Наказ, Інструкція від 11.08.1994 № 69

36. Про деякі питання практики застосування окремих норм чинного законодавства при вирішенні спорів: Лист Вищого арбітражного суду України №01-8/453 від 26.06.95

Адміністративне право в контексті європейського вибору України: Зб. наук. праць: За матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 6-7 лютого 2004 року / Центр політико-правових реформ / В. Б. Авер'янов. — К.: Міленіум, 2004. — 196 с.

37. Адміністративне право України: Т.1: Загальна частина / За ред. В. Б. Авер'янова. — К.: Юридична думка, 2004. — 583 с.

38. Авер'янов В., Лук'янець Д.М., Педько Ю. Кодекс адміністративного судочинства України: необхідність і шляхи усунення концептуально-понятійних вад // Право України.- 2006.- № 3.- С.7-12.

39. Авер'янов В. Становлення нової доктрини українського адміністративного права //Юридичний вісник України. -14-20.07.2007. -№ 28.

40. Авер'янов В. Б. Адміністративне право України: Т. 1: Загальна частина. — К.: Юридична думка, 2004. — 583 с.

41. Адміністративне право України / За заг. ред. С. В. Ківалова. —Одеса: Юрид. л-ра, 2003. — 896 с.

42. Бех Г. В., Дмитрик О. О. Податкове право. — К. : Юрінком Інтер, 2003. — 400 с.

43. Битяк Ю. П., Гарашук В. М., Дьяченко О. В., Зима О. Т., Зуй В. В. Адміністративне право України. — К.: Юрінком Інтер, 2005. — 544 с.

44. Бородін І. Адміністративно-процесуальні норми - основа адміністративно-юрисдикційного процесу // Право України.- 2006.- № 3.- С.86-90.

45. Брызгалин А. Ответственность за налоговые правонарушения: острые вопросы правоприменительной практики // Хозяйство и право. — 2001. - №3. — С.75-77.

46. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Виды налоговые правонарушений: теория и практика применения/ Под ред.к.ю.н. А.В. Брызгалина. Екб.: Узд-во "Налоги и финансовое право", 2004. С.50-52.

47. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Білінський В.З. Податковий контроль. Підручник. – К.: "Хай-Тек Прес", 2007. – 608с.
48. Василевський А. Право на судовий захист // Вісник прокуратури.- 2006.- № 5.- С.87-90.
49. Василик О. Д. Податкова система України. — К. : ВАТ "Поліграфкнига", 2004. — 447с.
50. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. - К.: Видавничий Дім "Ін-Юре", 2002. - 668 с.
51. Відповідальність та санкції за податкові правопорушення. Збірник нормативних актів. – К.: Атіка, 2000. – 120 с.
52. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права. — К. : Знання, 2003. — 303с.
53. Герасименко Є.С. Питання реформування інституту адміністративної відповідальності: Автореф. дис. канд... юр. наук: 12.00.07 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – К., 2000. – С. 8; Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення // ПравоУкраїни. – 2000. – № 5.
54. Гладун З. С. Сучасні проблеми адміністративного права України і шляхи та напрямки їх вирішення: Проблемна лекція для магістрантів і студ. юридичного ін-ту Тернопільської академії нар. госп-ва. - Тернопіль, 2000. — 28 с.
55. Гладун З.С. Адміністративне право України. Академічний курс: Навчальний посібник. —Тернопіль, 2004. — С. 25, 90, 134, 158.
56. Грянка Г. В. Адміністративне право України. — К.: Азимут-Україна, 2004. — 144 с.
57. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики. — К.: Факт, 2003. — 384с.
58. Доля Л.М. Тега П.Т. Основи податкового права: навчальний посібник. - 2-ге вид., перегл. і доп. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 215 с.

59. Дяченко О. Визначення суб'єкта адміністративного правопорушення та його загальних ознак: окремі проблеми // Право України. – 2001. – №8. – С.83-86.
60. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України № 726 від 24 грудня 2012 р. – Електронний ресурс. – [Режим доступу]: kmi.gov.ua
61. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.
62. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Електронний ресурс. – [Режим доступу]: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/zavdannya--funktsii/>
63. Тишковська Н.Л. Податкова система в Україні: історико-правові аспекти становлення / Н. Л. Тишковська // Трипільська цивілізація . - 2012. - № 7. - С. 78-84
64. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. - Електронний ресурс. – [Режим доступу]: www.minfin.gov.ua
65. Офіційний сайт Державної служби статистики України. - Електронний ресурс. – [Режим доступу]: www.ukrstat.gov.ua
66. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби на 2019 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/1992544.pdf>
68. Плани роботи ДФС на перше півріччя 2020 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/2131062.pdf>
69. Воронкова О. М. Міжнародний досвід оцінювання ефективності податкового адміністрування та його значення для України / О. М. Воронкова // Наука й економіка. – 2011. – № 3 (23). – С. 16.
70. Ухилення від сплати податків та місце бізнесу в державній моделі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/deep/886.pdf>.

71. Про Стратегію сталого розвитку “Україна – 2020” : указ Президента України від 12 січ. 2015 р. № 5/2015 // Офіц. вісник Президента України. – 2015. – № 2. – С. 14.