

**Чемерис Л.М.**

*аспірант кафедри цивільного,  
адміністративного та фінансового права  
Класичного приватного університету*

## ДО ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА НЕВИКОНАННЯ ЗАКОННИХ ВИМОГ ПОСАДОВИХ ОСІБ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

**Постановка проблеми.** У кожній країні світу основу державних фінансів становить бюджетна система, тобто сукупність державного та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв та врегульована нормами права. Правове регулювання сфери оподаткування можна віднести до однієї з найважливіших проблем соціального, економічного й політичного життя будь-кого суспільства, оскільки для реалізації покладених на державу завдань та функцій необхідно мати в розпорядженні достатню кількість фінансових ресурсів. Тож наповнення державного бюджету, а відповідно і ефективна система оподаткування є невід'ємною частиною економіки держави.

Суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування, регулюються нормами податкового права, які, в основному, містяться у Податковому кодексі України (далі – ПК України). ПК України впорядковує відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів. Даний нормативно-правовий документ визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, а також порядок їх адміністрування, осіб, які є платниками податків і зборів (обов'язкових платіжників), їх права та обов'язки тощо. Крім того ПК України окреслює компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їх службових осіб під час здійснення податкового контролю та відповідальність за порушення податкового законодавства.

В Україні охорона правовідносин у сфері оподаткування здійснюється за допомогою різних засобів, зокрема і шляхом встановлення та реалізації заходів юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Одним із її видів є адміністративна відповідальність фізичних осіб, яка настає, головним чином, за вчинення адміністративних правопорушень у сфері оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремим питанням відповідальності за проступки у сфері оподаткування та щодо правового регулювання податків і зборів присвячували свої наукові дослідження вітчизняні та іноземні науковці у галузях державного управління, адміністративного, фінансового та податкового права, а саме – В. Б. Авер'янов, Ю. О. Аністратенко, О. М. Бандурка, О. О. Бандурка, Д. М. Бахрах, В. Т. Білоус, А. І. Берлач, Ю. П. Битяк, А. С. Васильєв, Л. К. Воронова, І. П. Голосніченко, О. О. Дмитрик, Є. В. Додін, М. М. Дорогих, В. В. Зуй, Р. А. Калюжний, М. І. Камлик, Л. М. Касьяненко, В. К. Колпаков, А. Т. Комзюк, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська, М. О. Мацелик, А. А. Нечай, О. І. Остапенко, П. С. Пацурківський, О. В. Покатаєва, О. С. Проневич, В. І. Петков, Л. А. Савченко, В. О. Шамрай, В. К. Шкарупа, В. А. Юсупов та інших. Проте комплексного дослідження проблем щодо адміністративної відповідальності за невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163<sup>3</sup> Кодексу України про адміністративні правопорушення

(далі – КУпАП)) ґрунтовно не проводилося, хоча нормальна робота контролюючих органів покладена в основу ефективності бюджетної системи держави.

**Виклад основного матеріалу.** За своєю природою адміністративна відповідальність є специфічною формою реагування держави на протиправні дії (адміністративне правопорушення) з боку окремих громадян (фізичних осіб), а також – юридичних осіб. В той же час, відповідно до КУпАП (зокрема статтям 9-16) суб'єктами адміністративної відповідальності є лише фізичні особи. Так, наприклад, у статтях 9-11 КУпАП про це свідчить наголос законодавця на винності вчинення діяння. Така суб'єктивна ознака притаманна лише фізичним особам. Однак на законодавчому рівні встановлено адміністративну відповідальність також і юридичних осіб, оскільки, як зазначено у ст. 2 КУпАП: «Законодавство України про адміністративні правопорушення складається з цього Кодексу та інших законів України. Закони України про адміністративні правопорушення до включення їх у встановленому порядку до цього Кодексу застосовуються безпосередньо. Положення цього Кодексу поширюються і на адміністративні правопорушення, відповідальність за вчинення яких передбачена законами, ще не включеними до Кодексу. Питання щодо адміністративної відповідальності за порушення митних правил регулюються Митним кодексом України» [1]. Так, прикладом може слугувати Закон України «Про відповідальність підприємств, їх об'єднань, установ та організацій за правопорушення у сфері містобудування» який встановлює адміністративну відповідальність юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (суб'єктів містобудування) за правопорушення у сфері містобудівної діяльності [2].

Якщо ж мова йде про порушення правил у сфері оподаткування, то слід зазначити, що відповідно до ст. 255 КУпАП у справах про адміністративні правопорушення, які розглядаються органами, зазначеними, зокрема, у ст. 218 та

ст. 221 КУпАП, тобто: адміністративні комісії при виконавчих органах міських рад, районні суди, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді), протоколи про вчинення правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи органів державної податкової служби (ДПС). Зокрема це правопорушення передбачені статтями: 51-2, 155-1, 162-1, 163-1 – 163-4, 163-12, ч. 2, 3 ст. 163-17, 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2 КУпАП [1]. Тобто органи ДПС (контролюючі органи) повинні складати протоколи про вчинення таких адміністративних правопорушень як:

- Порушення прав на об'єкт права інтелектуальної власності (ст. 51-2);
- Порушення порядку проведення розрахунків (ст. 155-1);
- Порушення порядку здійснення валютних операцій (ст. 162-1);
- Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1);
- Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2);
- Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3);
- Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4);
- Порушення умов видачі векселів (ст. 163-12);
- Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору (ч. 2 та 3 ст. 163-17);
- Порушення порядку провадження господарської діяльності (ст. 164);
- Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку встановленого зразка (ст. 164-5);
- Зайняття забороненими видами господарської діяльності (ст. 164-16);
- Незаконні дії у разі банкрутства (ст. 166-16);

- Фіктивне банкрутство (ст. 166-17);
- Виготовлення, придбання, зберігання або реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів (ст. 177-2).

За законодавством України (абз. 1 ст. 9 КУпАП) адміністративним правопорушенням (або проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, що посягає на громадський порядок, власність, права та свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність. При цьому адміністративна відповідальність особи за вчинені нею правопорушення, передбачені КУпАП, настає, якщо ці порушення за своїм характером не є кримінально караними, тобто не тягнуть за собою кримінальної відповідальності відповідно до вітчизняного законодавства (абз. 2 ст. 9 КУпАП) [1].

Адміністративне правопорушення має багато спільного з кримінальним проступком. Їх характеризує ідентична правова природа. Однак, на відміну від кримінальнокараного діяння, адміністративному правопорушенню притаманна, так би мовити, менша суспільна небезпека. Останньому властиві такі загально-правові ознаки як: протиправність; суспільна небезпека; загроза: громадському порядку, правам і свободам громадян, власності, встановленому порядку управління тощо; діяння (дія чи бездіяльність); винність; карність [3, с. 285-286]. Тобто, по-перше, вчинене суперечить вітчизняному праву (порушується певна норма права). По-друге – діяння становить загрозу для суспільних інтересів та інтересів держави (особливо що стосується бюджетної сфери). Неправомірна поведінка особи заподіює (або створює загрозу такого заподіяння) істотну шкоду соціальним цінностям, суспільним відносинам, усталеному способу життя тощо. Третє – адміністративне правопорушення є діянням, тобто може мати активну форму (дія) та пасивну (бездіяльність). Також воно, окрім зовнішнього прояву, характеризується і внутрішнім, суб'єк-

тивним відношенням особи до вчиненого. Звісно даний чинник можливо виділяти лише задля характеристики адміністративного правопорушення, вчиненого фізичною особою. І останнє – у законі має бути прямо вказано на адміністративну відповідальність за конкретний проступок. Адміністративна карність за вчинене протиправне діяння означає можливість застосування до особи, яка його вчинила, адміністративного стягнення.

У науці адміністративного права виділяється, також, юридичний склад адміністративного правопорушення, тобто передбачена нормами адміністративного права сукупність обов'язкових об'єктивних та суб'єктивних ознак протиправного діяння, при наявності яких його можна кваліфікувати як правопорушення. До таких ознак відносяться: об'єкт; об'єктивна сторона; суб'єкт; суб'єктивна сторона.

Об'єктом адміністративного правопорушення зазвичай визнаються суспільні відносини, врегульовані нормами адміністративного права, яким вчиненим діянням завдано шкоди. Об'єктивною стороною адміністративного правопорушення виступають зовнішні ознаки та обставини, що характеризують вчинене діяння. Суб'єктом адміністративного правопорушення є особа, яка його вчинила [3, с. 293]. Суб'єктом адміністративного правопорушення, згідно зі ст. 12 КУпАП, може бути фізична особа, яка досягла шістнадцяти років [1]. Відповідно до змісту п. 2 ч. 1 ст. 247 КУпАП провадження в справі про адміністративне правопорушення не може бути розпочато, а розпочате підлягає закриттю зокрема за обставини недосягнення особою на момент вчинення правопорушення шістнадцятирічного віку [1]. Тож особа у віці від чотирнадцяти до шістнадцяти років не може бути притягнута до відповідальності за вчинення нею адміністративного правопорушення. Також суб'єктом адміністративного правопорушення може виступати юридична особа незалежно від форми власності. Суб'єктивною стороною адміністративного правопорушення визнається внутрішнє (психічне)

ставлення фізичної особи до вчиненого нею діяння та його шкідливих наслідків [3, с. 293].

Діяння, передбачене ст. 163-3 КУпАП є одним з проступків у сфері оподаткування. Відповідно до змісту цієї норми керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, несуть адміністративну відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів, перелічених у підпунктах 20.1.3., 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 пункту 20.1 ст. 20 ПК України [1]. Свого часу певні зміни було внесено у зазначену норму Законом України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи», зокрема слова «орган доходів і зборів» у всіх відмінках та числах замінено словами «податковий орган» у відповідному відмінку та числі [4].

Діяння, передбачене ст. 163-3 КУпАП являє собою адміністративне правопорушення. До того ж можна відзначити, що ця правова норма є бланкетною, тобто в ній закріплено лише загальні ознаки правил поведінки, а задля встановлення ознак діяння яких бракує необхідно звертатися до положень іншого нормативного акту іншої галузі права. Зокрема в даному випадку – до норм ПК України.

Статтею 20 ПК України визначаються права контролюючих органів. Згідно зі п. 41.1. ст. 41 ПК України контролюючими органами є: «податкові органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 цього пункту), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи (41.1.1); митні органи (центральний орган вико-

навчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони (41.1.2.)» [5].

Вказані у підпункті 41.1.1 п. 41.1. ст. 41 ПК України контролюючі органи, а саме – податкові, відповідно до п. 20.1 ст. 20 ПК України мають, зокрема, такі права:

1) «Отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали щодо платників податків, а у визначених цим Кодексом випадках – стосовно керівників юридичних осіб або постійних представництв нерезидентів-боржників» [5] (підпункт 20.1.3. п. 20.1 ст. 20 ПК України).

2) «Отримувати безоплатно від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, необхідну для здійснення повноважень контролюючих органів щодо забезпечення погашення податкового боргу платника податків. У випадках, передбачених законом, податковий керуючий має право на безпосередній доступ до інформації про боржників, які містяться в державних базах даних і реєстрах, у тому числі електронних. Строк надання інформаційних довідок цими органами на письмові запити контролюючих органів не може перевищувати п'яти робочих днів з дня отримання таких запитів» [5] (підпункт 20.1.24. п. 20.1 ст. 20 ПК України).

З цього виходить, що всі вказані суб'єкти, тобто відповідні службові особи: державних органів, органів місцевого самоврядування,

а також підприємств, установ та організацій, незалежно від форми власності; органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), зобов'язані надати зазначену інформацію, документи та матеріали податковим органам у встановлений строк.

3) «Звертатися до суду, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами» [5] (підпункт 20.1.30. п. 20.1 ст. 20 ПК України).

4) «Звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі при недопущенні посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень» [5] (підпункт 20.1.31. п. 20.1 ст. 20 ПК України).

Відповідно до ст. 163-3 КУпАП за невиконання вимог посадових осіб податкових органів, вказаних у підпунктах 20.1.3., 20.1.24, 20.1.30., 20.1.31. п. 20.1. ст. 20 ПК України, особа несе адміністративну відповідальність. Однак, як бачимо, таке положення не можливо застосувати до підпунктів 20.1.30., 20.1.31. п. 20.1. ст. 20 ПК України, оскільки в них регулюється питання не щодо таких вимог, а щодо права податкових органів звертатися до суду.

У ПК України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI зміст підпунктів 20.1.30 та 20.1.31 пункту 20.1 ст. 20 було викладено у наступній редакції: «... одержувати безоплатно необхідні відомості для ведення Єдиного реєстру податкових накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних

осіб – платників податків від платників податків, а також Національного банку України та його установ – про суми доходів, виплачених фізичним особам, і утримання з них податків та зборів (обов'язкових платежів), від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, а також видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, – про державну реєстрацію та видачу ліцензії суб'єктам господарської діяльності, від органів внутрішніх справ – про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього, від відділів державної реєстрації актів цивільного стану – про фізичних осіб які померли (20.1.30); одержувати безоплатно від митних органів щомісяця звітні данні про ввезення на митну територію України імпортованих товарів і справляння при цьому податків та зборів та інформацію про експортно-імпортовані операції, що здійснюють резиденти і не резиденти, за формою, погодженою з Державною податковою адміністрацією України, та від органів статистики – дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності (20.1.31)» [6, с. 49]. Тобто у підпунктах 20.1.30., 20.1.31. п. 20.1. ст. 20 ПК України, як і у підпунктах 20.1.3., 20.1.24 передбачалося право податкових органів отримувати певну інформацію від службових осіб державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, незалежно від форми власності тощо. І, звісно, на той момент актуально було вказувати у пункті 20.1 ст. 20 ПК України підпункти 20.1.30 та 20.1.31. Але з моменту прийняття Податкового кодексу України його зміст, зокрема і ст. 20, зазнали суттєвих змін. Так, щодо підпунктів 20.1.3., 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 пункту 20.1 ст. 20 ПК України, то певні зміни до цих норм вносилися наступними законодавчими актами України:

– Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо ска-

сування свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи та фізичної особи – підприємця» № 3205-VI від 07.04.2011 р., яким у підпункті 20.1.30 слова «про видачу таких свідоцтв про державну реєстрацію та ліцензій» було замінено словами «про державну реєстрацію та видачу ліцензій» [7];

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» № 4834-VI від 24.05.2012 р. У підпункті 20.1.3 виключено слово «комерційних» [8];

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» від 5 липня 2012 р. № 5083-VI, згідно з положеннями якого: «... у підпункті 20.1.30 слова «органів внутрішніх справ», «відділів державної реєстрації актів цивільного стану» замінено відповідно словами «органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб», «органів державної реєстрації актів цивільного стану»; у підпункті 20.1.31 слова «погодженою з Державною податковою адміністрацією України» замінено словами «встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики» [9].

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 4 липня 2013 р. № 404-VII [10]. Завдяки цьому нормативно-правовому акту підпункти 20.1.3., 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 пункту 20.1 ст. 20 ПК України набули сучасного вигляду, з певними незначними змінами у 2016 р.

Отже, слід зазначити, що зміст ст. 163-3 КУпАП не відповідає реаліям сьогодення та потребує відповідних змін, і перш за все – виключення вказівки на підпункти 20.1.30 та 20.1.31 пункту 20.1 ст. 20 ПК України. При цьому необхідно зауважити, що у п. 20.1 ст. 20 ПК України закріплено і інші права контролюючих органів, зокрема: «...

запрошувати платників податків, зборів, платежів або їхніх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог законодавства з інших питань, у тому числі законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи. Письмові повідомлення про такі запрошення надсилаються в порядку, встановленому статтею 42 цього Кодексу, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня запрошення, в яких зазначаються підстави запрошення, дата і час, на які запрошується платник податків (представник платника податків) (20.1.1.); для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом (20.1.2.); проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення (20.1.4.); отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та цим Кодексом, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому

числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання, інформацію про договори боржника про зберігання цінностей або надання боржнику в майновий найм (оренду) індивідуального банківського сейфа, що охороняється банком (20.1.5.); запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи (20.1.6.); отримувати від платників податків, платників єдиного внеску та надавати у межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді (20.1.7.); під час проведення перевірок у платників податків – фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків – юридичних осіб та платників єдиного внеску перевіряти документи, що посвідчують особу, а також документи, що підтверджують посаду посадових осіб та/або осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції (20.1.8.); вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки з використанням інформації та документів щодо результатів такої інвентаризації за наслідками таких перевірок або під час наступних заходів податкового контролю (20.1.9.); вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками контролюючого органу зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється (20.1.12.); мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або

є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу (20.1.13.); вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій, а також фізичних осіб – підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунення виявлених порушень законодавства (20.1.15.); користуватися у службових справах засобами зв'язку, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників (20.1.16.); застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених цим Кодексом та іншими законами України; стягувати суми недоїмки із сплати єдиного внеску; стягувати суми простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами із бюджету в порядку, визначеному цим Кодексом та іншими законами України (20.1.19.); застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунка на облік у такого органу, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установленому цим Кодексом розмірі (20.1.27.); стягувати з банків та інших фінансових установ пеню за несвоєчасне вико-

нання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків, зборів, платежів (20.1.28.); під час проведення перевірки та розгляду результатів перевірки отримувати письмові пояснення від посадових (службових) осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження, у тому числі щодо здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації (20.1.46.); отримувати пояснення від роботодавців та/або їх працівників, та/або осіб, праця яких використовується без документального оформлення, під час проведення перевірок з питань дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), дотримання податковим агентом податкового законодавства щодо оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом (20.1.47.)» [5].

Аналіз наведених норм закону дає змогу зробити висновок про те, що права податкових органів полягають у їх праві:

1) запрошувати платників податків, зборів, платежів або їхніх представників для проведення певних перевірок;

2) отримувати, у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів тощо (зокрема і документи в електронному вигляді);

3) проводити, відповідно до законодавства, перевірки і звірки платників податків;

4) отримувати певну інформацію від службових осіб державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, незалежно від форми власно-

сті (зокрема і від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів);

5) під час проведення перевірок запитувати та вивчати первинні документи;

6) під час проведення перевірок перевіряти документи, що посвідчують особу, а також документи, що підтверджують посаду посадових осіб та/або осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції;

7) під час проведення перевірок вимагати від платників податків, які перевіряються, проведення інвентаризації;

8) під час проведення перевірок вимагати від посадових або службових осіб платників податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками контролюючого органу зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників;

9) доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, які використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування;

10) у службових справах користуватися засобами зв'язку, що належать платникам податків (відповідно до законодавства);

11) за порушення податкового чи іншого законодавства застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи), пеню;

12) під час проведення перевірки та розгляду її результатів отримувати письмові пояснення від посадових (службових) осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження;

13) під час проведення перевірок отримувати пояснення з питань дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, дотримання податковим агентом податкового законодавства тощо.

Отже, оскільки, спочатку, зміст диспозиції ст. 163-3 КУпАП було спрямовано на встановлення адміністративної відповідальності фізичних осіб (керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій) за невиконання законних вимог податкових органів саме



щодо одержання останніми певної інформації, документів, матеріалів, відомостей, звітних даних, необхідних для справляння податків та здійснення повноважень контролюючих органів щодо забезпечення погашення податкового

боргу платника податків, логічно припустити, що, окрім підпунктів 20.1.3., 20.1.24 п. 20.1. ст. 20 ПК України до ст. 163-3 КУПАП необхідно включити і підпункти 20.1.2., 20.1.5. – 20.1.7 п. 20.1. ст. 20 ПК України.

#### Список використаних джерел:

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Відомості Верховної Ради України РСР (ВВР) 1984, додаток до № 51, ст.1122. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
2. Про відповідальність підприємств, їх об'єднань, установ та організацій за правопорушення у сфері містобудування. Закон України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР) 1994, № 46, ст. 412. URL: <https://ud.org.ua/zakonodavstvo/ukazi-ta-zakoni/110-n-4220-vi-l-r>
3. Адміністративне право України. Повний курс. Підручник. Галуцько В. Діхтієвський П., Кузьменко О., Стеценко С. та інші. Херсон. ОЛДІ-ПЛЮС. 2018. 446 с.
4. «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи». Закон України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР) 2020, № 28, ст. 188 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-20#Text>
5. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
6. Податковий кодекс України. Чинне законодавство із змінами і доповненнями станом на 17 жовтня 2011 року. Відповідає офіційному текстові. Київ. Алерта. 2011. 496 с.
7. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо скасування свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи та фізичної особи – підприємця. Закон України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР) 2011, № 41, ст. 413. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3205-17#Text>
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України. Закон України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР) 2012, № 6, ст. 50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3609-17#Text>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні. Закон України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР) 2013, № 33, ст. 435. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5083-17#n62>
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи. Закон України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР) 2014, № 20-21, ст. 710. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/404-18#n18>

#### Анотація

У статті досліджено проблеми та особливості адміністративної відповідальності фізичних осіб за невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів відповідно до статті 163-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Детально проаналізовано зміст статті 20 Податкового кодексу України щодо окреслених в даній нормі прав контролюючих (податкових) органів.

Наголошено, що адміністративна відповідальність фізичних осіб у сфері оподаткування, яка настає, головним чином, за вчинення адміністративних правопорушень, є одним з різновидів юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Проаналізовано законодавчу базу стосовно цієї проблеми. Детально досліджено зміст таких нормативно-правових актів як: Закон України «Про відповідальність підприємств, їх об'єднань, установ та організацій за правопорушення у сфері містобудування»; Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи»; Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо скасування свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи та фізичної особи – підприємця»; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України»; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» від 5 липня 2012 року; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 4 липня 2013 року.

Проаналізовано текст статті 163-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення відповідно до положень статті 20 Податкового кодексу України. Зроблено висновок про необхідність внесення змін до статті 163-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення, і перш за все – виключити вказівку на підпункти 20.1.30 та 20.1.31 пункту 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України.

Обґрунтовано висновок про доцільність включення до ст. 163-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення, окрім підпунктів 20.1.3. та 20.1.24 п. 20.1. ст. 20 Податкового кодексу України також підпунктів 20.1.2., 20.1.5. – 20.1.7 п. 20.1. ст. 20 Податкового кодексу України.

**Ключові слова:** бюджетна система, фізичні особи, оподаткування, адміністративна відповідальність, посадові особи, податкові органи, контролюючі органи.

### **Chemeris L.M. To the problem of administrative responsibility for non-fulfillment of the legal requirements of officials of tax authorities**

The article examines the problems and peculiarities of the administrative liability of natural persons for failure to comply with the legal requirements of officials of tax authorities in accordance with Article 1633 of the Code of Ukraine on Administrative Offenses. The content of Article 20 of the Tax Code of Ukraine regarding the rights of controlling (tax) authorities outlined in this norm was analyzed in detail.

It is emphasized that the administrative responsibility of natural persons in the field of taxation, which arises mainly for the commission of administrative offenses, is one of the types of legal responsibility for violation of tax legislation.

The legislative framework regarding this problem has been analyzed. The content of such normative acts as: The Law of Ukraine «On the Liability of Enterprises, Their Associations, Institutions and Organizations for Offenses in the Field of Urban Planning»; Law of Ukraine «On Amendments to the Customs Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine in connection with the implementation of administrative reform»; The Law of Ukraine «On Amendments to Certain Legislative Acts of Ukraine Regarding Cancellation of the Certificate of State Registration of a Legal Entity and an Individual Entrepreneur»; Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine regarding the improvement of certain norms of the Tax Code of Ukraine»; The Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the State Tax Service and in connection with the implementation of administrative reform in Ukraine» dated July 5, 2012; Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine in Connection with Administrative Reform» dated July 4, 2013.

The text of Article 163-3 of the Code of Ukraine on administrative offenses was analyzed in accordance with the provisions of Article 20 of the Tax Code of Ukraine. It was concluded that it is necessary to amend Article 163-3 of the Code of Ukraine on Administrative Offenses, and first of all, to exclude the reference to subparagraphs 20.1.30 and 20.1.31 of Article 20.1. 20 of the Tax Code of Ukraine.

The conclusion about the expediency of inclusion in Art. 163-3 of the Code of Ukraine on Administrative Offenses, except for subsections 20.1.3. and 20.1.24 clause 20.1. Art. 20 of the Tax Code of Ukraine, as well as subsections 20.1.2., 20.1.5. – 20.1.7 clause 20.1. Art. 20 of the Tax Code of Ukraine.

**Key words:** budgetary system, natural persons, taxation, administrative responsibility, officials, tax authorities, control authorities.