

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО ТА АДМІНІСТРАТИВНА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32850/2414-4207.2019.11-2.01>

СПІВВІДНОШЕННЯ МАТЕРІАЛЬНОГО ТА ПРОЦЕСУАЛЬНОГО У ВІДНОСИНАХ ІЗ ПРИТЯГНЕННЯ ДО ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПОРУШНИКІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Мамалуй Олександр Олексійович,
кандидат юридичних наук,
суддя
(Верховний Суд, м. Київ, Україна)

У науковому дослідженні виокремлено основні матеріальні та процесуальні аспекти у відносинах із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства з метою їх зіставлення, акцентовано увагу на загальнотеоретичних проблемах розробки із зазначеної проблематики. Автором встановлено відсутність у чинному податковому законодавстві поняття «податкова відповідальність», отже, наявність різних видів юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства зумовлює закріплення різних порядків притягнення до конкретного виду відповідальності. Окреслено перелік діянь, за вчинення яких може наставити фінансова відповідальність. Встановлено взаємоузгодженість матеріального та процесуального у відносинах із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства. У статті визначено матеріальні аспекти відносин із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства, єдність яких зумовлює виникнення процесуальних відносин. Акцентовано увагу на наявності у сфері податкових відносин винятків із правила про єдність матеріального і процесуального, які впливають із видів юридичної відповідальності, що можуть бути застосовані за відповідні порушення. Автором наголошено на недостатності одного лише факту порушення податково-правової норми безпосередньо для виникнення юридичної відповідальності. За результатами проведеного дослідження автор дійшов висновку, що матеріальні та процесуальні аспекти відносин із притягнення до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства співвідносяться як зміст і форма, де категорія «зміст» відображає сутнісне наповнення «права» або «законного інтересу», а категорія «форма» визначає процедурний або процесуальний порядок вирішення конкретної справи.

Ключові слова: податкові відносини, податкове законодавство, притягнення до відповідальності, матеріальний аспект податкових відносин, процесуальний аспект податкових відносин.

**THE RATIO OF MATERIAL AND PROCEDURAL IN RELATION
TO THE PROSECUTION OF VIOLATORS OF TAX LEGISLATION**

Mamaluy Oleksandr Oleksiiovych,
Candidate of Juridical Sciences,
Judge
(Supreme Court, Kyiv, Ukraine)

In the scientific research the main material and procedural aspects in relations with bringing to a law responsibility of violators of tax legislation with the purpose of their correlation are emphasized have been determined, the attention is paid to the general theoretical problems of development on the mentioned problems. The author establishes the absence of the concept of "tax liability" in the current tax legislation, and therefore the presence of different types of legal liability for violation of the rules of tax legislation causes the fixing of different procedures for bringing to a particular type of liability. The list of actions for which financial liability can be committed is outlined. It is established that there is a material and procedural consistency in the relations with the prosecution of violators of tax legislation. The article defines the material aspects of relations for bringing to the legal responsibility of violators of tax legislation, the unity of which causes the emergence of procedural relations. The attention is paid to the existence of tax relations exceptions to the rule on the unity of substantive and procedural, arising from the types of legal liability that can be applied for the respective violations. The author emphasized the insufficiency of a single fact of violation of the tax law directly for the emergence of legal liability. According to the results of the study, the author concluded that the material and procedural aspects of the relationship of bringing to legal liability for violation of tax law are correlated as content and form, where the category of "content" reflects the essential content of "right" or "legitimate interest" and category "form" - determine the procedural or procedural procedure for resolving a particular case.

Key words: tax relations, tax legislation, prosecution, material aspect of tax relations, procedural aspect of tax relations.

Перш ніж перейти до безпосереднього дослідження матеріальних і процесуальних аспектів у відносинах із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства з метою їх зіставлення, варто звернути увагу на загально-теоретичні розробки із цієї проблематики.

В юридичній науці немає загальновизнаного підходу до розкриття співвідношення матеріального і процесуального права. Як вказує науковець О.О. Уварова, існуючі погляди із цього питання в загальному вигляді можна розділити на такі:

1) система права переважно складається з матеріальних норм. Процесуальними нормами варто визнавати лише ті правила поведінки, що утворили самостійні галузі права, спрямовані на встановлення процедури здійснення судочинства;

2) процесуальні норми права розглядаються як правила, що встановлюють не тільки судову, але й адміністративну процедуру вирішення юридичного конфлікту;

3) процесуальне право розглядається як система правил поведінки, якими регламентується будь-яка процедура правозастосування, незалежно від підстав, що зумовили необхідність у цій правовій формі діяльності;

4) процесуальне право розглядається як система норм, що встановлюють порядок не тільки правозастосовної, але і будь-якої правової форми діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування;

5) процесуальне право являє собою систему норм, що встановлюють порядок реалізації прав і обов'язків учасників суспільних відносин – як у тих випадках, коли

у процесі реалізації бере участь уповноважений орган державної влади або місцевого самоврядування, так і тоді, коли відбувається реалізація норм права поза участю будь-яких владних суб'єктів;

б) процесуальне право регламентує не тільки процес реалізації норм матеріального права, але й процес нормотворчості, тобто процедури, результатом якої внаслідок проходження певної послідовності дій стає ухвалення та набрання чинності актом, що закріплює норми права [1].

Навіть більше, наукова дискусія стосується питання про взаємообумовленість матеріальних і процесуальних аспектів відносин. Одні вважають, що вони співвідносяться одне з одним як матеріальне право із процесуальним правом [2]. Прибічники цієї думки обґрунтовують її тим, що процесуальні правовідносини є вторинними явищами в порівнянні з матеріальними, бо службове призначення процесуальних правовідносин полягає в забезпеченні реалізації матеріальних відносин [3]. Інші вчені вважають, що не можна розглядати співвідношення матеріальних і процесуальних правовідносин як таких, що впливають одне з одного [4]. Процесуальна галузь права була б безцільною без матеріальної галузі, існування ж матеріальних правовідносин не зумовлене наявністю процесуальних правовідносин, так само, як і існування процесуальних правовідносин не зумовлене наявністю матеріальних [5].

На наш погляд, матеріальна і процесуальна галузі права, хоч і спрямовані на регулювання різних правовідносин – встановлення правил поведінки та регламентування процесу вирішення справ у разі порушення правил поведінки, – однак є взаємоузгодженими. Наявність матеріального права підтверджує існування самого права. Водночас право, не забезпечене засобами судового захисту, нівелює реальну дію принципу верховенства права.

У національному законодавстві відсутнє таке поняття, як «податкова відповідальність». Проте це не означає, що за порушення у сфері оподаткування винні особи не будуть нести негативних правових наслідків. Наявність різних видів юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства зумовлює закріплення різних порядків притягнення до конкретного виду відповідальності.

Податкове законодавство є сукупністю нормативно-правових актів, спрямованих на регулювання податкових правовідносин. Порушення норм, закріплених цими актами, призводить до юридичної відповідальності. Спеціальною статтею, яка визначає коло актів, за недотримання яких можуть настати негативні правові наслідки, є ст. 3 Податкового кодексу (далі – ПК) України. Так, відповідно до п. 3.1 цієї статті, податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України й інших законів з питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, ухвалених на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, ухвалених за правилами, встановленими цим Кодексом [6].

Факт порушення податково-правової норми безпосередньо не зумовлює виникнення юридичної відповідальності. Для того, щоб притягнути особу до конкретного виду юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, необхідне одночасне дотримання таких умов:

- 1) наявність норми, яка регулює податкові відносини;
- 2) учинення діяння (дії або бездіяльності), що порушує норму, яка регулює податкові відносини;
- 3) наявність норми, яка передбачає юридичну відповідальність за вчинення діяння (дії або бездіяльності), що порушує норму, яка регулює податкові відносини;
- 4) наявність у владного суб'єкта повноваження із притягнення порушників до відповідальності.

Наведені вище умови належать до матеріальних аспектів відносин із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства. За загальним правилом єдність цих аспектів зумовлює виникнення процесуальних відносин. Однак у сфері податкових відносин із цього правила є винятки, які впливають із видів юридичної відповідальності, що можуть бути застосовані за відповідні порушення. З урахуванням особливостей притягнення до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, які будуть розкриті далі, визначимо, як саме співвідносяться матеріальні та процесуальні аспекти проваджень у розглядуваній сфері.

Згідно з п. 111.1 ст. 111 ПК України, за порушення законів із питань оподаткування й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [6]. Для уособлення зазначених видів відповідальності надалі буде використовуватись словосполучення «податкова відповідальність».

Притягнення до відповідальності можливе за наявності підстави, яка в теорії дістала назву «склад правопорушення». Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона. Наявність усіх перелічених елементів у діянні особи свідчить про наявність складу, а отже, і про можливість застосування відповідальності. Загальні склади правопорушень у сфері податкових відносин передбачені законами, що закріплюють види діянь, за які може настати податкова відповідальність, а саме: ПК України, Кримінальний кодекс України (далі – КК України), Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП), інші акти. Сукупність видів діянь, а отже, і сукупність складів правопорушень, що спричиняють податкову відповідальність, є матеріальним аспектом відносин, які досліджуються в межах цього пункту дисертації, оскільки такі діяння впливають із матеріальних норм заборонного характеру.

Для всіх видів діянь, за вчинення яких може наставати податкова відповідальність, характерна спільність об'єкта правопорушення – порушення встановленого законом порядку оподаткування, який забезпечує завдяки надходженню податків, зборів, платежів формування дохідної частини державного чи місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів.

Об'єктивні сторони кожного діяння, за яке може настати податкова відповідальність, відрізняються одна від одної, оскільки цей елемент складу розкриває саме діяння й притаманні йому ознаки, а в деяких випадках також негативні суспільно-небезпечні наслідки та причинний зв'язок між діянням і наслідками. Варто зазначити, що в окремих ситуаціях об'єктивна сторона податкового правопорушення, за яке передбачена фінансова відповідальність, може збігатися з об'єктивною стороною злочину або адміністративного правопорушення, що спричиняють кримінальну або адміністративну відповідальність. Така специфіка фінансової відповідальності впливає з п. 112.1 ст. 112 ПК України, де зазначено, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів із питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав

від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності. Для прикладу розглянемо п. 117.1 ст. 117 ПК України та ч. 1 ст. 163¹ КУпАП. Так, п. 117.1 ст. 117 ПК України передбачає відповідальність, зокрема, за «неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі» [6], у свою чергу, одним із протиправних діянь за ч. 1 ст. 163¹ КУпАП є «відсутність податкового обліку» [7].

Суб'єктом правопорушення є особа, яка його вчинила. Як вбачається з п. 109.2 ст. 109 та п. 110.1 ст. 110 ПК України, особами, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень, є платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, посадові особи контролюючих органів [6].

Суб'єктивна сторона характеризує внутрішнє ставлення суб'єкта правопорушення до вчиненого ним діяння.

Кожен із закріплених п. 111.1 ст. 111 ПК України видів відповідальності має свої особливості, тому доцільне з погляду виокремлення матеріальних і процесуальних аспектів їх відокремлений розгляд.

Фінансова відповідальність за порушення законів із питань оподаткування й іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно із ПК України й іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (п. 111.2 ст. 111 ПК України [6]).

Фінансова відповідальність може наставати за вчинення таких діянь:

- 1) порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (ст. 117 ПК України);
- 2) порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків, звіту про підзвітні рахунки (ст. 118 ПК України);
- 3) порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб-платників податків (ст. 119 ПК України);
- 4) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120 ПК України);
- 5) інші діяння, передбачені ст. ст. 121–128¹ ПК України, іншими законами.

Уповноваженими суб'єктами із притягнення до фінансової відповідальності є посадові особи органів державної влади, що здійснюють контроль за дотриманням законів із питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ці органи. Відповідно до пп. 1 п. 3 постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 6 березня 2019 р. № 227, основним завданням Державної податкової служби України (далі – ДПС), окрім іншого, є здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів [8]. Згідно із пп. 15 п. 6 цієї ж постанови, ДПС для виконання покладених на неї завдань має право: порушувати в установленому законом порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового, бюджетного законодавства, законодавства про єдиний внесок та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС [9]. Тож, норми, які уповноважують владних суб'єктів на притягнення до фінансової відповідальності, також належать до матеріальних аспектів досліджуваного питання.

Порядок притягнення до фінансової відповідальності передбачений окремими статтями гл. 11 ПК України. Однак ці норми є нормами процедурного характеру, оскільки не пов'язані жодним чином із судовою діяльністю, не породжують процесу. У зв'язку з тим, що порядок притягнення до такого виду відповідальності по суті є адміністративною процедурою, можна констатувати, що відносини із притягнення

до фінансової відповідальності позбавлені процесуальних аспектів.

Адміністративна відповідальність настає за вчинення адміністративних правопорушень, види яких, зокрема й тих, що виникають у сфері податкових відносин, передбачені КУпАП. Видами адміністративних правопорушень у сфері оподаткування є:

1) порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163¹ КУпАП);

2) неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163² КУпАП);

3) невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів (ст. 163³ КУпАП);

4) порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163⁴ КУпАП);

5) інші діяння, передбачені КУпАП та іншими законами.

Зазначений нормативно-правовий акт відрізняється від інших актів законодавства тим, що він як містить склади правопорушень, так і регламентує порядок притягнення до адміністративної відповідальності. Окрім того, КУпАП визначає підвідомчість справ про адміністративні правопорушення, тобто уповноважує конкретний орган державної влади або місцевого самоврядування на розгляд справи залежно від сфери відносин, з яких виникло порушення, ураховуючи, зокрема, функціональну складову частину діяльності владного суб'єкта. У цьому контексті важливим є те, що за ст. 221 КУпАП справи про адміністративні правопорушення, передбачені ст. ст. 163¹-163⁴ цього Кодексу, тобто порушення у сфері оподаткування, розглядаються суддями районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів [7]. Наведене дає підстави виділити особливість КУпАП, що відрізняє цей акт від інших актів матеріального або процесуального характеру, а саме те, що він поєднує в собі як матеріальні, так і процесуальні норми.

Однак порядок притягнення порушників до адміністративної відповідальності має й іншу особливість – стадії притягнення до такого виду відповідальності поділяються на два види: учинення адміністративних процедур, виникнення на їх основі процесуальних відносин.

Першою стадією адміністративного провадження є складання уповноваженим органом протоколу про вчинення адміністративного правопорушення. Згідно з п. 1 ч. 1 ст. 255 КУпАП, органи державної податкової служби уповноважені складати протоколи у справах про адміністративні правопорушення в разі виявлення діянь, передбачених ст. ст. 51², 155¹, 162¹, 163¹-163⁴, 163¹², ч. ч. 2 і 3 ст. 163¹⁷, ст. ст. 164, 164⁵, 164¹⁶, 166¹⁶, 166¹⁷, 177², 204³.

Другою стадією є направлення складеного протоколу до органу, уповноваженого розглядати справу й накладати адміністративне стягнення. Так, наприклад, у разі вчинення одного з діянь, передбачених ст. ст. 51², 155¹, 162¹, 163¹-163⁴, 163¹², ч. ч. 2 і 3 ст. 163¹⁷, ст. ст. 164, 164⁵, 164¹⁶, 166¹⁶, 166¹⁷, 177², 204³ КУпАП, посадова особа органу державної податкової служби надсилає протокол до суду загальної юрисдикції. Вибір конкретного суду залежить від місця вчинення правопорушення.

Якщо перша та друга стадії завжди є адміністративними процедурами, то третя стадія має подвійну природу – може вважатись адміністративною процедурою або судовим процесом.

Порядок розгляду справ визначений гл. 22 КУпАП. За результатами розгляду справи суд виносить постанову. Проте і гл. 22 КУпАП також має свої особливості, оскільки норми, які регламентують судовий процес, водночас є нормами, які встановлюють адміністративну процедуру. Це пов'язано з тим, що КУпАП визначає

розгалужену сукупність органів влади, уповноважених виносити постанову у справах про адміністративні правопорушення. Останні, у свою чергу, поділяються на судові органи й інші органи влади. КУпАП визначає загальні правила розгляду справ про адміністративні правопорушення безвідносно до специфіки діяльності владного суб'єкта. Наприклад, третьою стадією притягнення до адміністративної відповідальності за вчинення одного з діянь, передбачених ст. ст. 51², 155¹, 162¹, 163¹-163⁴, 163¹², ч. ч. 2 і 3 ст. 163¹⁷, ст. ст. 164, 164⁵, 164¹⁶, 166¹⁶, 166¹⁷, 177², 204³ КУпАП, є процес розгляду справи судом. У зв'язку із цим можна зробити такий висновок: якщо КУпАП уповноважує на розгляд справи суд, то норми, передбачені гл. 22 цього Кодексу, мають процесуальний характер, у контексті розглядуваної тематики можуть уважатись процесуальними аспектами відносин із притягнення до адміністративної відповідальності порушників податкового законодавства. Якщо ж КУпАП уповноважує на розгляд справи інший орган, тобто не суд, то норми гл. 22 є нормами, які визначають адміністративну процедуру.

Кримінальна відповідальність настає за вчинення злочину. Кримінальні правопорушення, зумовлені недотриманням податкового законодавства, КК України віднесені до категорії «злочинів у сфері господарської діяльності». Однак не всі склади злочинів, передбачені р. VII КК України, впливають із податкових відносин. Найбільш розповсюдженим злочином у сфері оподаткування є ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), склад якого встановлений ст. 212 КК України.

Порядок притягнення до кримінальної відповідальності визначений Кримінальним процесуальним кодексом (далі – КПК України). Такий порядок має характерну тільки для нього рису: розпочинається шляхом порушення досудового розслідування, результати якого оформлюються обвинувальним актом прокурора й направляються до суду. Стадія досудового розслідування «винесена за дужки» процесуального аспекту відносин із притягнення порушників податкового законодавства до кримінальної відповідальності. Проте в межах такої стадії можуть бути наявні елементи процесуального характеру. Наприклад, у випадках, коли для проведення слідчої дії або негласної слідчої (розшукової) дії (далі – НСРД) потрібна ухвала слідчого судді (наприклад, отримання дозволу на проведення НСРД (ч. 2 ст. 246 КПК України), обшук житла чи іншого володіння особи (ст. 235 КПК України)). Факт надходження обвинувального акта до суду засвідчує виникнення кримінального процесу, правові рамки для нього встановлені гл. 28 КПК України.

З огляду на вищенаведене варто зробити такий висновок. Матеріальні та процесуальні аспекти відносин із притягнення до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства співвідносяться як зміст і форма, де категорія «зміст» відображає сутнісне наповнення «права» або «законного інтересу» (наприклад, права владного суб'єкта – суду – притягнути порушника до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків із метою захисту державного інтересу – формування публічних грошових фондів), а категорія «форма» – визначає процедурний або процесуальний порядок вирішення конкретної справи.

Список використаних джерел:

1. Уварова О.О. Норми матеріального і процесуального права: функціональне співвідношення. *Юридична осінь 2012 р.* : збірник тез доповідей та наукових повідомлень учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих учених та здобувачів, 13 листопада 2012 р. Харків : Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого», 2012. С. 3-5.

2. Юридическая процессуальная форма / под ред. П.Е. Недбайло, В.Н. Горшенева. Москва, 1976. 149 с.
3. Ніколенко Л.М. Матеріальні і процесуальні норми і правовідносини: їх взаємозв'язок у господарському судочинстві. *Наше право*. 2013. № 10. С. 148–154.
4. Гукасян Р.Е. Соотношение материального и процессуального права, норм и правоотношений. *Труды Всесоюзного юридического заочного института. Проблемы соотношения материального и процессуального права*. Москва, 1980. С. 14–19.
5. Податковий кодекс України, у ред. від 29 грудня 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.01.2020).
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення, у ред. від 19 січня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 26.01.2020).
7. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : постанова Кабінету Міністрів України № 227, у ред. від 27 вересня 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п> (дата звернення: 26.01.2020).