

УДК 351.713(477)

ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРАТИВНЕ РОЗСЛІДУВАННЯ ЯК СТАДІЯ ПРОВАДЖЕННЯ ПО СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

**Є.М. ГОЦУЛЯК, здобувач¹,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України**

У статті на основі аналізу сучасної нормативно-правової бази та позицій українських науковців обґрунтовано необхідність нормативного закріплення стадії податкового адміністративного розслідування у процесі адміністративного провадження по справах про ухилення від сплати податків.

Адміністративний процес, податкове адміністративне розслідування, процесуальна стадія, ухилення від сплати податків.

Адміністративне правопорушення є складним проступком та в більшості випадків відрізняється від злочину лише розміром шкоди, яка завдається суспільним відносинам. Адміністративні стягнення виконують свою соціальну функцію лише тоді, коли уповноваженим державним органом встановлено факт порушення, визначено особу правопорушника та застосовано щодо такої особи визначених законом правообмежень. Саме тому проблема визначення особливостей правового регулювання адміністративних стягнень належить до числа важливих у науці адміністративного права та адміністративного процесу, а науковцями приділяється достатня увага щодо дослідження проблемних питань адміністративного провадження у контексті з'ясування поняття, сутності, змісту та процедури провадження у справах про адміністративні правопорушення, так і визначенню його місця в механізмі охорони прав і свобод громадян.

Проблемі дослідження провадження по справах про адміністративні правопорушення присвячені роботи таких українських науковців, як В.Б. Авер'янов, О.М. Бандурка, Ю.П. Битяк, І.П. Голосніченко, Р.А. Калюжний, Л.В. Коваль, В.К. Колпаков, А.Т. Комзюк, О.В. Кузьменко, В.І. Курило, М.М. Тищенко, М.Ф. Стахурський, В.К. Шкарупа та інших.

Слід зазначити, що окремі науковці відстоюють спрощений порядок адміністративного провадження, мотивуючи тим, що вчинення адміністративних правопорушень відзначається малою значимістю суспільної небезпеки [1, с. 179; 2, с. 88; 3, с. 204].

¹ Науковий керівник – доктор юридичних наук, професор В.І. Курило

З даною позицією неможливо погодитись, виходячи з наступних міркувань. На наше глибоке переконання, якщо постанова про стягнення винесена стосовно особи, яка не вчиняла адміністративного правопорушення чи ця постанова не може бути виконана, то її результативність, соціально-економічна значимість та виховна функція не буде відчуватися у суспільстві. Необхідною умовою ефективного притягнення порушника законодавства до адміністративної відповідальності у процесі здійснення провадження по справах про адміністративне правопорушення в будь-якій галузі адміністративно-деліктного права є нормативно-правове закріплення стадії адміністративного розслідування.

У адміністративно-правовій науці поняттю «адміністративного розслідування» приділялася певна увага. Зокрема, І.П. Голосніченко та М.Ф. Стахурський зазначають, що попереднє адміністративне розслідування є системою обов'язкових процесуальних дій, які проводяться органами адміністративної юрисдикції для збирання доказів, встановлення об'єктивної істини у справі про адміністративні правопорушення до розгляду по суті [4, с. 174]. О.В. Терещук називає таку стадію адміністративного провадження «попередня перевірка обставин правопорушення» [5, с. 89].

На даний час у КУпАП [6] та проектах Адміністративного процедурного кодексу [7] і Кодексу України про адміністративні проступки [8], відсутнє регулювання відносин такої стадії адміністративного провадження.

Безпосередньо у провадженні по справах за ухилення від сплати податків, Податковий кодекс України [10], як основний нормативно-правовий акт, регулюючий відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, також не містить відповідних норм. Крім того, в ПК України не зовсім чітко врегульований порядок визначення провини особи в здійсненні правопорушення в ході розгляду податковим органом матеріалів податкової перевірки або провадження в справі про податкове адміністративне правопорушення, що створює передумови для формального підходу з боку податкових органів, до питання визначення провини особи у вчиненому правопорушенні. У результаті чого у силу обов'язку, закріпленого в ПК України, податкові органи виявлятимуть обставини, що виключають провину особи у здійсненні правопорушення, не визначаючи форму провини.

Виходячи з вище викладеного, **метою** даної роботи є наукове обґрунтування необхідності запровадження стадії податкового адміністративного розслідування при здійсненні провадження по адміністративних справах про ухилення від сплати податків.

Виходячи з поставленої мети сформульовані основні завдання дослідження:

– з'ясувати роль та місце адміністративного провадження по справах про ухилення від сплати податків в сучасному адміністративному процесі;

– для вдосконалення понятійного апарату адміністративного процесу подати визначення податкового адміністративного розслідування як стадії адміністративного провадження по справах про ухилення від сплати податків;

– запропонувати способи вдосконалення інституту юридичної відповідальності за адміністративні правопорушення у сфері податкових правовідносин.

Отже, адміністративний процес є родовим поняттям для податково-процесуальної діяльності. Для виділення в структурі юридичного процесу особливого податкового процесу й податкового провадження, немає достатніх підстав. Саме провадження по справах про порушення податкового законодавства є складовим елементом адміністративного процесу та складовою частиною провадження по справах про адміністративні правопорушення.

Провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування є певною діяльністю по реалізації процесуальних норм, у рамках здійснення відповідного адміністративно-юрисдикційного провадження. При всьому різноманітті трактувань, у науці адміністративного процесу не вироблено загальноприйнятого визначення адміністративного провадження в адміністративному процесі. Разом з тим, можливо зробити висновок, що адміністративне провадження, як певний порядок діяльності, має всі ознаки, властиві адміністративному процесу, проте останній має більш змістовне процесуальне наповнення.

Виходячи із загальних завдань провадження по справах про адміністративні правопорушення, закріплених у КУпАП, стосовно до сфери податкових правовідносин, такими завданнями будуть – всебічне, повне, об'єктивне й своєчасне з'ясування обставин вчиненого протиправного діяння, вирішення його відповідно до норм чинного законодавства, забезпечення виконання винесеного рішення, а також виявлення причин і умов, що сприяли здійсненню адміністративних правопорушень у зазначеній сфері.

Нормативне закріплення завдань провадження по адміністративних справах про податкові правопорушення, як зазначалося раніше, у податковому законодавстві відсутні. Процесуальні аспекти залучення до відповідальності за здійснення податкових правопорушень відбиті в ПК України, хоча, як показує дослідження, і знайшли досить слабе вираження, що вказує на явну недосконалість податкового законодавства. У цьому зв'язку, як тимчасове рішення проблеми, припустиме застосування розширювального тлумачення норм ПК України, що встановлюють окремі процесуальні аспекти залучення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Таким чином, зміст ряду елементів, що становлять процесуальну основу провадження по справах про порушення законодавства про податки й збори, установлені у ПК України, з одного боку, має недостатньо повне нормативне вираження, з іншого боку – виходить за

рамки традиційного процесуального права, що говорить про нерозвиненість теорії податкового процесу й недоліки законотворчої діяльності в сфері податкового законодавства, що не припускають якісного й ефективного правового регулювання.

Аналізуючи досліджувані нами адміністративні правовідносини у податковій сфері, насамперед слід зазначити, що стадію попереднього адміністративного розслідування [7] у справах про адміністративне правопорушення податкового законодавства слід називати як податкове адміністративне розслідування.

Під податковим адміністративним розслідуванням слід розуміти систему обов'язкових процесуальних дій, які проводяться органом адміністративної юрисдикції для збирання доказів, встановлення об'єктивної істини в справі щодо наявності/відсутності факту вчинення адміністративного правопорушення податкового законодавства та спрямовані на забезпечення підготовки матеріалів справи до розгляду компетентним органом або посадовою особою та винесення постанови про притягнення правопорушника до адміністративної відповідальності чи припинення провадження по справі.

На нашу думку, необхідно визначити основні завдання стадії податкового адміністративного розслідування. В першу чергу на цій стадії необхідно виявити юридично значимі факти та дати їм попередню юридичну кваліфікацію. Також необхідно попередньо встановити об'єктивну істину, адже остаточна кваліфікація обставин здійснюється на стадії вирішення справи. Також необхідно здійснити підготовку матеріалів справи, здійснивши визначення готовності матеріалів справи до вирішення та підготовку засідання, на якому прийматиметься таке вирішення.

Тому стадію податкового адміністративного розслідування можна визначити як систему обов'язкових процесуальних дій, які проводяться суб'єктами податкового адміністративного розслідування для збирання і опрацювання доказів, попереднього встановлення об'єктивної істини в справі.

Незважаючи на відсутність закріплення в адміністративно-процесуальному законодавстві такої окремої стадії адміністративного провадження, на нашу думку, адміністративне розслідування все ж таки є самостійною стадією будь-якого адміністративного провадження. Безпосередньо у провадженні по справах за ухилення від сплати податків така стадія податкового адміністративного розслідування повинна містити наступні процесуальні дії уповноваженої особи складати протокол про адміністративне правопорушення:

- опитування правопорушників та свідків;
- вилучення та дослідження речових доказів та документів;
- призначення експертизи;
- попереднє вивчення та систематизація матеріалів;
- прийняття рішення про надіслання матеріалів компетентному

органу або посадовій особі для розгляду справи та винесення постанови.

Податкове адміністративне розслідування за своїм змістом можна порівняти з досудовим кримінальним розслідуванням за виключення одного суттєвого моменту. На нашу думку, в процесі податкового адміністративного розслідування при здійсненні провадження по справах за ухилення від сплати податків, мітиться одна суттєва відмінність – відсутність необхідності опитування потерпілих. Пояснення нашого твердження необхідно здійснити таким чином. Згідно ПК України, податком, збором (платою, внеском) є обов'язків безумовний платіж до відповідного бюджету (ст.6) [9]. В свою чергу бюджет є централізованим грошовим фондом, який акумулюється на рівні певного утворення (держави чи територіальної громади) та яким розпоряджається відповідний орган державної влади [10, с. 97].

Здійснення надходження відповідного податкового платежу до бюджету передбачає вчинення платником податків дій щодо визначення належного платника податку, об'єкта оподаткування та бази оподаткування, обчислення податку (з товарів вироблених на митній території України чи ввезених на митну територію України); складання та подання податкової декларації чи податкового розрахунку; сплати в належні строки податку; а також ряду інших податково-процесуальних дій, в залежності від визначеної ПК України процедури адміністрування окремого податку.

Неналежне виконання чи невиконання перерахованих вище дій наносить збиток державі, тобто саме держава є потерпілим суб'єктом, яка також, в особі відповідних уповноважених органів, проводить податкове адміністративне розслідування при вчиненні податкового адміністративного правопорушення. Тобто в одній особі поєднуються особа потерпілого та караюча особа. Виходячи з вищевикладеного слід зазначити, що в процесі податкового адміністративного розслідування при здійсненні провадження за ухилення від сплати податків опитування потерпілого, на відміну від здійснення адміністративного розслідування по інших галузях адміністративно-деліктного права, є неможливим.

У ході розгляду такої стадії провадження по справах про адміністративні правопорушення як податкове адміністративне розслідування, з'ясовується необхідність розмежування процесуальних дій, вчинених у рамках податково-контрольного провадження й при проведенні власне, адміністративного розслідування, оскільки дані поняття між собою не співвідносяться, тому що підстави їх виникнення різні. Податковий контроль, як особлива юрисдикційна діяльність податкових органів, своєю метою має стимулювання своєчасності й повноти сплати податків і зборів, а також виступає засобами виявлення випадків несумлінної поведінки податково-зобов'язаних осіб. Початком податкового контролю буде здійснення певних процесуальних дій, відповідно до встановленого правовими нормами порядку. В свою чергу, адміністративне розслідування спрямоване не на виявлення факту

правопорушення, а на з'ясування обставин його здійснення та встановлення можливості продовження провадження по виявленому правопорушенню.

Як висновок, слід зазначити, що в розширення наукової позиції І.П. Голосніченка та М.Ф. Стахурського [7, с.200], в окремій статті проекту Кодексу України про адміністративні проступки необхідно деталізувати поняття попереднього адміністративного розслідування та порядок його здійснення, шляхом виділення його адміністративно-галузевої приналежності, зазначивши, що поняття податкового адміністративного розслідування слід розуміти систему обов'язкових процесуальних дій, які проводяться уповноваженим органом для встановлення об'єктивної істини в справі щодо наявності/відсутності факту вчинення податкового адміністративного правопорушення та спрямовані на забезпечення підготовки матеріалів справи до розгляду компетентним органом та винесення постанови про притягнення правопорушника до відповідальності.

У ході здійснення податкового адміністративного розслідування необхідно вчиняти наступні процесуальні дії: опитування правопорушників та свідків; вилучення та дослідження речових доказів та документів; призначення експертизи; попереднє вивчення та систематизація матеріалів; прийняття рішення про надіслання матеріалів для розгляду справи та винесення постанови.

Внесення стадії податкового адміністративного розслідування та порядку його здійснення до проекту Адміністративного процедурного кодексу України дозволить також особі, у відношенні якого ведеться провадження в справі про адміністративне правопорушення, оскаржити будь-які процесуальні дії посадових осіб та цієї стадії.

У подальших наукових дослідженнях необхідно працювати над адміністративно-правовим забезпеченням захисту прав учасників провадження по справах про адміністративні правопорушення за ухилення від сплати податків на всіх його стадіях. У цьому зв'язку нами пропонується внесення відповідних доповнень до КУпАП, які дозволили б особі, у відношенні якого ведеться провадження в справі про адміністративне правопорушення, оскаржити будь-які процесуальні рішення юрисдикційного органу, а також дії (бездіяльність) посадових осіб, на всіх стадіях зазначеного провадження та, зокрема, на стадії податкового адміністративного розслідування.

Список літератури:

1. Гончарук С.Т. Адміністративне право України / С.Т. Гончарук. – К., 1998. – 473 с.
2. Гурджи Ю.А. Процессуальное обеспечение прав личности: вопросы теории : моногр. / Ю.А. Гурджи. – Одесса : Пальмира, 2006. – 173 с.
3. Демський Е.Ф. Адміністративне процесуальне право України : навч. посіб. / Е.Ф. Демський. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 496 с.

4. Голосніченко І.П. Адміністративний процес: навч. посіб. / І.П. Голосніченко, М.Ф. Стахурський. – К. : ГАН, 2003. – 256 с.
5. Терещук О.В. Адміністративна відповідальність за корупційні правопорушення: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О.В. Терещук. – К., 2000. – 220 с.
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-Х : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
7. Проект Адміністративного процедурного кодексу України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua>.
8. Проект Кодексу України про адміністративні проступки : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: rada.gov.ua.
9. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
10. Воронова Л.К. Фінансове право України : підруч. / Л.К. Воронова – К. : Прецедент; Моя книга, 2006. – 176 с.

В статье на основе анализа современной нормативно-правовой базы и позиций украинских ученых обоснована необходимость нормативного закрепления стадии налогового административного расследования в процессе административного производства по делам об уклонении от уплаты налогов.

Административный процесс, налоговое административное расследование, процессуальная стадия, уклонение от уплаты налогов.

The article deals with the establishment of the necessity of normative consolidation of the stage of tax administrative investigation in the course of administrative proceedings with regards to the case of tax evasion on the basis of analysis of the modern regulatory framework and Ukrainian scientists opinions.

Administrative process, tax administrative investigation, procedural stage, tax evasion.