

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

*Кваліфікаційна наукова праця  
на правах рукопису*

**МАНУКЯН АМАЗАСП АРАКЕЛОВИЧ**

УДК 347.73

**ДИСЕРТАЦІЯ  
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО  
ЗАКОНОДАВСТВА**

081 – «Право»

Галузь знань: 08 – «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

\_\_\_\_\_ **А. А. Манукян**

**Науковий керівник:**  
Смичок Євген Михайлович,  
доктор юридичних наук, доцент

**Харків – 2024**

## АНОТАЦІЯ

**Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства. – Кваліфікаційна наукова праця.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2024.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню питань юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Визначено інституційну оформленість юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Наголошується, що це складне, багатоаспектне за змістом явище є інститутом податкового законодавства. Саме комплексність, що притаманна юридичній відповідальності за порушення податкового законодавства, дозволяє виділити останню в окремий інститут податкового права.

Встановлено два основні механізми забезпечення дотримання вимог законодавства – заохочення та примус. Однією із механік реалізації примусу є притягнення порушника законодавчих норм до юридичної відповідальності. Безперечно, щоб стримуючий ефект примусу був максимальним, притягнення до відповідальності порушника податкового законодавства має бути невідворотним. Невідворотність відповідальності є дієвим спонукальним засобом дотримання вимог законодавства, зокрема, у державах, які як правові перебувають на етапі свого активного становлення та утвердження принципу верховенства права. У податково-правовому регулюванні малоімовірним є забезпечення неухильного дотримання законодавчих приписів без конкретного санкційного механізму. У зв'язку із цим при конструюванні податково-правових норм, що визначають правила притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності, вкрай потрібно не допускати прогалин, які б робили можливим уникнення платником податків відповідальності за ті чи інші правопорушення. Наголошено, що ефективність

дії правової норми, особливо в контексті публічно-правових відносин, пов'язана з: а) фактом нормативного закріплення відповідальності за порушення правила поведінки, або, іншими словами, наявності санкції як елементу норми права, що розглядається нами в цьому розділі; б) можливістю та невідворотністю настання юридичної відповідальності, чому відповідає процедурний та/або процесуальний аспект юридичної відповідальності. Відсутність санкції за невиконання певного обов'язку у сфері публічних відносин, до яких належать і податково-правові відносини, створює ситуацію, за якої норма є неефективною з точки зору її правозастосування, такою, що може бути не виконаною, а сам механізм правового регулювання відповідних суспільних відносин скоріше рекомендаційним ніж загальнообов'язковим.

Констатовано, що в науці податкового права поняття «податкова відповідальність» як специфічного різновиду юридичної відповідальності не існує. Натомість вживається доволі комплексна та об'ємна терміносполука «відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Із змісту зазначеного поняття випливає, що контролюючі органи наділені повноваженнями притягати порушників до відповідальності за: а) вчинення власне податкових правопорушень; б) вчинення порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Сформульовано дефініцію поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства», під яким потрібно розуміти визначену чинним законодавством міру негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, яку особа порушника може зазнати за результатом притягнення до фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності у зв'язку із порушенням такою особою приписів податкового законодавства. В силу варіативності різновидів юридичної відповідальності кожен із різновидів відповідальності за податкові

правопорушення може характеризуватися власним набором особливих ознак, що обумовлюється галузевою специфікою. При цьому наведене вище визначення ґрунтується на найбільш іманентних ознаках досліджуваного поняття.

Описано систему іманентних ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. За результатами дослідження було виокремлено такі ознаки:

- а) *процесуальна/процедурна обрамленість притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення*: мова йде про те, що особу не може бути притягнуто до юридичної відповідальності у позаюрисдикційному порядку. При цьому притягатися до відповідальності платник податків може як в порядку адміністративних процедур, так і в рамках судових процедур;
- б) *поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства*: за порушення податкового законодавства особу може бути притягнуто до таких різновидів юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна, кримінальна відповідальність;
- в) *невиключність відповідальності*: якщо особу за порушення податкового законодавства притягнуто до фінансової відповідальності, то це не означає, що таку особу не може бути притягнуто до інших різновидів юридичної відповідальності (адміністративної та кримінальної відповідальності);
- г) *підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства*: відповідне правило є релевантним як у відношенні до фінансової відповідальності, так і адміністративної та кримінальної відповідальності;
- ґ) *наявність вини*: незалежно від різновиду юридичної відповідальності, податкове правопорушення є підставою для притягнення особи до відповідальності тільки за умови наявності вини у діях/бездіяльності такої особи;
- д) *юрисдикційна варіативність*: за порушення податкового законодавства особа може притягатися до юридичної відповідальності шляхом реалізації судових процедур у рамках адміністративного судочинства,

проваджень із притягнення особи до адміністративної відповідальності, кримінальних проваджень; е) наявність обставин, що звільняють від відповідальності або пом'якшують її: незважаючи на підвищений ступінь імперативності, що властивий регулюванню податкових відносин, за порушення податкового законодавства платник притягається до відповідальності з урахуванням обставин, які можуть пом'якшувати або взагалі виключати таку відповідальність.

Окреслено принципи податкового законодавства, які характеризуються як найбільш релевантні вихідні положення в контексті притягнення платника податків до юридичної відповідальності. До таких спеціалізованих принципів податкового законодавства належать: а) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (є найбільш спеціалізованим у контексті комплексного інституту юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства); б) презумпція правомірності рішень платника податків (є вихідним положенням, що, насамперед, орієнтоване на забезпечення інтересів платника податків та отримує безпосередню реалізацію в спірних ситуаціях).

Сформовано визначення поняття «процедура притягнення до фінансової відповідальності» та окреслено складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Так, процедуру притягнення до фінансової відповідальності можна визначати як регламентований порядок, тобто структурований в межах стадій права та обов'язки контролюючого органу та платника податків, спрямований на притягнення особи, винної у вчиненні податкового правопорушення, до фінансової відповідальності, дотримання якого є обов'язковою умовою для настання відповідальності. Виділено такі складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства: виявлення факту вчинення податкового правопорушення; фіксація факту податкового правопорушення в межах проведення податкової перевірки;

формування, надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення; факультативні стадії адміністративного або судового оскарження; виконання рішення про притягнення особи до податкової відповідальності.

Визначено поняття «податкове правопорушення», яке слід розуміти як протиправне (вчинене з порушенням податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Податкова відповідальність, на відміну від інших публічних видів юридичної відповідальності, таких як кримінальна та адміністративна, має певну специфіку, яка полягає у відмінності цілей її застосування (вона зазвичай покликана лише відновити порушений стан речей та компенсувати завдані порушенням збитки, а не спрямована на виховання порушника).

Встановлено, що податковому правопорушенню притаманні, насамперед, загальні ознаки, які характерні для будь-якого виду правопорушень. Тож суть податкових правопорушень визначають такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; їм властива суспільна шкідливість, протиправність, винність; вчиняються у формі діяння (дії або бездіяльності); є караними (за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності). Відсутність вини платника податків унеможлиблює притягнення до податкової відповідальності, що і було закріплено законодавчо шляхом внесення змін до ст. 109 Податкового кодексу України у 2021 році.

Аргументовано позицію, відповідно до якої ознаки складу податкових правопорушень об'єднуються в чотири групи (елементи). Склад податкового правопорушення утворюють об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона. Дана конструкція є класичною для кримінальних злочинів та адміністративних проступків. Об'єктом податкового правопорушення

виступають фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів. Об'єктивною стороною податкового правопорушення є його вчинення як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності. Суб'єктами податкових правопорушень у Податковому кодексі України визначені платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вина є характеризуючою обставиною дій (бездіяльності) особи, яка полягає у тому, що особа повинна та може дотримуватися встановлених Податковим кодексом правил та норм. Недотримання цих правил та норм є умисними діями особи, які визначають її вину у вчиненні податкового правопорушення за умови доведення вказаного контролюючим органом.

Визначено, що залежно від дій суб'єкта податкових правопорушень можна виокремити такі види податкових правопорушень: а) порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах; б) недотримання строків та порядку, у які необхідно подавати інформацію про здійснення дій з банківськими рахунками; в) невідповідність дій платників податків правилам щодо подання інформації про фізичних осіб, які є платниками податків; г) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності; г) порушення установлених законом строків зберігання документів, що стосуються розрахунку та сплати податків, або ж документів, що пов'язані з додержанням приписів інших галузей законодавства, контроль дотримання яких здійснюється контролюючими органами; д) недотримання вимог для фізичних осіб – підприємців, які застосовують спрощену систему оподаткування; е) відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу; є) порушення правил сплати (перерахування) податків.

Наведено показові положення стосовно виконання обов'язку зі сплати податків у США. Встановлено, що в цій країні всі порушення податкового законодавства поділяються на дві категорії: злочини та інші порушення, які не класифікуються як злочини згідно із законодавством США. Ухилення, уникнення або спроба ухилення чи уникнення сплати законно встановлених податків є одними з найсерйозніших податкових злочинів у США. Крім санкцій, передбачених Кодексом внутрішніх доходів, особи, винні у таких порушеннях, включаються в різноманітні інформаційні реєстри й, так звані, чорні списки. Це призводить до відчутних обмежень для порушників, які можуть мати намір отримати кредит чи займатися фінансовою діяльністю, в тому числі службою у державному секторі.

За результатами проведеного дослідження запропоновано низку пропозицій прикладного характеру щодо модернізації податкового законодавства. Зокрема, йдеться про доцільність:

- закріплення на законодавчому рівні як підстави для притягнення платника податків до відповідальності за податкове правопорушення наявність умислу або необережності. Цей підхід є загальноприйнятим у багатьох країнах світу, наприклад, у Податковому кодексі США (Internal Revenue Code);

- введення відповідальності за повторне ухилення від сплати податків. Наразі кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків не залежить від того, чи скоювалося це правопорушення вперше, чи воно було вчинено повторно. Тому особи, які ухилялися від сплати податків раніше, не мають жодних стимулів для того, щоб не вчиняти це правопорушення знову. Вбачаємо за необхідне ввести відповідальність за повторне ухилення від сплати податків, яка буде суворішою, ніж за вчинення цього правопорушення вперше.

**Ключові слова:** відповідальність, юридична відповідальність, податкове правопорушення, фінансова відповідальність, санкція, штраф, пеня.



## SUMMARY

### ***Manukian A. Liability for Violations of Tax Legislation Provisions. – The qualifying scientific work.***

Thesis for the doctor of philosophy degree in specialty 081 «Law». – Yaroslav Mudryi National Law University, the Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2024.

The thesis is devoted to the study of legal liability for violations of tax legislation. The state of institutional framework formation of legal liability for violations of tax legislation has been defined. It is emphasized that the phenomenon under research constitutes a complex tax law institution. Such an approach is justified by the comprehensive nature of legal liability for breaches of tax legislation, which allows for the identification of the respective legal phenomenon as a distinct institution within tax law.

Two main mechanisms for ensuring compliance with legislation have been outlined – these are incentives and coercion. One of the mechanisms for implementing coercion is the process of bringing violators of the relevant legislation to legal liability. Accordingly, in order to maximize the deterrent effect of coercion, liability for breach of tax legislation shall be inevitable. The inevitability of liability is the cornerstone of compliance with the requirements of applicable legislation, especially in states where the rule of law and the constitutional state are in the active stage of formation. In tax and legal regulation, it is improbable to ensure unwavering compliance with legislative provisions without a specific sanctioning mechanism. Therefore, when constructing tax and legal norms that define the rules for bringing violators of tax legislation to liability, gaps that create possibility for taxpayers to avoid liability for certain violations shall not be allowed. It is emphasized that the effectiveness of a legal norm, especially in the context of public legal relations, is associated with: a) the normative establishment of liability for violating the rule of conduct, or in other words – the presence of a sanction as an element of the legal

norm; b) the possibility and inevitability of legal liability –which corresponds to the procedural aspect of legal liability. The absence of sanctions for non-performance of a certain obligation in the sphere of public relations, including tax and legal relations, creates a situation where the norm is ineffective in terms of its application, potentially going unfulfilled, and the mechanism of legal regulation of relevant social relations is more advisory than mandatory.

It is noted that the concept of «tax liability» as a specific type of legal liability does not exist. Instead, there is a rather complex and comprehensive term «liability» for committing tax offenses and violations of other legislation, compliance with which is overseen by the regulatory authorities. From the above formulation, it can be inferred that regulatory authorities are empowered to bring violators to liability for: a) committing tax offenses proper; b) committing violations of other legislation, compliance with which is overseen by the regulatory authorities.

The definition of the concept of «liability for violations of tax legislation» is formulated as follows: it refers to the extent of negative consequences of a personal, organizational, and/or property nature that a violator may experience as a result of being subjected to financial, administrative, or criminal liability due to the violation of tax legislation provisions. Due to the variability of types of legal liability, each type of liability for tax offenses may be characterized by its own set of specific features, determined by the sector-specific nature. The above definition is based on the most inherent characteristics of the concept under study.

The system of inherent characteristics for bringing taxpayers to liability for violations of tax legislation is described as follows: a) *court procedural/general procedural framing of bringing an individual to legal liability for tax offenses*: it implies that an individual or entity cannot be brought legally liable outside of legal procedures. In this regard, taxpayers may be held liable through administrative procedures and/or within the framework of judicial procedures; b) *variability of types of liability for violations of tax legislation*: individuals and entities may be subjected to various types of legal liability such as financial, administrative, and

criminal liability for violations of tax legislation; c) *non-exclusivity of liability*: if an individual or entity is brought to financial liability for violating tax legislation, it does not preclude them from being subjected to other types of legal liability (administrative and criminal liability); d) *increased measure of liability for repeated violations of tax legislation*: this rule is relevant both in terms of financial liability and administrative and criminal liability; e) *presumption of guilt*: regardless of the type of legal liability, a violation of tax legislation serves as a basis for bringing an individual or entity to liability only if there is evidence of guilt in the action/inaction of such individual or entity; f) *jurisdictional variability*: individuals may be held legally liable for violations of tax legislation through the implementation of judicial procedures within administrative proceedings, proceedings involving the imposition of administrative responsibility, or criminal proceedings; g) *presence of circumstances exempting from or mitigating liability*: despite the heightened level of imperative nature inherent in the regulation of tax relations, individuals who violate tax legislation are held liable taking into account circumstances that may mitigate or completely exempt them from liability.

The principles of tax legislation outlined as the most relevant starting points in the context of bringing taxpayers to legal liability include: a) principle of inevitability of incurring specified legal liability in the event of a violation of tax legislation (this is the most specialized principle within the complex institution of legal liability for violations of tax legislation); b) presumption of legality principle in decisions made by taxpayers (this principle serves as a foundational provision primarily aimed at safeguarding the interests of taxpayers and is directly realized in contentious situations). These principles serve as fundamental guidelines in the realm of tax legislation, particularly concerning the imposition of legal liability on taxpayers.

The author defines the concept of «procedure for imposing financial liability» and delineates the components of the procedure for imposing financial liability for violations of tax legislation. The procedure for imposing financial liability are

defined as a regulated process, structured within the framework of stages of rights and obligations of the regulatory authority and the taxpayer, aimed at bringing individuals and entities who are culpable of committing a tax violation to financial liability, compliance with which is a mandatory condition for incurring liability. The following components of the procedure for imposing financial liability for violations of tax legislation are outlined: identification of the fact of committing a tax violation; recording the fact of the tax violation within the scope of tax inspection; formation, sending (delivery) of a tax notification-decision; optional stages of administrative or judicial appeal; execution of the decision to impose tax liability on the individual. These components outline the structured process through which individuals are held financially liable for their actions or omissions regarding tax legislation violations.

The concept of «tax violation» is defined as an unlawful (committed in violation of tax legislation), culpable act (action or inaction) of taxpayers, tax agents, and other individuals and entities, for which tax legislation provides for the application of measures of financial-legal liability. Unlike other public forms of legal liability, such as criminal and administrative, tax liability has a certain specificity, which lies in the difference in the purposes of its application (it is usually intended only to restore the violated state of affairs and compensate for the damages caused by the violation, rather than aimed at the education of the violator).

It is established that tax violations are primarily endowed with general characteristics inherent in any type of offense. Tax violations are characterized by the following features: they are the main basis for financial-legal liability for breaches of tax legislation; they possess social harmfulness, unlawfulness, and culpability; they occur in the form of actions (acts or omissions); they are punishable (measures of financial-legal liability are provided for their commission in tax legislation). Essentially, the absence of taxpayer culpability precludes the imposition of tax responsibility, as legislatively stipulated through amendments to Article 109 of the Tax Code of Ukraine in 2021.

Position argued according to which signs of the composition of tax offenses are grouped into four categories (elements). The composition of a tax offense consists of the object, objective side, subject, and subjective side. This construct is classical for criminal offenses and administrative offenses. The object of a tax offense is the financial interests of the state, encompassing the process of forming centralized monetary funds through taxes and levies. The objective side of a tax offense includes its commission through action as well as through inaction. Subjects of tax offenses under the Tax Code of Ukraine are defined as taxpayers, tax agents, and/or their officials who bear liability for violations defined by tax laws and other legislation, the compliance with which is overseen by the regulatory authorities. Guilt is a defining circumstance of actions (inaction) of a person, which consists in the fact that the person is obliged to and possess the ability to comply with the rules and norms established by the Tax Code. Non-compliance with these rules and norms constitutes intentional actions of the person, determining their guilt in committing a tax offense provided it is proven by the regulatory authority.

It is determined that depending on the actions of the subject of tax offenses, the following types of tax offenses may be distinguished: a) violation of the established procedure for registration with the regulatory authorities; b) failure to comply with the deadline and procedure for submitting information on the opening or closing of bank accounts; c) non-compliance of taxpayers' actions with the rules regarding the submission of information about individuals who are taxpayers; d) failure to submit or late submission of tax report or failure to comply with requirements regarding amendments to tax report; e) violation of the statutory deadlines for keeping documents related to tax calculation and payment, as well as documents related to compliance with other legislation, compliance with which is overseen by the regulatory authorities; f) non-compliance with the rules of applying the simplified taxation system by an individual entrepreneur; g) alienation of property held as tax collateral without the consent of the supervisory authority; h) violation of tax payment (transfer) rules.

It is established that in the United States, all violations of tax legislation are divided into two categories: crimes and other violations that are not classified as crimes according to US law. Evasion, avoidance, or attempted evasion or avoidance of payment of lawfully established taxes are among the most serious tax crimes in the United States. In addition to the sanctions provided for in the Internal Revenue Code, individuals guilty of such violations are included in various informational registries and blacklists. This leads to serious restrictions for offenders who may intend to obtain credit or engage in financial activities, including employment in the public sector.

Based on the results of the conducted research, a series of practical proposals have been put forward regarding the modernization of tax legislation. These proposals include the advisability of incorporating in legislation:

- the presence of intent or negligence as a basis for bringing taxpayers to liability for tax offenses. This approach is widely accepted in many countries around the world, for example, in the Internal Revenue Code of the United States of America;

- liability for repeated tax evasion. Currently, criminal liability for tax evasion does not depend on whether this offense was committed for the first time or was repeated. Therefore, individuals who have evaded paying taxes before have no incentive to refrain from committing this offense again. We consider it necessary to introduce liability for repeated tax evasion, which will be more severe than for committing this offense for the first time.

**Keywords:** liability, legal liability, tax offense, financial liability, sanction, fine, penalty.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

*Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:*

1. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376–384. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.55>.

2. Манукян А. А. Принципи податкового законодавства та їх вплив на притягнення до відповідальності платника податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 6. С. 768–770. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-6/183>.

3. Манукян А. А. Процедурні аспекти притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 4. С. 332–340. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.4.52>.

*Наукові праці, в яких відображена апробація матеріалів дослідження:*

4. Манукян А. А. Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 28–29 січ. 2022 р.) / Запорізька міськ. громад. організація «Істина». Запоріжжя, 2022. С. 67–72.

5. Манукян А. А. Підходи до класифікації податкових правопорушень. *Пріоритетні напрями розвитку правової системи України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 28–29 січ. 2022 р.) / Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив». Львів, 2022. С. 53–56.

6. Манукян А. А. Суб'єкт податкового правопорушення. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні* :

матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11–12 лют. 2022 р.) / ГО «Причорноморська фундація права». Одеса, 2022. С. 50–53.

7. Манукян А. А. Адміністративні відповідальність за податкові правопорушення. *Юридичні науки: проблеми та перспективи* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24–25 лют. 2023 р.) / Класич. приват. ун-т, Куявський ун-т у Влоцлавеку. Львів–Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 401–405. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-292-3-114>.

8. Манукян А. А. Податкове правопорушення: поняття та ознаки. *Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права* : матеріали ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кременчук, 22–23 груд. 2023 р.) / Ун-т Віндзору, Балтійська міжнар. акад. [та ін.]. Львів–Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 455–459. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-351-7-123>.



## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ .....</b>	<b>4</b>
<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ПРАВОВІ ОСНОВИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....</b>	<b>15</b>
1.1. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття та ознаки .....	15
1.2. Принципи притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства .....	28
1.3. Процедури притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.....	41
<b>Висновки до Розділу 1.....</b>	<b>55</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ ЯК ПІДСТАВА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....</b>	<b>60</b>
2.1. Поняття та ознаки податкового правопорушення.....	60
2.2. Склад податкового правопорушення.....	79
2.3. Класифікація податкових правопорушень.....	104
<b>Висновки до Розділу 2.....</b>	<b>114</b>
<b>РОЗДІЛ 3. ВИДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА САНКЦІЇ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....</b>	<b>119</b>
3.1. Кримінальна й адміністративна відповідальність за порушення норм податкового законодавства.....	119
3.2. Фінансова відповідальність за порушення норм податкового законодавства.....	140

3.3. Санкції, які застосовуються за порушення норм податкового законодавства: поняття, види .....	158
<b>Висновки до Розділу 3.....</b>	<b>180</b>
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>184</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>190</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>208</b>

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

ГК України	Господарський кодекс України
ДПС	Державна податкова служба України
ЄРДР	Єдина реєстраційно-довідкова база
ЄС	Європейський Союз
КАС України	Кодекс адміністративного судочинства України
КК України	Кримінальний кодекс України
КМУ	Кабінет Міністрів України
КУпАП	Кодекс України про адміністративні правопорушення
ПДВ	Податок на додану вартість
ПК України	Податковий кодекс України
США	Сполучені Штати Америки
ЦК України	Цивільний кодекс України

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Сьогодні як ніколи актуальною є проблематика, що пов'язана із забезпеченням належного розвитку податкових відносин. Виконання податкового обов'язку повинно забезпечуватися не тільки вивіреними процедурами сплати податків та/або зборів, податкового звітування тощо. Неухильність виконання податкового обов'язку повинно забезпечуватися формалізованим в рамках приписів чинного законодавства санкційним механізмом. Якщо платник податків усвідомлює, що за невиконання податкового обов'язку, за неналежне виконання податкового обов'язку, такий платник податків зазнає негативних наслідків особистого та/або майнового характеру, то в такому випадку він (платник податків) буде намагатися послідовно та з якомога більшою мірою відповідальності виконати належний йому податковий обов'язок.

При цьому, конструюючи санкційний механізм за порушення податкового законодавства, нормотворець повинен дотримуватися принципів доцільності та обґрунтованості. Мова йде про те, що найбільша міра негативних наслідків повинна наставати для платника податків у тих випадках, коли наявні ухилення від сплати податків або ж суттєве заниження податкових зобов'язань, тоді як за формальні правопорушення, які не тягнуть за собою негативних наслідків для дохідної частини відповідних бюджетів, відповідальність повинна бути пропорційна та, в першу чергу, дисциплінуюча, а не каральна. Однак поточний стан регулювання процедур із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства не повною мірою відповідає таким вимогам.

Всі вищевикреслені тези і обумовлюють актуальність проваджуваного дослідження. Реформування інституту відповідальності за порушення податкового законодавства має спиратися на системно оформлений, доктринальний базис. Саме такий підхід надасть можливість комплексно та правильно усунути поточні проблеми у провадженнях із притягнення до

юридичної відповідальності порушників податково-правових приписів.

Глибокому розумінню обраної теми, її всебічному висвітленню в даній дисертації та формулюванню в ній висновків сприяли роботи як вчених у галузі фінансового та податкового права, так і спеціалізовані праці з питань відповідальності за податкові правопорушення представників інших галузей права, а саме праці таких науковців, як: О. І. Баїк, А. А. Барікова, Я. О. Берназюк, І. М. Бондаренко, С. В. Брояков, З. М. Будько, П. Т. Гега, Д. О. Гетманцев, Є. М. Гоцуляк, Р. Ю. Гревцова, Т. О. Губанова, І. В. Дашутін, Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванський, В. В. Іщенко, Д. А. Кобильнік, В. М. Ковтун, В. К. Колпаков, О. В. Короп, А. М. Котенко, Д. В. Кривенко, В. О. Куслій, М. П. Кучерявенко, В. В. Лисенко, А. С. Літвінцева, Д. М. Лук'янець, О. В. Макух, Н. А. Маринів, Л. В. Міщенко, А. О. Монаєнко, О. А. Музика-Стефанчук, А. М. Новицький, Н. Ю. Онищук, Ю. В. Оніщик, А. О. Полянничко, А. В. Савінова, Є. М. Смичок, К. В. Смолів, Л. В. Товкун, Ю. В. Товстоган, М. І. Трипольська, І. П. Устинова, М. О. Федоров, Р. Ф. Ханова, О. М. Цибохін, Ю. Ю. Якимчук, В. С. Яновський та ін.

Слід відмітити, що проваджуване дослідження ґрунтується не тільки на спеціальному галузевому доробку представників науки фінансового права загалом та податкового права зокрема, але і на працях фахівців із загальної теорії держави та права, адміністративного права тощо. Окремі висновки нашого дослідження зроблено на основі осмислення ідей таких науковців, як Р. Дворкін, О. В. Зайчук, Л. В. Коваль, М. І. Козюбра, А. М. Колодій, О. В. Москалюк, К. В. Николина, О. В. Петришин, С. П. Погребняк, А. О. Штанько та ін.

Не залишились поза увагою спеціальні дослідження з питань теорії юридичної відповідальності та правопорушень загалом і тематики, дотичної до податкових правопорушень зокрема, які здійснювали А. О. Байда, Т. Б. Грек, Л. Г. Давтян, С. Ю. Дьоміна, О. І. Іванова, Л. І. Каленіченко,

А. Д. Марушев, Ю. О. Подолян, С. М. Попова, М. В. Удод, В. П. Хоменко, О. М. Цибохін, Л. М. Чемерис.

Сформульовані у дисертаційній роботі положення та висновки спираються не тільки на доктринальні джерела, але і на приписи податкового законодавства та іншого галузевого законодавства (зокрема, законодавства про адміністративну та кримінальну відповідальність). Емпіричною основою даної дисертації стали судові рішення.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми

«Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема дисертаційної роботи затверджена рішенням вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від 20 листопада 2020 року).

**Мета і завдання дослідження.** В узагальнених формулюваннях мета здійснюваної наукової розвідки полягала у синтезі нових теоретичних положень щодо складного інституту юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства та у підготовці науково вивірених пропозицій щодо реформування чинного податкового законодавства у відповідній сфері.

Згідно із зазначеною метою було сформовано наступні завдання:

- сформулювати визначення та описати принцип невиключності в аспекті процедур із притягнення до відповідальності за податкові правопорушення;
- окреслити систему ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності;
- розкрити зміст поняття «відповідальність за порушення норм

податкового законодавства»;

– визначити коло принципів податкового законодавства щодо притягнення платника податків до юридичної відповідальності;

– дати визначення поняття «процедура притягнення до фінансової відповідальності» та окреслено складові такої процедури;

– запропонувати шляхи реформування інституту кримінальної відповідальності за податкові правопорушення;

– проаналізувати зарубіжний досвід в аспекті форми вини та її впливу на притягнення платника податків до юридичної відповідальності;

– провести комплексне дослідження загального поняття «санкція»;

– визначити зміст та види санкцій за порушення податкового законодавства;

– окреслити коло ознак штрафних санкцій як категорії фінансово-правової відповідальності.

*Об'єктом дослідження* виступають суспільні відносини з притягнення до юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

*Предметом дослідження* є юридична відповідальність за податкові правопорушення.

**Методи дослідження.** Методологічною основою наукового дослідження є сукупність загальних та спеціальних методів наукового пізнання, використання яких дозволило досягти поставленої мети й забезпечити наукову достовірність та коректність наукових положень. Методи наукового пізнання були застосовані у їх взаємозв'язку, що в кінцевому підсумку сприяло повноті, всебічності та об'єктивності зроблених наукових висновків. Логічні методи, зокрема аналіз та синтез, стали головним інструментом вивчення основних понять і термінів, що визначають зміст відповідного наукового дослідження (розділи 1, 2, 3). Системно-структурний метод дозволив окреслити систему принципів притягнення порушників

податкового законодавства до юридичної відповідальності (підрозділ 1.2), а також структурувати ознаки досліджуваних категорій та понять, поєднавши їх у відповідну систему (розділи 1, 2, 3). На основі порівняльно-правового методу проаналізовано зарубіжні підходи щодо притягнення порушників податкової дисципліни до юридичної відповідальності та проведено їх співставлення з відповідними національними підходами (підрозділ 3.1). Метод «кейс-стаді» використано для дослідження судових доктрин, що стосуються проваджень із притягнення платника податків до юридичної відповідальності (розділ 2). Історично-правовим методом послуговувались при вивченні генези складного інституту юридичної відповідальності за податкові правопорушення (розділ 2). Шляхом застосування формально-юридичного методу проаналізовано положення чинного податкового законодавства та висунуто пропозиції з трансформації низки підходів щодо притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності (розділ 3).

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є першим у національній правовій науці дослідженням, що орієнтоване на комплексний аналіз складного інституту юридичної відповідальності за порушення положень податкового законодавства. За результатами здійсненої наукової розвідки були зроблені наукові висновки, що характеризуються науковою новизною, зокрема:

*уперше:*

– окреслено систему ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності, складовими якої є такі ознаки: 1) процесуальна/процедурна об'єктивність притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення; 2) поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства; 3) невиключність відповідальності; 4) підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства; 5) наявність вини; 6) юрисдикційна варіативність; 7) наявність



обставин, що звільняють від відповідальності або ж пом'якшують її;

– сформульовано дефініцію поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства», під якою потрібно розуміти визначену чинним законодавством міру негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, яку особа порушника може зазнати за результатом притягнення до фінансової, адміністративної або ж кримінальної відповідальності у зв'язку із порушенням такою особою приписів податкового законодавства;

– виокремлено принципи податкового законодавства, які можна охарактеризувати як найбільш релевантні вихідні положення в контексті притягнення платника податків до юридичної відповідальності (спеціалізовані принципи податкового законодавства), до яких відносяться: 1) принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 2) принцип-презумпція правомірності рішень платника податків;

– встановлено, що в аспекті притягнення до фінансової відповідальності діє важливий принцип – принцип невиключності, зміст якого полягає в тому, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності не звільняє такого платника податків від інших різновидів юридичної відповідальності, адже платник податків, якого було притягнуто до фінансової відповідальності, може також бути притягнутий до адміністративної або ж кримінальної відповідальності за допущене ним податкове правопорушення;

– виділено складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства, а саме: виявлення факту вчинення податкового правопорушення; фіксація факту податкового правопорушення в межах проведення податкової перевірки; формування, надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення; факультативні стадії адміністративного або судового оскарження; виконання рішення про притягнення особи до податкової відповідальності;

– висунуто теорію, згідно з якою пеня і штраф як види фінансової відповідальності принципово відрізняються метою їх встановлення: пеня, на відміну від штрафу, спрямована на забезпечення компенсаційної функції фінансової відповідальності, тоді як штраф насамперед направлений на реалізацію функції превенції і характеризується підвищеною мірою обмеження прав і свобод людини і громадянина;

*удосконалено:*

– підходи до визначення поняття «юридична відповідальність», під яким пропонується розуміти міру негативних наслідків (особистих, майнових, організаційних тощо), яку зазнає особа – порушник нормативних приписів за результатами реалізації компетентними органами відповідних юрисдикційних процедур;

– дефініцію поняття «фінансова санкція за порушення норм податкового законодавства», яке запропоновано трактувати як вид санкції, яка встановлюється за податкове правопорушення, міститься в нормах Податкового кодексу України і полягає в покладенні на особу правопорушника негативних наслідків майнового характеру контролюючим органом в адміністративному порядку на підставі податкової інформації, отриманої в межах контрольної діяльності, з метою забезпечення формування дохідної частини відповідних бюджетів, дотримання виконання податкових зобов'язань, та може бути застосована незалежно від факту притягнення особи до адміністративно-правової чи кримінально-правової відповідальності;

– наукові позиції щодо джерел формування принципів права (у широкому розумінні цього поняття), до яких було віднесено: а) правовий звичай, який сформувався в рамках соціальної взаємодії; б) нормотворчість компетентних органів; в) правозастосовну практику; г) правову доктрину;

– підхід, згідно з яким принципи права слід розглядати крізь призму їх інструментально-прикладного призначення, а саме як: 1) своєрідний інструмент заповнення прогалін у праві; 2) інструмент подолання колізій;

3) інструмент, що дозволяє визначити змістове наповнення оціночних понять;

– позицію, відповідно до якої позитивна дискримінація є новим витокom еволюційного розвитку принципу рівності, адже позитивна дискримінація не є рівністю в «математично вивіреному» розумінні; навпаки, це рівність, яка отримує свій вираз у юридичній нерівності, при цьому якісне або ж кількісне превалювання прав одних суб'єктів обумовлюється суб'єктивними або об'єктивними чинниками, негативний вплив яких повинно «згладити» право;

*набули подальшого розвитку:*

– підхід, згідно з яким юридична відповідальність фактично є різновидом соціальної відповідальності, а отже, співвідносяться ці поняття як родові (коли мова йде про соціальну відповідальність) та видові поняття (коли мова йде про юридичну відповідальність); головною відмінністю соціальної відповідальності від юридичної відповідальності є: а) способи її закріплення; б) механізми примусу, які можуть бути застосовані до порушника відповідних норм; в) обов'язковість та невідворотність настання негативних наслідків для особи-порушника; г) суб'єктний склад відповідних відносин;

– позиція, відповідно до якої найважливіші основоположні й загальні принципи права отримують своє первинне становлення на рівні суспільних відносин (є результатом трансформації основних соціальних норм (часто звичаєвих норм) у нормативні положення підвищеної міри імперативності), тоді як ціла низка окремих галузевих принципів часто позбавлена такого «низового» характеру оформлення (мова йде про спеціальні, галузеві (підгалузеві) принципи права);

– концепція, за якою обсяг фінансової відповідальності суб'єкта податкового правопорушення часто ставиться в залежність від економічного вираження обсягу його податкового зобов'язання, а тому зміст та обсяг санкцій за податкове правопорушення так само часто залежить від характеру такого порушення. Так, якщо порушення переважно проявляється в недоотриманні податкових надходжень, то санкція ставиться в залежність від

обсягу недоїмки; якщо ж порушення пов'язано з порядком декларування та/або контрольними функціями податкових органів, первинною є штрафна, превентивна та стимулюючі функції податково-правової відповідальності. Тож, як наслідок, санкції або накладають обмеження на особу, або встановлюють майновий штраф у визначеному розмірі;

– теоретичні положення, згідно з якими одним з видів примусу є юридична відповідальність, а притягнення до юридичної відповідальності здійснюється за наявності матеріальної підстави для притягнення особи до юридичної відповідальності та процедурної підстави – належної юридичної процедури.

**Практичне значення одержаних результатів.** Дисертаційна робота характеризується системною теоретичністю, що водночас не заперечує її практично-орієнтований характер. Зроблені за результатами проведеного дослідження висновки та пропозиції можуть у подальшому використовуватися:

– у *науково-дослідній сфері* – для забезпечення послідовного дослідження проблем притягнення до юридичної відповідальності за податкові правопорушення;

– у *правотворчості* – при формуванні проектів законів щодо внесення змін до Податкового кодексу України, Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення, в аспекті функціонування нормативних механізмів притягнення порушників – платників податків до юридичної відповідальності;

– у *практичній діяльності* – при проведенні науково-методичних семінарів, що орієнтовані на проблемні питання юридичної відповідальності за податкові правопорушення;

– у *навчальному процесі* – як основу для написання навчально-методичних та навчальних видань і посібників з дисципліни «Податкове право», а також у рамках освітнього процесу у вищих навчальних закладах, що

здійснюють підготовку фахівців за правничими спеціальностями.

**Апробація результатів дослідження.** Відповідна дисертаційна робота була виконана та у подальшому обговорена на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні наукові висновки і пропозиції дисертації були викладені у доповідях на наступних міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Актуальні проблеми реформування системи законодавства України» (м. Запоріжжя, 28–29 січ. 2022 р.); «Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні» (м. Одеса, 11–12 лют. 2022 р.); «Пріоритетні напрями розвитку правової системи України» (м. Львів, 28–29 січ. 2022 р.); «Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права» (м. Кременчук, 22–23 груд. 2023 р.); «Юридичні науки: проблеми та перспективи» (м. Запоріжжя, 24–25 лют. 2023 р.).

**Структура та обсяг дисертації.** Структурно дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що інтегрують у собі дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел (141 найменування) та додатку. Загальний обсяг дисертаційної роботи – 209 сторінок, з яких основного тексту – 185.

## РОЗДІЛ 1

### ПРАВОВІ ОСНОВИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

#### **1.1. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки**

Одним із гарантійних механізмів дотримання положень чинного законодавства є юридична відповідальність, яка може бути застосована до порушника нормативних приписів. І це є цілком закономірним підходом, адже якими б соціально визнаними стандарти поведінки не були, є велика міра ймовірності, що знайдуться ті, хто не дотримається нормативно-правових вимог.

Існують два основні механізми забезпечення дотримання вимог законодавства – це заохочення та примус. Однією із механік реалізації примусу якраз і є притягнення порушника відповідного законодавства до юридичної відповідальності. Безумовно, щоб стримуючий ефект примусу був максимальним, притягнення до відповідальності порушника податкового законодавства повинно бути невідворотним. Невідворотність відповідальності є основним дієвим спонукальним чинником дотримання законодавчих норм та правил, зокрема, у державах, які перебувають на етапі свого активного становлення як правові, де принцип верховенства права тільки починає утверджуватися. Механіка відповідальності, в основу якої покладено, зокрема, і примус, наочно підтверджує свою ефективність у договірних відносинах. Якщо сторона договірних відносин хоче забезпечити дотримання конкретних зобов'язань іншою стороною, то у такому разі вона повинна встановити відповідальність за порушення такого зобов'язання. В інакшому випадку зобов'язання, не забезпечене санкційним механізмом, залишатиметься простою декларацією, яка не зобов'язує жодну із сторін неухильно дотримуватися таких вимог. Чи можна екстраполювати такий досвід на

публічні галузі/підгалузі права, однією із яких і є податкове право? На наше переконання, так. У податково-правовому регулюванні також малоімовірним є забезпечення неухильного дотримання законодавчих приписів без конкретного санкційного механізму. У зв'язку із цим при конструюванні податково-правових норм, що визначають правила притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності, слід прагнути максимальної нормотворчої досконалості, яка, насамперед, виявляється в однозначності трактування таких норм, і не залишати навіть незначних прогалин як лазівок для уникнення платником податків відповідальності за ті чи інші правопорушення.

Потреба наявності санкційного механізму у сфері податково-правового регулювання пояснюється, серед іншого, невисокою та неусталеною податково-правовою культурою населення. Загальноприйнятим запобіжником вчинення тих чи інших правопорушень є норми соціальної моралі, які визначають як недопустимі прояви суспільно небезпечної чи суспільно шкідливої поведінки. В аспекті податкових правопорушень, суспільний осуд не простежується настільки закономірно. Це радше пов'язано із поточним станом соціально-економічного розвитку суспільства. Тож у питаннях дотримання вимог податкового законодавства марно сподіватися на вплив суспільного осуду як прояву моральної свідомості громадян.

Таким чином, можна резюмувати, що забезпечення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства є об'єктивною необхідністю, зумовленою соціально-економічним та морально-етичним станом суспільства. Саме із цього виходить законодавець, закріплюючи в чинному законодавстві України правила юридичної відповідальності за невиконання їх вимог у сфері податкових відносин.

Щоб глибше осягнути як явище юридичну відповідальність за порушення податкового законодавства, вбачається за доцільне піддати аналізу поняття «юридична відповідальність» – як загальне.

У першу чергу, потрібно відмітити, що юридична відповідальність фактично є різновидом соціальної відповідальності, а отже, співвідносяться ці поняття як родові поняття (коли мова йде про соціальну відповідальність) та видові поняття (коли мова йде про юридичну відповідальність) [31, с. 23]. З теоретичної точки зору так воно і є, але основні відмінності соціальної відповідальності і юридичної відповідальності полягають у:

- способах її закріплення;
- механізмах примусу, які можуть бути застосовані до порушника відповідних норм;
- обов'язковості та невідворотності настання негативних наслідків для особи-порушника;
- суб'єктному складі відповідних відносин тощо.

Проте нам важливо зосередитися на трактуванні правознавчою наукою саме поняття «юридична відповідальність», що є юридично значущою категорією, для якої притаманна варіативність її видової диференціації (залежно від галузевої орієнтованості).

Л. В. Товкун визначає юридичну відповідальність як визначений нормативними приписами обов'язок учасника регламентованих правом суспільних відносин зазнати негативних наслідків у зв'язку із вчиненням в рамках таких правовідносин відповідного правопорушення [123, с. 84].

М. В. Цвік та О. В. Петришин зазначають, що юридична відповідальність являє собою встановлені приписами права та реалізуваний в рамках спеціального процесуального законодавства вид публічно-владного примусу, що полягає у необхідності зазнати особою, яка допустила правопорушення втрат особистого, майнового та/або ж організаційного характеру, що визначається санкціями відповідних правових норм [28, с. 375].

Л. І. Каленіченко визначає юридичну відповідальність як забезпечені потенційною можливістю публічного примусу та встановлені санкціями правових норм, заходи негативного характеру, які виявляються у



позбавленнях майнового, особистого, організаційного характеру, що зазнаються особою-порушником у зв'язку із допущеним правопорушенням, у чітко визначеній законом процесуальній формі [35, с. 13].

З позицій встановлення моменту відповідальності підходить до розуміння поняття «юридична відповідальність» Л. В. Коваль, який говорить, що термін «відповідальність» є релевантним до моменту притягнення особи до відповідальності, а саме виявляється в обов'язкових обтяженнях для такої особи. Вже після визнання особи винною ми можемо говорити про покарання особи за вчинене правопорушення [37, с. 11].

Серед ознак поняття «юридична відповідальність» Т. Б. Грек визначає такі іманентні риси:

- наявність конкретного факту поведінки, що і являє собою правопорушення;
- нормативна основа у вигляді відповідних правових приписів, що і визначають протиправність такої поведінки;
- конкретні суб'єкти притягнення до відповідальності – фізичні та/або юридичні особи;
- наявність елементів державного примусу, а відповідно елементів охорони публічного порядку;
- обов'язковість настання міри негативних наслідків для особи-правопорушника;
- спеціальна процесуальна форма притягнення порушника до відповідальності [20, с. 42].

Свою систему ознак юридичної відповідальності, щоправда, більш теоретично концептуалізовану, наводить Л. І. Каленіченко. До таких ознак науковець відносить:

- публічно-правовий характер відповідальності;

- є інструментом впливу на суспільні відносини (має виховний, суспільно орієнтований та психологічний вплив на поведінку учасників суспільних відносин);
- є способом правового регулювання, який отримує свою реалізацію при суспільно неправомірній поведінці учасників таких відносин;
- має метою захист суспільних інтересів загалом, а також прав та інтересів окремо взятих осіб зокрема;
- застосовується на підставі та у порядку, визначеному спеціальними нормативно-правовими актами;
- отримує свою реалізацію у зв'язку із правозастосовною діяльністю уповноважених на це органів державної влади [35, с. 14].

Підсумовуючи зазначене вище, можемо дійти цілком закономірного висновку: юридична відповідальність – це міра негативних наслідків (особистих, майнових, організаційних тощо), яку зазнає особа-порушник – нормативних приписів за результатами реалізації компетентними органами відповідних юрисдикційних процедур.

Отже, спираючись на таке розуміння базового загального поняття "юридична відповідальність", можна докладно дослідити поняття "відповідальність за порушення норм податкового законодавства" як категорії податкового права.

Одразу потрібно зауважити, що поняття «податкова відповідальність» як специфічного різновиду юридичної відповідальності не існує. Натомість вживається доволі комплексна та об'ємна терміносполука «відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». З вищезазначеного формулювання вбачається, що контролюючі органи наділені повноваженнями притягати порушників до відповідальності за:

- а) вчинення власне податкових правопорушень;

б) вчинення порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Відповідальність за порушення норм податкового законодавства регламентується низкою нормативно-правових актів. При цьому правові основи такої відповідальності визначаються положеннями Глави 11 «Відповідальність» Податкового кодексу України (надалі – ПК України). За порушення приписів податкового законодавства, контроль за дотриманням яких здійснюється контролюючими органами, до платника податків можуть бути застосовані наступні різновиди юридичної відповідальності:

- фінансова відповідальність (пп. 111.1.1. п. 111.1. ст. 111 ПК України);
- адміністративна відповідальність (пп. 111.1.2. п. 111.1. ст. 111 ПК України);
- кримінальна відповідальність (пп. 111.1.3. п. 111.1. ст. 111 ПК України).

Коли йдеться про притягнення до фінансової відповідальності, слід зважати на дію важливого принципу – принципу невиключності. Він полягає в тому, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності не звільняє такого платника податків від інших різновидів юридичної відповідальності. Так, платник податків, якого було притягнуто до фінансової відповідальності, може також бути притягнутий до адміністративної або ж кримінальної відповідальності за допущене ним податкове правопорушення.

Разом із тим слід звернути увагу на те, що ця невиключність відповідальності та свого роду можливість «паралельного» притягнення до юридичної відповідальності не завжди є обґрунтованою. Більше того, трапляються непоодинокі випадки проявів рудиментарності в аспекті одночасного притягнення до фінансової відповідальності та інших різновидів юридичної відповідальності.

У контексті зазначеної тези вбачається за доцільне розглянути наступний кейс. Якщо за результатами перевірки контролюючий орган

виявляє порушення з боку платника податків, що має своїм наслідком донарахування податкових зобов'язань платнику податків, то паралельно із притягненням такого платника податків до фінансової відповідальності за відповідною нормою ПК України посадові особи, відповідальні за ведення бухгалтерського обліку платника податків, також притягаються до відповідальності на підставі ч. 1 або ч. 2 ст. 164<sup>2</sup> «Порушення законодавства з фінансових питань» Кодексу України про адміністративні правопорушення (надалі – КУпАП). У рамках диспозиції відповідної статті визначається відповідальність за «... відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку...» [41]. Слід визнати, що зазначена норма має доволі узагальнений характер. Такого роду узагальненість нормативного припису робить можливим «адаптування» для цілей притягнення до юридичної відповідальності посадових осіб платника податків за будь-яке правопорушення власне податкового законодавства.

Безумовно, у даному разі не йдеться про те, що притягається одна і та сама особа, адже в рамках фінансової відповідальності притягається саме платник податків, тоді як до адміністративної відповідальності – особа, яка безпосередньо відповідальна за ведення бухгалтерського обліку такого платника податків.

Зважаючи на це, маємо констатувати певного роду рудиментарність такого «паралельного» притягнення до юридичної відповідальності: одночасно платника податків – до фінансової відповідальності та особу, відповідальну за ведення бухгалтерського обліку, – до адміністративної відповідальності. У чому полягає такий підхід? Спробуємо системно пояснити нижче.

За результатами перевірки складається акт (якщо виявлені порушення з боку платника податків), а вже потім приймаються податкові повідомлення-рішення, за якими і притягається платник податків до фінансової відповідальності. Такі податкові повідомлення-рішення платник податків

оскаржує в адміністративному порядку та/або в судовому порядку (в порядку адміністративного судочинства).

Що стосується адміністративної відповідальності за порушення правил ведення бухгалтерського обліку, то протокол про притягнення до такої відповідальності складає контролюючий орган, тоді як саме притягнення до юридичної відповідальності здійснюється місцевими судами загальної юрисдикції. При цьому процедури притягнення до юридичної відповідальності особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку, у часовому вимірі є набагато коротшими, аніж процедури притягнення до фінансової відповідальності. Отже, на практиці створюється ситуація, за якої, з одного боку, з приводу притягнення до фінансової відповідальності ще навіть не звершилися процедури адміністративного оскарження рішень контролюючого органу (у порядку ст. 56 ПК України), тоді як, з другого боку, стосовно адміністративної відповідальності вже завершилися всі судові провадження та прийняте відповідне рішення про притягнення до такої відповідальності особу, відповідальну за ведення бухгалтерського обліку.

Слід наголосити, що у подібній ситуації досить часто виникає проблема, пов'язана з тим, що місцеві суди загальної юрисдикції не спеціалізуються на розгляді податкових спорів. При цьому в рамках притягнення особи до юридичної відповідальності за ч. 1 або ж ч. 2 ст. 164<sup>2</sup> КУпАП таким судам потрібно комплексно проаналізувати весь фактичний склад, щоб встановити наявність податкового правопорушення. Через відсутність належного рівня спеціалізації та об'єктивної обмеженості часовими рамками непоодинокими є випадки занадто формалістичного підходу місцевих судів до вирішення такої категорії спорів. Утім, формалізм у даній категорії спорів може мати суттєвий вплив на подальші процедури вирішення податкового спору, що розглядається адміністративним судом у рамках притягнення платника податків до фінансової відповідальності.

Мова йде про преюдиційність судової практики. Поняття «преюдиційність» походить від латинських слів «*praejudicium*»/«*praejudicialis*», що означають те, що має відношення до попередніх судових рішень. Як відмічає Я. Берназюк, преюдиція – це можливість прийняття судом як беззаперечних юридичних фактів та/або обставин, що були визначені іншими судами (в тому числі й судами інших юрисдикцій) в інших справах [6]. Преюдиція відіграє значну роль у належності реалізації судових проваджень. Згідно із приписами ч. 2 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» обов’язковість урахування (преюдиційність) судових рішень для інших судів визначається законом [108].

Кодекс адміністративного судочинства України (надалі – КАС України) також акцентує увагу на правилах преюдиційності. Мова йде про положення ч. 4 ст. 78 КАС України, де зазначається наступне: «обставини, встановлені рішенням суду у господарській, цивільній або адміністративній справі, що набрало законної сили, не доказуються при розгляді іншої справи, у якій беруть участь ті самі особи або особа, стосовно якої встановлено ці обставини, якщо інше не встановлено законом» [40].

З вищезазначеного вбачається, що рішення, яке було прийнято в рамках розгляду адміністративної справи щодо притягнення особи до відповідальності за ч. 1 ст. 164<sup>2</sup> КАС України, може мати опосередкований чи безпосередній вплив на процедури із притягнення платника податків до фінансової відповідальності у порядку, передбаченому КАС України. Це може мати місце, коли місцевий суд загальної юрисдикції вже прийняв рішення про притягнення до адміністративної відповідальності бухгалтера (або іншу посадову особу платника податків, що відповідальна за ведення бухгалтерського обліку) і цим самим нібито підтвердив, що порушення таки мало місце з боку платника податків, адже фактичний склад порушення місцевий суд також встановлює на підставі акта за результатами перевірки платника податків.

Непоодинокими є випадки нігілістичного ставлення платника податків до відповідних процедур (процедур притягнення до адміністративної відповідальності бухгалтерів). Переконані, що такому ігноруванню великою мірою сприяє незначний розмір штрафу, який може бути застосований на підставі приписів КУпАП:

- штраф у розмірі від 136 грн. до 255 грн. (за ч. 1 ст. 164<sup>2</sup> КУпАП); або
- штраф у розмірі від 170 грн. до 340 грн. (за ч. 2 ст. 164<sup>2</sup> КУпАП).

Положення абз. 2 п. 111.3 ст. 111 ПК України не рятує ситуацію у описаній вище ситуації. Мова йде про наступне правило:

«Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом» [87].

Зауважимо, що це правило не діє у нашому випадку. Це пов'язано, насамперед, із тим, що притягнення до адміністративної відповідальності особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку, в темпоральному відношенні відбувається швидше, аніж притягнення платника податків до фінансової відповідальності.

Якщо підсумувати та систематизувати всі вищезазначені тези, то можна дійти цілком закономірних висновків: «паралельне» притягнення платника податків до фінансової відповідальності та особу, відповідальну за ведення бухгалтерського обліку такого платника податків, до адміністративної відповідальності є рудиментарним та часто позбавленим об'єктивної процедурної логіки. На користь такого підходу наведемо наступні аргументи:

- відсутність належного рівня спеціалізації місцевих судів загальної юрисдикції для вирішення відповідної категорії спорів, а отже, поверхневість

формулювань судової практики та/або підходів до розгляду даної категорії справ;

– неспівмірність розміру штрафу, відповідно до положень ст. 164<sup>2</sup> КУпАП, і «заінтересованості» особи, яку притягають до юридичної відповідальності, у послідовному вирішенні такого спору за правилами КУпАП. Очевидно, що особі, яка притягається до адміністративної відповідальності простіше сплатити суму штрафу, аніж брати участь у судових провадженнях задля послідовного та комплексного з'ясування всіх обставин у справі. Це, своєю чергою, призводить до порушення вимог засадничих принципів судочинства та формування суперечливої правозастосовної практики;

– формування преюдицій, які часто не відповідають об'єктивному стану справ і можуть ускладнити подальше вирішення податкового спору в рамках проваджень за правилами адміністративного судочинства;

– додаткове навантаження на судову систему, адже для місцевих судів загальної юрисдикції відповідна категорія спорів не властива, тож змушує їх переорієнтовувати значний ресурс на вирішення категорії спорів, які потребують фахової спеціалізації.

Таким чином, «паралельні» провадження не завжди є об'єктивно обґрунтованими. І в кожному випадку потрібно аналізувати доцільність таких проваджень.

Повертаючись до загальних аспектів притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, визначимо ознаки притягнення до відповідної відповідальності, якими є:

– *процесуальна/процедурна обрамленість притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення*: мова йде про те, що особу не може бути притягнуто до юридичної відповідальності у позаюрисдикційному порядку. При цьому притягатися до відповідальності



платник податків може як в порядку адміністративних процедур, так/або в рамках судових процедур;

– *поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства*: за порушення податкового законодавства особу може бути притягнуто до таких різновидів юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна, кримінальна відповідальність;

– *невиключність відповідальності*: якщо особу за порушення податкового законодавства притягнуто до фінансової відповідальності, то це не означає, що таку особу не може бути притягнуто до інших різновидів юридичної відповідальності (адміністративної та кримінальної відповідальності);

– *підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства*: відповідне правило є релевантним як стосовно фінансової відповідальності, так і адміністративної та кримінальної відповідальності;

– *наявність вини*: незалежно від різновиду юридичної відповідальності, податкове правопорушення є підставою для притягнення особи до відповідальності тільки за умови наявності вини у діях/бездіяльності такої особи;

– *юрисдикційна варіативність*: за порушення податкового законодавства особа може притягатися до юридичної відповідальності шляхом реалізації судових процедур у рамках адміністративного судочинства, проваджень із притягнення особи до адміністративної відповідальності, кримінальних проваджень;

– *наявність обставин, що звільняють від відповідальності або пом'якшують її*: незважаючи на підвищену міру імперативності, яка властива регулюванню податкових відносин, за порушення податкового законодавства платник притягається до відповідальності із урахуванням обставин, які можуть пом'якшувати таку відповідальність або взагалі виключати таку відповідальність.

Вищезазначені ознаки можуть бути охарактеризовані як іманентні риси юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Водночас, завдяки варіативності різновидів юридичної відповідальності, кожен із різновидів відповідальності за податкові правопорушення може характеризуватися власним набором специфічних рис, що обумовлюється галузевою специфікою.

Отже, під поняттям «відповідальність за порушення норм податкового законодавства» потрібно розуміти визначену чинним законодавством міру негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, яку особа-порушник може зазнати за результатом притягнення до фінансової, адміністративної або ж кримінальної відповідальності у зв'язку із порушенням такою особою приписів податкового законодавства [64, с. 377–383].

## **1.2. Принцип притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства**

Принципи права мають основоположне значення у забезпеченні послідовного регулювання суспільних відносин. Вихідні положення права виконують своєрідну упорядкувальну роль для права загалом та для окремих сфер суспільного життя зокрема. Без принципів права нормативні приписи позбавлені своєрідного «дороговказу», який визначає основні правила правового регулювання та має безпосередній вплив на упорядкування правозастосовної практики.

Зasadничі основи права не існують відірвано від суспільних реалій. У цьому і полягає онтологічна складова принципів права. Відповідно принципи права не можуть розглядатися як зовнішньо виражені правила, що формуються незалежно від існування самої людини. Таким чином, право також не може бути прирівняно до системи формальних приписів, які існують незалежно від суспільства поведінку якого і регулюють такі правила. Онтологічна складова принципів права є набагато комплекснішою. Виключно з точки зору юридичного позитивізму принципи права не можна пояснити [84, с. 90].

Отже, погоджуючись з останньою тезою, спробуємо розглянути різні теорії щодо трактування цієї важливої категорії правознавства. З точки зору юридичного позитивізму, принципи права прийнято вважати продуктом державного волевиявлення, що отримує свою формалізацію у джерелах права. Аналогічний підхід у позитивістів і до генези принципів права – еволюція принципів права пов'язана із поступальним закріпленням таких положень у нормативних джерелах. Прямо протилежним є природно-правовий підхід у ставленні до принципів. Згідно з юснатуралістичним трактуванням, принципи права є результатом взаємодії між людьми, є продуктом комунікації осіб. Таким чином, як пояснює М. І. Козюбра, становлення принципів права

відбувається «знизу», а не на «верху», де їх просто виводять шляхом узагальнення [43, с. 144].

Такого роду позиція вбачається досить послідовною, проте в деякій мірі спрощеною. Так, безумовно, найбільш важливі основоположні та узагальнені принципи права отримують своє первинне становлення на рівні суспільних відносин. Фактично, значна частина принципів права є результатом трансформації основних соціальних норм (часто звичаєвих норм) у нормативні положення підвищеної міри імперативності. Втім, ціла низка окремих галузевих принципів часто позбавлена такого «низового» характеру оформлення. Мова йде про спеціальні, галузеві (підгалузеві) принципи права, які часто мають специфічне інструментальне призначення. Саме до останніх належать, зокрема, і принципи податкового права.

Влучно відмічає А. М. Колодій, який говорить, що сама ідея принципу права, його змістовне правило поведінки часто виникає саме на рівні соціальної взаємодії певної групи людей, а вже потім на нормативному (загальнодержавному) рівні принцип права отримує своє нормативне обрамлення [44, с. 42].

Важливо розглянути поняття «принципи права», в тому числі, й з точки зору юснатуралізму і юридичного позитивізму. Зокрема, становить інтерес такий аспект, як визначення місця та ролі принципів права у правозастосовній практиці крізь призму природно-правового підходу і позитивістського підходу. У даному разі мова йде, в першу чергу, про визначення співвідношення регламентаційного потенціалу принципів права і норм права. Так, з точки зору юснатуралізму, принципи права мають превалююче значення над звичайними нормами права, що обумовлюється їх аксіологічним потенціалом та універсальністю вимог. Що стосується жорсткого позитивістського підходу, то згідно з ним норми-принципи тотожні за своєю юридичною силою звичайним нормам права. Пріоритетність норм-принципів

може обумовлюватися виключно прямою вказівкою про це в законі[68, с. 768–769].

Не менш важливим є і визначення умовних алгоритмів процесу розвитку принципів права. Так, вихідним поняттям у становленні основоположних засад права є «ідея». Шлях формування принципу права можна зобразити як такий логічний ланцюжок: ідея – правова цінність – принцип права. Так, спочатку виникає певна ідея, джерелом якої є закономірності розвитку суспільних відносин. Така ідея ще не отримує свого правового оформлення, тож, фактично, вона є доправовою, а її джерелом є соціальні нормативи, які ще не еволюціонували до правових форм. Після цього відповідна ідея починає отримувати своє формалізоване закріплення в праві. При цьому відбувається її закріплення як правової цінності, а не як регулятивного інструменту. Пізніше, коли формується саме правило поведінки, що й забезпечує реалізацію такої правової цінності, ми можемо говорити про сформованість принципу права. Якщо не розвивати окреслений триступеневий підхід до формування принципів права, то справедливо буде говорити, про те, що в основі принципу права знаходиться щонайменше конкретна правова цінність. Концептуально такий спрощений підхід до розуміння генези принципу права не порушує логіки його формування, адже в основі будь-якого принципу права, як уже зазначено, лежить правова цінність, яка і являє собою нормативно закріплену ідею.

Що стосується джерел формування принципів права (у широкому розумінні цього поняття), то, на наш погляд, ними можуть виступати:

- правовий звичай, який сформувався в рамках соціальної взаємодії;
- нормотворчість компетентних органів;
- правозастосовна практика;
- правова доктрина тощо.

Зважаючи на важливість правової доктрини як джерела формування принципів права, вбачається доречним зацентувати на ній особливу увагу.

При цьому будемо виходити з того, що принцип права формується не тільки за допомогою юридичної практики. Вважається, що юристи-науковці можуть сформулювати тільки певну ідею, яка є їхньою думкою. Однак подібна ідея визначається як така, що не має достатніх характеризуючих рис, щоб бути визнаною як самостійний, усталений та вже сформований принцип права. При цьому чи завжди це є вірним підходом? На наш погляд, джерелом принципу може бути і правова доктрина (наприклад, принцип верховенства права). Так, безумовно, окремі елементи принципу верховенства права отримували свою реалізацію у сфері правозастосування, однак своє перше концептуальне обрамлення він отримав у рамках саме правової доктрини (первинно був змістовно сконструйований Альбертом Венном Дайсі). Ми не можемо говорити про те, що Альберт Венн Дайсі сформував тільки правову ідею – ним було синтезовано принцип права, який мав достатній регулятивний потенціал, що потім був ефективно застосований в рамках юридичної практики. В даному разі не оскаржується той факт, що принципи права стають ефективними регуляторами суспільних відносин тільки в рамках їх практичного застосування. Увага акцентується на тому, що принцип права може отримати своє змістовне обрамлення, в тому числі, й у рамках правової доктрини. Наприклад, принцип пріоритету норм за найбільш сприятливим для особи тлумаченням. Будучи первинно доктринальним, такий принцип отримав своє системне обрамлення в судовій практиці (постанова Вищого адміністративного суду України від 08.06.2017 р. (К/800/35885/16)).

М. І. Козюбра визначає наступні класифікаційні категорії принципів права:

- загальнолюдські (універсальні) вихідні положення права, під якими автор пропонує розуміти найбільш узагальнені нормативні вимоги, що сформувалися в результаті багатовікової еволюції людства;
- цивілізаційні вихідні положення права, які характеризують правову культуру та/або традицію певної окремо взятої цивілізації;

– вихідні положення правосімейного характеру, що характеризують конкретну правову сім'ю;

– національні вихідні положення права, які регламентують суспільні відносини в рамках певної національної системи права [43, с. 152].

Не заперечуючи вищезазначеного підходу до класифікації принципів права, ми повинні його певною мірою уточнити. З поступальним розвитком правових систем все більше значення почали набувати галузеві, спеціальні принципи права, які мають своїм призначенням забезпечити системний та вивірений характер регламентації окремо взятої, певною мірою, вузької сфери суспільних відносин. Актуалізація таких процесів не в останню чергу пов'язана із пришвидшеною трансформацією тенденцій правового регулювання у бік їх спеціалізації. Галузева спеціалізація – ось, на наше переконання, основа подальшого поглибленого регулювання суспільних відносин. Що стосується узагальнених вихідних положень права, то вони, за великим рахунком, позбавлені реальної регламентуючої ролі. Часто узагальненість вихідних положень права може бути прирівняна до їх характеристики як декларативних.

Важливо зазначити, що галузеві принципи в окремих випадках можуть характеризуватися більшою мірою конкретизації, що, однак, не нівелює їхній наскрізний, системоупорядкувальний та регулятивний вплив. Наприклад, презумпція правомірності рішень платника податків має конкретизований зміст. При цьому її вимоги мають системний характер, що неодноразово відмічалось в судовій практиці. Більше того, системність та упорядкувальний вплив такого конкретизованого вихідного положення, як презумпція правомірності рішень платника податків, неозброєним оком видно крізь призму нормативної структури положень податкового законодавства.

Відмінність загальних принципів права від галузевих принципів права отримує свій вияв ще й у різних підходах до їх структурно-змістовної основи. Відповідно, принципи права складаються з імператива-відповідності (якщо

йдеться про загальні принципи) або ж із правила поведінки, що характеризується найвищою мірою імперативності (притаманно галузевим принципам). Під імперативом відповідності пропонується розуміти максиму, яка характеризується підвищеною мірою абстрактності, на відповідність якій підлягає співставлення правозастосовної практики. Наприклад, вимога принципу рівності, на відповідність якому співставляється конкретний життєвий випадок, що має місце в правозастосовній практиці. У такому разі суб'єкт правозастосування (наприклад, суд) може оцінювати рішення органу публічної влади на відповідність вимогам принципу рівності. Що стосується галузевих принципів, то вони у переважній більшості орієнтовані на закріплення конкретного правила поведінки, яке характеризується підвищеною мірою імперативності в силу есенціальності таких вимог для конкретної галузі права. І такого роду есенціальність може мати два виміри: а) нормативно-установчий; б) правозастосовно-орієнтаційний.

Перед тим як перейти до аналізу галузевих принципів права, доцільно визначити зміст загального поняття «принципи права».

Р. Дворкін стверджує, що принципи права – це стандарти, яких особа повинна дотримуватися, адже такі стандарти засновуються на вимогах чесності, справедливості або ж якогось іншого виміру морального характеру. Відповідно, слід розглядати як принцип основоположний стандарт, згідно з яким особа не може набувати вигоди від вчиненого нею правопорушення [25, с. 47].

Дещо по-іншому трактує це поняття О. В. Зайчук і пропонує розуміти принципи права як визначальні ідеї, установки та положення, вихідні засади, що формують організаційну та моральну основу становлення, розвитку та подальшого функціонування правової системи [29, с. 23].

С. П. Погребняк зазначає, що принципи права – це система найбільш стабільних і загальних вимог імперативного характеру, що закріплені у праві та, які можна характеризувати, як концентроване вираження найбільш сутнісних цінностей та ознак, що притаманні конкретній правовій системі, і,



як результат, визначають напрямки подальшого розвитку і характер такої правової системи [85, с. 134].

Зауважимо, що принципи права не слід зводити виключно до абстрактних норм-гасел, для яких є характерною є підвищена міра декларативності, переважно через що вони не мають реального впливу на правозастосовну практику. Принципи права можна розглядати і крізь призму їх інструментально-прикладного призначення. Так, принципи права можна розглядати як:

- 1) своєрідний інструмент заповнення прогалин у праві;
- 2) інструмент подолання колізій. У даному разі мова йде про колізійні принципи: а) спеціальний закон має перевагу над законом загальним; б) новий закон переважає старий закон; в) акт вищої юридичної сили переважає акт, що за своєю юридичною силою є нижчим [76, с. 106];
- 3) інструмент, що дозволяє визначити змістовне наповнення оціночних понять.

Стосовно тези про заповнення прогалин у праві, то тут важливо дати трохи контексту. Принцип права – це інструмент запобігання чи усунення прогалин у праві? Важливо, що принцип права не завжди перешкоджає появі прогалин у праві. Забезпечити запобігання появі прогалин у праві може дотримання вимог нормотворчої техніки з боку власне суб'єкта нормотворчості. Якщо ж розглядати принципи права як «запобіжне явище», то ми наділяємо його максимально абстрактними рисами і тим самим видаємо бажане за дійсне. Якби принципи права перешкождали появі прогалин, то самі прогалини були б відсутні. Відповідно, визначати принцип права саме як категорію, яка виконує превентивну роль (запобігає появі прогалин у праві) було б крайнім перебільшенням.

Отже, системно розглянувши теоретичні аспекти загальних принципів права та отримавши досить цілісне уявлення про них, доцільно перейти до аналізу галузевої терміносполуки «принципи податкового права».

Так, С. В. Брояков визначає принципи податкового права як лаконічно сформульовані нормативні положення податкового права, що характеризуються найвищою мірою імперативності та забезпечують регламентацію як нормотворчої, так і правозастосовної діяльності у податково-правовій сфері [9, с. 16].

А. М. Котенко характеризує принципи податкового права як основоположні ідеї функціонування та побудови податкової системи, яка включає в себе як систему оподаткування загалом, так і систему податків зокрема [48, с. 55].

Неможливо проаналізувати змістовне наповнення досліджуваного поняття без окреслення кола його іманентних рис.

С. В. Брояков до рис принципів податкового права відносить:

а) імперативність, яка характеризується найвищою мірою (принципи права мають системоформуючий характер для регулювання податкових відносин);

б) змістовна лаконічність положень (зрозуміле та коротке формулювання правила поведінки, що лежить в основі принципу податкового права, незалежно від того, прямо чи непрямо закріпленим є такий принцип податкового права);

в) різноаспектність реалізації – як у правозастосовній, так і у нормотворчій сфері (вихідні положення податкового права визначають правила регулювання, як правозастосовної діяльності контролюючих органів, так і нормотворчості, на власне законодавчому рівні та підзаконної нормотворчості) [8, с. 46].

У доктринальних джерелах можна зустріти два поняття – «принципи податкового права» і «принципи податкового законодавства». Виходячи з розуміння їх змісту, розглянемо, як вони співвідносяться. Принципами податкового права справедливо вважати як прямо закріплені, так і не прямо (опосередковано) закріплені вихідні положення відповідної галузі права.

Більше того, принципи податкового права можна виявити не тільки у нормативних джерелах, але й у правовій доктрині та судовій практиці. Що стосується принципів податкового законодавства, то це поняття є більш вузьким. Під принципами податкового законодавства розуміємо вихідні положення податкового права, які отримали своє безпосереднє закріплення в положеннях ст. 4 ПК України. Таким чином, можна коротко резюмувати, що поняття «принципи податкового права» є ширшим за своїм змістом від поняття «принципи податкового законодавства», а відповідно, вони співвідносяться як ціле та його частина.

Принципи податкового законодавства, ґрунтуючись на їх змістовній характеристиці (ст. 4 ПК України), можна розділити на два види: а) власне юридичні принципи; б) економічно обумовлені принципи. Ключовим при їх поділі на вищезазначені дві групи є ідея, яка лежить в основі даних принципів, і їх предметна спрямованість – юридична чи економічна складова.

До власне юридичних принципів податкового законодавства можна віднести:

- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпцію правомірності рішень платника податку;
- стабільність;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів;
- рівність усіх платників перед законом;
- загальність оподаткування.

Що стосується економічно обумовлених принципів податкового законодавства, то такими є:

- фіскальна достатність;
- соціальна справедливість;
- економічність оподаткування;
- нейтральність оподаткування;

– рівномірність та зручність сплати.

У подальшому слід приділити увагу принципам податкового законодавства, які можна охарактеризувати як найбільш релевантні вихідні положення щодо притягнення платника податків до юридичної відповідальності (спеціалізовані принципи податкового законодавства).

**I. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.** Невідворотність відповідальності як принцип, як вихідне положення податкового права є найбільш спеціалізованим в контексті комплексного інституту юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. Цей принцип отримує безпосереднє закріплення в пп. 4.1.3. п. 4.1. ст. 4 ПК України: «невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства» [87].

Зазначений принцип сформульовано максимально лаконічно. Він (принцип) конституює одне-єдине правило: порушник податкового законодавства повинен бути притягнутий до юридичної відповідальності. І така максима є зрозумілою, адже якщо порушник податкового законодавства може уникнути юридичної відповідальності, то це закономірно призведе до порушення правил податково-правової дисципліни. Відсутність відповідальності або ж мала ймовірність притягнення до такої відповідальності стимулює прояви правового нігілізму у суспільстві. Це все, своєю чергою, має безпосередній вплив на реалізацію податкової політики держави щодо належної акумуляції податків та зборів. Таким чином, доцільно говорити про пряму закономірність: неефективність механізмів притягнення до юридичної відповідальності = зменшення податкових надходжень до дохідної частини відповідних бюджетів.

Варто зауважити, що за своєю правовою природою невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства є своєрідним принципом-гаслом, адже він не передбачає якого-

небудь конкретного правила поведінки, а тільки закріплює певну правову ідею. І ця правова ідея властива юридичній відповідальності як правовому явищу загалом. Невідворотність відповідальності – ось що лежить в основі досліджуваного принципу-гасла. Це має своїм наслідком підвищену міру декларативності принципу податкового права, яка обумовлена тим, що даний принцип немає як такого самостійного регулятивного правила.

Разом із тим маємо зауважити, що принципи-гасла не можна назвати негативним явищем. Формування таких принципів є одним із підходів до закріплення вихідних положень права. Ідейна складова принципів права якраз і полягає у тому, щоб сформулювати вимогу найвищої міри імперативності, яка потім повинна отримувати свою конкретно-регламентаційну реалізацію в рамках інших положень права. Саме таким і є досліджуваний принцип податкового права, регламентаційні правила якого закріплюються в межах приписів не тільки податкового законодавства, але й іншого галузевого законодавства, зокрема кримінального законодавства та законодавства про адміністративну відповідальність.

Підсумовуючи вищезазначене, можна окреслити ознаки, притаманні принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, якими є:

- відноситься до прямо закріплених принципів податкового права;
- є найбільш спеціалізованим і прямо закріпленим принципом податкового законодавства, що стосується інституту юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства;
- є принципом-гаслом, що обумовлює його підвищено декларативну правову природу;
- характеризується лаконічністю формулювання;
- має безпосередній вплив на цілу низку галузей законодавства (не тільки на податкове законодавство, а й на кримінальне законодавство та законодавство про адміністративне правопорушення).

## **II. Презумпція правомірності рішень платника податків.**

ПК України з-поміж інших принципів, на яких ґрунтується вітчизняне податкове законодавство, у пп. 4.1.4 п. 4.1. ст. 4 прямо закріплює, що до них належить «презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» [87].

Є. М. Смичок слушно зауважує, що відповідне презумптивне положення водночас обмежує негативну дискрецію контролюючого органу та суттєво сприяє проявам розсуду з боку платника податків [120, с. 5].

Презумпція правомірності рішень платника податків визначає цілком зрозуміле правозастосовне правило: якщо існує ситуація правової невизначеності, якщо норми податкового права вступають у протиріччя, правильним є той алгоритм, який обирає платник податків. Фактично, презумпція правомірності рішень платника податків в найбільшій мірі актуалізується у тих випадках, коли існує колізійність нормативних приписів або ж наявні прогалини у нормативному регулюванні.

Варто зазначити, що презумпція правомірності рішень платника податків є своєрідною «позитивною дискримінацією» платника податків у сфері податкових відносин. Доцільно акцентувати увагу на тому, що позитивна дискримінація є новим витком еволюційного розвитку принципу рівності. Такого роду підхід обумовлюється тим, що позитивна дискримінація не є рівністю в «математично вивіреному» розумінні. Навпаки, це рівність, яка отримує свій вираз у юридичній нерівності. При цьому якісне або ж кількісне превалювання прав одних суб'єктів обумовлюється суб'єктивними або ж об'єктивними чинниками, негативний вплив яких повинно «згладити» право.

Такими чинниками в аспекті податкових відносин є фактична нерівність платника податків та контролюючого органу, адже платник податків є окремо взятим індивідом, тоді як контролюючий орган є елементом цілісної фіскальної адміністративно-владної вертикалі. За таких умов доволі закономірною є ситуація, коли платник податків, звернувшись до положень даного принципу, набуває більш виграшного становища порівняно з контролюючим органом.

Однак на практиці часто відбувається нехтування вихідним положеннями досліджуваного принципу, що обумовлює нівелювання його правозастосовної ефективності [68, с. 769–770].

### **1.3. Процедури притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.**

Процедурна складова відіграє важливу роль у забезпеченні послідовності розвитку суспільних відносин. Особливої актуальності процедурна складова набуває у регулюванні імперативних за своїм характером суспільних відносин. При цьому есенціальними, зведеними до абсолютної міри обов'язковості, є процедури притягнення до юридичної відповідальності. У загальному сенсі до таких процедур відносяться і процедури притягнення до юридичної відповідальності платника податків за порушення податкового законодавства.

Досліджуючи різні галузеві аспекти притягнення до юридичної відповідальності, А. О. Монаєнко відзначає, що наявність примусових заходів, спрямованих на виконання правової норми, є не тільки елементом правового регулювання відповідних суспільних відносин, а й умовою існування відповідної галузі права [74, с. 168]. Одним з видів примусу є юридична відповідальність. Притягнення до юридичної відповідальності здійснюється за наявності матеріальної підстави для притягнення особи до юридичної відповідальності та процедурної підстави – належної юридичної процедури.

На вагомості зазначених процедур наголошують і інші вчені-правники, зокрема, К. В. Николина, яка справедливо відзначає, що сама наявність регламентованої процедури спрямована на запобігання свавілля органів державної влади під час здійснення ними повноважень, на запобігання прийняттю та виконанню протиправних рішень, та на захист прав і свобод людини та громадянина, а також їх законних інтересів [80].

Матеріальні та процедурні відносини пов'язані складною системою онтологічних взаємодій. Матеріальні правовідносини обумовлюють виникнення процедурних відносин, при цьому матеріальні правовідносини можуть бути реалізовані тільки в рамках відповідної правової процедури [74, с. 169]. А. О. Монаєнко слушно наголошує, що реалізація матеріально-



правової норми не може відбутися раніше моменту виникнення процедурних відносин [74, с. 169].

Виникнення матеріальних відносин з порушення норм податкового законодавства обумовлюють можливість застосування санкції норми права, що передбачає склад фінансового, адміністративного чи кримінального правопорушення. Правозастосування відповідної норми права пов'язано зі здійсненням належної правової процедури та/або процесу притягнення особи до відповідальності.

Процедура притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства виражає формальну сторону діяльності органів державної влади, спрямовану на підтримання правопорядку в рамках ширших процедур збору грошових коштів до грошових фондів – бюджетів відповідного рівня.

Юридична процедура реалізації матеріально-правової норми часто поєднана із сукупністю юридичних фактів, дотримання яких є складним юридичним фактом в собі, та виражає одну з конститутивних ознак застосування матеріальної норми права.

Складна сукупність юридичних фактів, притаманна юридичній процедурі, обумовлює наявність тих чи інших можливостей, прав та обов'язків в учасника правовідносин, пов'язана зі здійсненням юридично значущих дій такими учасниками. Юридичні процедури повинні відповідати вимогам визначеності, послідовності та доступності.

Так, для виконання матеріального обов'язку притягнення порушника до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення потрібно реалізувати процедурні обов'язки: провести податкову перевірку, в якій зафіксувати інформацію, що свідчить про вчинення податкового правопорушення, належним чином оформити та надіслати (вручити) податкове повідомлення-рішення.

Податкове право належить до сфери публічного права і характеризується детальною регламентацією взаємодії органів державної влади з платниками податків та іншими учасниками податково-правових відносин. Діяльність контролюючих та правоохоронних органів під час притягнення особи до відповідальності здійснюється виключно з дотриманням принципу законності, тобто на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачений законами України та Конституцією України [46].

Притягнення до відповідальності належить до компетенції органів публічної влади, наділених спеціальними повноваженнями.

Поняття правової процедури пов'язано з усіма сферами права і має сукупність проявів, зокрема: процедури встановлення та регламентування суспільних відносин, процедури застосування норм права, до яких відноситься будь-яка реалізація правового припису.

У дослідженні ми виходимо з того, що процедура є широким за своїм змістом поняттям та включає: власне (адміністративні, позасудові) процедури та процес, що передбачає окрему нормативно врегульовану сферу суспільних відносин, обов'язковим учасником якої є суд.

Аналізуючи правову процедуру, К. В. Николина окреслює наступні ознаки, притаманні правовим процедурам: виникнення особливих процедурних правовідносин, спрямованих на реалізацію матеріального права чи обов'язку; власне процедурний характер; характеризуються цілісною послідовністю дій, спрямованих на досягнення конкретного результату; офіційний правовий характер; регламентація спеціальними нормами права; залежить від здійснення дій сторонами відповідного процесуального правовідношення, вольовий та інтелектуальний характер їх дій; визначає послідовність дій, здійснення яких є окремим юридичним фактом, що обумовлює настання правових наслідків в межах процедурного правовідношення, становить елемент складного юридичного факту, як умови для реалізації матеріальних правовідносин; є юридичною діяльністю [80].

На підставі зазначеного, ми надаємо наступну дефініцію поняттю «процедура»: офіційно регламентований процедурними нормами права порядок реалізації наявних в учасників суспільних відносин (матеріальних) прав та покладених на них обов'язків, що складають певну послідовність можливих до вчинення дій, структуровані за стадіями та направлені на досягнення відповідної мети, є підставою для настання матеріально-правових наслідків.

У процедурах притягнення до відповідальності за порушення норм права можна виділити такі стадії: 1) виявлення та фіксація правопорушення; 2) кваліфікація діяння; 3) притягнення до відповідальності; 4) факультативна адміністративна або процесуальна стадія оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності; 5) виконання рішення про притягнення особи до відповідальності.

Податкові процедури є загальними інтегральними категоріями, які включають процедури обліку, сплати, звітності, контролю та притягнення до відповідальності, включаючи процедури оскарження рішень контролюючих органів.

М. П. Кучерявенко виділяє охоронні податкові процедури, до таких процедур безпосередньо включаються процедури притягнення осіб до відповідальності за порушення норм права [56, с. 155].

Спірні податково-правові відносини характеризуються конфліктом інтересів сторін. З одного боку, інтерес платника податків направлений на максимізацію обсягу отримуваного доходу та зменшення грошового обсягу податкового зобов'язання. З іншого боку, інтерес держави, який реалізується в особі уповноважених на те органів державної влади, направлений на максимізацію податкових надходжень до бюджетів різного рівня, а, отже, зменшення обсягу доходів у платника податків, що найчастіше реалізується шляхом підвищення ставок податків, розширення кола об'єктів, що підлягають оподаткуванню.

Однак слід зазначити, що економічне зростання та зростання обсягу доходів у платника податків часто пов'язано зі збільшенням обсягу податкових надходжень, що все частіше приводить до застосування пом'якшених підходів у сфері оподаткування на противагу профіскальним. Введення більш ліберальних та стабільних правил оподаткування зумовлено потребою стимулювання розвитку бізнесу, його переходу до юрисдикцій з відповідними правовими режимами, а як наслідок – збільшення кола оподатковуваних суб'єктів.

Відповідно до ст. 111 ПК України за порушення норм податкового законодавства може наставати фінансова, адміністративна та/або кримінальна відповідальність [87].

Отже, як впливає із зазначеної статті, в межах процедур притягнення до відповідальності за порушення норм податкового зобов'язання можна виділити: процедуру притягнення до фінансової відповідальності, процедуру притягнення до адміністративної відповідальності, притягнення до кримінальної відповідальності в межах кримінального провадження.

У рамках дослідження в першу чергу зосереджуємо увагу на процедурах притягнення до фінансової відповідальності, оскільки кримінально-процесуальні відносини та відносини з процедур притягнення до адміністративної відповідальності є принципово іншими, особливими галузями правового регулювання, а процедури реалізації відповідальності за порушення норм податкового законодавства істотними особливостями в їх межах не відрізняються.

Насамперед розглянемо відносини, що виникають у зв'язку з притягнення осіб до фінансово-правової відповідальності за порушення норм податкового законодавства України.

Першим і найбільш суттєвим моментом, на який слід звернути увагу в рамках процедури притягнення особи до фінансової відповідальності, це відсутність обов'язкової процесуальної складової, тобто участі суду при

вирішенні спірних відносин. Притягнення особи до фінансової відповідальності реалізується поза процесуальною формою до моменту оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності [57, с. 167].

Керуючись положеннями п. 112.5 ст. 112 ПК України, особи, винні у скоєнні податкових правопорушень, притягаються до відповідальності на підставі податкового повідомлення-рішення [87]. Притягнення особи до фінансової відповідальності є результатом контрольної діяльності податкових органів.

Податкове повідомлення-рішення повинно містити посилання на акт проведення перевірки [87]. К. В. Смолів вказує, що саме акт, складений за результатами проведення перевірки, містить основну доказову інформацію, що є одночасно підставою для вручення податкового повідомлення-рішення та надалі може бути використано судом; саме акт проведення перевірки відображає стадію вирішення справи по суті, хоча при цьому не є безпосередньо складовою податкового повідомлення-рішення; акт податкової перевірки не є актом правозастосування і не створює прав та обов'язків для платника податків чи податкового агента, а отже, і не може бути оскаржений; виконує роль фіксації інформації [121, с. 215–216]. Однак слід відзначити, що оскарженню може підлягати наказ про проведення перевірки.

Саме це відображає особливості стадії податкового контролю: вона реалізується на всіх етапах податкового процесу і пронизує його наскрізно. Проте саме в рамках притягнення до фінансової відповідальності контрольна стадія є обов'язковою передумовою винесення контролюючим органом податкового повідомлення-рішення. Автор в процесі аналізу судової практики, а саме постанови Верховного Суду від 22.08.2018 р. у справі № 812/1283/17, звертає увагу, що проведення податкової перевірки є обов'язковою умовою та обумовлює компетенцію податкових органів на прийняття відповідного рішення [121, с. 216].

Так, зазначеним рішенням Верховного Суду вказано, що компетенція на винесення податкового повідомлення-рішення виникає за дотримання умови – проведення податкової перевірки, і не може виникнути лише внаслідок самого факту податкового правопорушення [92].

Податкове повідомлення-рішення є нормативно визначеною категорією, зміст якої закріплений в пп. 14.1.157 п. 14.1 ст. 14 ПК України, за яким можна виділити наступні його ознаки: письмова форма; видається контролюючим органом; констатує наявність податкового обов'язку (грошового чи звітного); та полягає в інформуванні платника податків про наявність такого зобов'язання. Таким чином, слід констатувати, що податкове повідомлення-рішення необов'язково означає, що воно стосується питання фінансової відповідальності особи [87].

Податкове повідомлення-рішення є актом індивідуальної дії. Відповідно до тлумачення Конституційного Суду України в рішенні від 23.06.1997 р. № 2-зп акт індивідуальної дії містить приписи (вимоги, зобов'язання), що звертаються до окремої особи та вичерпують власну дію після їх реалізації, діють одноразово [110].

К. В. Смолів вказує, що адміністративні акти, прийняті на виконання покладених на контролюючі органи зобов'язань, направлені переважно на узгодження та погашення податкових зобов'язань [121, с. 214].

Податкове повідомлення-рішення як підстава для притягнення особи до фінансової відповідальності повинно поєднувати змістовну складову та процедурну (дотримання порядку надсилання та/або вручення).

Змістовний елемент податкового повідомлення-рішення передбачає включення до нього інформації, зміст та обсяг якої визначається нормативно. Недотримання вимог цього положення може бути підставою для оскарження податкового повідомлення-рішення або є підставою стверджувати відсутність юридичного факту притягнення особи до відповідальності, залежно від обставин.

Перелік загальних змістовних вимог, що висуваються до податкового повідомлення-рішення, закріплюється в пп. 58.1.1 п. 58.1 ст. 58 ПК України та включає: суму грошового зобов'язання з розрахунком податкового зобов'язання та штрафних санкцій або зміст іншого податкового зобов'язання, що підлягає виконанню; підставу для здійснення відповідних дій з посиланням на приписи права; строки для виконання податкових зобов'язань; попередження про наслідки невиконання (несвоєчасного виконання) податкового повідомлення-рішення; граничні строки для його оскарження [87].

Окремим видом податкових повідомлень-рішень є рішення щодо притягнення особи до фінансової відповідальності, що відповідно до п.п. 58.1.1 п. 58.1 ст. 58 ПК України включає додатково: обґрунтовану підставу для притягнення особи до фінансової відповідальності з посиланням на обставини вчинення податкового правопорушення, виявлених в ході контрольної діяльності, та посиланням на нормативну підставу для притягнення особи до відповідальності; посилання на фактичні обставини, що встановлюються в акті проведення документальної перевірки платника податків; детальне обчислення (розрахунок) розміру штрафних санкцій, включаючи пеню; інформацію про наявність обставин, які впливають на обсяг фінансової відповідальності порушника: пом'якшують, обтяжують або звільняють неї [87].

К. В. Смолів слушно вказує, що податкове повідомлення-рішення не містить мотивувальної частини як обов'язкового елементу змісту (хоча і повинно містити посилання на акт проведення перевірки), що призводить до проблеми визначення обґрунтованості рішення, необхідності в межах судового провадження повторно перевіряти законність винесеного рішення контролюючим органом [121, с. 215].

Разом із тим справедливо відзначити, що обґрунтованість та вмотивованість актів індивідуальної дії, що приймаються в межах податкових

відносин, повинні бути перевірені в межах адміністративного провадження компетентним судом. Недотримання цих вимог призводить до того, що податкове повідомлення-рішення може бути скасовано відповідно до процедури судового оскарження.

Щодо формальної складової податкового повідомлення-рішення, то вона полягає у викладенні змісту на бланках та за формою, спеціально передбаченими законодавством. Зокрема, порядок заповнення податкового повідомлення-рішення визначається наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 28.12.2015 р. № 1204 [106].

До окремих правил надсилання податкових повідомлень-рішень відносяться такі: окреме надсилання за кожним податком/збором; надсилання окремих податкових повідомлень-рішень у випадках, прямо передбачених законом; відображення податкового повідомлення-рішення у відповідному реєстрі; складання їх у письмовій формі; накладення підпису та за необхідності печатки; відображення в електронному кабінеті платника.

Процедура надсилання податкового повідомлення-рішення умовно поділяється на електронну і фізичну.

Так, у разі, якщо платник податку надіслав заяву про здійснення ним спілкування засобами електронного зв'язку та в інших випадках, спеціально встановлених законом, податкове повідомлення-рішення надсилається в електронний кабінет платника та копіюється на електронну пошту.

В інших випадках податкове повідомлення-рішення повинно надсилатися рекомендованим листом з обов'язковим повідомленням про вручення такого податкового повідомлення-рішення на податкову адресу платника податків, або за наявності такої можливості – вручається особисто платнику податків чи його представнику [87]. Керуючись змістом ст. 42 ПК України, здійснення електронного спілкування, за винятком випадків,



прямо передбачених законом, є саме правом платника податків і може здійснюватися без обмежень [87]. Утім, електронне спілкування платника податків з контролюючим органом не передбачає автоматичного виникнення такого права у контролюючого органу. Саме платник податків виражає волю та надає право вести спілкування контролюючому органу електронно, шляхом надсилання відповідної заяви, за винятком передбачених законом випадків.

Слід звернути увагу, що в практиці вимога про особисте або поштове вручення платнику податків податкових повідомлень-рішень часто не дотримується, а податкове повідомлення-рішення надсилається на адресу електронного кабінету платника, хоча відповідної заяви від платника податків не надходило. У таких випадках податкове повідомлення-рішення слід вважати таким, що не було вручено в межах належної правової процедури.

Вирішення спірних відносин у сфері оподаткування мають характерний поділ на дві процедури: адміністративного та судового оскарження податкових повідомлень-рішень. Податкове повідомлення-рішення може бути оскаржене в межах адміністративного провадження, судового провадження незалежно від факту адміністративного оскарження або після процедури адміністративного оскарження.

Відповідно до пп. 14.1.7 п. 14.1 ст. 14 ПК України оскарження рішень контролюючого органу передбачає оскарження податкових повідомлень-рішень чи інших рішень контролюючого органу в межах адміністративного та/або судового оскарження в порядку і строки, встановлені ПК України [87].

Процедура адміністративного оскарження рішень, винесених контролюючим органом, передбачає право платника податків звернутися до контролюючого органу вищого рівня. В такому випадку обов'язок з доведення правомірності рішення покладається саме на контролюючий орган, хоча практика показує, що контролюючі органи підтримують рішення, прийняті органами нижчого рівня. Це можна пояснити конфліктом інтересів, адже головною метою контролюючих органів будь-якого рівня є формування

дохідної частини бюджетів відповідних рівнів, та виробленою практикою вирішення питань, що постають в процесі діяльності податкових органів.

У такому випадку адміністративне оскарження застосовується для того, щоб: 1) податкове зобов'язання вважалось неузгодженим протягом часу адміністративного оскарження, а податковий борг не виникав; 2) зупинити виконання зобов'язань, визначених податковим повідомленням-рішенням; 3) з розрахунку платника податків, що рішення не буде прийняте у встановлений законом строк, і скарга буде вважатися задоволеною; 4) для підготовки до судового оскарження податкового повідомлення-рішення.

З огляду на це переважно застосовується процедура судового оскарження в межах адміністративного провадження (процесу). Тоді, у разі застосування процедур адміністративного оскарження, таке оскарження вважається досудовою формою врегулювання спору. При цьому при судовому оскарженні податкового повідомлення-рішення сума податкового зобов'язання вважається неузгодженою.

Особливими та істотними ознаками адміністративного процесу є особливості реалізації принципу змагальності сторін: так, суд повинен повно та всебічно дослідити докази та обставини справи, включаючи за необхідності вчинення дій, спрямованих на виявлення та витребування доказів з власної ініціативи, відповідно до ст. 9 КАС України [40].

Відзначаємо, що обов'язок доказувати правомірність рішення покладається на контролюючі органи лише в рамках судового оскарження його рішень. Відповідно до ч. 2 ст. 77 КАС України саме контролюючий орган буде зобов'язаний довести правомірність винесення рішення про притягнення особи до відповідальності за порушення норм податкового законодавства, що не реалізується в рамках процедур адміністративного оскарження. У межах адміністративних процедур, хоча і покладається обов'язок мотивувати винесене рішення, проте контролюючих орган фактично залишається упередженим при вирішенні відповідних спірних правовідносин.

У рамках будь-якої з процедур істотним є питання також дотримання строків на оскарження рішень контролюючих органів. Так, в рамках судової практики було вироблено власну доктрину та підходи до визначення строку на оскарження рішень контролюючих органів – доктрину спеціальних податкових строків.

У постанові Верховного Суду від 11.10.2019 р. по справі № 640/20468/18 висловлено позицію на підставі п. 56.18 ст. 58 ПК України, якщо рішення не пов'язані з нарахуванням суми грошових зобов'язань платника податків:

1) за умови застосування процедури адміністративного оскарження, встановлюється строк у три місяці для звернення до суду у випадку прийняття рішення за результатами адміністративного оскарження,

2) шестимісячний строк для оскарження рішень контролюючого органу, якщо рішення за результатами адміністративного оскарження не приймалось чи таке рішення не було вручено у встановлені законом строки.

3) строк в 1095 (2555) днів встановлюється, якщо не було застосовано процедуру адміністративного оскарження рішень контролюючого органу [96].

У постанові від 03.04.2020 р. по справі № 2540/2576/18 Верховний Суд висловив підтримку наведеної позиції, констатував принцип спеціальних податкових строків [98]. У випадку, якщо рішення контролюючого органу не пов'язані з нарахуванням грошових зобов'язань платника податків, встановлюється строк на оскарження в 1095 (2555) днів [98].

У постанові від 26.11.2020 р. по справі № 500/2486/19 Верховний Суд дійшов висновку, що слід застосовувати норму п. 56.19 ст. 56 ПК України, який встановлює місячний строк для оскарження [100].

Ми вважаємо за доцільне закріпити ці положення у КАС України в межах окремої статті, де чітко розмежувати, в який строк та у яких випадках може бути здійснено право на судове оскарження рішень контролюючого органу.

Таким чином, можливо виділити наступні складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства: виявлення факту вчинення податкового правопорушення; фіксація факту податкового правопорушення в межах проведення податкової перевірки; формування, надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення; факультативні стадії адміністративного або судового оскарження; виконання рішення про притягнення особи до податкової відповідальності.

Процедуру притягнення до фінансової відповідальності можна визначати, як регламентований порядок, тобто структурований в межах стадій права та обов'язки контролюючого органу та платника податків, спрямований на притягнення особи, винної у вчиненні податкового правопорушення, до фінансової відповідальності, дотримання якого є обов'язковою умовою для настання відповідальності.

При цьому притягнення особи до фінансової відповідальності може потребувати додаткового звернення до суду з боку контролюючого органу. Право на звернення до суду в межах спеціальної процедури надається контролюючому органу в окремих випадках, передбачених КАС України, і може являти собою стадію виконання рішення про притягнення до адміністративної відповідальності. Прикладом цього є стягнення податкового боргу після узгодження податкового зобов'язання внаслідок невдалого оскарження в адміністративному та/або судовому провадженні та несплати узгодженого зобов'язання у встановлений законом строк.

Особливістю процедури звернення контролюючих органів до суду є наявність дискреції у виборі правил звернення до суду. Керуючись тлумаченням Верховного Суду, викладеним у постанові від 26.06.2020 р. по справі № 280/2993/19, контролюючий орган має право самостійно обрати звертатися в загальному чи спеціальному порядку до адміністративного суду відповідно до ст. 283 КАС України [40; 99].

Торкаючись питання процедур притягнення до адміністративної відповідальності за порушення правових приписів, що містяться в податковому законодавстві, слід відзначити, що вони вчиняються в межах судового провадження з розгляду справ про адміністративні правопорушення місцевими судами відповідно до положень ст. 221 КУпАП [41]. К

КУпАП передбачено спеціальний порядок розгляду справ про адміністративні правопорушення [41].

Ключовими особливостями кримінально-правових процедур притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства є особливості, пов'язані з самим фактом порушення. Так, підставою для відкриття кримінального провадження часто виступає податкова інформація, зібрана в межах контрольних заходів. Слід зауважити, що для можливості стверджувати про наявність такого правопорушення, як ухилення від сплати податків, необхідно встановлювати обсяг податкового зобов'язання.

Таким чином, процедури притягнення до фінансової відповідальності можуть обумовлювати виникнення кримінально-процесуальних правовідносин [69, с. 332–338].

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

За результатами опрацювання першого розділу дисертаційної роботи було сформовано наступні висновки:

1. Встановлено, що існують два основні механізми забезпечення дотримання вимог законодавства – заохочення та примус. Однією із механік реалізації примусу є притягнення порушника відповідного законодавства до юридичної відповідальності. Наголошено, щоб стримуючий ефект примусу був максимальним, притягнення до відповідальності порушника податкового законодавства повинно бути невідворотним. Невідворотність відповідальності є дієвим спонукальним чинником дотримання вимог чинного законодавства, зокрема, у державах, які як правові перебувають на етапі активного становлення, де принцип верховенства права тільки починає запроваджуватися і утверджуватися. У податково-правовому регулюванні малоімовірним є забезпечення неухильного дотримання законодавчих приписів, без конкретного санаційного механізму. У зв'язку із цим при конструюванні податково-правових норм, що визначають правила притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності, слід прагнути досконалості у застосуванні юридичної техніки, чіткого та однозначного трактування змісту того чи іншого нормативного положення, щоб виключити наявність будь-яких прогалин, які б створювали навіть найменші лазівки для уникнення платником податків відповідальності за ті чи інші правопорушення.

2. Констатовано, що поняття «податкова відповідальність» як специфічного різновиду юридичної відповідальності не існує. Натомість вживається доволі комплексна та об'ємна терміносполука «відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Зі змісту означеного поняття випливає, що контролюючі органи наділені повноваженнями притягати порушників до відповідальності за: а) вчинення

власне податкових правопорушень; б) вчинення порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

3. Аргументовано, що «паралельне» притягнення платника податків до фінансової відповідальності та особу, відповідальну за ведення бухгалтерського обліку такого платника податків, є рудиментарним та часто позбавленим об'єктивної процедурної логіки. Такий підхід обґрунтовується наступними аргументами: а) відсутність належного рівня спеціалізації місцевих судів загальної юрисдикції для вирішення відповідної категорії спорів, а отже, поверхневність формулювань судової практики та/або підходів до розгляду даної категорії справ; б) неспівмірність штрафу, за положенням ст. 164<sup>2</sup> КУпАП, «зацікавленості» особи, яку притягають до юридичної відповідальності, у послідовному вирішенні такого спору за правилами КУпАП. Адже особі, що притягається до адміністративної відповідальності, простіше сплатити суму штрафу, аніж брати участь у судових провадженнях задля послідовного та комплексного з'ясування всіх обставин у справі. Це, своєю чергою, призводить до порушення вимог засадничих принципів судочинства та сприяє появі суперечливої правозастосовної практики; в) формування преюдицій, які часто не відповідають об'єктивному стану справ і можуть ускладнити подальше вирішення податкового спору в рамках проваджень за правилами адміністративного судочинства; г) додаткове навантаження на судову систему, адже для місцевих судів загальної юрисдикції відповідна категорія спорів не властива і їм доводиться переорієнтовувати значний ресурс на вирішення категорії спорів, які потребують фахової спеціалізації. Таким чином, «паралельні» провадження не завжди є об'єктивно обґрунтованими, тож, як вбачається, в кожному випадку потрібно аналізувати доцільність таких проваджень.

4. Розгляд поняття принципів права з позицій юснатуралізму і юридичного позитивізму дає можливість їх поглибленого осягнення.

Наголошено на тому, що цікавим також вбачається аспект, як визначення місця та ролі принципів права у правозастосовній практиці крізь призму природно-правового підходу і позитивістського підходу. В даному разі мова йде, насамперед, про визначення співвідношення регламентаційного потенціалу принципів права та норм права. Так, з точки зору юснатуралізму, принципи права мають превалююче значення над звичайними нормами права, що обумовлюється їх аксіологічним потенціалом та універсальністю вимог. Що стосується жорсткого позитивістського підходу, то згідно з ним норми-принципи тотожні за своєю юридичною силою звичайним нормам права. Пріоритетність норм-принципів може обумовлюватися виключно прямою вказівкою про це в законі.

5. Встановлено, що галузеві принципи, в окремих випадках, можуть характеризуватися більшою мірою конкретизації, що, однак, не нівелює їхній наскрізний, системоупорядковувачий регулятивний вплив. Наприклад, презумпція правомірності рішень платника податків має конкретизований зміст. При цьому її вимоги мають системний характер, що неодноразово відмічалось в судовій практиці. Більше того, системність та упорядкувальний вплив такого конкретизованого вихідного положення, як презумпція правомірності рішень платника податків, неозброєним оком видно крізь призму нормативної структури положень податкового законодавства.

6. Визначено співвідношення таких понять, як «принципи податкового права» та «принципи податкового законодавства». На наше переконання, принципами податкового права можна вважати як прямо закріплені, так і не прямо (опосередковано) закріплені вихідні положення відповідної галузі права. Більше того, принципи податкового права можна виявити не тільки у нормативних джерелах, але й правовій доктрині та судовій практиці. Що ж стосується принципів податкового законодавства, то це поняття є більш вузьким. Під принципами податкового законодавства доцільно розуміти вихідні положення податкового права, які отримали своє безпосереднє



закріплення у положеннях саме ст. 4 ПК України. Таким чином, можна коротко резюмувати, що термін «принципи податкового права» є ширшим за своїм змістом від поняття «принципи податкового законодавства», а відповідно, вони співвідносяться як ціле та його частина.

7. Аргументовано позицію, згідно з якою поняття «правова процедура» пов'язано з усіма сферами права і має сукупність проявів, зокрема: процедури встановлення та регламентування суспільних відносин; процедури застосування норм права, до яких відноситься будь-яка реалізація правового припису. У дослідженні ми виходимо з того, що поняття «процедура» є широким за своїм змістом поняттям та включає: власне процедури (адміністративні, позасудові)

та процес, що передбачає окрему нормативно врегульовану сферу суспільних відносин, обов'язковим учасником якої є суд.

8. Визначено зміст поняття «процедура» та окреслено узагальнені процедурні стадії притягнення до відповідальності за порушення норм права. Так, під поняттям «процедура» потрібно розуміти офіційно регламентований процедурними нормами права порядок реалізації наявних в учасників суспільних відносин (матеріальних) прав та покладених на них обов'язків, що складають певну послідовність можливих до вчинення дій, які структуровані за стадіями та направлені на досягнення відповідної мети і є підставою для настання матеріально-правових наслідків. У процедурах притягнення до відповідальності за порушення норм права виділено декілька стадій: 1) виявлення та фіксація правопорушення; 2) кваліфікація діяння; 3) притягнення до відповідальності; 4) факультативна адміністративна або процесуальна стадія оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності; 5) виконання рішення про притягнення особи до відповідальності.

9. Констатовано, що податкове повідомлення-рішення як підстава для притягнення особи до фінансової відповідальності повинно поєднувати

змістовну складову та процедурну (дотримання порядку надсилання та/або вручення). Змістовний елемент податкового повідомлення рішення передбачає включення до нього інформації, зміст та обсяг якої визначається нормативно. Недотримання зазначених вимог може бути підставою для оскарження податкового повідомлення-рішення або є підставою стверджувати відсутність юридичного факту притягнення особи до відповідальності, залежно від обставин. Щодо формальної складової податкового повідомлення-рішення, то вона полягає у викладенні змісту на бланках та за формою, спеціально передбаченими законодавством, та направлення таких податкових повідомлень-рішень у порядку, передбаченому законодавством.

## РОЗДІЛ 2

### ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ ЯК ПІДСТАВА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

#### 2.1. Поняття та ознаки податкового правопорушення

На сьогодні питання «Поняття та ознаки податкового правопорушення» є досить актуальним, однак правова природа податкових правопорушень характеризується недостатнім рівнем вивчення та пізнання, що обумовлює собою недоліки у правовому визначенні такого важливого інституту у податковому праві як інституту податкової відповідальності.

Концепція податкового права є досить новою, адже отримала відповідне закріплення тільки у 2010 році у ПК України, що свідчить про те, що існуючі підходи вчених щодо змісту та сутності поняття «податкове правопорушення», а також його складових частин дають нам право стверджувати, що на сьогодні серед науковців немає чітковизначеної та загально визнаної моделі поняття податкового правопорушення. Актуальність цього дослідження підсилюється у першу чергу тим, що законодавцями постійно обговорюються різноманітні проекти законів щодо внесення змін до ПК України стосовно даної тематики. Необхідно зауважити, що тривалий час в податковому законодавстві України взагалі був відсутній інститут вини, і лише у 2021 році вина була включена як елемент до визначення податкового правопорушення, що безумовно стало рушійною силою розвитку самої концепції податкового правопорушення [67, с. 455].

Питання податкових правопорушень були предметом наукових досліджень таких відомих представників податкового права, як Л. К. Воронова, Р. А. Гаврилюк, Д. О. Гетманцев, Е. С. Дмитренко, М. П. Кучерявенко, В. К. Колпаков, Н. Ю. Онищук, Р. В. Макарчук, Я. С. Толкачов та ін.

Як під треміном «правопорушення», так і під терміном «делікт», прийнято розуміти певну незаконну дію, проступок чи злочин, тому ці поняття часто ототожнюють. Як вважає Г. П. Гончар, термін «делікт» походить з римського права, що є беззаперечним фактом. У Римі делікти можна було поділити на наступні види: образа особистості, крадіжка, незаконне знищення або завдання шкоди чужому майну. Також вони могли поділятися на такі типи як приватні делікти (*privatum delictum*), та квазіделікти, тобто будь-які інші порушення, що не належали до приватних (*quasidelictum*). У першу чергу під деліктом слід розуміти порушення, яке тягне за собою певну відповідальність саме тієї особи, яка його допустила. Делікт – це незаконна дія, проступок, злочин. Науковець підкреслює, що у юридичній літературі термін делікт розглядається передусім крізь призму правопорушення, а тому, варто розглянути цю правову категорію. Правопорушення – це суспільне небезпечне або шкідливо неправомірне (протиправне) винне діяння (дія або бездіяльність) деліктоздатної особи, що спричиняє настання юридичної відповідальності [16; 67, с. 455-456].

Як зазначає С. Ю. Дьоміна, правопорушення поділяють на цивільні, адміністративні, кримінальні тощо. Під суспільними відносинами, які зароджуються під час здійснення державними податковими органами своєї діяльності, необхідно розуміти правовідносини, що виникають, розвиваються, змінюються та припиняють своє існування у сфері справляння визначених законом податків і зборів [27].

Станом на сьогодні, про що слушно зауважує М. К. Смакограй, у податковій науковій доктрині, невизначеним залишається питання стосовно видів відповідальності суб'єктів податкового права за вчинення податкових правопорушень, а саме адміністративна чи податкова. Законодавець закономірно «розмежував» цю відповідальність, адже виокремлена кількість податкових правопорушень закріплена в ПК України, а саме в ст. ст. 117–128. Водночас глава 12 КУпАП містить норми щодо низки податкових

правопорушень, за які настає адміністративна відповідальність. Отже, закріплення податкових правопорушень у ПК України, а не в КУпАП закономірно викликало низку дискусій не лише в науці податкового права, а й адміністративного [118, с. 43].

Залишається незрозумілим та невизначеним роль та місце відповідальності за податкові правопорушення, що закріплені в ПК України. Як вбачається, в даному разі неправильним буде, з юридичної точки зору, вести мову, що настає адміністративна відповідальність за правопорушення, які визначені ПК України.

Слід погодитися з думкою Л. В. Міщенко, що податкове правопорушення характеризується низкою особливостей, які не дають підстав для віднесення його до різновиду фінансових правопорушень. Податкові правопорушення мають як фінансовий, так і юридичний характер. Основою (підставами) застосування податкової відповідальності є: норми, тобто нормативна правова система поведінки, яка регулює податкові зобов'язання; факти, тобто поведінка конкретних суб'єктів, які порушують правові положення, захищена заходами відповідальності; реакція національного компетентного органу на конкретні податкові порушення у вигляді акту, який накладає конкретне покарання [73, с. 204].

Суспільна небезпека фіскальних правопорушень виявляється в порушенні публічно-правового обов'язку всіх громадян сплачувати встановлені законом податки і збори. Цей обов'язок втілює в собі інтереси всіх членів суспільства, закріплені в нормах податкового права. Така позиція обґрунтовується тим, що справляння податків є основною ланкою в системі мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання державних коштів, тому недостатні надходження до бюджету призведуть до неефективного виконання чи невиконання державою власних функцій, що додатково впливає на національну безпеку в цілому.

А. С. Літвінцева, розглядаючи порушення податкового законодавства, виокремлює наступні його ознаки, а саме: а) протиправне винне діяння (бездіяльність), яким б) не виконуються або неналежним чином виконуються обов'язки, а також в) порушуються права та законні інтереси учасників податкових правовідносин і г) за що передбачена юридична відповідальність [60, с. 151].

М. П. Кучерявенко надає лаконічне і при цьому змістовне по суті визначення податкового правопорушення, трактуючи його як протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням чи неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність [88, с. 118]. Н. Ю. Онищук дещо знівельовує особливості цього поняття як категорії податкового права, вважаючи, що податкове правопорушення – це діяння, тобто «вольовий акт людини чи організації в умовах конкретної обстановки, спрямований на досягнення певного негативного результату та вказує, що податкове правопорушення є прямим умисним або неумисним порушенням податкового закону» [82, с. 193].

Легальна дефініція поняття «податкове правопорушення» закріплена в ст. 109.1 ПК України, де закріплено, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи [87]. На думку М. І. Трипольської, це визначення не позбавлене недоліків і потребує значних удосконалень. Визначення поняття будь-якого явища має ґрунтуватися на вивченні притаманних йому ознак. Визначення податкових правопорушень у ПК України містить усі притаманні йому істотні ознаки, тому його розгляд має велике значення для розробки наукового та уточнюючого законодавчого

визначення податкових правопорушень. Автор слушно зазначає, що податкове правопорушення має перш за все загальні ознаки, властиві будь-якому виду злочину, а саме те, що він є протиправним діянням, небезпечним для суспільних відносин [126].

Тому, можна стверджувати, що станом на сьогодні в теперішніх реаліях відсутня єдність поглядів щодо того, чи наділені рисою суспільної небезпечності порушення, що не містять ознак складу злочину. Аналізуючи визначення, що наведене у ч. 1 ст. 109 ПК України, не можна зробити кінцевий висновок про те, чи є воно суспільно небезпечним та/або шкідливим, тому безпосередньо це стосується й податкового правопорушення. Деякі автори вважають, що суспільна небезпечність є ознакою всіх правопорушень. Одні підкреслюють, що суспільна небезпека притаманна лише злочинам та адміністративним правопорушенням, а інші правопорушення (цивільно-правові, дисциплінарні тощо) мають лише суспільну шкідливість. Інші ж автори вважають, що суспільна небезпечність властива лише злочинам. Лише розкривши зміст і сутність кожного явища, можна буде встановити зв'язок між суспільною небезпекою та злочинною шкідливістю, а також можливість віднесення їх до ознак податкового правопорушення. Соціальна небезпечність – це, по суті, загрози, які мають негативні наслідки для суспільства. Соціальна шкода відноситься до характеристик поведінки, яка спричиняє матеріальні чи нематеріальні негативні наслідки для суспільства. [59, с. 124].

А. Й. Іванський вважає, що податкові порушення неминуче завдають соціальної шкоди, тобто є суспільно шкідливим, а отже, мають відповідні негативні наслідки. [32, с. 159].

А. О. Штанько під соціальною шкодою розуміє шкоду, заподіяну або може бути заподіяну злочином проти особи, держави, суспільства, іншими наслідками, які вимірюються кількісно чи якісно і виражаються у майновому, немайновому чи інші форми шкоди, внаслідок яких порушуються нормальні взаємовідносини між державою та суспільством. У результаті суспільна

загроза податкового порушення проявляється в порушенні особистих прав і юридичних обов'язків або у перешкоджанні їх здійсненню, а також у здатності погрожувати заподіянням суспільної шкоди або заподіяти ці суспільні шкідливі наслідки на об'єктах фінансово-правового захисту (податково-правового) [137, с. 89].

Визначальною рисою, яка характеризує податкове правопорушення, є протиправність. У першу чергу слід відмітити, що ця ознака є загальною для всіх видів правопорушень, адже діяння можна вважати правопорушенням, якщо воно порушує норми права. Відповідно до ч. 1 ст. 109 ПК України, під податковим правопорушенням слід розуміти діяння, яке порушує вимоги податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на фіскальні та інші контролюючі органи. Д. О. Гетманцев вважає, що все це можна об'єднати поняттям «податкове законодавство». Не будь-яка поведінка, яка може мати місце чи завдати суспільної шкоди у сфері захисту податкової дисципліни, може вважатися податковим правопорушенням [14, с. 425].

Ще однією ознакою податкового правопорушення є його зовнішній прояв, тобто у формі діяння (дії чи бездіяльності). На думку А. О. Штанько, це діяння є активною формою податкового правопорушення, що проявляється у вчиненні діянь, яких згідно з чинним податковим законодавством слід уникати. Про бездіяльність можна говорити, коли правопорушник зобов'язаний вчинити певні дії, але він їх не виконує. В окремих випадках одне й те саме податкове правопорушення може бути вчинене як у формі дії, так і у формі бездіяльності [136, с. 16].

Останньою, але не менш важливою ознакою податкового порушення є караність. Як зазначає О. Баранова, зазвичай у юриспруденції діяння може бути визнане правопорушенням лише в тому випадку, якщо законодавством передбачено юридичну відповідальність за це діяння. Без відповідальності визначення злочинної поведінки втрачає будь-який сенс і стає простою



констатацією факту. Що стосується податкових правопорушень, то характерним є те, що для віднесення суспільно шкідливої, протиправної та караної поведінки до податкових правопорушень у податковому законодавстві мають бути передбачені застосовувані заходи фінансово-правової відповідальності за їх здійснення. Відповідно до ч. 2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Отже, діяння, які підпадають під ознаки складу податкового правопорушення, є караними [4].

Проаналізувавши Трипольська М.І., прийшла до наступних ознак податкових правопорушень:

податкове правопорушення є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, оскільки за своєю фінансово-правовою природою є фінансовим злочином;

податкові правопорушення характеризуються соціальною шкідливістю, що виявляється в порушенні суб'єктивних прав і юридичних обов'язків або перешкоджанні їх виконанню, а також включають загрозу заподіяння суспільно шкідливих наслідків або можливість заподіяння цих суспільно шкідливих наслідків суб'єкту. Фінансово-правовий (податкове право) захист;

податковим правопорушенням може вважатися не будь-яка поведінка, яка може мати місце або спричинити шкідливі наслідки для суспільства у сфері захисту податкової дисципліни, а лише поведінка, яка порушує норми податкового законодавства, що передбачають податкові обов'язки;

податковим правопорушенням слід визнавати лише винну поведінку, однак, враховуючи невизначеність щодо обов'язковості вини в сучасному податковому законодавстві, це питання потребує детального наукового дослідження з метою розробки моделі вини, придатної для її подальшого розвитку консолідації податкового законодавства;

податкові правопорушення завжди мають зовнішній прояв і вчиняються у формі поведінки (дії чи бездіяльності);

Враховуючи всі зазначені вище ознаки податкового правопорушення, автором розроблено наступне визначення податкового правопорушення. Податкове правопорушення – це суспільно шкідлива, протиправна та злочинна поведінка (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за яку податковим законодавством передбачено застосування заходів господарсько-правової відповідальності [126].

М.П. Кучерявенко справедливо зазначає, що існує декілька варіантів класифікації фіскальних правопорушень. За словами вченого, залежно від теми злочини можуть включати:

- 1) вчинені платниками податків (наприклад, ухилення від сплати податків);
- 2) здійснені податковими агентами або банками;
- 3) вчинені іншими учасниками правовідносин та податкових відносин (наприклад, свідками, перекладачами, експертами, спеціалістами).

Залежно від об'єкта правопорушення буває майновим і немайновим. Майнові правопорушення призводять до несплати податків до бюджету. Наприклад, немайнові злочини – це різні процесуальні порушення, такі як порушення встановлених строків.

Залежно від ступеня суспільної небезпеки склад злочину може бути основним (простим) і кваліфікованим. Основний склад стосується вчинення будь-якого конкретного злочинного діяння і не передбачає додаткових ознак. Кваліфікуючі склади повинні містити додаткові ознаки, що відображають суспільну небезпеку злочинної поведінки.

Правопорушення можуть поділятися на матеріальні і формальні.

Залежно від форми вчинення правопорушення можуть бути:

- 1) спричинені незаконною діяльністю;
- 2) спричинені протиправною бездіяльністю;
- 3) в результаті як дій, так і бездіяльності [88, с. 115–116].

Оскільки податкові правопорушення є різновидом фінансових правопорушень, то їх склад розглянуто у співвідношенні із загальними ознакам фінансового правопорушення. Дослідження суспільних відносин, які виникають під час застосування уповноваженими органами державної влади заходів податково-правового примусу, дає змогу Л. В. Міщенко виділити такі заходи цього примусу: заходи запобіжного впливу; запобіжні, правопоновлювальні заходи; заходи юридичної відповідальності [73, с. 205].

Автор наявність у юридичній літературі думки про виключно каральний характер фінансової санкції вважає помилкою. Законодавство також не містить визначення «фінансова санкція» і нечітко надає тлумачення видів фінансової відповідальності за порушення у сфері оподаткування. Так, відповідно до п. 2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність за порушення в сфері оподаткування застосовується у виді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Аналіз чинного податкового законодавства та юридичних праць дозволяє стверджувати, що фінансові санкції, крім каральної функції, виконують правопоновлювальну, оскільки складається, крім штрафів, із суми недоданого платежу (недоїмки) або із суми, перерахованої відповідно до закону платежу. Отже, податкова відповідальність – це система заходів примусу, спрямованих на стягнення податкових платежів, які здійснюються посадовими особами податкової служби та їх учасниками з метою примусу суб'єктів до сплати податків у визначеному процесуальному порядку, і пов'язані з покаранням порушників та попередженням негативних наслідків у сфері оподаткування.

Буквальний аналіз дозволяє автору виділити наступні ознаки податкового правопорушення: 1) саме діяння; 2) протиправний характер; 3) спеціальний суб'єкт; 4) протиправні наслідки діяння; 5) наявність відповідальності за вчинене. [73, с. 205].

Д. О. Гетманцев, Р. В. Макарчук та Ю. С. Толкачов у спільній монографії дійшли висновку, що в правовій доктрині податкового права існують різні

способи кваліфікації правопорушень. Особливе значення для кваліфікації має класифікація правопорушень на основні, кваліфіковані та привілейовані. Кваліфікований склад правопорушення передбачає відповідальність за прояви більш небезпечної поведінки, зазначені в основних ознаках: повторне вчинення діяння, наявність певних кваліфікуючих ознак, змова з іншими особами тощо. Привілейований склад, вказує на обставини, які у свою чергу призводять до того, що правопорушення має менший ступінь суспільної шкоди, ніж основний склад. Склад податкового правопорушення – це перелічені в законі формальні умови, при порушенні яких діяння учасника податкових правовідносин визнається порушенням, що карається [14, с. 237].

Вважаємо висновок Н. Ю. Онищук ключовим у питанні визначення складу податкового правопорушення. Автор підкреслює, що ст. 109.1 ПК України є загальною конструкцією, яка визначає основні ознаки податкового правопорушення. Склади податкових правопорушень чітко визначені та містяться у ст. ст. 117–128 ПК України [82, с. 193].

На думку Е. С. Дмитренко, під складом фіскального правопорушення слід розуміти сукупність ознак, визначених у правових нормах відповідних статей ПК України, які визначають суспільну небезпеку, вину та протиправність діяння, що тягнуть за собою застосування відповідних санкцій, та розмежовують це діяння від інших видів деліктів (правопорушень). Будучи правовою категорією, склад розкриває суспільно-правове значення діяння, можливе застосування заходів адміністративної відповідальності. До складу делікту входять ознаки, що характеризують зовнішній акт поведінки особи, його спрямованість і наслідки, а також ознаки, що характеризують самого винного та його психічне ставлення до вчиненого [26, с. 35].

Відповідно ознаки податкових правопорушень було згруповано в чотири групи (елементи). У податково-правовій доктрині широко визнано науковий підхід, згідно з яким склад податкового правопорушення складається з об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта та суб'єктивної сторони.

Така конструкція є класичною для кримінальних злочинів та адміністративних проступків. Об'єктом правопорушення є суспільні відносини, на які спрямоване діяння і яким завдано шкоди. У сфері податкового регулювання такими є відносини, що встановлюють спосіб виконання податкового обов'язку в широкому розумінні. Фактично об'єктом правопорушення є фінансові інтереси держави, до яких відноситься процес створення централізованих грошових фондів за рахунок податків і зборів [27].

Як зазначає А. С. Літвінцева, об'єктивна сторона правопорушення вказує на його зовнішнє вираження, включає ті елементи протиправної поведінки, які характеризують його як певне діяння зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. За своєю природою об'єктивна сторона правопорушення є зовнішнім актом поведінки людини, що має просторово-часові ознаки. Об'єктивна сторона правопорушення створюється сукупністю обов'язкових ознак (дії, наслідки та причинний зв'язок) і факультативних ознак (час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення), зазначених у законі. Додаткові ознаки набувають юридичного значення лише тоді, коли на них прямо вказано у нормі права [60, с. 152].

Даючи визначення фіскального правопорушення, український законодавець зазначив, що він може бути вчинений як шляхом дії, так і бездіяльності. Відповідно до ст. 109 ПК України, фінансовим правопорушенням є протиправна діяльність (дія чи бездіяльність). Дія означає активну форму поведінки, бездіяльність – навпаки, пасивну. Відповідальність за бездіяльність можлива лише тоді, коли на суб'єкта покладено обов'язок діяти певним чином у конкретній ситуації. Об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень включає як діяння, так і пасивність. Так, відповідно до ст. 117 ПК кодексу України порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби може бути вчинене як шляхом бездіяльності – неподання у строки та у випадках, встановлених Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у

відповідному органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних; неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін; так і шляхом дії – подання з помилками чи у неповному обсязі. Так само ст. 120 ПК України передбачено відповідальність за неподання та несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків) [87].

Суб'єкти податкових правопорушень у ПК України (ст. 110) визначені як платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які несуть відповідальність у разі порушення законодавства про оподаткування та інших законодавчих актів [87]. Тобто, законодавство у ст. 110 ПК України поділяє суб'єкти податкових правопорушень (податкових злочинів) на три категорії:

- 1) платник податків;
- 2) податковий агент;
- 3) посадові особи платників податків та податкові агенти [88, с. 196].

При цьому у визначенні фіскального делікту за ст. 109 ПК України серед суб'єктів цього правопорушення називаються також посадові особи контролюючих органів. Відповідно до ст. 41 ПК України контролюючими органами є: а) органи державної податкової служби; б) митні органи [87].

Н. Ю. Онищук, розглядаючи всі склади податкових правопорушень, зазначених у ст. ст. 117–128 ПК України, зробила висновок, що жоден із суб'єктів не є посадовими особами контролюючих органів. Тому навряд чи можна говорити про податковий характер відносин при виконанні чи невиконанні своїх обов'язків посадовими особами податкових органів, а тим паче резюмувати фінансову відповідальність таких осіб за відсутності формально закріплених складів фіскальних деліктів (податкових правопорушень) [82, с. 196]. Відповідно до ст. 21 ПК України за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом [87]. Ідентифікація особи як суб'єкта податкового правопорушення вимагає наявності певних ознак. По-

перше, це надання певних прав і обов'язків, особливий статус щодо оподаткування та встановлення податковим законодавством.

Як зазначає Трипольська М.І., зобов'язаними сторонами в податкових правовідносинах є платники податків та їх представники, податкові агенти тощо. Платниками податку можуть бути фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені філії, резиденти та нерезиденти. На сьогодні через те, що національне податкове законодавство не визначає податковий вік фізичних осіб, існують певні труднощі щодо визнання фізичних осіб суб'єктами податкових правопорушень (податкових злочинів). За відсутності законодавчої бази важко погодитися з твердженням, що умовами визнання особи суб'єктом податкових правопорушень (податкових правопорушень) є досягнення певного віку та осудність [126].

Ст. 18 ПК України визначено, що податкові агенти прирівнюються до платників податків, користуються правами платників податків і виконують обов'язки платників податків. Податковим агентом є особа, якій доручено обчислення, утримання доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платникам податків, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платників [87]. Сьогодні податковий обов'язок у широкому розумінні включає три види обов'язків платників податків: 1) обов'язок з податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податку; 3) обов'язок з податкової звітності [82, с. 121]. Платники податків здійснюють судові процеси, пов'язані з податками, особисто або через своїх представників.

Особиста участь платника податків у податкових правовідносинах не позбавляє його права мати представника, як і участь податкового представника не позбавляє його особистого права на участь у правовідносинах. Згідно зі ст. 19 ПК України, представником платника податків є особа, яка відповідно до закону або довіреності здатна представляти його законні інтереси та вести податкові справи [87]. Довіреність, видана платником податків (фізичною особою, інтереси якої представляє та веде

справи, пов'язані зі сплатою податків), повинна бути засвідчена згідно з чинним законодавством. Представники платника податків мають права, встановлені для платника податків. На відміну від податкових агентів, законодавець звужив правосуб'єктність представників платника податків до простого використання прав платника податків, виключаючи виконання обов'язків [126].

Варто зазначити, що представники платників податків не віднесені до осіб, відповідальних за порушення податкового законодавства. З одного боку, суб'єктами фіскальних правопорушень є посадові особи платників податків, які фактично є представниками платників податків – юридичних осіб та фізичних осіб-підприємці. Однак це лише один із видів податкового представництва.

Платники податків – фізичні особи, які не мають статусу підприємців, також мають право виконувати свої податкові зобов'язання через представників та відповідно до закону. Так, наприклад, неповнолітня дитина (оскільки вона ще не має повної податкової правосуб'єктності) буде виконувати свої податкові зобов'язання через батьків. Особливе становище серед суб'єктів податкових правовідносин посідають банки та інші фінансові установи, на яких покладено державну відповідальність за перерахування коштів до відповідного бюджету від імені платників податків. в мистецтві. Ст. 118 ПК України передбачено наступну відповідальність за: а) неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків; б) здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби. Ст. 128 ПК України встановлено відповідальність банків або інших фінансових установ за неподання або несвоєчасне подання податкової інформації органам державної податкової служби [87].



Останньою ознакою складу злочину є суб'єктивна сторона, яка вказує на його внутрішній прояв, що виражається в психологічному ставленні особи (вина, мотив, мета) до вчиненого. В.К.Колпаков слушно зазначав, що суб'єктивна сторона юридичного складу податкових злочинів включає умисні чи необережні форми злочину [45, с. 137].

Законом № 466-IX внесено низку змін до ПК України, зокрема запроваджено поняття відповідальності платників податків за вчинення податкових злочинів у разі доведення їх вини. Відповідно п. 109.1 ст. 109 ПК України визначено, що податкові правопорушення – це протиправні та злочинні (у випадках, прямо передбачених Кодексом) дії платників податків (у тому числі осіб, прирівняні до них), контролюючих органів та/або їх контролюючих органів (як бездіяльність) [87].

Основна відмінність цього визначення від редакції, яка використовувалася до 1 січня 2021 року, полягає в тому, що визначення податкового правопорушення містить критерій винної поведінки (дії чи бездіяльності) платника податків.

Кодекс не містить визначення поняття «вина», але умови, за яких особа вважається винною, наведені у ст. 112 ПК України, відповідно до якої, особа визнається винною у вчиненні злочину, якщо буде встановлено, що вона мала можливість дотримуватися правил і норм, які порушують положення цього Кодексу, але не вжила належних заходів до їх виконання. з цими положеннями [4].

Таким чином, умовами, які визначають вину особи, у розумінні ст. 112 ПК України, на думку О. Баранової, з якою слід погодитися, є:

– встановлення потенційної можливості особи дотримуватись норм і правил, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжиття цією особою достатніх заходів щодо їх дотримання;

– докази податковим органом того, що вчинивши певні дії або допустивши бездіяльність та прийнявши на себе відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності [4].

Кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення є вчинення діяння особою завідомо. Податкове законодавство окремо не визначає такі поняття, як «умисність» та «умисність поведінки», але, як і поняття «вина», розкриває її сутність через зміст норми. Так, згідно з приписами п. 109.1 ст. 109 ПК України діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Невиконання або неналежне виконання норм законодавства завжди є результатом індивідуальної дії (бездіяльності), яка вважається умисною, оскільки як невиконання, так і неналежне виконання порушують обов'язки платника податків за податковим зобов'язанням, закріплених за платником податків у ст. ст. 16, 36 ПК України.

Виною є характерний стан дій (бездіяльності) особи, який полягає в тому, що особа повинна і може дотримуватись правил і норм, встановлених Кодексом.

Недотримання цих правил і норм є умисною дією особи, і якщо це буде доведено компетентним органом, її визнають винною в податковому правопорушенні. Підтвердженням вини особи можуть бути також триваючі та повторні правопорушення. П. 111.4 ст. 111 ПК України передбачено, що особа, яка вчинила злочин повторно, визнається такою, якщо вона вже притягувалась до відповідальності за аналогічний злочин у порядку встановленому законом. Повторне вчинення правопорушення також впливає

на суму фінансової відповідальності особи, яка значно перевищує суму за вперше вчинене податкове правопорушення.

Нормами ст. ст. 117, 119–120, 121, 123, 124, 125, 126, 127, 128/1 ПК України передбачено застосування санкцій до платників податків за повторне порушення податкового законодавства. Редакція, яка діяла до 1 січня 2021 року, передбачала відповідальність за аналогічні правопорушення. Триваючим правопорушенням відповідно до п. 111.5 ст. 111 ПК України є безперервне невиконання норм ПК України платником податків, який вчинив дії чи допустив певну бездіяльність і усунув цього до моменту виявлення цього правопорушення уповноваженим органом [4].

Відповідно до приписів п. 2 ст. 61 Конституції України юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. У науково-практичному коментарі до Конституції України відображено, що ч. 2 ст. 61 декларує принцип індивідуалізації юридичної відповідальності правопорушника. Цей принцип знайшов своє відображення і у галузевому законодавстві (кримінальному та адміністративному). Виходячи з цього, О. В. Короп доходить висновку, що принцип індивідуалізації юридичної відповідальності провідні вітчизняні науковці пов'язують насамперед із виною особи, яка несе юридичну відповідальність. Тому запровадження системи вини як елемента складу податкових правопорушень є доцільним і відповідає сучасному розвитку української правової науки. Така реалізація унеможливорює притягнення до відповідальності за податкові злочини, якщо дії платника податків або його представників не є злочинними [47, с. 140].

Розгляд питання про поняття та види податкового правопорушення, у підсумку, дозволив дійти таких висновків:

1. Податкове правопорушення слід розуміти як протиправне (вчинене з порушенням податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-

правової відповідальності. Податкова відповідальність, на відміну від інших публічних видів юридичної відповідальності, таких як кримінальна та адміністративна, має певну специфіку, яка полягає у відмінності цілей її застосування (вона зазвичай покликана лише відновити порушений стан речей та компенсувати завдані порушенням збитки, а не спрямована на виховання порушника).

2. Податкове правопорушення наділено, насамперед, загальними ознаками, які притаманні будь-якому виду правопорушень. Податковим правопорушенням властиві такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; їм властива суспільна шкідливість, протиправність, винність; вчиняються у формі діяння (дії або бездіяльності); є караними (за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності). Відсутність вини платника податків унеможлиблює притягнення до податкової відповідальності, що і було закріплено законодавчо, шляхом внесення змін до ст. 109 ПК України у 2021 році.

3. Ознаки складу податкових правопорушень об'єднуються в чотири групи (елементи). Загальновизнаним у доктрині податкового права є науковий підхід, за яким склад податкового правопорушення утворюють об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона. Ця конструкція є класичною для кримінальних злочинів та адміністративних проступків. Об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів. Об'єктивною стороною податкового правопорушення є його вчинення як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності. Суб'єктами податкових правопорушень у ПК України визначені платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі

органи. Вина є характеризуючою обставиною дій (бездіяльності) особи, яка полягає у тому, що особа повинна та може дотримуватися встановлених ПК України правил та норм. Недотримання цих правил та норм є умисними діями особи, які визначають її вину у вчиненні податкового правопорушення за умови доведення вказаного контролюючим органом [67, с. 456-458].

## 2.2. Склад податкового правопорушення

Згідно з доктриною податкового права, в складі податкового правопорушення обов'язкові чотири елементи: а) об'єкт податкового правопорушення; б) об'єктивна сторона податкового правопорушення; в) суб'єкт податкового правопорушення; г) суб'єктивна сторона податкового правопорушення.

Перед безпосереднім аналізом кожної складової податкового правопорушення розглянемо таксономію поняття «склад правопорушення». Поняття «правопорушення» і «склад правопорушення» є взаємопов'язаними, однак не тотожними. Загальноприйнято вважати, що склад правопорушення включає в себе сукупність об'єктивних та суб'єктивних ознак протиправного діяння в тій чи іншій сфері суспільних відносин, передбачених законом. Тобто, склад правопорушення містить в собі емпіричні ознаки, що властиві більшості правопорушникам. Цей термін є науковою конструкцією, яка має визначальне значення для правозастосовної діяльності, зокрема у кваліфікації правопорушень податкового законодавства. Отже, можна зробити проміжний висновок, що склад правопорушення – це система загальних, типових, істотних ознак окремих різновидів правопорушень. Традиційно структура складу податкового правопорушення складається з чотирьох елементів, а саме: об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта та суб'єктивної сторони. Розглянемо окремо кожен складник такої структури.

**Об'єкт податкового правопорушення.** Якщо узагальнити думку більшості науковців, то можна стверджувати, що в широкому розумінні об'єкт податкових правопорушень становлять суспільні відносини, які виникають в результаті справляння податків та зборів.

Разом з тим В. О. Куслій вважає, що під об'єктом правопорушення слід розуміти об'єкт правової охорони, який містить у собі інтереси, що охороняються державою та суспільством [53]. Аналізом правової природи цього елемента податкового правопорушення також займалися зарубіжні

науковці, зокрема, латвійський вчений Л. Ковал, який зазначає, що загальним об'єктом податкових правопорушень є національні економічні інтереси, а безпосереднім об'єктом – національні економічні інтереси у сфері державних доходів або національні фіскальні інтереси, порушення яких призводить до тяжких наслідків не лише в економіці країни, а й у політичній та соціальній сфері [141].

Отже, можемо резюмувати, що об'єктом податкових правопорушень в широкому розумінні становлять суспільні відносини, які виникають в результаті реалізації податкового обов'язку суб'єктами податкових правовідносин. Проте слід зауважити, що вказане тлумачення потребує певної конкретизації. Зокрема, варто наголосити на суспільній важливості природи об'єкта податкових правопорушень, а саме на тому, що податковий обов'язок включає в себе необхідність справляння податків та зборів суб'єктами оподаткування у чітко визначеному порядку, до того ж, що досить важливо, цей процес становить значний фінансовий інтерес суспільства, оскільки сприяє формуванню централізованих грошових фондів держави [82].

Видається доцільним розглянути класифікацію об'єктів податкового правопорушення. Існують різні критерії, за якими можна класифікувати те чи інше явище, у нашому випадку об'єкти податкового правопорушення.

Так, залежно від ступеня узагальнення зазначені об'єкти поділяються на такі :

- загальний (глобальні податкові процеси країни);
- родовий (сукупність однорідних відносин, які охороняються єдиним комплексом податкових норм);
- видовий (група об'єктів податкових правопорушень, які закріплені у главі 11 ПК України);
- безпосередній (конкретні суспільні відносини, щодо яких вчиняється посягання).

М. П. Кучерявенко запропонував класифікацію таких об'єктів залежно від того, з чим вони пов'язані:

- із безпосереднім приховуванням об'єкта оподаткування;
- із заниженням кількісних і якісних характеристик об'єкта оподаткування;
- із відсутністю обліку об'єкта оподаткування або реєстрація на облік із порушеннями процедур, які закріплені у ПК України;
- із несвоєчасною сплатою податку;
- із порушенням обов'язку щодо подання документів та іншої інформації про оподаткування;
- у зв'язку із порушенням конституційного обов'язку по сплаті податків та зборів або приховання таких сум [55]. Залежно від характеру об'єкта правопорушення вони поділяються на майнові та немайнові. Майнові характеризуються ненадходженням податків та зборів до фінансових фондів держави, а немайновими є порушення процедурних вимог, наприклад, не подача звітності у встановлений для того строк.

Залежно від того, яка відповідальність застосовується до правопорушників у випадку посягання на охоронювані законом суспільні відносини відповідно до ст. 111 ПК України, виділяють такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [87].

У главі 11 ПК України закріплено чіткий перелік норм, які визначають різні податкові правопорушення, де більшість з яких має свій особливий об'єкт. До прикладу, відповідно до ст. 116 ПК України безпосереднім об'єктом податкового правопорушення за цією статтею є порядок відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі. Об'єктом податкового правопорушення за п. 117.1 ст. 117 ПК України є встановлений цим кодексом порядок взяття на облік у контролюючих органах, а об'єктом податковим правопорушенням за п. 117.3. ст. 117 ПК України є операції щодо реалізації пального або етилового спирту.



Згідно із п. 117.5 ст. 117 ПК України об'єктом вказаного податкового правопорушення є суспільні відносини, що виникають в результаті взаємодії особи-нерезидентом під час операцій з постачання на митній території України електронних послуг з фізичними особами, які повинні бути зареєстрованими платниками ПДВ в порядку ст. 208 прим. 1 ПК України.

Відповідно до пп. 118.1 та 118.3 ст. 118 ПК України об'єктами податкових правопорушень, передбачених цими пунктами, є порядок надання конкретно визначеними суб'єктами інформації, яку в обов'язковому порядку варто передавати.

Пунктами ст. 118 прим. 1 ПК України об'єктом визначаються суспільні відносини, які виникають у зв'язку із подачею звіту про підзвітні рахунки або передача інформації, яка виходить з такого звіту, фінансовими агентами або власниками відповідного рахунку документів.

Згідно зі ст. 120 ПК України об'єктом визначаються суспільні відносини, які виникають в результаті подання платником податків або іншими особами, які в обов'язковому порядку зобов'язані нараховувати і сплачувати податки та збори, декларації.

Статтею 122 ПК України закріплюється порушення, об'єктом якого є встановлені правила застосування фізичною особою –підприємцем спрощеної системи оподаткування [87].

Аналізуючи норми національного законодавства, окремо можна звернути увагу на зарубіжні підходи нормотворців щодо відповідного питання. Зокрема, ПК Франції закріплює у ст. 1728 подібну до ст. 122 ПК України норму про неподання декларації у встановлені строки. Відповідно до диспозиції вказаної статті об'єктом зазначеного податкового правопорушення є також суспільні відносини, які виникають у результаті подання відповідними суб'єктами податкового права декларацій.

У ст. 1729Д ПК Франції закріплено випадок настання відповідальності у суб'єкта, який не надав звітність згідно з процедурами, які визначені цим

кодексом. Об'єктом такого правопорушенням виступають суспільні відносини, які виникають в результаті наявності у відповідного суб'єкта обов'язку щодо подання звіту у визначеному цим кодексом порядку. Такий елемент складу податкових правопорушень є аналогічним, тому що є об'єкт податкового правопорушення за ст. 118 прим. 1 ПК України.

Отже, під об'єктом податкових правопорушень розуміються суспільні відносини, які виникають у процесі справляння податків та зборів суб'єктами оподаткування у чітко визначеному порядку, причому існування таких відносин становить значний фінансовий інтерес для держави. Під час дослідження вказаного питання була встановлена така особливість об'єктів, як закріплення великої їх кількості у правових нормах, в яких розкривається зміст податкових правопорушень. Зауважимо, що, з одного боку, така різноманітність демонструє бажання законодавця захистити податкові відносини від протиправних посягань та забезпечити захист податкової системи в цілому, проте, з другого боку, це одночасно призводить до складнощів з приводу реалізації суб'єктами владних повноважень та платниками податків своїх прав та обов'язків. Тому одним із викликів у галузі податкового права є питання гармонізації та цифровізації податкового процесу для підвищення ефективності та якості останнього.

**Об'єктивна сторона податкового правопорушення.** Об'єктивну сторону кожного правопорушення створює сукупність його обов'язкових і факультативних ознак, зазначених у відповідній правовій нормі. До обов'язкових ознак належать: вчинення протиправного діяння; настання шкідливих наслідків для суспільства чи держави; наявність причинно-наслідкового зв'язку між даною дією та наслідками, що настали. До факультативних ознак належать: час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення [50]. Об'єктивна сторона правопорушення виявляє його зовнішнє вираження. Змістом об'єктивної сторони є протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки та причинний зв'язок між діянням і

наслідками, що настали. Об'єктивна сторона податкового правопорушення характеризується протиправністю дії (бездіяльності) суб'єкта, за яку встановлено юридичну відповідальність. Цей елемент складу податкового правопорушення характеризує його зовнішні прояви в об'єктивній дійсності. Система категорій, що охоплюють комплексне поняття об'єктивної сторони податкового правопорушення, передбачає сукупність ознак, що характеризують зовнішні прояви складу правопорушення в об'єктивній дійсності виникнення та реалізації податкового обов'язку. Зміст правопорушення пов'язується з його суспільною небезпечністю, шкідливістю діяння. Отже, під об'єктивною стороною податкового правопорушення слід розуміти суспільно протиправні дії чи бездіяльність суб'єкта податкових правовідносин, що може виражатися у наступному:

- неналежному обліку доходів і витрат;
- ухиленні від сплати податку;
- приховуванні об'єкта оподаткування;
- несвоєчасній сплаті обов'язкових платежів;
- неподанні або несвоєчасному поданні податкової звітності.

Окремо слід зазначити, що викладення деяких правових норм ПК України є дещо абстрактним, адже місцями в них прослідковується термінологічна неузгодженість. З метою забезпечення ефективного правозастосування законодавець повинен чітко та правильно побудувати диспозиції.

**Суб'єкт податкового правопорушення.** Для того, щоб визнати діяння податковим правопорушенням, необхідно встановити, що воно було вчинене саме суб'єктом податкового правопорушення. Незважаючи на те, що поняття «суб'єкт податкового правопорушення» має теоретичну та практичну цінність, воно не отримало чіткого законодавчого визначення. Саме тому задля більш ґрунтовного дослідження цього поняття вважаємо за доцільне звернутись до загальної теорії права.

Під поняттям «суб'єкт правопорушення» варто розуміти фізичну чи юридичну особа, яка вчинила правопорушення. Основну ознаку суб'єкта правопорушення становить деліктоздатність, під якою необхідно розуміти визнану законом можливість особи самотійно нести відповідальність за свої протиправні діяння.

Суб'єкти правопорушень загалом можуть бути поділені на дві групи: індивідуальні суб'єкти (фізичні особи) та колективні суб'єкти (до яких варто віднести юридичних осіб, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, об'єднання громадян (партії чи громадські організації), інші громадські об'єднання (наприклад, релігійні). Своєю чергою, умовами притягнення до відповідальності фізичних осіб є: стан осудності на момент вчинення порушення, що означає, що вони здатні усвідомлювати свої дії чи бездіяльність і керувати ними, та досягнення віку деліктоздатності.

Що ж стосується колективних суб'єктів, то варто зауважити, що під ними варто розуміти не просту сукупність фізичних осіб, а лише таку, яка утворює юридично оформлену організаційну структуру і яка як єдиний суб'єкт здатна приймати юридично важливі рішення, виконувати правові обов'язки, користуватися повноваженнями та нести відповідальність за правопорушення та володіє здатністю визначати, формулювати, виражати і захищати зовні волю власної організації. Логічно, що момент набуття юридичні особи деліктоздатності не пов'язується з досягненням певного віку чи існуванні певного психічного стану, а з моментом їх створення, такого як офіційна реєстрація [28, с. 364–365].

Досліджуючи питання суб'єктів податкового правопорушення, варто з'ясувати зміст вихідного поняття «суб'єкт податкових правовідносин». За твердженнями П. Т. Геги та Л. М. Долі, суб'єктами податкових правовідносин вважають будь-яку особу, чия поведінка регулюється нормами податкового права та які можуть бути учасниками цих відносин, будучи володільцем суб'єктивних прав та обов'язків [12, с. 14].

З огляду на вищезазначене варто звернутись до трактування понять «суб'єкт права» і «суб'єкт правовідносин». Під суб'єктом права прийнято розуміти особу, яка має правосуб'єктність, тобто потенційну можливість бути учасником правовідносин. Під суб'єктом правовідносин необхідно розуміти реального учасника існуючих правових відносин. Саме тому цілком раціональним є висновок про те, що суб'єкт податкових правовідносин у будь-якому випадку є суб'єктом податкового права, але, своєю чергою, суб'єкт податкового права не у кожному випадку є суб'єктом правовідносин.

Основними властивостями, які характеризують суб'єктів податкового права та суб'єктів податкових правовідносин, є податкова правоздатність, податкова дієздатність та податкова деліктоздатність.

Перша – податкова правоздатність – означає здатність суб'єктів податкового права мати права і виконувати юридичні обов'язки (наприклад, щодо подання податкової звітності, щодо сплати податків). Зміст податкової правоздатності суб'єктів податкового права наповнює сукупність їхніх прав та обов'язків. Цей вид правоздатності, як і інші види, з'являється з моменту народження фізичної особи або ж утворення юридичної особи припиняються з смерті у першому випадку або ж з моменту ліквідації або реорганізації – у другому.

Другою важливою властивістю є податкова дієздатність, яка полягає у здатності особи самостійно своїми діями набувати права та нести юридичні обов'язки. Варто відмітити, що цей процес є специфічним у сфері податкового права з огляду на те, що він нерозривно пов'язаний із сферою реалізації цивільних та трудових прав, у результаті чого з'являються податкові обов'язки. Проілюструвати цей процес можна так: фізична особа, вступаючи у трудові правовідносини та реалізуючи своє право на працю, закріплене у ст. 43 Конституції України, отримує обов'язок сплачувати податок на доходи фізичних осіб.

Слід зауважити, що у податкових правовідносинах інколи моменти виникнення податкової правоздатності та податкової дієздатності відбуваються одночасно (наприклад, після реєстрації платника податків – юридичної особи у неї виникає обов'язок здійснення дій для взяття на облік у контролюючого органу).

Під третьою властивістю – податковою деліктоздатністю – розуміють можливість притягнення суб'єкта до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. У зв'язку з тим, що порушення вимог законодавства з питань оподаткування суб'єкта може бути притягнуто до таких видів відповідальності, таких як фінансова, адміністративна та кримінальна, деліктоздатність суб'єкта визначається різними нормативно-правовими актами залежно від конкретного порушення [87; 70, с. 50-51].

Разом із тим не всі суб'єкти податкових правовідносин згідно з чинним законодавством можуть бути притягнутими до відповідальності за податкові правопорушення. У своїй спільній науковій праці Т. В. Фоміна та О. Б. Пугаченко стверджують, що під суб'єктами податкового правопорушення необхідно розуміти платників податків, які мають підлягаючі оподаткуванню об'єкти і зобов'язані сплачувати відповідні податки, несуть відповідальність за правильне обчислення, своєчасну сплату податків та інших обов'язкових платежів, а також за дотримання законодавства в цілому [131, с. 187]. На нашу думку, крім того, що саме визначення видається дещо громіздким, воно містить принципову неточність, яка полягає у тому, що названі автори обмежують коло суб'єктів лише платниками податків, ігноруючи інших, закріплених законодавством.

Стаття 110 ПК України закріплює коло суб'єктів, які можуть нести відповідальність за вчинення податкових правопорушень. Тобто ПК України, не надаючи визначення цьому поняттю, закріплює коло осіб, яке наповнює його зміст. Варто зауважити, що цей перелік є чітко встановленим та не може

підлягати розширеному тлумаченню. Отже, згідно зі зазначеною статтею суб'єктами податкових правопорушень є:

– платник податків, під яким, відповідно до ст. 15 ПК України, необхідно розуміти фізичну особу (резидента і нерезидента України), юридичну особу (резидента і нерезидента України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з податковим законодавством, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України;

– податковий агент, визначення якого надається у ст. ПК України як особи, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків;

– інші суб'єкти, які у випадках, прямо передбачених ПК України, несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень;

– контролюючі органи, які несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень ст. 114 ПК України [87; 70, с. 52-53].

Також ст. 110 ПК України визначає, що законні представники платників податків – фізичних осіб, відповідно до ст. 242 ЦК України, у разі невиконання обов'язків, визначених ПК України, несуть фінансову відповідальність, встановлену для платників податків. У цьому випадку мова йде, зокрема, про вимоги п. 99.5 ПК України, згідно з якими законні представники платників податків – фізичних осіб зобов'язані від імені відповідних фізичних осіб подавати за наявності підстав контролюючому органу заяву для реєстрації таких фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків або ж іншу інформацію, необхідну для ведення Державного реєстру, а також

подавати декларації про доходи та майно або ж вести облік доходів і витрат [87].

Різноманітність суб'єктів податкових правопорушень дозволяє І. О. Козлову розділити їх на дві групи: зобов'язану та владну сторони. Зобов'язану сторону складають платники податків, їх представники, податкові агенти тощо. Серед платників податків можуть бути фізичні особи, юридичні особи, а також їх відокремлені підрозділи, незалежно від того, чи вони є резидентами чи нерезидентами. Владну ж сторону представляють державі органи, насамперед, в особі контролюючих органів [42, с. 9].

Фізичних осіб як суб'єктів правопорушень Є. М. Гоцуляк пропонує поділяти на два види: перший з них, загальний суб'єкт – фізичні особи, які досягли встановленого віку та на час вчинення правопорушення знаходились у стані осудності як можливістю усвідомлювати свої діяння та керувати ними; другий вид – фізичні особи із спеціальним статусом: керівник підприємства, установи чи організації, головний бухгалтер та інші службові особи [18, с. 102].

Прикладом підстави для притягнення до відповідальності представників другої групи може слугувати положення ст. 14 КУпАП, відповідно до якого посадові особи можуть бути притягнуті до адміністративної відповідальності за порушення, які відносяться до їхніх службових обов'язків, тобто, зокрема, у таких випадках, такі порушення посягають на охоронювані податковим законодавством інтереси [54, с. 210].

Вважаємо за необхідне зупинитись на особливостях притягнення до відповідальності таких суб'єктів правопорушень, як юридичні особи. Порушення податкового законодавства юридичною особою є результатом неправомірних дій або бездіяльності посадових (службових) осіб, які представляють цю юридичну особу, тобто варто розуміти, що за діями, рішеннями, прийнятими юридичними особами, стоять дії фізичних осіб. Службовими особами вважаються такі, які постійно або тимчасово виконують



функції представників влади та займають посади на підприємствах, установах чи організаціях будь-якої форми власності. Ці особи виконують організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції, або мають спеціальні повноваження для виконання таких функцій.

Зважаючи на те, що за посягання на правовідносини у податковій сфері винна особа може притягатись до трьох видів відповідальності, але при цьому суб'єктами притягнення до адміністративної та кримінальної відповідальності є лише фізичні особи, то, на нашу думку, корисно звернутись до зарубіжного досвіду з цих питань, адже, як показує дослідження, ухилення від сплати податків у зарубіжних країнах може призвести до застосування адміністративної або кримінальної відповідальності не лише до фізичних осіб, а й до юридичних осіб.

Наприклад, італійське законодавство передбачає можливість застосування до юридичних осіб адміністративної відповідальності. Одразу зазначимо, що особливістю адміністративної відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства у цій країні є встановлення у ст. 6 Декрету № 231/2001 обставин, на підставі яких до юридичної особи можуть не застосовуватись заходи адміністративної відповідальності (наприклад, вчинення фізичними особами – представниками юридичної особи порушення на користь себе або третіх осіб або ж дотримання управлінської моделі запобігання адміністративним правопорушенням) [49, с. 40].

У США, Великій Британії, Франції, Німеччині та інших країнах юридична особа може бути притягнута до кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування відповідно до податкового законодавства. Наприклад, у ч. 8 ПК Німеччини передбачено відповідальність корпорацій за протиправні дії або порушення, які призвели до невиконання або недостатнього виконання вимог Кодексу. Розділ 378 зазначеного Кодексу передбачає, що порушення податкового законодавства може бути класифіковане як кримінальний злочин, якщо санкції за це порушення

перевищують 50 000 євро. Також кримінальні злочини включають нелегальні операції з імпорту-експорту та підробку акцизних марок [81, с. 135].

Можемо стверджувати, що окреслена вище зарубіжна практика становить неабиякий інтерес і для вітчизняних правознавців, адже, як зазначають М. В. Удод та О. Г. Літус, у нашій державі інститут відповідальності юридичних осіб є необхідним і виправданим, особливо у зв'язку з тим, що в Україні існує значна кількість суб'єктів господарювання, таких як акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю та інші, які часто не мають чіткої або формально встановленої структури управління, або приховують цю інформацію. Це ускладнює вирішення конфліктів відповідно до вимогам законодавства та розмежування сфер відповідальності співробітників, з'ясування їх компетенції. Така ситуація значно ускладнює процес притягнення винних осіб до відповідальності [128, с. 90]. Своєю чергою, встановлення можливості притягнення юридичних осіб до адміністративної та кримінальної відповідальності спростило б процес розслідування правопорушень. Разом із тим варто визнати, що це питання є комплексним, складним, адже знаходиться на межі галузей права.

Досліджуючи тему суб'єктів податкових правопорушень, неможливо залишити поза увагою питання притягнення до відповідальності контролюючих органів та їхніх посадових (службових) осіб, адже воно тривалий час було предметом активної дискусії та обговорень як вчених, так і практиків. Йому присвячувалась безліч публікацій у наукових виданнях, виступів на наукових конференціях та круглих столах. Незважаючи на це, наукові напрацювання та пропозиції, що лунали на дискусійних майданчиках, не мали конкретного результату і не були втілені на законодавчому рівні. Разом із тим Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – закон № 466-IX) було здійснено спробу нормативного

врегулювання певних аспектів питання відповідальності контролюючих органів та їхніх посадових осіб [103].

Варто визнати, що зміни, що були внесені законом № 466-IX, не вперше торкалися досліджуваного питання. Адже, як зауважує І. В. Дашутін, відповідно до положень п. 21.3 ст. 21 ПК України (в редакції Закону від 07.12.2017 р. № 2245-VIII) шкода, завдана платнику податків неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи контролюючого органу, має відшкодуватися за рахунок коштів державного бюджету, передбачених для фінансування цього органу, незалежно від вини цієї особи. Однак не можемо не погодитися з думкою про те, що фактично не існувало конкретного визначеного способу застосування цієї норми. Тому цілком логічно, що насправді було мало судових рішень, які стосувалися відшкодування збитків контролюючим органом платникові податків [24]. Безумовно, варто звернути увагу на колізійність норм ПК України (у редакції від 02.12.2010 р.), зокрема, на те, що ст. 109 визначала податкове правопорушення як протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їхніх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів. Але разом із тим ст. 110, яка закріплювала коло суб'єктів, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень, до таких осіб належали тільки платники податків і податкові агенти (та/або їх посадові особи), а жодного слова про контролюючі органи зазначено не було. Більше того, серед положень статей, що містили перелік складів податкових правопорушень, не було закріплено жодного, суб'єктом яких були б контролюючі органи або їх посадові особи.

Що стосується механізму відшкодування шкоди та форми відповідальності контролюючих органів, то варто звернути увагу, що згідно з податковим кодексом фінансова відповідальність, застосовується у формі штрафів та/або пені. Однак, згідно з пунктом 110.3 статті 110 ПК України, контролюючі органи також несуть відповідальність у вигляді компенсації

збитків особі, яка постраждала від податкового правопорушення. У зв'язку із цим виникає цілком логічне питання щодо правової природи відповідальності у вигляді відшкодування шкоди. Її віднесення до фінансової є цілком теоретично можливим, але, у свою чергу, це суперечить ст. 111, у якій вона не згадується. З огляду на це І. В. Дашутін вважає, що дане питання можливо вирішити шляхом внесення змін до п. 111.2 ст. 111, які б закріпили поряд з іншими видами фінансової відповідальності такий вид, як відшкодування шкоди [24]. Безумовно, слід погодитися з тим, що це питання потребує вирішення та узгодження з метою недопущення непорозумінь, що можуть виникнути у правозастосовній практиці.

Водночас маємо наголосити, що впровадження інституту відповідальності за порушення податкового законодавства контролюючими органами та використання відповідних механізмів для оцінки завданої шкоди платникам податків не тільки захищає їхні права та інтереси, але й сприяє підвищенню рівня правової культури та дисципліни у сфері оподаткування.

Таким чином, ст. 110 ПК України закріплює перелік суб'єктів, які можуть бути притягнутими до відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Ці суб'єкти суттєво відрізняються своїми характеристиками та мають свої особливості під час застосування до них юридичної відповідальності у питаннях застосовуваних складів правопорушень, виду відповідальності, елементів складу правопорушень (зокрема, наявності обов'язкового елемента у виді вини) тощо [70, с. 53].

**Суб'єктивна сторона податкового правопорушення.** Останнім елементом складу податкового правопорушення є суб'єктивна сторона. Варто зауважити, що дослідження цього елемента є найскладнішим з-поміж інших, адже не випадково протягом тривалого періоду серед науковців активно велися дискусії щодо проблеми суб'єктивної сторони як елемента складу податкового правопорушення.

До недавнього часу визначення податкового правопорушення, що містилося у ПК України, не мало вказівки на наявність вини як обов'язкової ознаки податкового правопорушення. Отже, згідно з попередньою законодавчою концепцією наявність вини не вважалася обов'язковою умовою для притягнення до відповідальності особи за порушення норм податкового законодавства. Саме тому вбачаються влучними коментарі стосовно даного питання Д. М. Лук'янця, який визначає як ключовий аспект суб'єктивної сторони податкового правопорушення. Він звертає увагу на те, що на той момент Податкового кодексу України не було жодного положення про вину особи, яка притягується до фінансової відповідальності. З цього приводу вчений обґрунтовано висловлює думку, що притягнення до фінансової відповідальності здійснювалося виключно на підставах об'єктивних критеріїв, ігноруючи будь-які суб'єктивні обставини, мотивацію та причини, що стали причиною вчинення такого правопорушення [61].

Загальновідомо, що існують різноманітні підходи до процесуальної складової принципу вини у галузях публічного права. У цьому контексті доречно згадати, що у кримінальному процесі вважається одним з ключових принципів презумпція невинуватості. Якщо говорити про фінансове право, то, наприклад, М. О. Федоров вважав, що у цій галузі, навпаки, ключовим є принцип презумпції винуватості суб'єкта фінансового правопорушення [130, с. 207]. Своєю чергою, О. А. Музика-Стефанчук зауважувала, що ознакою фінансової відповідальності є використання принципу презумпції винуватості суб'єкта, що є нехарактерним для інших сфер, окрім цивільної відповідальності [77]. Тобто завданням контролюючих органів було встановлення факту протиправного вчинення правопорушення, а питання винуватості само по собі впливає із факту протиправності діяння.

Досить цікавою, хоча і малопідтримуваною в наукових колах, є, на наш погляд, досить суперечлива позиція А. О. Полянчика, який стверджує, що вина є елементом не суб'єктивної сторони, а об'єктивної. Таку ідею він

обґрунтовує тим, що умисел у податковому праві не характеризує психічне ставленням особи, що вчиняє правопорушення, до своїх дій та їх наслідків, а відображує поведінку платника податків, що є результатом зовнішнього волевиявлення, спрямованого на порушення вимог податкового законодавства [90].

Як зазначав Д. А. Кобильнік, що вид відповідальності, застосований до порушника бюджетного чи податкового законодавства, визначає врахування вини як елементу складу правопорушення. Проте відзначається, що обов'язковість встановлення та доведення вини також залежить від цього. Якщо особа притягається до адміністративної чи кримінальної відповідальності, то йдеться вже не про бюджетні чи податкові правовідносини, а про адміністративні чи кримінальні, де питання вини має чітке регулювання, і суб'єктивна сторона є обов'язковим елементом цих видів правопорушень [36, с. 50–51]. На нашу думку, цілком логічно, що факт відсутності такої ознаки податкового правопорушення, як вина, ставив під сумнів принципи справедливості та індивідуалізації відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Адже суб'єктивна сторона грає ключову роль у забезпеченні виконання цих принципів. Важливим елементом суб'єктивної сторони є вина - психологічне ставлення особи до своєї незаконної дії та її потенційно небезпечних або шкідливих для суспільства наслідків. М. І. Трипольська у своєму дослідженні наявності вини визначає як центральну ознаку суб'єктивної сторони й основну умову для притягнення особи, яка здійснила правопорушення, до відповідальності [124, с. 56].

Більше того, важливо підкреслити, що серед науковців не існувало однозначної позиції щодо необхідності вирішення проблеми щодо питання вини в податковому законодавстві України. Наприклад, В. С. Яновський наголошував на неприпустимості механічного переміщення загальної категорії презумпції невинуватості у податкове законодавство, оскільки це, на його думку, могло призвести до краху податкової системи. Науковець

акцентував увагу на тому, що спочатку необхідно створити належну базу та інфраструктуру, які забезпечать збереження ефективності виконання обов'язків державою у податковій сфері та своєчасне здійснення правосуддя. Надзвичайно важливим вчений вважав аспект запобігання можливим зловживанням з боку платників податків [139, с. 121]. Своєю чергою, Ю. В. Оніщик вважає, що наявність вини є загально визнаним принципом юридичної відповідальності в усіх галузях права, а тому вона має обов'язково доводитись навіть без вказівки на це в законі, а якщо ж існують винятки з цього загального правила, то вони мають бути вичерпно закріплені у законодавстві [83, с. 67].

Протилежної думки притримувалась А. С. Літвінцева, яка зазначала, що суб'єктивна сторона не має мати значення для кваліфікації податкових правопорушень, а встановлення наявності підстав для притягнення до відповідальності залежно від такого елемента, як суб'єктивна сторона, матиме деструктивний вплив на інститут податкової відповідальності [59, с. 125].

Попри існування згаданих дискусій, Законом України «Про внесення змін до ПК України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX (надалі – Закон № 466–IX) до ПК України було внесено зміни. Зміст деяких з них вплинув на концепцію притягнення до відповідальності платників податків. Отже, 1 січня 2021 року набули чинності положення, відповідно до яких особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення окремих податкових правопорушень лише за наявності у її діянні вини. Таким чином, суб'єктивна сторона з її обов'язковою ознакою – виною – стала невід'ємним елементом цих окремих складів.

Варто зауважити, що в цілому для вітчизняного податкового законодавства й судової практики у цій сфері поняття вини не є новим. З огляду на це доречно звернутися до думки А. В. Савінової, яка ілюструє це твердження такими прикладами: пункт 49.6 ст. 49 ПК України (у редакції до

22.05.2020 р. (включно) закріплював звільнення від відповідальності за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації платника, втрата, зіпсуття або несвоєчасне вручення поштового відправлення якого сталася з вини оператора поштового зв'язку, а абз. 1 п. 53.1 ст. 53 (у редакції до 31.12.2020 р. (включно)) визначав, що у разі вчинення діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, платник податків звільняється від фінансової відповідальності у тому випадку, коли він діяв відповідно до наданої йому індивідуальної податкової консультації або ж узагальнюючої консультації. Окреслені два випадки об'єднувало те, що вони звільняли платника від тягара відповідальності за опосередкованому встановленні факту відсутності у його діянні вини [115, с. 180].

Показовим є у цьому аспекті є те, що у своїй постанові від 10.06.2021 р. у справі № 160/3069/19 Верховний Суд зазначив, що відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України у редакції, що була чинною на момент існування спірних правовідносин, не закріплено обов'язковість встановлення вини правопорушника, але разом із тим згідно із позицією Верховного Суду, висловленою у постановках від 14.08.2018 р. у справі № 803/1583/17, від 30.01.2018 р. у справі № 815/2745/17, від 02.07.2019 р. у справі № 2340/3802/18, від 20.08.2019 р. у справі № 1640/3125/18, якщо платник податків зробив усе, що залежало від нього, щоб своєчасно зареєструвати податкову накладну, але це не сталося через незаконні дії посадовця, від якого залежало забезпечення можливості виконати цей обов'язок, то такий платник податків не може бути притягнутий до відповідальності. Отже, можемо зробити висновок, що у цьому випадку Верховний Суд визнав, що за відсутності вини у діянні платника податків притягнення його до відповідальності є неможливим. Але важливо звернути увагу, що у цьому випадку Суд зазначив, що тягар доведення факту, що несвоєчасна реєстрація відбулася внаслідок протиправної поведінки суб'єкта владних повноважень, а не з вини платника, лежав на самому платнику, що, звісно, суперечить



актуальному оновленому підходу до факту доведення вини правопорушника, яке наразі має здійснювати контролюючий орган [101]. Тобто ПК України у чинній редакції визначає обов'язковою ознакою податкового правопорушення винність (у випадках, чітко окреслених податковим законодавством). Зважаючи на наявність уточнення про випадки, чітко окреслені податковим законодавством, необхідно акцентувати увагу на тому, що із запровадженням категорії вини було сформовано перелік випадків, коли вона обов'язково має бути доведена (пп. 123.2-123.5 ст. 123, пп. 124.2, 124.3 ст. 124, пп. 125-1.2-125-1.4 ст. 125-1 ПК України). Саме це дало підстави для Н. А. Маринів та Ю. В. Товстоган зробити висновок, що для настання фінансової відповідальності за вчинення інших податкових правопорушень є необхідним лише його встановлення контролюючими органами, а обов'язок доведення ними вини платника податків відсутній [71, с. 476]. Разом із тим варто звернути увагу на зауваження Д. А. Кобильніка з цього приводу, який наголошує на неузгодженості такого підходу закріплення окремих правопорушень з п. 109.1 ст. 109 ПК України, який винуватця визначає обов'язковою ознакою складу податкового правопорушення [36, с. 51]. Разом з тим не можемо не зауважити, що визначення вини у ПК України не закріплюється, але надається тлумачення цій правовій категорії у загальних умовах притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Таким чином, контролюючий орган повинен довести дві ключові обставини: по-перше, що особа мала можливість дотримуватись правил і норми, порушення яких передбачає відповідальність згідно з ПК України та, по-друге, вона не вжила достатніх заходів для їх дотримання. Щодо другого пункту, можна вважати, що заходи, вжиті платником податків, є достатніми, якщо контролюючий орган не зможе довести, що дії чи бездіяльність платника податків були нерозумними, недобросовісними або не відповідали належній обачності. [87].

Отже, досить чітко закріплена презумпція невинуватості, яка буде існувати до того моменту, поки її не буде спростовано контролюючим органом за допомогою доведення вини особи. Як звертають увагу Р. Ф. Ханова, А. А. Барікова, застосування сполучника «та» у п. 112.2. ст. 112 ПК України необхідно розуміти як обов'язковість одночасного встановлення цих трьох ознак [132].

Як влучно звертає увагу О. В. Макух, чинне податкове законодавство України не надає визначення таким поняттям, як «розумність», «добросовісність» та «належна обачність». На нашу думку и думки багатьох науковців, вони є оціночними, а саме тому суть цих понять буде певною мірою визначатися відповідно до переконань посадової особи, яка аналізуватиме та оцінюватиме дії конкретного платника податків [62, с. 77].

Здійснивши аналіз положень чинного податкового законодавства, можна з'ясувати, що ПК України, на відміну від КК України або КУпАП, не виокремлює такої форми вини, як необережність. На відміну від цього, податкове законодавство розглядає загальне поняття вини як спосіб поведінки, який означає невжиття платником податків достатніх заходів, спрямованих на дотримання норм податкового законодавства та акцентує увагу саме на такій формі вини, як умисел [90].

Отже, спираючись на ПК України, можна стверджувати, що діяння було вчинене умисно, якщо контролюючий орган доведе обставини, які будуть свідчити, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не могли мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених податковим законодавством [87].

Як наголошує А. О. Поляничко, досліджуючи це питання, цілеспрямованість створення умов для невиконання податкових обов'язків за своїм характером не варто ототожнювати з невиконанням податкового обов'язку. Тобто факт невиконання вимог податкового законодавства не означає одразу, що таке порушення було вчинене умисно. Невиконання

податкового обов'язку може мати два можливих походження: по-перше, це може бути результатом невжиття платником податків належних заходів для виконання обов'язку, і у такому випадку правопорушення є просто винним; по-друге, це може бути наслідком умисних дій, спрямованих на створення умов для невиконання законних вимог, у цьому випадку правопорушення є умисним. [90]. Але насправді тут вбачається певна неузгодженість, адже, на думку Д. А. Кобильніка, наразі ПК України містить два механізми встановлення вини особи: згідно з абз. 2 п. 109.2 ст. 109 ПК України існує потреба в доведенні вини платника податків, з одного боку, через демонстрацію умислу в його діях, а з другого – через критерій достатності вжитих дій, незалежно від внутрішньої позиції особи щодо порушення правил. Законодавець фактично пропонує використовувати два обов'язкових механізми для встановлення вини учасника податкових відносин, проте конкретно не визначає, який з них є більш доцільним для застосування [36].

Якщо досліджувати питання обставин, на основі яких контролюючий орган може зробити висновок про те, що податкове правопорушення було вчинене умисно, то доцільно звернутись до позиції Н. А. Маринів та Ю. В. Товстоган з цього приводу, яка вбачається досить виваженою. Отже, як зазначають названі вчені, такі обставини можуть включати наступне: створення враження про проведення оподатковуваних операцій (докази можуть включати дані про наявність, переміщення та використання активів) або укладення угод, що не відображають справжньої суті здійснених операцій (умисел полягає в цілеспрямованому спотворенні вигляду виконаних операцій, створюючи видимість проведення іншої операції, ніж та, яка фактично відбулася); відсутність обґрунтованих економічних мотивів для здійснення комерційних операцій (за умови, що господарська операція повинна приносити зріст або збереження активів або їх вартості - мати певний економічний ефект); повна відсутність або недоліки у первинних документах [71, с. 476]. Переосмислена концепція вини в сфері податкового

права враховує обставини, які пом'якшують відповідальність суб'єкта податкового правопорушення, що втілено в положеннях ст. 112-1 ПК України, якою було доповнено кодекс. Таким чином, обставинами, що пом'якшують відповідальність особи за вчинення правопорушень, стали: вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність; вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення, крім складів правопорушень, передбачених ст. ст. 123, 125-1 ПК України, інші обставини, не передбачені цією статтею цього Кодексу, які, на думку контролюючого органу, пом'якшують відповідальність платника податку [87]. Цілком логічно, що перші дві обставини мають суттєвий вплив на волю особи, спотворюючи її, змушуючи особу вчиняти дії, які б вона не вчинила без наявності цих обставин. Говорячи про третю обставину, варто зазначити, що вона має місце у випадках, коли особа змінює модель своєї поведінки та психічне ставлення до неї, що цілком впливає на ступінь вини суб'єкта. Отже, можемо зробити висновок, що таке трактування враховує справедливий підхід до притягнення особи до відповідальності.

Своєю чергою, п. 113.6 ст. 113 ПК України було встановлено положення про те, що за наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність, розмір штрафу становить 50% від розміру, який мав би застосовуватись до особи [87].

Також важливо зазначити, що список обставин, за яких особа може бути звільнена від фінансової відповідальності, був розширений наступними: вчинення дії особою, яка діяла відповідно до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду, зразкової справи Верховного Суду щодо застосування нормативного положення, від яких пізніше було відступлено, а також вчинення дії (чи бездіяльності) внаслідок незаконних рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів [87]. Досить справедливо говорити про

те, що такі обставини перешкоджають особі обрати правомірну модель поведінки під час участі у податкових правовідносинах.

Далі вважаємо за необхідне звернути увагу дослідженню питання встановлення вини юридичної особи за податкові правопорушення, яке у науковому товаристві вважалось досить дискусійним. Існують дві основні концепції вини юридичної особи – суб'єктивна і об'єктивна. Згідно з першою (також відому як «теорія ототожнення»), вважається, що вина юридичної особи є доведеною, якщо був встановлений факт вини осіб, що займають керівні посади в цій організації, у скоєнні правопорушень або злочинів, залежно від сфери права. Іншими словами, дії посадових осіб, таких як генеральний директор, головний бухгалтер та інші особи, які приймають ключові рішення в організації, вважаються однаковими з діями самої юридичної особи. Об'єктивний підхід ґрунтується на безпосередній протиправній поведінці особи, а значить, на фактичній стороні правопорушення. У цьому випадку визнається вина організації на основі її фактичних дій (чи бездіяльності) як суб'єкта, що має правосуб'єктність у скоєнні правопорушення. Якщо організація мала можливість здійснити дії відповідно до закону, тобто уникнути скоєння правопорушення, але вона не скористалася цією можливістю, то юридична особа вважається винною у вчиненні правопорушення. Погоджуємось із думкою Д. А. Кобильніка, який вважає, що у податкових правовідносинах більш доцільною є ідея закріплення суб'єктивного підходу під час дослідження вини юридичної особи. Аргументує свою думку вчений фактом того, що концепція юридичної особи у праві може бути уявлена як певна фікція, оскільки насправді вона відображає об'єднання ресурсів, знань, навичок і капіталу саме фізичних осіб. Це відкриває можливість розглядати відповідальність за дії юридичної особи окремих фізичних осіб, таких як керівники підприємств, установ або організацій [36, с. 52].

Наведену думку також підтримує Т. О. Губанова та зазначає, що юридична особа завжди діє через представників, і всі її дії виражаються у діях тих осіб, які, згідно з законом, установчими документами або іншими правовими актами або наданими повноваженнями, виконують такі представницькі функції у відносинах з іншими особами. Таким чином, юридична особа – платник податків вважатиметься винною у вчиненні податкового правопорушення у разі виконання наступних умов: 1) вчинення посадовою особою діяння, за яке податкове законодавство передбачає настання відповідальності; 2) наявність вини посадової особи у зазначеному діянні [22, с. 248].

Отже, суб'єктивна сторона податкового правопорушення є внутрішнім психічним ставленням суб'єкта, який порушує податкове законодавство, до вчинюваного ним протиправного діяння, наслідки якого завдають шкоди охоронюваним нормами податкового права інтересам. Своєю чергою, норми податкового законодавства не містять визначення поняття «вина», але в ході реформування фінансової відповідальності була впроваджена нова концепція визначення вини платників податків, яка поставила крапку в дискусіях щодо питання наявності такого елемента, як суб'єктивна сторона у складі податкового правопорушення.

### 2.3. Класифікація податкових правопорушень

Здійснюючи комплексний аналіз теоретичних аспектів податкового правопорушення як підстави відповідальності за порушення норм податкового законодавства, вважаємо за необхідне дослідити питання класифікації цього поняття. Доцільність проведення класифікації об'єкта дослідження пояснюється неможливістю розглядати сукупність податкових правопорушень хаотично і безсистемно. Саме тому вважаємо, що для ефективного системного аналізу податкових правопорушень важливе їх групування відповідно до характерних ознак, щоб забезпечити можливість проведення ґрунтовної дослідницької роботи, виділення спільних та відмінних рис, виявлення загальних закономірностей та особливостей, які є унікальними для кожного конкретного правопорушення [66, с. 53].

Перш ніж безпосередньо розпочати дослідження підходів до класифікації податкових правопорушень за різними конкретними критеріями, уточнимо, що слід розуміти під цим поняттям. Звернувшись до тлумачення слова «класифікація», яке надає словник, можемо з'ясувати, що це слово використовується на позначення системи розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями [11]. Описані вище дії дуже часто здійснюються в праві, звісно, інколи законодавцем, внаслідок чого маємо закріплені групи певних правових явищ у нормативно-правових актах (наприклад, класифікація кримінальних правопорушень, яка міститься у ст. 12 КК України [52]), але у більшості випадків письмове втілення класифікація отримує у наукових працях та здійснюється юристами-вченими чи юристами-практиками.

Разом із тим можемо стверджувати, що право і як суспільний регулятор, і як наука нерозривно пов'язані з процесом класифікації, і цей тісний зв'язок існує вже протягом багатьох років, адже навіть саме право розділено на галузі з метою його структуризації, спрощення та водночас логічності застосування, а також урахування особливостей суспільних відносин, які регулюють ці

галузі. Інколи класифікації правових явищ базуються на взаємопов'язаних ознаках, які враховують не лише один, а декілька аспектів. Навіть поділ права на галузі здійснюється за двома взаємопов'язаними критеріями: суспільними відносинами, що регулюються нормами, та правовими методами, які використовуються для регулювання.

Отже, на основі розглянутого вище можемо визначити, що класифікація податкових правопорушень – це проведення умовного поділу податкових правопорушень на види, базуючись на конкретних критеріях, із акцентуванням уваги на спільних ознаках.

Класифікація податкових правопорушень, на нашу думку, окрім наукового значення, також має практичне застосування, оскільки вид правопорушення визначає механізм виявлення та притягнення до відповідальності, а також, зокрема, і сам вид відповідальності, а також посадових осіб та органів, до сфери компетенції яких належить вчинення дій задля виявлення осіб, які вчинили податкове правопорушення та застосування до них санкцій. До того ж структурована класифікація надає можливість здійснювати статистичні дослідження по кожному виду з метою аналізу цих даних та формування стратегії запобігання вчиненню неправомірних дій суб'єктами податкових правовідносин.

В українській науці податкового права існує різноманіття класифікацій податкових правопорушень, тож варто зауважити, що процес здійснення класифікації є постійним, що пояснюється тим, що самі порушення у сфері оподаткування продовжують змінюватись відповідно до розвитку економіки, фінансових та ринкових відносин [1, с. 28].

Наприклад, М. П. Кучерявенко пропонує класифікацію, згідно з якою податкові правопорушення поділяються за різними критеріями, а саме:

*за суб'єктивним складом* на:

- податкові правопорушення, що вчинені тільки фізичними особами;
- податкові правопорушення, що вчинені організаціями;



– податкові правопорушення, що можуть бути вчинені і фізичними особами, і організаціями;

*за особливостями правового статусу суб'єкта податкового правопорушення* на такі, що:

- вчинили платники податків та зборів;
- вчинили податкові агенти;
- вчинили банки;
- вчинили інші зобов'язані особи;

*за особливостями об'єктивної сторони податкового правопорушення* на ті, що вчинюються:

- в результаті дій суб'єктів правопорушень;
- в результаті бездіяльності;
- в результаті дій і бездіяльності [55, с. 336–337].

Дещо інший, проте не менш цікавий для дослідження підхід до класифікації розглядуваного поняття у В. М. Ковтун, який ґрунтується на положеннях податкового законодавства, що закріплює склади податкових правопорушень. Отже, згідно з такою позицією необхідно поділяти податкові правопорушення на:

- правопорушення, що є пов'язаними з відсутністю виконання податкового зобов'язання (ст. ст. 122, 126 ПК України);
- правопорушення, що порушують встановлену процедуру у сфері оподаткування (ст. ст. 117, 118, 128 ПК України);
- правопорушення, що мають негативний вплив для порядку виконання обов'язків у сфері оподаткування (ст. ст. 119, 120, 121 ПК України);
- правопорушення, що пов'язані з порушенням узгоджених зобов'язань (ст. 124 ПК України) [38, с. 258].

В основу класифікації, здійсненої З. М. Бурдюк, покладено критерій видового об'єкта. Вчений пропонує поділяти правопорушення податкового законодавства на такі групи:

– ті, що пов'язані з недотриманням правил обліку платниками податків, надання податкової звітності або іншої інформації, яка має значення для функції податкового контролю;

– ті, що пов'язані з розрахунком, утриманням і сплатою податків і зборів;

– ті, що пов'язані з відсутністю виконання рішень податкових органів;

– ті, які посягають на права та законні інтереси платників податків [10].

О. І. Баїк пропонує поділити податкові правопорушення на три групи: перша – податкові правопорушення, за які ПК України передбачається настання фінансової відповідальності; друга – проступки у податковій сфері, за передбачається застосування адміністративної відповідальності згідно з положеннями КУпАП; третя – злочини, які вчиняються в результаті ухилення від сплати обов'язкових платежів, за що передбачається притягнення до кримінальної відповідальності відповідно до норм КК України [2, с. 369]. Тож, як з цього випливає, основним критерієм, обраним дослідницею, є вид відповідальності, до якої може бути притягнуто суб'єкта правопорушення.

Звернувшись до ст.ст. 116–128 ПК України, можна виділити такі види податкових правопорушень залежно від дій суб'єкта:

– порушення встановленої процедури реєстрації у контролюючих органах;

– недотримання строків та порядку, у які необхідно подавати інформацію про здійснення дій з банківськими рахунками;

– невідповідність дій платників податків правилам щодо подання інформації про фізичних осіб, які є платниками податків;

– неподання або подання податкової звітності із порушенням встановлених строків, або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності;

– порушення установлених законом строків зберігання документів, що стосуються розрахунку і сплати податків, або ж документів, що пов'язані з

додержанням приписів інших галузей законодавства, контроль дотримання яких здійснюється контролюючими органами;

- недотримання вимог для фізичних осіб – підприємців, які застосовують спрощену систему оподаткування;

- відчуження майна, яке знаходиться в податковій заставі, без отримання згоди від контролюючого органу;

- порушення правил сплати (перерахування) податків [87].

Задля здійснення поділу податкових правопорушень на групи варто акцентувати увагу на особливостях об'єкта як елемента складу. Базуючись на цьому критерії, можна виокремити такі групи:

- податкові правопорушення, вчинення яких створює негативні наслідки для відносини у податковій сфері, та які пов'язані з податковими стягненнями, що, у свою чергу, має наслідком фінансові втрати для держави. Наприклад, порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати або порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання платником податків;

- податкові правопорушення, що порушують відносини, які визначають порядок організації управління в сфері оподаткування (як приклад, недотримання встановлених термінів зберігання документів, що стосуються розрахунку і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, нагляд за дотриманням якого здійснюють контролюючі органи) [86].

Залежно від галузі права, яка регулює правовідносини щодо застосування юридичної відповідальності у зв'язку з вчиненням податкового правопорушення, можна виділити такі групи:

- податкові правопорушення, за які суб'єкт притягується до фінансової відповідності;

- податкові правопорушення, за які суб'єкт притягується до адміністративної відповідності;

– податкові правопорушення, за які суб'єкт притягується до кримінальної відповідності.

Варто зазначити, що вид відповідальності, до якої буде притягуватись суб'єкт вчиненого правопорушення, тісно пов'язаний з характером вчиненого діяння. Саме тому окреслені вище види мають досить суттєві відмінності та особливості [66, с. 53-56].

На нашу думку, важливо зупинити увагу на дослідженні питання класифікації проступків у сфері оподаткування.

У чинному КУпАП міститься ряд положень, що передбачають адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства. Наприклад, стаття 164<sup>-1</sup> КУпАП встановлює відповідальність за порушення порядку подання декларацій про доходи та ведення обліку доходів і витрат. Це правопорушення, як складова загальної системи податкових порушень, віднесене до особливої групи протиправних діянь. Згідно з КУпАП, воно розглядається як адміністративне правопорушення в податковій сфері (фінансовій або господарській сфері загалом) [109, с. 3 - 4].

В. В. Іщенко вважає, що, взявши до уваги критерій видових об'єктів, адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, можна встановити такі їх види:

– проти порядку ведення податкового обліку, складання та подання податкової звітності (ст. 163<sup>-1</sup>, 163<sup>-2</sup> КУпАП);

– проти обов'язку зі сплати податків та подання декларації про доходи та майновий стан (ст. 163<sup>-4</sup>, 164<sup>-1</sup>, ч. 1, 3, 4 ст. 172<sup>-6</sup> КУпАП);

– проти здійснення контрольної функції податковими органами (ст. 163<sup>-3</sup>, ч. 5-9 ст. 166<sup>-6</sup>, ст. 188<sup>-23</sup> КУпАП);

– у сфері виробництва та алкогольних напоїв та тютюнових виробів (ст. 156, 156<sup>-2</sup>, 164<sup>-5</sup>, 177<sup>-2</sup> КУпАП);

– проти прав та свобод платників податків (ч. 9, 10 ст. 166<sup>-6</sup>, ст. 166<sup>-2</sup> КУпАП) [33, с. 144; 63, с. 401-403].

Безумовно, потребує уваги і питання класифікації податкових кримінальних правопорушень.

Слушною видається думка вважати під поняттям «податкове кримінальне правопорушення» збірне позначення усієї сукупності діянь, за вчинення яких передбачається кримінальна відповідальність, вчинених суб'єктами під час участі в податкових правовідносинах [134, с. 452].

В. В. Лисенко визначає податкове кримінальне правопорушення як кримінально каране діяння, яке завдає негативних наслідків податковій системі з метою уникнення сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Разом із тим науковець зазначає, що такі діяння мають сукупність ознак, до яких варто віднести: корисливість спрямування; здійснення під прикриттям законної підприємницької діяльності; здійснення протягом тривалого відрізка часу; завдання значної матеріальної шкоди суспільству; вчинення таких дій фізичними або посадовими особами суб'єктів підприємницької діяльності [58].

Як і інші кримінальні правопорушення, податкові кримінальні правопорушення залежно від ступеня суспільної небезпеки поділяються на:

- податкові кримінальні проступки;
- податкові злочини.

Згідно з чинним КК України кримінальні правопорушення, що впливають на систему оподаткування, включені до правопорушень у сфері господарської діяльності. Варто зауважити, що це спричиняє деяку критику з боку науковців, які висловлюють пропозиції розробити для цієї групи кримінальних правопорушень самостійний розділ [134, с. 453]. З огляду на це, вбачається слушним звернутись до думки Р. Ю. Гревцової, яка зазначає, що поняття податкових кримінальних правопорушень необхідно розглядати у вузькому та широкому розуміннях. І далі пояснює, що в цьому випадку у вузькому значенні слід розуміти такі діяння, які посягають на право держави на одержання податків, зборів та інших обов'язкових платежів, за вчинення

яких встановлена відповідальність ст. ст. 212, 212<sup>1</sup>КК України, а в широкому значенні розуміються не лише діяння, які вчиняються у процесі оподаткування, але і ті, що прямо можуть бути небезпечними для соціальних цінностей у податковій сфері (які виступають основним безпосереднім об'єктом) (ст. ст. 192, 211, 222, 364, 365, 367 КК України) [19, с. 179].

Досліджуючи питання деталізації класифікації порушень податкового законодавства та здійснюючи поділ такого виду, як податкові кримінальні правопорушення, варто звернутись до праці А. Д. Марушева, який пропонує розділити кримінальні порушення у сфері оподаткування на шість основних категорій:

– порушення порядку здійснення окремих видів господарської діяльності: порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213 КК України);

– порушення визначеного порядку виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції): незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України);

– діяння, пов'язане з неправомірним припиненням підприємницької діяльності, яке ставить за мету невиконання податкових обов'язків: наприклад, доведення до банкрутства (ст. 219 КК України);

– податкові кримінальні правопорушення в деяких сферах підприємницької діяльності (банківська сфера, сфера сільського господарства та промисловості тощо): ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) ст. 212 КК України); легалізація (відмивання) грошових коштів, здобутих злочинним шляхом (ст. 209 КК України);

– правопорушення, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю: контрабанда (ст. 201 КК України);

– діяння, які спрямовані на несплату податкових платежів отримання податкових пільг без належного обґрунтування або підстав: шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України) [72].

У свою чергу, Л. Г. Давтян стверджує, що порушення податкового законодавства створюють власну структуру. Елементами цієї системи, на думку вченого, є кримінальні правопорушення, які здійснюються з метою отримання права на здійснення підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення, пов'язані з операціями зі специфічними предметами; кримінальні правопорушення, здійснювані з метою несплати податкових платежів шляхом неправомірного припинення підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення, що можуть бути вчинені лише в окремих сферах підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю; кримінальні правопорушення, що здійснюються з метою незаконного отримання податкових пільг [23, с. 134].

Основним критерієм для здійснення класифікації кримінальних правопорушень, пов'язаних з системою оподаткування, О. М. Цибохін вважає об'єкт посягання. На його основі він виділяє такі групи:

- правопорушення, основним безпосереднім об'єктом яких є система оподаткування (ст.ст. 212, 212<sup>1</sup>КК України);
- правопорушення, для яких система оподаткування є не єдиним, а одним з основних безпосередніх об'єктів (ст.ст. 204, 222 КК України);
- правопорушення, у яких система оподаткування виступає факультативним об'єктом (ст.ст. 201, 211, 213 КК України) [134, с. 454–455].

Отже, дослідження питання класифікації податкових правопорушень дає підстави стверджувати, що суб'єкти, діяння яких посягають на правовідносини у податковій сфері, можуть вчиняти ці діяння як у виді порушення положень ПК України, так і у виді адміністративних проступків та кримінальних правопорушень. Незалежно від цього, всі податкові правопорушення мають спільну ознаку: вони базуються на неправомірних діяннях правопорушників, які мають фінансовий ризик і призводять до фінансових втрат як для окремих суб'єктів податкових відносин, так і для держави в цілому. Разом із тим, як слушно зазначає О. І. Баїк, відмінними

ознаками для окреслених діянь є: закріплення правових норм у різних законодавчих актах; відповідно і притягнення правопорушників до різних видів юридичної відповідальності; притягнення до юридичної відповідальності здійснюється різними суб'єктами; різний ступінь негативності правових наслідків для правопорушника з урахуванням суспільної шкоди (суспільної небезпеки); різна процесуальна форма, у якій здійснюється притягнення до відповідальності [2, с. 411]. Варто визнати, що окреслені вище особливості надзвичайно ускладнюють систему податкових правопорушень, що, у свою чергу, може мати наслідками ускладнення процесу правозастосування.

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що здійснення класифікації податкових правопорушень має важливе значення як для науки податкового права, так і як практична складова галузі податкового права, адже вид правопорушення визначає спосіб виявлення та особливості притягнення осіб до відповідальності. Разом із тим структурована класифікація дозволяє проводити аналіз статистичних даних для кожного виду порушення з метою розробки плану запобігання вчиненню протиправних дій учасниками податкових відносин.

Наявні на сьогоднішній день класифікації податкових правопорушень є доволі різноманітними, та процес їх доповнення, удосконалення, створення нових видів за новими критеріями є постійним, адже він нерозривно пов'язаний з розвитком податкового законодавства, зокрема появою або, навпаки, зникненням окремих складів податкових правопорушень.



## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

За результатами опрацювання другого розділу дисертаційної роботи було сформовано такі висновки:

1. Констатовано, що недотримання податково-правових правил та норм є умисними діями особи, які визначають її вину у вчиненні податкового правопорушення за умови доведення вказаного контролюючим органом. Підтвердженням вини особи також може бути вчинення нею триваючого та повторного правопорушення. Відповідно до п. 111.4 ст. 111 ПК України особа вважається такою, що вчинила правопорушення повторно, якщо вона уже була притягнута до відповідальності у встановлені цим Кодексом строки та порядку за аналогічне правопорушення. Повторність вчинення правопорушення також впливає і на розмір фінансової відповідальності особи, яка є значно вищою, ніж за вчинення податкового правопорушення вперше. Нормами ст. ст. 117, 119–120, 121, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129 ПК України передбачено застосування санкцій за повторне порушення платниками податків податкового законодавства. Відповідальність за аналогічний склад правопорушення була передбачена у редакції, що діяла до 01.01.2021 р. Триваюче правопорушення у п. 111.5 ст. 111 ПК України визначається як безперервне невиконання норм Кодексу платником податків, який вчинив певні дії чи допустив бездіяльність і не вчиняв подальших дій для його усунення до моменту виявлення такого правопорушення контролюючим органом.

2. Визначено поняття «податкове правопорушення», під яким слід розуміти протиправне (вчинене з порушенням податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Податкова відповідальність, на відміну від інших публічних видів юридичної відповідальності, таких як кримінальна та адміністративна, має певну

специфіку, яка полягає у відмінності цілей її застосування (вона зазвичай покликана лише відновити порушений стан речей та компенсувати завдані порушенням збитки, а не спрямована на виховання порушника).

3. Встановлено, що податкове правопорушення наділено, насамперед, загальними ознаками, які притаманні будь-якому виду правопорушень. Податковим правопорушенням властиві такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; їм властива суспільна шкідливість, протиправність, винність; вчиняються у формі діяння (дії або бездіяльності); є караними (за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності). Відсутність вини платника податків унеможливорює притягнення до податкової відповідальності, що і було закріплено законодавчо шляхом внесення змін до ст. 109 ПК України у 2021 році.

4. Аргументовано позицію, відповідно до якої ознаки складу податкових правопорушень об'єднуються в чотири групи (елементи). Склад податкового правопорушення утворюють об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона. Ця конструкція є класичною для кримінальних злочинів та адміністративних проступків. Об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів. Об'єктивною стороною податкового правопорушення є його вчинення як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності. Суб'єктами податкових правопорушень у ПК України визначені платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вина є характеризуючою обставиною дій (бездіяльності) особи, яка полягає у тому, що особа повинна і може дотримуватися встановлених ПК України правил та норм. Недотримання цих правил та норм є умисними діями особи, які визначають її

вину у вчиненні податкового правопорушення за умови доведення вказаного контролюючим органом.

5. Визначено, що об'єктом податкових правопорушень розуміються суспільні відносини, які виникають у процесі справляння податків та зборів суб'єктами оподаткування у чітко визначеному порядку, а процес існування таких відносин становить значний фінансовий інтерес для держави. Під час дослідження вказаного питання була встановлена така особливість об'єктів, як закріплення великої їх кількості у правових нормах, у яких розкривається зміст податкових правопорушень. Наголошено, що, незважаючи на те, що така різноманітність, з одного боку, демонструє бажання законодавця захистити податкові відносини від протиправних посягань та забезпечити захист податкової системи в цілому, проте, з другого боку, одночасно призводить до складнощів з приводу реалізації суб'єктами владних повноважень та платниками податків своїх прав та обов'язків. Тому одним із викликів у галузі податкового права є питання гармонізації та цифровізації податкового процесу для підвищення ефективності та якості останнього.

6. Констатовано, що під об'єктивною стороною податкового правопорушення слід розуміти суспільно протиправні дії чи бездіяльність суб'єкта податкових правовідносин, що може виражатися у такому:

- неналежному обліку доходів і витрат;
- ухиленні від сплати податку;
- приховуванні об'єкта оподаткування;
- несвоєчасній сплаті обов'язкових платежів;
- неподанні або несвоєчасному поданні податкової звітності.

Об'єктивна сторона правопорушення виражає його зовнішні прояви. Зміст об'єктивної сторони утворюють протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням і наслідками, що настали. Об'єктивна сторона податкового правопорушення характеризується протиправністю дії (бездіяльності) суб'єкта, за яке встановлена юридична

відповідальність. Цей елемент складу податкового правопорушення визначає його прояви як правопорушення в об'єктивній дійсності. Система категорій, що охоплюють складне поняття об'єктивної сторони податкового правопорушення, припускає комплекс ознак, що характеризують прояви правопорушення в об'єктивній дійсності формування і реалізації податкового обов'язку.

7. Встановлено, що основними властивостями, які характеризують суб'єктів податкового права та суб'єктів податкових правовідносин, є податкова правоздатність, податкова дієздатність та податкова деліктоздатність. Податкова правоздатність є важливою і необхідною властивістю, оскільки вона означає здатність суб'єктів податкового права мати права і виконувати юридичні обов'язки (наприклад, щодо подання податкової звітності, щодо сплати податків). Зміст податкової правоздатності суб'єктів податкового права наповнює сукупність їхніх прав та обов'язків. Податкова правоздатність, як і інші види, з'являється з моменту народження фізичної особи або ж утворення юридичної особи і припиняється зі смертю у першому випадку або ж з моменту ліквідації або реорганізації у другому. Під, умовно, другою властивістю – податковою дієздатністю – необхідно розуміти здатність особи самостійно своїми діями набувати права та нести юридичні обов'язки. При цьому варто відмітити, що зазначений процес набування прав та обов'язків є специфічним у податковому праві з огляду на те, що він нерозривно пов'язаний із сферою реалізації цивільних та трудових прав, у результаті чого з'являються податкові обов'язки. Під ще однією основною властивістю – податковою деліктоздатністю – розуміють можливість притягнення суб'єкта до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. У зв'язку з тим, що порушення вимог законодавства з питань оподаткування суб'єкта може бути притягнуто до таких видів відповідальності, таких як фінансова, адміністративна та

кримінальна, деліктоздатність суб'єкта визначається різними нормативно-правовими актами залежно від конкретного порушення.

8. Обґрунтовано, що суб'єктивна сторона податкового правопорушення є внутрішнім психічним ставленням суб'єкта, який порушує податкове законодавство, до вчинюваного ним протиправного діяння, наслідки якого завдають шкоди охоронюваним нормами податкового права інтересам. Своєю чергою, норми податкового законодавства не містять визначення поняття «вина», але в ході реформування фінансової відповідальності була впроваджена нова концепція визначення вини платників податків, яка поставила крапку в дискусіях щодо питання наявності такого елемента, як суб'єктивна сторона у складі податкового правопорушення.

9. Визначено, що залежно від дій суб'єкта податкових правопорушень можна виділити такі види податкових правопорушень: а) порушення встановленої процедури взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах; б) недотримання строків та порядку, у які необхідно подавати інформацію про здійснення дій з банківськими рахунками; в) невідповідність дій платників податків правилам щодо подання інформації про фізичних осіб, які є платниками податків; г) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності; г) порушення установлених законом строків зберігання документів, що стосуються розрахунку та сплати податків, або ж документів, що пов'язані з додержанням приписів інших галузей законодавства, контроль дотримання яких здійснюється контролюючими органами; д) недотримання вимог для фізичних осіб – підприємців, які застосовують спрощену систему оподаткування; е) відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу; є) порушення правил сплати (перерахування) податків.

## РОЗДІЛ 3

### ВИДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА САНКЦІЇ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

#### **3.1. Кримінальна й адміністративна відповідальність за порушення норм податкового законодавства**

Податки є стрижнем та одним із основоположних чинників забезпечення існування будь-якого державного устрою, адже неможливо уявити країну без податкової системи, без справляння податків і зборів на користь держави. Вони є обов'язковим платежем, який сплачують громадяни та юридичні особи до бюджету держави, і становлять основне джерело доходів держави. Тож їх сплата є необхідною умовою для нормального функціонування економіки та забезпечення потреб громадян. В Україні податки є одним з найважливіших джерел фінансування державного бюджету, а ухилення від сплати податків завдає збитків державі та порушує права громадян. Тому за порушення податкового законодавства передбачена юридична відповідальність [63, с. 401].

Ухилення від сплати податків може здійснюватися двома способами: використанням незаконних методів і шляхом проведення легальних дій. Термін «легалізована дія» також відомий як «мінімізація податків», означає зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих законних дій платника податків. Іншими словами, це організація діяльності підприємства таким чином, щоб податкові платежі були мінімізовані відповідно до закону. Для досягнення законної мінімізації податків можна використовувати такі методи, як розподіл та структурування бізнесу для зменшення податкового навантаження через використання єдиного податку, а також отримання індивідуальних роз'яснень від державних органів, які трактують неоднозначні положення на користь платника податків. Головна відмінність між мінімізацією податків та ухиленням від сплати податків

полягає в тому, що платник податків використовує дозволені законом методи для зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство. У разі порушення податкового законодавства платника може чекати три види відповідальності, залежно від серйозності його податкового правопорушення [39, с. 25; 65, с. 67].

Відповідно до положення п. 111.1 ст. 111 ПК України за порушення законів, що стосуються питання оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовується юридична відповідальність таких видів: адміністративна, кримінальна, фінансова. Виокремлення аспекту відповідальності є проявом принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, що закріплено у п. 4.1.3 ст. 4 ПК України [87].

Національна економічна стратегія України на період до 2030 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, має на меті поступове наближення української податкової системи до норм і стандартів ЄС. Вона передбачає реформування податкового адміністрування, удосконалення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства та вирішення інших проблемних питань у сфері податків і зборів в Україні. Такі дії обумовлені тим, що податкова система України є надто дискреційною і зумовлює тінізацію та офшоризацію економіки. У зв'язку із цим головним завданням, що постає перед українською владою, є визначення та застосування до порушників податкового законодавства відповідної міри відповідальності за податкові правопорушення [79].

Системи видів юридичної відповідальності, закріплена в ПК України, є тим фундаментом, що забезпечує дієвість правового регулювання податкових відносин. Саме вона формує необхідний комплекс захисних норм різних галузей права. Ця система сприяє застосуванню диференційованого підходу

до вчинених правопорушень, враховуючи їх тяжкість та рівень суспільної небезпечності чи шкідливості.

Виділення й належне узгодження кримінальної та адміністративної відповідальності становлять собою ключовий аспект у сфері порушень норм податкового законодавства. Це обумовлено необхідністю ефективного врегулювання податкових відносин та забезпечення високого рівня правопорядку.

Кримінальна відповідальність за порушення податкових законів застосовується у випадках створення серйозних підстав для порушення суспільної безпеки та фінансової стабільності. До адміністративної відповідальності вдаються у випадках правопорушень, які утворюють менший рівень суспільної небезпечності, порівняно з кримінальними правопорушеннями. Це дозволяє вживати більш гнучких та ефективних заходів для врегулювання порушень та запобігання подібним випадкам у майбутньому. Такий диференційований підхід до відповідальності сприяє створенню балансу між суворістю заходів та необхідністю ефективного функціонування податкової системи, що забезпечує тим самим стабільність та визначеність у сфері податкових відносин.

Функціями адміністративної відповідальності визнається не тільки застосування засобів впливу щодо правопорушника податкового законодавства, але й її превентивний характер, оскільки такий вид відповідальності створює умови для запобігання деліктам у податковій сфері. КупАП – це єдиний законодавчий акт, який встановлює адміністративну відповідальність у сфері оподаткування. З 1 січня 2011 р. до КУпАП було перенесено всі склади адміністративних правопорушень у сфері оподаткування з інших законодавчих актів України. Деяка група науковців, наприклад, Д. М. Лук'янець, В. Б. Авер'янов, були прихильниками «моделі концептуальної кодифікації» і пропонували закріпити адміністративну відповідальність у ПК України, але це б спричинило значні проблеми у



правозастосуванні і, на думку В. В. Іщенко, нівелювало б саму ідею кодифікації [34, с. 99].

Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення. За визначенням, що міститься у ст. 9 КУпАП, адміністративним правопорушенням, або, як ще його називають, проступком визнається протиправна, винна, як умисна, так і необережна дія чи бездіяльність, що посягає на громадський порядок, власність, права та свободи громадян, а також на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність. Варто зазначити, що адміністративну відповідальність несуть особи у випадку, якщо ці порушення за своїм характером не є кримінально караними, тобто не тягнуть за своїм характером кримінальної відповідальності відповідно до вітчизняного законодавства.

К. О. Прохоров виокремлює ще деякі основні ознаки адміністративної відповідальності за податкові правопорушення і вважає, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення має особливу мету. Якщо брати до увагу спрямованість юридичної відповідальності, то можна зробити висновок, що такий вид відповідальності застосовується до особи, яка порушила норми адміністративного законодавства у сфері оподаткування, з метою: по-перше, регулювання та захисту відносин у сфері оподаткування за допомогою адміністративно-правових інструментів впливу для усунення наявної суспільної шкоди, мінімізації ризиків для збереження чинного правопорядку та загроз для рівня національної (включаючи фінансову) безпеки держави, що виникають внаслідок порушення податкового законодавства, за яке передбачена адміністративна відповідальність; по-друге, забезпечення реалізації принципу невідворотності юридичної відповідальності за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування шляхом притягнення порушника, відповідно до положень КУпАП, до

адміністративної відповідальності, при наявності всіх необхідних підстав та умов; по-третє, підвищення рівня правосвідомості населення та віри в правопорядок через демонстрацію суспільству реальності настання відповідальності за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування [109, с. 4].

Загалом, адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства виконує різні функції, зокрема: а) правовідновну (компенсаційну), що вимагає відшкодування державі платниками податків або їх посадовими особами збитків, що виникли внаслідок недоотримання бюджетами всіх рівнів доходів від податків і зборів; б) штрафну, як її ще називають, каральну, яка визначається положеннями КУпАП і передбачає накладання штрафів у межах адміністративної відповідальності.

Адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, які передбачені чинним законодавством України, можна, за класифікацією В. В. Іщенка, поділити за видовими об'єктами на певні групи:

– адміністративні правопорушення, спрямовані проти належного порядку ведення податкового обліку, складання та подання податкової звітності (ст. ст. 163<sup>-1</sup>, 163<sup>-2</sup>КУпАП);

– адміністративні порушення відносно обов'язків щодо сплати податків та подання декларацій про доходи та майновий стан (ст. ст. 163<sup>-4</sup>, 164<sup>-1</sup>, ч. 1, 3, 4ст. 172<sup>-6</sup>КУпАП);

– адміністративні правопорушення проти контрольних функцій податкових органів (ст. 63<sup>-3</sup>, ч. 5–9 ст. 166<sup>-6</sup>, ст. 188<sup>-23</sup>КУпАП);

– адміністративні правопорушення у сфері виробництва та збуту алкогольних напоїв та тютюнових виробів (ст. 156, 156<sup>-2</sup>, 164<sup>-5</sup>, 177<sup>-2</sup>КУпАП);

– адміністративні правопорушення проти прав та свобод платників податків (ч. 9, 10ст. 166<sup>-6</sup>, ст. 166<sup>-21</sup>КУпАП) [33].

Для поглибленого розуміння розглядуваних правопорушень доречно звернутися до думки Л. М. Чемериса, який трактує юридичний склад

адміністративного правопорушення як такий, що визначається нормами адміністративного права у вигляді обов'язкової сукупності об'єктивних та суб'єктивних ознак протиправного діяння, при наявності яких його можна кваліфікувати як правопорушення. Серед цих ознак виділяються: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона. Об'єктом адміністративного правопорушення зазвичай визнаються суспільні відносини, що регулюються нормами адміністративного права, внаслідок вчинення діяння, що завдає шкоди. Об'єктивною стороною адміністративного правопорушення є зовнішні ознаки та обставини, які характеризують вчинене діяння. Суб'єктивна сторона визначається ставленням до наслідків і характеризується наявністю вини як у формі умислу, так й у формі необережності. Суб'єктом адміністративного правопорушення є особа, яка його вчинила. Згідно зі ст. 12 КУпАП суб'єктом адміністративного правопорушення може бути фізична особа, яка досягла шістнадцятирічного віку. Так само суб'єктом адміністративного правопорушення може виступати юридична особа незалежно від організаційної форми власності [135, с. 241].

Вивчення суб'єктивної сторони адміністративного правопорушення вимагає розгляду положень відповідних аспектів судової практики. У своїй Постанові від 28.08.2019 р. у справі № 805/5040/15 Верховний Суд зробив висновок, що наявність факту відкриття кримінального провадження не доводить вини суб'єкта господарювання. Аналізуючи адміністративний спір, суд зауважив, що окрім доводів, які стосувались процедурних питань подовження санкції, матеріали справи не містять жодного доказу порушення підприємством положень п.п. 213.3.6 п. 213.3 ст. 213 ПК України, яке стало підставою для Подання Державної фіскальної служби України від 31.12.2014 р. № 11499/5/99-99-22-05-02-16, від 12.01.2015 р. № 03/106338/1-15. Суд зазначив, що склад правопорушення вимагає наявності всіх його необхідних складових, в тому числі й ознак суб'єктивної сторони, зокрема вини.

Податковий орган посилався на наявність кримінального провадження, без зазначення його номеру, викладення суті, яке не завершено та триває на стадії досудового розслідування. Так само у матеріалах були відсутні будь-які судові рішення (вироки), які набрали законної сили. Вищенаведене дозволяє зробити висновок, що при посиланні податкового органу на відкрите провадження щодо суб'єкта господарювання, і тим паче за відсутності судового рішення, яке набрало законної сили, виключає вину за платника податків і його відповідальність [95]. Наразі існують певні перепони та деякі проблеми, що пов'язані з притягненням суб'єктів до адміністративної відповідальності. Наприклад, недостатня ефективність адміністративних санкцій, які застосовуються до правопорушників. Розміри штрафів за податкові правопорушення є незначними, щоб ефективно впливати на зменшення кількості таких видів правопорушень чи сприяти їх запобіганню. Крім того, процедура застосування адміністративних санкцій є складною та бюрократичною, що також ускладнює притягнення правопорушників до відповідальності.

Іншою проблемою є недостатня узгодженість адміністративного законодавства з податковим законодавством. Адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням податкового законодавства, часто є складними й неоднозначними, що ускладнює їх кваліфікацію та застосування адміністративних санкцій. Найбільш ефективному розв'язанню цих проблем сприятиме вдосконалення законодавства, яке регулює адміністративну відповідальність за податкові правопорушення.

А. О. Монаєнко наголошує на тому, що при вирішенні правозастосовних проблем може стати в нагоді практика суду ЄС щодо протидії податковим зловживанням. На сьогоднішній день в нашій державі ще не тільки не впроваджений, а навіть не створений механізм застосування практики, виробленої Судом ЄС. Натомість, активно здійснюється застосування практики Європейського суду з прав людини, що є законодавчо закріпленою

Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини». Але Угода про Асоціацію між Україною та ЄС встановлює необхідність реалізації її положень за допомогою врахування позиції Суду ЄС у процесі її імплементації [75, с. 139].

На превеликий жаль, доволі часто джерелом проблем є діяльність судів та сформована ними судова практика, адже може простежуватись нівелювання положень законодавства, перебирання на себе повноважень законодавчої влади, порушення принципу здорового глузду та правової визначеності, внаслідок чого при правозастосуванні утворюються нові проблеми. Такий висновок у своїй науковій праці зробив М. К. Смакограй. На підтвердження цієї думки вчений наводить приклад скасування правової позиції, яка суперечить нормативному регулюванню строків судового оскарження податкового повідомлення-рішення після процедури адміністративного оскарження, через понад 8 років після врегулювання раніше чинної правової колізії, через яку було сформовано таку правову позицію [119, с. 258]. Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду в своєму рішенні від 26.1.2020 р. по справі № 500/2486/19 сформулював такий новий правовий висновок: «Верховний Суд у складі судової палати у цій справі відступає від висновку про застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18. Зокрема, в частині того, що строк для звернення платника податків із позовом до адміністративного суду, особливо після використання процедури адміністративного оскарження, становить 1095 днів із дня отримання платником податків рішення, що оскаржено, і вважає за необхідне сформулювати такий правовий висновок. Норма п. 56.18 ст. 56 ПК України не визначає процесуального строку звернення до суду і, відповідно, не є спеціальною щодо норми п. 56.19 ст. 56 ПК України. Водночас норма п. 56.19 ст. 56 ПК України є спеціальною щодо норми ч. 4

ст. 122 КАС України, має перевагу в застосуванні у податкових спорах і регулює визначену нею предметом групу правовідносин – оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження – абз. 3 п. 56.18 ст. 56 ПК України). Вона встановлює строк для їх оскарження впродовж місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до п. 56.17 цієї статті».

С. М. Попова робить акцент на безупинному розвитку суспільних відносин і стверджує, що в сучасних реаліях методи ухилення від сплати податків досить урізноманітнилися та набули нових форм, а податкові правопорушення частіше носять інтелектуальний характер. Щодо рис, притаманних таким правопорушенням, то у більшості випадків вони, у процесі професійної господарської діяльності, здійснюються з використанням комп'ютерних технологій та електронних засобів зв'язку; можуть приховуватись та маскуватись прийомами, які створюють уявлення «невдалої» підприємницької діяльності. Також не варто забувати і про суб'єктів здійснення, адже зазвичай порушники є особами, які мають високі інтелектуальні здібності та гарні знання й навички економічного, організаційного характеру. У зв'язку з вищезазначеним автор наголошує на доцільності розширення адміністративної відповідальності за правопорушення у податковій сфері [91, с. 50].

Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення є одним з важливих аспектів загального поняття відповідальності за податкові правопорушення, яким визначаються норми та процедури, за якими особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкових законів. Здійснення ефективного контролю та вжиття адміністративних заходів спрямовано на забезпечення дотримання податкових норм та визначених ними

обов'язків платниками податків. Незважаючи на певні прогалини в адміністративному законодавстві, інститут адміністративної відповідальності є дієвим та ефективним, адже створює стимули для платників податків дотримуватися законодавства та вчасно виконувати свої обов'язки, зменшуючи ризик негативних наслідків. До того ж адміністративна відповідальність допомагає у виявленні та ліквідації порушень на ранніх етапах. Швидке та ефективне реагування на порушення в податковій сфері сприяє збереженню єдності системи та уникненню накопичення проблем. Крім того, покладання відповідальності на фізичних та юридичних осіб за невиконання податкових обов'язків сприяє встановленню прозорості та дисципліни в системі оподаткування, що в кінцевому підсумку сприяє створенню справедливого та ефективного податкового середовища. Як правило, цей вид відповідальності вимагає меншого ступеня обтяжливості доказами, оскільки рішення приймаються на основі адміністративного, а не кримінального стандарту доказів та спрямовані на забезпечення виконання податкових обов'язків та відновлення порядку в податковій сфері, у той час як кримінальна відповідальність має за мету протидію важким умисним порушенням податкового законодавства, накладання серйозних покарань для запобігання подібним порушенням у майбутньому та вимагає більш жорсткий стандарт доказів, зазвичай пов'язаний із збиранням та представленням належних, допустимих та достатніх доказів у судовому процесі.

Ухилення від оподаткування тягне за собою численні негативні для суспільства наслідки, що виявляється у виникненні проблем економічного і соціального характеру: зростання корупції та підвищення рівня злочинності, порушення правил чесної конкуренції, недостатнє фінансування суспільного сектору економіки. Відповідно, необхідні суми коштів для потреб держави не отримуються, що, як наслідок, спричиняє збільшення кількості податків та зростання ставок оподаткування [138].

Зауважимо, що кримінальна відповідальність є найсуворішим видом юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Вона встановлюється ст. 212 КК України.

Згідно з чинним законодавством для притягнення особи до кримінальної відповідальності за податкове правопорушення необхідно, щоб її дії відповідали ознакам такого правопорушення. Ці ознаки включають протиправність, вину та суспільну шкідливість. Під час застосування права необхідно керуватися загальними ознаками правопорушення та здійснити юридичну оцінку вчиненого діяння, тобто кваліфікувати його. Відповідно до положень ПК України, податковим правопорушенням є протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платника податків, контролюючих органів та/або їх посадових осіб, інших суб'єктів, що призвело до порушення податкового законодавства [87].

Як вже було зазначено, податкове правопорушення характеризується підвищеною суспільною небезпечністю або шкідливістю діяння, протиправністю діяння, винною поведінкою особи – суб'єкта діяння, що є результатом його волевиявлення. Своєю чергою, кримінальне правопорушення – це передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння, у формі дії або бездіяльності, вчинене суб'єктом кримінального правопорушення [52].

Склад правопорушення вважається завершеним, якщо він містить відповідну сукупність його основних елементів. Тільки у такому разі можна характеризувати певні суспільно небезпечні дії як кримінально каране правопорушення. У постанові від 16.05.2019 р. (справа № 761/20985/18, провадження № 51-8007км18) колегії суддів Другої судової палати Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду зазначено: «... якщо не було події кримінального правопорушення або в діях особи немає складу кримінального правопорушення, то за таких обставин кримінальне провадження не може бути розпочато. А якщо через помилку чи з інших



причин таке провадження було розпочато, то воно негайно має бути припинено і з позиції вимог правопорядку, і з огляду на дотримання інтересів всіх учасників правовідносин» [94].

Одним з найважливіших елементів складу правопорушення, закріпленого ст. 212 КК України, є встановлення об'єктивної сторони.

Об'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 212 КК України, характеризується наявністю трьох обов'язкових ознак: 1) діяння, яке виражається в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування і введені у встановленому законом порядку; 2) наслідку у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних чи цільових фондів коштів у значних розмірах, тобто в сумі, що в три тисячі і більше разів перевищує установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян (згідно з приміткою до ст. 212 КК України); 3) причинному зв'язку між діяннями та наслідком [51, с. 239].

Разом із окресленим вище для притягнення до кримінальної відповідальності за податкове правопорушення важливо встановити суб'єктивну сторону такого правопорушення. Особа повинна мати намір не сплачувати належні до сплати податки, збори (обов'язкові платежі) в повному обсязі чи певну їх частину. Мотив для кваліфікації останнього значення не має. Нагадаємо, що зазначеною статтею КК України передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати.

Відповідно до Постанови пленуму Верховного Суду України № 15 від 08.10.2004 р., для того щоб підтвердити умисел ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, то доказами, що свідчать про ці обставини можуть бути, наприклад: неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням установленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; завищення фактичних затрат, що

включаються до собівартості реалізованої продукції, ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби тощо [104].

Суб'єктивна сторона, тобто умисел як складова злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є найважчим аспектом у доказуванні в даній категорії спорів. З огляду на це корисно досліджувати висновки Верховного Суду України з метою побудови успішної стратегії. Один із таких значущих висновків, вироблених практикою, міститься у Постанові Верховного Суду від 27.11.2018 р. у справі 609/921/13-к, де наголошується, що обвинувачення не може будуватися виключно на даних податкової перевірки в разі оскарження її результатів платником податків, доки не набрало законної сили рішення в адміністративній справі [93].

Суб'єктом такого правопорушення може бути лише особа, яка зобов'язана сплачувати вищезазначені податки чи збори. Зокрема, це: 1) службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності; 2) особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення організаційної форми юридичної особи; 3) інші особи, котрі зобов'язані утримувати та/або сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку, в тому числі до них відносяться податкові агенти як фізичні особи, а також службові особи податкових агентів – юридичних осіб при несплаті ними податку з доходів фізичних осіб.

Інші частини статті 212 Кримінального Кодексу України встановлюють більш суворі види покарання, у випадку якщо діяння вчинено за попередньою змовою осіб, особою, раніше судимою за це кримінальне правопорушення, або, якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів у великих розмірах чи в особливо великих розмірах.

Законодавець зазначає, що під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, а під особливо великим розміром коштів вважаються суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Як правильно визначає В. П. Хоменко, ст. 212 КК України не містить та не конкретизує способи вчинення злочину, однак ключовим поняттям розрахунків за податками та зборами є податкове зобов'язання за звітний період, відображене в податковій звітності [133].

Якщо аналізувати судову практику, то можна простежити, що даний вид кримінального правопорушення може бути вчинений такими способами: шляхом неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); або стосуватись приховування об'єктів оподаткування чи заниження вартості цих об'єктів, а також сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів (цей перелік не є вичерпним).

Особа вважається такою, що вчинила кримінальне правопорушення з моменту ненадходження зазначених сум до бюджету або цільового фонду. У судовій практиці таким моментом визнається наступний день після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір. Закон пов'язує цей строк із виконанням певної дії, а саме з моменту фактичного ухилення від їх сплати [51, с. 239]. Кримінальний Кодекс України передбачає і підстави звільнення від відповідальності за ч. 1–3 ст. 212 Кримінального Кодексу України. Діяння не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9<sup>2</sup> розділу XX «Перехідні положення» ПК України. Податковий компроміс визначається як режим

звільнення суб'єктів юридичної відповідальності за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 01.04.2014 р. з урахуванням строків давності, які встановлені ст. 102 ПК України. Якщо платник податків вирішив скористатись процедурою податкового компромісу, то за такі податкові періоди особа має право подати уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких він визначає суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість.

Ще однією підставою звільнення від кримінальної відповідальності за діяння, передбачені ч.ч. 1–3 ст. 212 КК України, є те, що вони не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, якщо такі діяння пов'язані з придбанням або формуванням джерел придбання, створенням, їх одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову, або, як ще її називають, спеціальну, добровільну декларацію та сплачено певну узгоджену суму збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, відповідно до підрозділу 9<sup>4</sup> «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX ПК України, в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, у випадку якщо такі діяння вчинені в певний часовий проміжок, а саме до 01 січня 2021р., та пов'язані з придбанням або формуванням джерел придбання, створенням, одержанням, використанням об'єктів спеціального добровільного декларування або розпорядженням ними, за умови що таке декларування здійснено у встановлений період, зокрема, з 1 вересня 2021 р. до 1 березня 2023 року.

Встановлення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків має певні проблемні аспекти. Наприклад, А. О. Байда та Д. О. Новіков наголошують на проблематиці, пов'язаній із встановленням кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків з використанням офшорних схем [3, с. 92].

Бажання ухилення від сплати податків в Україні та існування такої можливості в офшорних зонах, безумовно, взаємопов'язані, адже офшорні зони часто використовуються для виведення коштів за кордон, де вони можуть бути захищені від оподаткування. Саме з метою ухилення від високих податкових ставок та регуляцій в Україні певні підприємства та фізичні особи створюють офшорні компанії. Ускладнює проблему те, що в багатьох офшорних юрисдикціях обмежена або взагалі відсутня «beneficial owner ship transparency», через що інформація про власників компаній може бути недоступною або слабо контрольованою. Це створює умови для анонімного виведення коштів та ухилення від сплати податків. Також в офшорних зонах переважно діють лояльні податкові режими, де податки на прибуток низькі чи навіть відсутні. Підприємства можуть створювати філії чи дочірні компанії в таких зонах, щоб зменшити свої податкові зобов'язання в Україні. Не менш привабливим для правопорушників податкового законодавства є те, що офшорні зони, крім іншого, зазвичай забезпечують конфіденційність у справах банківського обліку, що робить важчим виявлення та відстеження потенційних випадків ухилення від сплати податків. Для вирішення цього питання автори А. О. Байда та Д. О. Новіков пропонують внести зміни до чинного КК України і доповнити його новою ст. 212-2, яка буде мати назву «Ухилення від сплати податків резидентами України, які прямо чи опосередковано володіють офшорними доходами, активами, наслідками офшорної господарської діяльності або всім, що має результат, схожий із тим, що виникає з офшорних доходів, активів чи офшорної господарської діяльності».

Погоджуючись з доцільністю такої пропозиції, вважаємо за необхідне додати, що для боротьби з проблемою ухилення від сплати податків в Україні важливо вживати комплекс заходів, які включають в себе не лише зміцнення національного податкового законодавства, а й співпрацю з міжнародними організаціями для обміну інформацією та створення міжнародних стандартів у сфері оподаткування. Розв'язанню цієї непрості проблеми сприятиме, на наш погляд, впровадження вже згадуваних механізмів «beneficial owner ship transparency», що позбавить утаємниченості бенефіціарних власників і забезпечить високий рівень транспарентності власності та фінансової діяльності [65, с. 67-72].

Ще однією актуальною проблемою є внесення правоохоронними органами інформації до Єдиної реєстраційно-довідкової бази (ЄРДР) навіть без належно узгодженого податкового повідомлення-рішення, яке підтверджувало б ненадходження коштів до бюджетів у значних та інших розмірах. Більшість записів, за ст. 212 КК України, формуються на підставі висновків експертів або аналітичних довідок. Ця практика створює проблему, оскільки вона здійснюється без належної узгодженості та підтвердження податковими органами, у зв'язку з чим виникають складнощі при визначенні суб'єкта правопорушення за ст. 212 КК України. Відповідно, обов'язок сплати податку може виникати у випадках: коли платник податків самостійно обчислює свої зобов'язання, або за наявності узгодженого податкового повідомлення-рішення. Варто враховувати, що неможливо замінити узгоджене податкове повідомлення-рішення ані висновками експертів ані аналітичними довідками. Верховний Суд у рішенні від 02.04.2020 р. у справі № 160/93/19 дійшов висновку, що «будь-яка податкова інформація, що наявна в інформаційно-аналітичних базах стосовно контрагентів суб'єкта господарювання по ланцюгах постачання, а також податкова інформація, надана іншими контролюючими органами, в тому числі і отримана з причин неможливості проведення документальних перевірок, носить виключно

інформативний характер та не є належним доказом в розумінні процесуального закону» [97].

На думку Ю. О. Подоляна, покращити ситуацію щодо недопущення вчинення податкових правопорушень дозволить врахування певних особливостей їх профілактики. Однією з основних особливостей такої профілактики, вчений визначає підвищення свідомості та освіченості громадян і підприємств щодо податкових норм та обов'язків. Для цього варто створити і забезпечити широкий доступ до інформаційної бази про податкові правила і процедури, включаючи інформацію про можливі наслідки порушення законодавства. Шляхами досягнення мети є: проведення регулярних навчальних заходів, семінарів, вебінарів та інших для громадян та підприємств [90, с. 269].

Разом з тим Ю. О. Подолян висвітлює й інші аспекти цієї проблеми. Так, він вважає, що ефективному її розв'язанню заважає дефіцит кваліфікованих фахівців, що негативно впливає на якість роботи всього механізму контролю та перевірки податкового законодавства. Тож, на його думку, державним органам варто заохочувати та залучати потенційних робітників, пропонуючи конкурентоспроможні умови праці. Не останню роль вчений відводить оптимізації та автоматизації процесів аналізу фінансової звітності та використання багатьох інших інформаційних технологій, що, як слушно зауважується, дозволить розвантажити систему податкових органів, полегшити процес контролю та виявлення податкових правопорушень [90, с. 269].

З метою виявлення осіб, які ухиляються від сплати податків, важливим є впровадження спеціалізованих електронно-інформаційних систем у сфері оподаткування. Однією з таких систем є автоматизована інформаційно-аналітична система «Вибір об'єкта», яка призначена для виявлення платників податків, що ухиляються від своїх зобов'язань. Ця система дозволяє ідентифікувати суб'єктів господарювання, чії дії суперечать податковому законодавству і мають ознаки незаконності. Але, як зазначає І. А. Гридчук,

через те, що спостерігається відсутність достовірної інформаційної бази та узгодженості цих даних, виникають певні проблеми комп'ютерного відбору об'єктів перевірок [21].

Варто нагадати, що у США також існує подібний досвід, де всі порушення податкового законодавства поділяються на дві категорії: злочини та інші порушення, які не класифікуються як злочини згідно із законодавством США. З огляду нашої проблеми корисно звернути увагу на безкомпромісне ставлення американського законодавця до зазначеного виду порушень. Ухилення, уникнення або спроба ухилення чи уникнення сплати законно встановлених податків є одними з найсерйозніших податкових злочинів у США, які суворо караються згідно з Кодексом внутрішніх доходів. І що примітно, крім передбачених санкцій, особи, винні у таких порушеннях, включаються в різноманітні інформаційні реєстри та чорні списки, що тягне серйозні обмеження для порушників, наприклад, у разі виникнення у когось з них наміру отримати кредит, зайнятися фінансовою діяльністю чи вступити на службу в державному секторі.

На нашу думку, необхідно покращити інститут кримінальної відповідальності за податкові правопорушення. Пропонуємо це зробити, вживши таких заходів:

– збільшити розміри штрафів та інших видів покарання. Наразі розміри штрафів за ухилення від сплати податків в Україні є недостатніми для того, щоб ефективно запобігти такому правопорушенню. Тому їх необхідно збільшити, щоб вони були відчутними для правопорушників. Проте, разом з тим, важливо гарантувати справедливість і прозорість у застосуванні санкцій для уникнення надмірного тиску на платників податків і зборів;

– ввести відповідальність за повторне ухилення від сплати податків. Наразі кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків не залежить від того, чи скоювалося це правопорушення вперше, чи воно було вчинено повторно. Тому особи, які ухилялися від сплати податків раніше, не



мають жодних стимулів для того, щоб не вчиняти це правопорушення знову. Вбачаємо за необхідне ввести відповідальність за повторне ухилення від сплати податків, яка буде суворішою, ніж за вчинення цього правопорушення вперше. Єдине, що може впливати, це наявність попередньої судимості за ст. 212 КК України. Але якщо має місце повторність податкового правопорушення, без попереднього притягнення до кримінальної відповідальності, то тоді платник податків не зазнає жодних додаткових обтяжень (відсутні кваліфікуючі ознаки), які б впливали на міру кримінальної відповідальності.

Таким чином, варто зазначити, що кримінальна відповідальність за податкові правопорушення є важливим інструментом забезпечення законності та правопорядку в податковій сфері. Вона є ефективним способом захисту інтересів держави та суспільства від ухилення від сплати податків. Найчисленнішим серед вчинюваних кримінальних правопорушень в КК України є передбачене ст. 212 ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Інститут кримінальної відповідальності у сфері податкових правопорушень містить низку проблемних питань, які можуть бути вирішені внесенням змін до КК України. Важливою складовою боротьби з податковою злочинністю вбачається профілактика кримінальних правопорушень у сфері податкових правопорушень.

Спеціальними заходами, які допоможуть у цьому, можуть стати: вдосконалення податкового законодавства та його правозастосовної практики, підвищення ефективності контролю за дотриманням податкового законодавства, забезпечення прозорості та відкритості діяльності податкових органів одночасно з транспарентністю здійснюваних дій платником податків, а також посилення відповідальності за порушення податкового законодавства. При цьому доцільно звернути увагу на міжнародний досвід і вивчити специфіку боротьби з особами, які ухиляються від сплати податків, що може

справити позитивний вплив на подальшу розробку інструментарію кримінальної відповідальності за податкові правопорушення.

### **3.2. Фінансова відповідальність за порушення норм податкового законодавства**

В умовах постійних змін в економіці та непередбачуваності фінансового середовища питання ефективного функціонування податкової системи набуває особливого значення. Система оподаткування не лише визначає структуру фінансів держави, а й впливає на забезпечення сталого розвитку економіки та соціальної справедливості. Зважаючи на це, питання фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства набуває все більшої значущості..

Отже, в рамках цього дослідження слід розглянути даний вид відповідальності як самостійну форму правового регулювання. Враховуючи складність та різноманіття податкового законодавства, варто приділити увагу таким аспектам: визначенню цього виду відповідальності як окремого; встановленню порядку застосування цієї відповідальності; окресленню принципів, на яких вона ґрунтується; з'ясуванню чітких підстав для її визначення; огляду найбільш симптоматичних дискусійних моментів.

Інститут юридичної відповідальності, як і вся правова система України, будується на конституційних принципах законності та верховенства права. Зокрема, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України) [46].

Відповідно до цього положення, йдеться про такі види юридичної відповідальності, як: цивільно-правова, кримінальна, адміністративна та дисциплінарна. Але Конституційний Суд України в рішенні від 30.06.2001 р. № 7-рп/2001, здійснивши офіційне тлумачення зазначеної норми Конституції України, дійшов важливого висновку про те, що у п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України безпосередньо не встановлено види юридичної відповідальності.

Вказане тлумачення свідчить про те, що перелік видів юридичної відповідальності може бути значно розширений [111].

На нашу думку, фінансову відповідальність варто виділяти як окремий елемент, як один з видів, який займає вагоме місце в сфері юридичної відповідальності.

Фінансова відповідальність – це один з видів юридичної відповідальності, на яку поширюються загальні положення про юридичну відповідальність. Вона має свої специфічні особливості, які є підставами для виокремлення її в самостійну правову категорію.

Наприклад, М. І. Трипольська надає таке визначення цьому виду відповідальності: «Фінансово-правова відповідальність – це державний осуд, що має прояв з погляду суб'єктивного права як нормативний, формально визначений у фінансовому праві, гарантований і забезпечений фінансово-правовим примусом юридичний обов'язок зазнавати правопорушником заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій (штраф, пеня) за вчинене ним правопорушення у сфері фінансової діяльності» [127, с. 41].

Фінансово-правовій відповідальності притаманні обов'язкові ознаки, які властиві юридичній відповідальності:

- вчинення правопорушення є підставою відповідальності;
- відповідальність за порушення норм податкового законодавства виступає формою реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм;
- до правопорушника застосовуються негативні наслідки, які передбачені санкціями фінансово-правових норм, що мають майновий характер та виражаються переважно у грошовій формі;
- реалізація відповідальності у специфічній процесуальній формі [78, с. 112].

Але при цьому необхідно виявити і окреслити саме ті ознаки, які визначають суть такого виду відповідальності, щоб довести його існування як окремого правового явища. Перш за все, варто відзначити, що фінансова

відповідальність має публічно-майновий характер, оскільки впливає на економічні інтереси суб'єктів фінансового правопорушення. Вона спрямована на охорону фінансових правовідносин, зокрема тих, які пов'язані із формуванням, розподілом та використанням централізованих та децентралізованих фондів держави та органів місцевого самоврядування.

Однією з визначальних особливостей фінансово-правової відповідальності є безальтернативність санкцій, яка дуже чітко простежується по тексту ПК України. Це означає, що за будь-яке правопорушення, яке призводить до фінансово-правової відповідальності, встановлюється чітко визначена санкція у вигляді штрафу або пені, яка не підлягає зміні [129].

Особливий процедурний порядок застосування заходів фінансової відповідальності є ще однією характеристикою цього виду відповідальності. Залежно від виду фінансового правопорушення, фінансова відповідальність може здійснюватися як в позасудовому порядку, так і в судовому порядку за рішенням особи, яка вчинила правопорушення.

Найсуттєвішим аспектом фінансової відповідальності є її спрямованість на відшкодування завданого державі та органам місцевого самоврядування збитку внаслідок вчиненого правопорушення. У разі застосування фінансово-правової відповідальності суб'єкти зазнають певних втрат, переважно майнового характеру.

Як вважає І. М. Бондаренко, фінансова відповідальність тягне для правопорушника позбавлення майнового характеру. Така відповідальність здійснює функцію економічного впливу на правопорушника, а самі заходи фінансово-правової відповідальності виражені в грошовій формі та направляються в бюджет. Так само фінансова відповідальність може реалізуватися лише у специфічній процесуальній формі, що повинна встановлюватися фінансовим законодавством [7, с. 142].

Важливо вказати на унікальні джерела правових норм, які регулюють відносини фінансової відповідальності. Зазначені відносини визначаються

передусім ПК України, який є основним нормативно-правовим актом у цій сфері.

Не можна залишити поза увагою такі характеристики, що допомагають створити цілісне уявлення про фінансову відповідальність, саме: унікальні підстави притягнення до відповідальності; наявність спеціальних суб'єктів правозастосування (спеціально уповноважених контролюючих органів); застосування особливих процедур, установлених спеціальними нормами фінансового права; обмежувальні наслідки, закріплені санкціями відповідних юридичних норм.

Фінансово-правова відповідальність, як важлива складова сучасної правової системи, взаємодіє із загальними принципами права, визначаючи порядок впровадження та забезпечення додержання норм фінансового законодавства, але водночас, що важливо, оперує і своїми специфічними принципами.

Загальновідомо, що принципи права – це стрижневі елементи, які визначають зміст і напрями правового регулювання, тому закономірно, що сфера фінансової відповідальності не є виключенням.

До загальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства можна віднести як загальноправові принципи, так і основні засади, визначені ПК України у ст. 4, а саме: принципи законності, принцип загальності оподаткування, справедливості, рівності, своєчасності, доцільності, справедливості, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства або притягнення до відповідальності, презумпції правомірності рішень платника податку, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і

контролюючого органу, фіскальної достатності, економічності оподаткування та його нейтральності, рівномірності та зручності податку, а також єдиного законодавчого підходу до визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Але тут потрібно розуміти, що не всі вихідні положення, що були закріплені у ст. 4 ПК України, є власне спеціалізованими принципами притягнення порушників податкового законодавства до фінансової відповідальності.

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства, як слушно зазначає Н. Ф. Скляр, містить і набір спеціальних принципів, таких як: принцип відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку, принцип співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та інших видів юридичної відповідальності, принцип ретроактивності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та ін. [116, с. 43].

Доволі дискусійним вбачається принцип співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства з іншими видами юридичної відповідальності – кримінальної або адміністративної.

Виходячи із засад українського законодавства, зокрема, ст. 61 Конституції України, ніхто не може бути притягнутий до відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. Це положення знайшло своє відображення і в ПК України, де у п. 112.4 ст. 112 вказано, що за вчинення одного і того ж самого податкового правопорушення, особа не може бути притягнута двічі до відповідальності одного виду [46].

Але разом з тим, за нормою ПК України, передбаченою п. 111.3 ст. 111, притягнення особи (фізичної або юридичної) до фінансової відповідальності у випадку вчинення податкового правопорушення, не звільняє таку особу від відповідальності інших видів, у передбаченому законом випадку. Варто зазначити, що притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової

відповідальності за податкове правопорушення, яке вимагає від контролюючих органів встановлення вини особи, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом. З наведеного логічно випливає, що з огляду принципу співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та інших форм юридичної відповідальності, притягнення платника податків до фінансової відповідальності не виключає можливість застосування інших видів відповідальності, враховуючи характер вчинених ним дій.

Однак така ситуація може бути визнана неприйнятною з точки зору принципу «nonbisinidem», визначеного Європейським судом з прав людини, згідно з яким ніхто не може бути притягнутий до відповідальності за одне й те саме правопорушення двічі. Так, у п. 52 рішення по справі «Остерлунд проти Фінляндії» (заява № 53197/13) фізичну особу спочатку було остаточно визнано винною у податковому шахрайстві (як злочині відповідно до національного законодавства), а згодом підтверджено законність нарахування податку та штрафів [122].

Не менш важливим для дослідження фінансової відповідальності є загальні умови, які визначають можливість притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, та є фундаментальним елементом правової системи. Ці умови встановлюють рамки, в яких здійснюється контроль за дотриманням законодавства, покладеного на контролюючі органи. Забезпечуючи єдність та системність у регулюванні фінансово-правових відносин, загальні умови стають ключовим фактором у формуванні прозорого та справедливого механізму вжиття заходів фінансової відповідальності. У цьому контексті важливо розглянути основні аспекти та функції цих загальних умов для



забезпечення ефективності фінансового контролю та відповідності законодавству.

Як ми вже зазначали в попередніх розділах, єдиною підставою притягнення до юридичної відповідальності будь-якого виду є наявність складу правопорушення. Необхідним є відзначити важливість складу податкового правопорушення, оскільки фіксація та встановлення його ознак: 1) сприяє дотриманню принципів, таких як законність, обґрунтованість і справедливість під час застосування до особи юридичної відповідальності; 2) дозволяє провести чітке розмежування між правомірними та протиправними діями; 3) дає змогу відмежовувати одне податкове правопорушення від іншого. Крім того, склад правопорушення має вкрай важливе значення для фінансово-правової охорони з огляду на те, що відсутність у діянні хоча б однієї з обов'язкових ознак складу податкового правопорушення робить неможливим притягнення особи до фінансово-правової відповідальності [125, с. 110–111].

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України: податковим правопорушенням визначається діяння з ознаками протиправності та винності, яке може бути вчинене як у формі дії, так і бездіяльності платника податку, враховуючи осіб, прирівняних до нього, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. Відповідальність за бездіяльність можлива лише у тому випадку, якщо на суб'єкта покладался обов'язок діяти у певній ситуації у визначений спосіб [82, с. 194].

Якщо говорити про суб'єктивну сторону податкового правопорушення, то в розрізі умов притягнення до фінансової відповідальності, керуючись положеннями п. 109.3 ст. 109 ПК України, визначено, що у певних випадках, передбачених Кодексом, встановлення контролюючими органами вини особи є необхідною умовою для притягнення особи до фінансової відповідальності.

Зокрема, для доведення наявності вини як суб'єктивної складової податкового правопорушення необхідна одночасна наявність таких положень:

– вчинення суб'єктом податкового правопорушення одного з діянь, закріплених такими статтями ПК України: у пп. 123.2-123.5 ст. 123, щодо штрафних санкцій у разі визначення певним контролюючим органом суми податкового або/та іншого зобов'язання, якщо контроль за сплату такого покладено на контролюючі органи, або у разі зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів, коли податкові пільги використовувалися попри цільове призначення чи всупереч умовам або ж цілям їх надання; п. 124.3 ст. 124 щодо порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання; та пп. 125<sup>-1</sup>.2-125<sup>-1</sup>.4 ст. 125<sup>-1</sup> ПК України, які стосуються випадків порушення правил щодо нарахування або утримання чи сплати податків у джерела виплати. Із цих положень випливає, що спільною ознакою всіх зазначених випадків, за які настає відповідальність, є наявність умислу;

– наявність у суб'єкта податкового правопорушення умислу, поняття якого трактується у ПК України: діяння вважаються вчиненими умисно, якщо контролюючий орган довів, що існують обставини, які свідчать що платник податків цілеспрямовано, удавано створив умови, котрі не можуть мати інакшої мети, крім як невиконання або неналежного виконання вимог, які установлені Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

– встановлення обставини, що особа мала можливість дотримання правил та податково-правових норм, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Для визначення критерію достатності враховується доведеність контролюючим органом факту, що при вчиненні діяння або допускаючи бездіяльність, котрі передбачають відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності. У випадку недоведення контролюючим органом того, що у платника податків була можливість

дотриматись правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте ним не було вжито достатніх заходів щодо їх дотримання, платник податків не може бути притягнутий до відповідальності за таке порушення. Зауважимо, що законодавець констатує, що за наявності сумнівів щодо обставин, за які особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладається на контролюючий орган, повинні трактуватися на користь такої особи.

При аналізі визначених законом умов щодо встановлення контролюючим органом умислу слід звернути увагу на те, що законодавець акцентує увагу не стільки на об'єктивній стороні (поведінці платника податків), скільки на цілеспрямованості та меті їх вчинення. Зазначається, що для встановлення певної поведінки платника податків можна говорити про те, що у його свідомості наявний умисел, спрямований на порушення вимог податкового законодавства, та відповідна мета. Це означає, що встановлення відповідної поведінки свідчить саме про таке суб'єктивне ставлення платника податків до вчинюваних ним дій. Отже, визначення суб'єктивної сторони діяння відбувається за допомогою аналізу реальної поведінки особи, яка порушує вимоги податкового законодавства (об'єктивної сторони) [71, с. 476].

У процесі дослідження питань, пов'язаних з визначенням обов'язковості вини як елементу складу податкового правопорушення, залишається нез'ясованим факт вибірковості застосування вини у виключному переліку податкових правопорушень, передбачених пп. 123.2–123.5 ст. 123, пп. 124.2, 124.3 ст. 124, пп. 125-1.2–125-1.4 ст. 125-1, що є виявом хаотичності вибору складів правопорушення та призводить до порушення системності податкового законодавства [115]. Ще один дискусійний аспект виявляє Д. Кобильнік, який справедливо зауважує, що, з однієї сторони, виходячи зі змісту абз. 2 п. 109.2 ст. 109 ПК України, вину платника мусить доводити контролюючий орган шляхом доведення умислу в діях платника податків, а з

іншої – вину потрібно доводити за критерієм достатності вжитих дій, тобто не враховуючи ставлення та внутрішнього переконання особи щодо правопорушення. Отже, законодавець фактично пропонує запровадити два обов'язкових механізми встановлення вини суб'єкта податкових правовідносин, однак при цьому чітко не вказується, який з них доцільно застосовувати [36].

Названі науковцями проблеми свідчать про несистемність податкового законодавства України. Це, на наш погляд, пов'язано з відсутністю виключного переліку підстав наведення вини у податкових правопорушеннях і вбачається серйозним недоліком, наявність якого зумовлює невизначеність для платників податків і може призвести до несправедливих рішень податкових органів. Одним із можливих шляхів вирішення цієї проблеми є внесення змін до ПК України та встановлення виключного переліку підстав наведення вини у податкових правопорушеннях. Цей перелік повинен бути сформований на основі об'єктивних критеріїв, які чітко визначатимуть, чи було вчинено платником податків винне діяння.

За чинним законодавством України підставою для притягнення платника податків до відповідальності за податкове правопорушення є наявність вини. Однак вина не завжди є обов'язковою умовою відповідальності за податкові правопорушення, тому задля систематизації та єдності податкового законодавства доцільно було б зробити вину обов'язковим елементом у всіх податкових правопорушеннях.

Разом з тим видається правильним законодавчо закріпити положення такого змісту: підставою для притягнення платника податків до відповідальності за податкове правопорушення є наявність умислу або необережності. Цей підхід є загальноприйнятим у багатьох країнах світу, наприклад, у Податковому кодексі США (Internal Revenue Code) в 75 главі передбачено низку розділів та статей, які визначають вимоги до платників податків [140]. Багато з цих статей стосуються як питань умислу, так і

необережності, тож в законодавстві США вина диференціюється на два різновиди: умисну вину (intent) і необережну (negligence). Важливо зауважити, що поняття «необережності» визначається у 26 розділі, підзаголовку F, глави 28, підрозділі «А», частині другій, параграфі 6662 зазначеного вище Кодексу: «Для цілей цього розділу термін «необережність» включає будь-яку неспроможність зробити розумну спробу виконати положення цього розділу, а термін «ігнорування» включає будь-яку недбалість, необережність або навмисне ігнорування» [140].

Умисна форма вини при ухиленні від сплати податків (Tax Evasion) має місце, якщо особа свідомо приховує чи спотворює свій справжній дохід для ухилення від сплати податків та у разі подання неправдивих декларацій (False Tax Returns), що включає свідоме подання неправдивої інформації у податкових деклараціях. Що ж до такої форми вини, як необережність, то в Податковому кодексі США, вона знаходить вияв у таких правопорушеннях, як: необережне подання податкових декларацій (Negligence in Filing Tax Returns) – якщо особа несвідомо робить помилки або надає неправдиву інформацію у податкових деклараціях, це може бути розглянуто як необережність; або вона також має місце у разі необережного ведення обліку (Negligence in Record Keeping) – якщо платник податків несвідомо веде неналежний облік свого доходу чи витрат, що також може бути визнано як необережність.

Не менш важливим є створення механізмів захисту прав платників податків. Наразі Верховною Радою України одержано законопроект № 8387 від 27.01.2023 р. «Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо забезпечення презумпції невинуватості платника податків». Метою проекту цього Закону є закріплення презумпції невинуватості платника податків у податковому законодавстві, а також встановлення додаткових запобіжників щодо можливого перешкоджання господарській діяльності суб'єкта господарювання контролюючими органами під час перевірки шляхом:

- впровадження окремої норми про презумпцію невинуватості платника податків як загального положення Глави 11 «Відповідальність» ПК України;
- впровадження окремої норми у ст. 80 «Порядок проведення фактичної перевірки» ПК України, відповідно до якої контролюючі органи можуть перешкоджати господарським операціям лише у випадках, прямо передбачених ПК України, та зобов'язані не допускати необґрунтованого перешкоджання господарській діяльності;
- закріплення необґрунтованого та непропорційного цілям перевірки перешкоджання господарській діяльності платника податків посадовими особами контролюючого органу під час проведення фактичної перевірки як податкового правопорушення контролюючого органу;
- запровадження автоматичної реєстрації податкової накладної, якщо протягом 30-ти днів після її неприйняття не прийнято рішення про наявність податкового правопорушення;
- закріплення презумпції невинуватості та принципу неперешкоджання господарській діяльності як прав платника податків відповідно до ст. 17 ПК України [102].

Підсумовуючи вищевикладене, варто зазначити, що задля систематизації та удосконалення ПК України вважаємо за необхідне: внести до нього зміни, які будуть сприяти упорядкуванню та систематизації податкового законодавства, усунувши неточності та суперечності; розробити чіткі та зрозумілі критерії для визначення вини у формі вини чи необережності у податкових правопорушеннях, шляхом впровадження окремої статті у ПК України; створити ефективні механізми захисту прав платників податків.

Процедура фінансової відповідальності за податкові правопорушення переважно розглядається як система процесуальних та імперативних правовідносин, що виникають між державою, представленою уповноваженими органами, та особою, яка вчинила податкове правопорушення. У рамках цих відносин на правопорушника накладається

обов'язок піддаватися майновим обмеженням, тоді як уповноважений орган має обов'язок застосовувати ці правові обмеження, передбачені санкцією порушеної правової норми [117].

Пунктом 112.5 ст. 112 ПК України визначено, що підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності та стягнення штрафу за вчинення податкового правопорушення є податкове повідомлення-рішення, яке повинно відповідати вимогам, визначеним п. 58.1 ст. 58 Кодексу. З огляду на це, як вірно заважує Н. А. Маринів, за наявності сумнівів щодо обставин, які можуть свідчити про вину особи, виходом є закріплення принципу тлумачення обставин [71, с. 477]. Якщо вину платника податків не буде доведено відповідно до встановленого порядку, передбаченого ПК України, то його не може бути притягнуто до фінансової відповідальності у випадках, коли доведення вини є обов'язковою умовою притягнення до відповідальності.

Це положення застосовується в судовій практиці, яка підтверджує його обґрунтованість. Зокрема, Окружний адміністративний суд міста Києва у своєму рішенні від 23.10.2021 р. у справі № 640/18979/21 вказав, що відповідальність у вигляді штрафу за вчинення податкового правопорушення, передбаченого п.п. 123.2–123.3, ст. 123 ПК України, повинна наступити лише за умови доведення умисного вчинення платником податків дій, передбачених п. 123.1, ст. 123 цього Кодексу, контролюючим органом. Невиконання вказаного обов'язку контролюючими органами унеможливорює притягнення особи до відповідальності за зазначене у повідомленні-рішенні неправомірне діяння. Головним аспектом у вирішенні цієї справи є обґрунтованість повідомлення-рішення, прийнятого на підставі акта перевірки. Суд зауважив, що актом перевірки не було надано жодних обґрунтувань того, що позивач порушив діяння, передбачене ст. 123 ПК України, саме у формі умислу, крім формального зазначення у висновку акта податкової перевірки про умисний характер його вчинення. Таким чином, з урахуванням того, що докази не були

взяті за основу суперечливого рішення, контролюючий орган не може посилатися на них при розгляді справи, за винятком випадку, коли він доведе, що були прийняті всі можливі заходи для отримання цих доказів до моменту прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин. Суд вирішив скасувати та визнати оскаржуване повідомлення-рішення неправомірним [112].

А. Барікова наголошує на проблемах правозастосування пов'язаних із фінансовою відповідальністю, оскільки трапляються непоодинокі випадки, коли судді, здійснюючи правосуддя в податкових спорах, вагаються щодо наявності або відсутності фактичних обставин, які підтверджують винуватість держави або платників, тут у нагоді стане «тест розумності», основою якого є концепція «поза розумним сумнівом». Тест розумності щодо фінансової відповідальності має основоположне значення при застосуванні правил доказування у даній категорії спорів, особливо, що стосується відповідальності держави, гарантій чи імунітету проти вимог щодо відшкодування шкоди та ін. Ураховуючи уже згаданий нами принцип «*non bis in idem*» як складовий елемент принципу верховенства права, потрібно відмовити в засудженні, якщо наявний обґрунтований сумнів – не уявний та нечіткий, а розсудливий, що ґрунтується на здоровому глузді та такий, що спонукає суддю не приймати свідомо неправильне рішення, а також відсутні достатньо вагомі та чіткі висновки або сукупність ознак чи аналогічних неспростовних презумпцій факту [5, с. 111].

Не можна не зауважити, що існують окремі норми про застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення, які містяться в нормативних актах, прийнятих Міністерством фінансів України. Зокрема, для прикладу можна навести накази Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку адіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 28.12.2015 р. № 1204, «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на



загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 20.04.2015 р. № 449 та ін.

Якщо аналізувати органи, які можуть застосовувати фінансову відповідальність та одночасно виступають контролюючими органами та органами стягнення, слід звернутися до ст. 41 ПК України. Ними є органи, що відповідають за реалізацію фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, включають насамперед Державну податкову службу України (ДПС) та Державну митну службу України. На виконання завдань, покладених на ДПС, згідно пп. 14, п. 4 «Положення про Державну податкову службу України» – служба застосовує фінансові (штрафні) санкції (штрафи), передбачені законом, до платників податків (платників єдиного внеску) за порушення вимог податкового законодавства чи іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС [87; 105].

У разі притягнення особи до фінансової відповідальності необхідно зважати на обставини, які можуть стати підставою для звільнення за вчинення податкового правопорушення або іншого порушення законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, або які можуть значно її пом'якшити.

Такими обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності, визначають:

- вплив строків давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення;
- вчинення податкового правопорушення (здійснення дії чи бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до індивідуальної податкової консультації, отриманої цим платником податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в Єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, або відповідно до узагальнюючої податкової консультації та/або висновку Об'єднаної палати, Великої Палати

Верховного Суду щодо застосування норми права, від якого в подальшому було відступлено;

– вчинення діяння особою у формі дії чи бездіяльності, яка діяла відповідно до юридичних висновків Верховного Суду, викладених у рішенні після розгляду зразкової справи, які було змінено у зв'язку з переглядом Великою Палатою Верховного Суду;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, що суперечили чинному законодавству;

– якщо діяння щодо податкових правопорушень, передбачених ст. ст. 124 і 125<sup>1</sup> ПК України, було вчинено з вини банку, органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, небанківського надавача платіжних послуг, еквайра, емітента електронних грошей;

– вчинення діяння внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору).

Можливі й інші випадки звільнення від фінансової відповідальності, передбачені ПК України або Митним кодексом України.

Слід додати, що ПК України у ст. 112<sup>1</sup> конкретно називає обставини, що пом'якшують відповідальність особи. До них належать: випадки вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність; вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин. Якщо платник податків самостійно повідомив про вчинене ним правопорушення, передбачене ст. ст. 123 та 125<sup>1</sup> цього Кодексу, до нього також може застосовуватись таке пом'якшення. Перелік обставин, що пом'якшують відповідальність, не є виключним, оскільки контролюючому органу надається певний розсуд у визнанні таких обставин. Варто зазначити, що юридичним наслідком встановлення у діянні платника хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність, передбачає нарахування штрафу у розмірі 50 % від того розміру, який встановлений ПК України.

Варто звернути увагу й на такий дискусійний аспект, який існує в царині фінансової відповідальності. Колізійність податково-правового регулювання призводить до порушення принципів, зокрема, і галузевих. О. О. Головашевич приділяє особливу увагу порушенню принципу невідворотності настання відповідальності за порушення податкового законодавства, корені якого тягнуться від суперечливих підзаконних нормативних актів, якими керуються контролюючі органи. Відомо, що відповідальність платника податків закріплено у Главі 11 Розділу II ПК України, де і прописаний суб'єктний склад правопорушника, до якого входять діяння платників податків, агентів, посадових осіб контролюючих органів. У п. 114.2 ст. 114 ПК України згадується відповідальність посадових осіб контролюючих органів. У ній зазначено, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Тут простежується фактична матеріальна безкарність посадових осіб контролюючих органів, що погіршує стан боротьби з корупційною спрямованістю діяльності посадових осіб контролюючих органів та не сприяє підвищенню їхньої кваліфікації [15, с. 17].

Резюмуючи вищезазначене, можна зробити закономірний висновок, що фінансову відповідальність варто виділяти як самостійний елемент, який займає вагоме місце в сфері юридичної відповідальності та має власні специфічні особливості. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується наявністю спеціальних принципів, які викликають дискусії серед науковців, таких як, наприклад, принцип співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства з іншими видами юридичної відповідальності – кримінальної або адміністративної.

Не можна оминати увагою проблеми визначення складових елементів податкового правопорушення, особливо суб'єктивної складової – умислу. У ПК України дефініція умислу містить доволі багато оціночних понять, тож

було б доцільно, якщо б законодавство встановлювало критерії для їх чіткішого визначення. Існують проблеми, які свідчать про несистемність податкового законодавства України, що пов'язане з відсутністю виключного переліку підстав для встановлення вини у податкових правопорушеннях, що створює невизначеність для платників податків. Для покращення ситуації вважаємо за доцільне внести зміни до ПК України, які будуть сприяти упорядкуванню та систематизації податкового законодавства, усунувши неточності та суперечності та встановити виключний перелік підстав наведення вини у податкових правопорушеннях. Разом з тим вбачається позитивним, з точки зору удосконаленням норм ПК України, використання досвіду США та закріплення у вітчизняному законодавстві такого положення, що підставою для притягнення платника податків до відповідальності за податкове правопорушення є наявність умислу або необережності. У розрізі наведеного, варто зауважити, що не менш важливим стане і впровадження механізмів захисту прав платників податків.

### **3.3. Санкції, які застосовуються за порушення норм податкового законодавства: поняття, види**

Частина 2 статті 58 Конституції України закріплює основоположний принцип: «ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення» [46]. Керуючись зазначеним приписом, основним конститутивним положенням категорії «юридична відповідальність» є матеріально-правова підстава її настання, а саме – частина норми права, що закріплює можливі негативні наслідки особистого, майнового або організаційного характеру. За загальнотеоретичним підходом поділу норми права на три її складові (елементи), той елемент норми права, що містить вказівку на зміст та обсяг несприятливих наслідків, обов'язок зазнавати які покладається на особу внаслідок вчинення правопорушення, отримав назву «санкція».

Доволі часто ефективність дії правової норми, особливо в контексті публічно-правових відносин, пов'язана з:

1) фактом нормативного закріплення відповідальності за порушення правила поведінки, або, іншими словами, – наявності санкції як елементу норми права, що розглядається нами в цьому розділі;

2) можливістю та невідворотністю настання юридичної відповідальності – чому відповідає процедурний та/або процесуальний аспект юридичної відповідальності.

Відсутність санкції за невиконання певного обов'язку у сфері публічних відносин, до яких належать і податково-правові відносини, створює ситуацію, за якою норма є неефективною з точки зору її правозастосування, такою, що може бути не виконаною, а сам механізм правового регулювання відповідних суспільних відносин – скоріше рекомендаційним, ніж загальнообов'язковим.

На цьому етапі дослідження визначимо положення, з яких ми виходимо при подальшому аналізі санкцій за порушення норм податкового законодавства:

1) «санкції за порушення норм податкового законодавства» є особливим видом загального поняття «санкції», а отже, мають загальні риси наведеної правової категорії та окремі, специфічні риси;

2) правилам поведінки (диспозиціям норм податкового права), що закріплені в межах податкового законодавства, можуть відповідати санкції, які закріплені в інших нормативно-правових актах;

3) всі або окремі ознаки санкції за порушення інших, крім податково-правових, норм можуть відображатися в санкціях за порушення податкового законодавства.

4) існує два ключових підходи до розуміння поняття «санкція»: як складовий конститутивний елемент норми права (формальний вимір) та як власне конкретні види заходів примусу, що можуть бути застосовані до особи за порушення норми права (матеріальний вимір).

Поняття «санкція» є, скоріше, доктринальним ніж визначеним легально. Утім, законодавство містить ряд положень щодо санкцій, які необхідно розглянути.

Законом України «Про санкції» від 14.08.2014 р. № 1644-VII передбачається, що до осіб можуть застосовуватися «спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (далі – санкції)» [107]. Наведена норма: 1) не є нормою-дефініцією та, імовірно, окреслює загальні видові ознаки тих санкцій, які можуть бути застосовані в контексті специфічних суспільних відносин; 2) встановлюється в контексті міжнародно-правових відносин.

Звертаємо увагу, що в цьому Законі використовуються терміносполуки «економічні заходи» та «обмежувальні заходи», які охоплюють окремі аспекти санкції: направленість на гарантування інтересів держави та її громадян; припинення, подальшу превенцію порушень та/або ускладнення подальшого порушення норм міжнародного права; спрямовані на обмеження конкретних видів відносин та можливостей окремих категорій суб'єктів. Зазначене

дозволяє зробити акцент на тому, що ключовими аспектами санкційного механізму є загальна превенція та припинення порушення.

Не можна обминути увагою ГК України, ст. 217 якого містить визначення господарських санкцій [17]. Текстуальний аналіз положень ч. 1 ст. 217 ГК України дозволяє виділити такі елементи господарської санкції: господарська санкція є заходом впливу, полягає в накладанні несприятливих економічних та/або правових наслідків, застосовується до правопорушника. Зауважимо, що наведені ознаки є одними з ключових ознак санкції в цілому, тобто мають загальний характер.

Санкція передбачає захід впливу, а отже пов'язана з наявністю примусу, що застосовується до винної у порушенні відповідного правила особи, покликана сприяти запобіганню вчиненню порушення та встановлює компенсаційні механізми, переважно економічні (в нашому контексті – майнові) заходи, спрямовані на ефективне поновлення порушених прав та компенсацію за завдану шкоду. Дефініція поняття «санкція» як елемент норми права є основним у юридичній науці.

У правознавчій літературі прийнято підхід, за яким санкція визначається тим елементом норми права, що передбачає несприятливі наслідки особистого, майнового або організаційного характеру на випадок порушення правила поведінки, що міститься в диспозиції норми права [28, с. 237].

Проте деякі науковці дещо по-іншому трактують це поняття. Наприклад, О. П. Гетманець вважає, що санкція в структурі норми права одночасно вказує на імовірні негативні чи позитивні наслідки, настання яких залежить від факту дотримання чи недотримання встановленого правила учасником суспільних відносин, а також санкція є заходом захисту, охорони та забезпечення дотримання та виконання прав і обов'язків [13, с. 35].

З наведеною позицією не можна погодитися в цілому, оскільки санкція як елемент норми права має своїм призначенням встановлення щодо особи порушника негативних наслідків, тоді як наявність позитивних правових

наслідків пов'язується із суб'єктивним правом та/або законним інтересом особи, умови якого містяться в гіпотезі, а саме право (можливість) закріплене диспозицією норми права.

З'ясовуючи семантику поняття «санкція», О. П. Гетманець зазначає, що вона може мати п'ять значень і визначатися як:

1) міра впливу, один з інструментів формування правомірної поведінки в суспільстві;

2) державний захід, тобто власне ті наслідки, які держава покладає на особу правопорушника за вчинене ним порушення;

3) складова частина норми права, що містить вказівки на несприятливі наслідки, яких повинна зазнавати особа у зв'язку з вчиненням правопорушення;

4) заходи впливу в межах міжнародного права;

5) затверджений дозвіл на здійснення діяння відповідною установою [13, с. 34].

Отже, поняття «санкція» вирізняється багатозначністю, полісемічністю, що створює певні проблемні моменти у його розумінні та застосуванні.

Так, з одного боку, вона розглядається як елемент норми права, з іншого боку, вказує безпосередньо вид чи тип відповідальності (конкретні заходи), що можуть бути застосовані до особи внаслідок її протиправної поведінки. Іншими словами, формальна вказівка на негативні наслідки, їх вид та обсяг, та власне негативні наслідки як такі, не є тотожними категоріями.

Розглянемо спочатку санкції як елемент норми права та особливості санкцій за порушення норм податкового законодавства.

Санкції за характером можуть мати та поєднувати:

1. *Правопоновлюючий характер* [28; с. 237]. Основною метою закріплення санкції за вчинення діяння є недопущення вчинення правопорушення, а в разі наявності факту порушення – повернення становища правового порядку, тобто припинення та відновлення порушених прав чи



обов'язків, законних інтересів, попереднього становища, що існувало до вчинення правопорушення.

Направленість на відновлення порушеного порядку чітко простежується в межах податкового законодавства. Наприклад, самостійне виправлення платником податків допущених помилок при декларуванні та сплата суми донарахування податкового зобов'язання і, за наявності, штрафних фінансових санкцій, є підставами для звільнення від відповідальності за розрахунок контролюючим органом сум податкового зобов'язання [87].

*2. Компенсаційний характер.* Компенсаційний характер санкції має свій вияв у відшкодуванні шкоди, завданої порушенням.

У випадку, якщо порушене право неможливо відновити або відновлення порушеного права шляхом виконання зобов'язання недостатньо з урахуванням обставин та характеру порушення, за яке встановлюється санкція, передбачається грошова чи інша альтернатива як компенсація за шкоду, завдану внаслідок вчиненого правопорушення.

*3. Економічний характер.* Економічний характер санкцій особливо проявляється в межах приватноправових та податкових відносин.

Право як механізм не може примусити виконати особу власне зобов'язання в натурі. Вимога виконати зобов'язання, яке особа відмовляється здійснити, а ргіогі є неефективним засобом захисту інтересів учасника правовідносин. Тому з винної у вчиненні порушення особи вимагається сплата грошового штрафу чи компенсації. Наприклад, штраф передбачений п. 123.1 ст. 123 ПК України за визначення контролюючим органом сум податкового зобов'язання фактично є економічною компенсацією за витрати часу органу публічної влади на виконання обов'язку замість платника податків [87].

Відповідно, покладення на особу економічних наслідків – сплата неустойки, штрафу, пені, компенсація збитків, є основним засобом забезпечення правомірних інтересів учасників відповідних суспільних відносин.

4. *Правовий характер.* Наявність санкції є нормативною підставою для виникнення зобов'язання нести відповідальність у встановленому законом порядку. У деяких випадках санкція може припиняти або змінювати вже існуюче правовідношення або свідчити про таке припинення або зміну. Так, санкція може замінювати виконання зобов'язання в натурі грошовою компенсацією.

Вчинення правопорушення тягне за собою зміни в правовому статусі особи, надаючи їй додаткових характеристик, що мають значення при повторному вчиненні особою правопорушення – «персонально-правовий характер санкції».

В теорії права до притаманних санкції характеристик відносять санкції як власні правові витрати, що полягають у наявності несприятливих наслідків, пов'язаних з діями самої особи, і можуть полягати у втраті права чи неможливості реалізувати законний інтерес [28, с. 238].

5. *Загальний превентивний характер.* Основною метою права є встановлення та забезпечення дотримання норм правомірної поведінки, підтримання правопорядку.

Справедливо буде сказати, що встановлення відповідальності за порушення своєю метою має в першу чергу недопущення вчинення правопорушення, а вже в другу – відновлення та/або компенсацію за вчинене правопорушення. Застосування санкції потребує використання адміністративного апарату та правової процедури притягнення особи до відповідальності.

Закріплення санкції, її зміст та обсяг повинні слугувати інструментом стимулювання правомірної діяльності суб'єкта права шляхом встановлення загрози застосування негативних наслідків, бути елементом психологічного впливу. При цьому, варто відзначити, що функцію індивідуальної превенції, тобто запобігання вчиненню нових порушень, рецидиву, покладено на

юридичну відповідальність. Норма права, як і її елемент – санкція, адресовані невизначеному колу суб'єктів.

*6. Попереджувальний характер.* Попереджувальний характер санкції норми права проявляється у тому випадку, коли вона спрямовується на відвернення завдання шкоди охоронюваним законом правам та інтересам учасників суспільних відносин.

З одного боку, попереджувальний характер санкції норми права є тотожним до змісту загальної превенції, адже сам факт наявності відповідальності за вчинення протиправного діяння направлений на відвернення можливої шкоди. З іншого боку, в значенні, в якому така ознака санкції виділяється нами, – санкція може встановлюватися за діяння, яке безпосередньої шкоди суспільним відносинам не завдає, завдає лише абстрактної шкоди або становить імовірну загрозу настання негативних, більш значущих наслідків, передуючи вчиненню більш серйозного порушення.

Зокрема, неподання інформації контролюючому органу платником податків чи податковим агентом об'єктивно вимірюваної шкоди не завдає, безпосередньо не має виразу в недоотриманні бюджетом грошових коштів, утім є актом перешкодження контрольній діяльності та імовірно пов'язано з наявністю іншого, прихованого порушення.

*7. Каральний характер та інший правообмежувальний характер.* Справедливо зазначити, що саме каральний характер санкції проявляється лише в санкціях особливої частини КК України від 05.04.2001 р. № 2341-III [52]. Зміст санкції не зводиться виключно до компенсації за правопорушення, а найперше має за мету безпосередньо покарання винної у вчиненні кримінального правопорушення особи.

З іншого боку, санкція може мати правообмежувальний характер для реалізації нею мети загальної превенції та запобігання вчиненню правопорушень. Інколи такий правообмежувальний характер в юридичній літературі називається «штрафним». Штрафний, або правообмежувальний

характер проявляється, коли сам зміст санкції виходить за межі компенсації шкоди, завданої вчиненим правопорушенням, понесених витрат для повернення до стану правопорядку, і на особу покладаються негативні додаткові особисті, майнові, організаційні наслідки, пов'язані з вчиненим правопорушенням.

Автори підручника з теорії права зазначають, що санкція може виражати міру юридичної відповідальності [28, с. 238]. На правообмежувальному характері санкцій наголошував, зокрема, М. В. Занфіров [30, с. 45].

8. *Примусовий характер.* Факт застосування чи не застосування санкції не залежить від волі особи, що вчинила правопорушення. При цьому застосування санкції правової норми, за винятком контексту приватноправових відносин, є обов'язком, а не правом органу публічної влади. Справедливо відзначити, що право притягнути до відповідальності переважно означає наявність можливості в органу державної влади, діючи на підставі та в межах, встановлених законом, притягти особу до відповідальності, тобто застосувати відповідну санкцію, а також констатує дискрецію вибору міри відповідальності в межах, передбачених відповідною санкцією.

9. Окремо зазначаємо, санкція також має *стимулюючу функцію* для платників податків у рамках реалізації позитивного аспекту юридичної відповідальності за порушення податково-правових норм.

Аналізуючи позитивний аспект реалізації фінансової відповідальності платників податків, Ю. О. Ровинський вказує, з посиланням на ст. 67 Конституції України, що кожен суб'єкт правовідносин зобов'язаний діяти згідно з правовими приписами, зокрема нормами фінансового законодавства, сплачувати податки та збори в порядку та розмірах, встановлених законом [46; 30, с. 170]. Так, справедливим є твердження, що за відсутності у суб'єкта правовідносин зобов'язання дотримуватися правової норми існування обов'язку відповідати за порушення неіснуючого обов'язку виключається.

Наявність фінансової норми, а саме її елементу – диспозиції, є передумовою для існування санкції за її порушення. З огляду на це, юридична відповідальність є своєрідним негативним стимулом, який направлений на формування соціально прийнятної поведінки у суб'єктів податкових відносин через два ключових аспекти: встановлення санкції та порядку її застосування. Отже, міра відповідальності, яку встановлює санкція правової норми, також є необхідною умовою позитивного аспекту юридичної відповідальності. Вчений слушно зазначає, що в рамках податково-правових відносин держава спирається, насамперед, на розумність та сумлінність платників податків [30, с. 171].

Доповнюючи цю тему, зазначимо, що економічно не доцільно здійснювати контрольні заходи та перевіряти факт виконання податкових обов'язків за кожного резидента України та нерезидента, що отримав доходи з джерелом походження з України. Санкція без факту її застосування сама створює стимул психологічного характеру, формуючи уявлення про загрозу настання негативних наслідків.

Однак, розглядаючи санкцію як негативний стимул забезпечення правомірної поведінки, Ю. О. Ровинський наголошує на тому, що може існувати й позитивний стимул – заохочення, тобто наслідки правового характеру, що роблять можливим застосування пільгових умов оподаткування або іншим чином полегшують реалізацію податкового обов'язку. Слід зазначити, що як у працях названого автора, так і в академічній літературі вживається поняття «заохочувальна санкція», що викликає певні сумніви щодо правильності його використання в розглядуваному контексті. Спробуємо обгунтувати нашу позицію і навести переконливі аргументи.

Отже, зміст заохочення є надто наближеним до поняття права в суб'єктивному значенні, що полягає в можливості вимагати отримання певного блага у одного суб'єкта та наявності кореспондуючого обов'язку надати таке благо в іншого суб'єкта.

Власне заохочення в межах публічних правовідносин не може існувати як елемент норми права. Так, гіпотезою норми права повинно бути встановлено умови для застосування заохочення, а змістом диспозиції закріплено право на отримання відповідного заохочення за умови досягнення викладених в гіпотезі вимог. Відповідно, наявність майже кожного права можливо вважати актом заохочення за досягнення відповідних вимог. З іншого боку, якщо розглядати санкцію як міру та захід державного примусу, то слід наголосити, що діяти чи не діяти задля отримання заохочення є індивідуальним вибором особи, тобто є правом, а не обов'язком особи, в той час, як не вчиняти правопорушення є обов'язком діяти або утримуватися від вчинення відповідних дій. Тобто природа таких заходів різниться наявністю чи відсутністю елементу примусу.

Таким чином, санкція може бути встановлена виключно за недотримання правової норми та може полягати у наявності негативних наслідків для особи.

А. О. Монаєнко вказує, що застосування санкції є заходом державного примусу, який може проявлятися у здійсненні заходів впливу обов'язкового характеру на поведінку відповідних суб'єктів правовідносин уповноваженими на те органами державної влади, їх посадовими особами, в контексті роботи – податково-правових відносин, в установленому порядку належної юридичної процедури та/або процесу, й пов'язанні з настанням для порушника негативних наслідків особистого, майнового чи організаційного характеру [74, с 168].

Аналізуючи зміст та порядок правозастосування санкцій, А. О. Монаєнко вказує на особливий процесуальний характер такої діяльності. Вчений відзначає, що матеріальне правовідношення є первинним перед процесуальним. Так, існування санкції є юридичною підставою для наявності матеріальних податково-правових відносин і обумовлює можливість існування процесуального правовідношення [74, с. 169]. Утім, відмічається,

що санкція як міра юридичної відповідальності не може бути реалізована поза межами належної юридичної процедури, процесу, відповідно, матеріальне правовідношення не може бути реалізовано раніше, ніж виникає відповідне процесуальне правовідношення. Власне тому ці категорії є нерозривно пов'язаними.

На підставі наведеного вище аналізу можна визначити поняття «санкція» як елемент норми права, що встановлює характер, вид та обсяг міри примусу, обов'язок, зазнавати який та право або обов'язок застосувати який виникає у разі порушення правила поведінки, закріпленого нормою права, здійснюється в особливому процедурному та/або процесуальному порядку і полягає в накладанні на особу, винну у такому порушенні, несприятливих, компенсаційних, каральних чи інших правообмежувальних заходів особистого, майнового чи організаційного характеру, спрямована на поновлення порушених прав, свобод, законних інтересів учасників суспільних відносин, відновлення правопорядку, відшкодування завданої шкоди внаслідок вчиненого діяння, превенцію вчинення нових порушень та/або покарання особи.

Підставами для поділу санкцій як елементу норми права можна назвати ступінь визначеності несприятливих наслідків у змісті санкції норми права та кількість видів заходів, що можуть бути застосовані до особи [28, с. 238–239].

Так, санкції можуть бути абсолютно визначеними і без дискреційності органу, що здійснює правозастосування, встановлювати остаточно та вичерпно вид та обсяг міри відповідальності, що застосовується до особи. Відносно визначені санкції, своєю чергою, можуть вказувати на декілька альтернативних видів відповідальності або встановлювати верхню, нижню або одночасно верхню та нижню межу заходу відповідальності.

Залежно від кількості видів та міри дискреції органу, що здійснює правозастосування, санкції можуть передбачати альтернативне або безальтернативне застосування окремих видів несприятливих наслідків.

Залежно від кількості видів несприятливих наслідків, санкції можуть бути простими і передбачати лише одне стягнення або складними і передбачати два чи більше стягнення, які застосовуються додатково та/або альтернативно.

На підставі аналізу змісту санкцій за порушення норм податкового законодавства, констатуємо, що їм неможливо налати універсальне визначення, оскільки фактично це поняття є збірним, об'єднаним за класифікаційною підставою – об'єкта порушень, а саме відносин, що виникають на підставі норм податкового законодавства. Відповідно до п. 111.1. ст. 111 ПК України, за порушення положень податкового законодавства України особа може бути притягнута до таких видів юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна [87].

Такі санкції встановлюються для дотримання податкового правопорядку нормами як власне податкового законодавства, так і законодавства про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України; вони можуть бути застосовані залежно від виду відповідальності як спеціальними контролюючими органами, так і в рамках адміністративних або кримінально-процесуальних правовідносин.

Ю. О. Ровинський відносить до ознак правопорушень, за які встановлюються санкції фінансового законодавства, зокрема і переважно – податкового законодавства, ознаки, на підставі яких можливо визначити окремі особливості санкцій за порушення податкового законодавства [114].

Санкції за порушення податкового законодавства встановлюються:

- 1) як за суспільно шкідливі діяння, так і за суспільно небезпечні діяння. А отже, характер кожної окремої санкції, наявність каральної функції, вид та міра відповідальності залежать від складу конкретного діяння;
- 2) ці діяння є винними. Таке твердження не є безспірним, утім факт вини встановлюється або презюмується в рамках відносин, що виникають з факту порушення податкових правовідносин;



3) склад діянь, за які передбачено санкції, закріплюються нормами податкового, адміністративного та кримінального законодавства [114, с. 151].

Повертаючись до питання вини у здійсненні податкового правопорушення, слід наголосити, що вина є обов'язковою умовою настання юридичної відповідальності та може проявлятися як у вигляді необережності, так і умислу. Податкове правопорушення вважається винним діянням на підставі положень п. 109.1 ст. 109 ПК України [87].

Утім, згідно з положеннями п. 112.2 ст. 112 ПК України, встановлюється норма, що, аналогічно цивільному законодавству, визначає зміст вини у невжитті достатніх заходів для дотримання норм податкового законодавства особою, яка мала можливість здійснити всі необхідні заходи в межах виконання нею своїх податкових зобов'язань [87].

Враховуючи специфіку та фактичний обсяг контрольних дій, вбачається, що формування презумпції винності є вимушеним заходом для встановлення вини і створення можливості застосування санкції.

Таким чином, санкції за порушення податкового законодавства вважаємо за доцільне визначати, як: санкції, що встановлюються за винні діяння, передбачені нормами податкового, кримінального законодавства та законодавства про адміністративні правопорушення, об'єктом порушення у яких є відносини, що виникають у зв'язку зі сплатою обов'язкових платежів – податків та зборів.

Відповідно, першим критерієм поділу санкцій є галузь права, до якої включені санкції. За цим критерієм можна визначити такі види санкцій: адміністративно-правові санкції, кримінально-правові санкції та фінансові санкції, що закріплюються нормами податкового законодавства.

Враховуючи предмет дослідження, основну увагу буде зосереджено на власне фінансових санкціях за порушення норм податкового законодавства.

Важливо відмітити, що у межах податкового законодавства відбулось суміщення значень в понятті «фінансова санкція». З одного боку, це поняття

можна розглядати як вузьку нормативну категорію у значенні п.п. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України, тобто ототожнювати з поняттям штрафу, з іншого боку, в широкому доктринальному значенні, як санкцію, встановлену в нормах податкового законодавства за податкове правопорушення, в якому вона вживається зараз [87].

Аналізуючи зміст фінансових санкцій та фінансової відповідальності, О. П. Гетманець акцентує увагу на таких ознаках фінансових санкцій:

1) специфічний адресат: фінансові санкції можуть бути застосовані до платника податків, податкового агента чи уповноваженої особи платника податків. Керуючись приписами чинного податкового законодавства, вказуємо, що суб'єктом, до якого можуть бути застосовані фінансові санкції, є фізична особа – платник податку, її законні представники, юридичні особи – платники податку та особи, що є податковими агентами [13];

2) застосування фінансових санкцій є результатом контрольної діяльності контролюючих органів і реалізуються в рамках здійснення таких заходів;

3) застосування фінансових санкцій носить переважно позасудовий характер;

4) фінансові санкції носять переважно компенсаційний характер і не мають вираженої штрафної функції, як заходи адміністративного стягнення [13, с. 35–36].

Справедливо відмітити, що, незважаючи на те, що санкції мають різну мету застосування, вони зберігають всі функції, які є більшою чи меншою мірою виражені в тих чи інших примусових заходах.

М. В. Занфіров, з'ясовуючи зміст фінансових санкцій, вказує на специфічний суб'єктний склад відносин та осіб, до яких можуть застосовуватися фінансово-правові санкції, і виділяє організації та громадян як індивідуальних суб'єктів [30, с. 46]. При цьому вчений доходить висновку, що такі санкції мають переважно компенсаційний та правопоновлювальний

характер, забезпечуючи інтереси держави та суспільства в процедурах реалізації фіскальних функцій, які є первинними перед іншими штрафними (правообмежувальними) цілями [30, с. 46]. Дещо іншої думки Ю. О. Ровинський, який стверджує, що санкції податково-правових норм фактично не зводяться до компенсаційного характеру, а становлять додаткове майнове обтяження для особи [114, с. 152].

На наше переконання, безумовно заслуговує на увагу всебічна характеристика фінансових санкцій, що надана М. В. Занфіровим, який створює цілісне уявлення про них через сутнісні ознаки, які висвітлюють різні аспекти цього складного, неоднозначного явища. Такими ознаками фінансових санкцій є:

1. Безспірний характер застосування санкцій. Дійсно, за загальним правилом фінансові санкції застосовуються в адміністративному порядку на підставі податкового повідомлення-рішення, сформованого та надісланого у порядку, встановленому ПК України, керуючись п. 112.5 ст. 112 ПК України [87].

2. Спеціальний об'єкт впливу – фонди грошових коштів. Деталізуючи вказане положення, зазначаємо, що в контексті податкових відносин – це джерела формування фондів грошових коштів (відповідних бюджетів). Діяльність податкових органів направлена на формування дохідної частини бюджету.

3. Специфічна мета застосування відповідальності: забезпечення стабільності податкових правовідносин, фінансової обґрунтованості діяльності держави та органів місцевого самоврядування. А відповідно, як наслідок, фіскальний характер санкцій та їх переважно майновий характер.

4. Фіскальний характер санкцій означає їх використання та застосування для забезпечення дохідної частини бюджетів відповідного рівня, що обумовлює їх майновий характер.

5. Спеціальний суб'єкт правозастосування – контролюючі органи.

6. Спеціальна сфера застосування. Фінансові санкції застосовуються як заходи гарантування податкової дисципліни, передбачаються нормами податкового права.

7. Є поєднанням штрафної та правопоновлювальної функцій [30, с. 45–47].

Окремо слід звернути увагу, що обсяг фінансової відповідальності суб'єкта податкового правопорушення часто ставиться в залежність від економічного вираження обсягу його податкового зобов'язання. Тому зміст та обсяг санкцій за податкове правопорушення так само часто залежить від характеру такого порушення. Якщо порушення переважно проявляється в недоотриманні податкових надходжень, то санкція ставиться в залежність від обсягу недоїмки. Якщо ж порушення пов'язано з порядком декларування та/або контрольними функціями податкових органів, первинними є штрафна, превентивна та стимулююча функції податково-правової відповідальності, як наслідок – санкції або накладають обмеження на особу, або встановлюють майновий штраф у визначеному розмірі.

Керуючись положеннями п. 111.3 ст. 111 ПК України, зазначаємо, фінансова відповідальність, а отже, і фінансові санкції можуть бути застосовані додатково до інших адміністративно-правових та кримінально-правових санкцій. Зауважимо, що застосування фінансових санкцій та притягнення особи до фінансово-правової відповідальності не має значення преюдиції [87]. До цього слід додати, що ПК України не закріплює альтернативних санкцій [87].

На підставі розглянутого вище можна дійти висновку, що фінансові санкції за порушення норм податкового законодавства є видом санкцій, які встановлюються за податкове правопорушення, містяться в нормах ПК України і полягають в покладенні на особу-правопорушника негативних наслідків майнового характеру контролюючим органом в адміністративному порядку на підставі податкової інформації, отриманої в межах контрольної діяльності, з метою забезпечення формування дохідної частини відповідних

бюджетів, дотримання виконання податкових зобов'язань, та можуть бути застосовані незалежно від факту притягнення особи до адміністративно-правової чи кримінально-правової відповідальності.

Крім цього, санкцію можна розглядати як конкретний вид (захід) примусу, що застосовується уповноваженою особою до особи-правопорушника. У такому виразі санкція зводиться не до власне функціонального елемента правої норми, а має своє практичне вираження. Так, поняття санкції об'єднує різні види заходів у сукупності їх істотних характеристик, можливість застосувати які передбачена відповідним нормативно-правовим актом, і виражає характер та міру відповідальності особи.

Фінансові санкції у цьому значенні є видами фінансової відповідальності, до яких контролюючі органи в межах реалізації повноважень притягають особу за порушення норм податкового законодавства і виражають форму та вид такої відповідальності.

Як власне види фінансової відповідальності (санкції) ПК України виділяє такі категорії, як «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)» та «пеня» [87].

Відповідно до п.п. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)» (далі – штраф) визначається через сукупність таких ознак:

1. Є платою. За правовою природою ця санкція належить до категорії майнових, має економічний характер, тобто означає стягнення певної суми грошових коштів з особи, винної у порушенні норм податкового законодавства, в межах визначених законом, на підставі рішення контролюючого органу.

2. Може встановлюватися як фіксована сума або у відсотковому вираженні до суми невиконаного податкового зобов'язання. Відповідно, податкові санкції, за загальним правилом, є абсолютно визначеними.

3. Стягується з осіб, винних у скоєнні: 1) податкового правопорушення, 2) порушення норм іншого, ніж податкове законодавства, контроль за дотриманням положень якого покладено на контролюючі органи, 3) порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Враховуючи специфіку наукової роботи, нас цікавить саме податкове правопорушення, вчинення якого є підставою для нарахування штрафу [87].

Штраф, що виступає мірою відповідальності за порушення норм податкового законодавства, яка покладається на особу правопорушника, має такі ознаки:

1. Можливість його застосування в межах граничних строків притягнення до відповідальності.

2. Переважний компенсаційний характер. ПК України встановлює звільнення від відповідальності у разі самостійного виконання обов'язків, за умови компенсування завданої шкоди податковим правопорушенням. Також передбачається зменшення міри відповідальності за наявності пом'якшуючих обставин у складі об'єктивної сторони діяння правопорушника.

3. За одне податкове правопорушення може бути накладено тільки один штраф, при цьому може бути додатково застосовано пеню та інші види відповідальності, якщо у складі податкового правопорушення наявний склад адміністративного та/або кримінального правопорушення.

4. Безальтернативний характер санкції [87].

Пеня, як і штраф, характеризується наявністю легального визначення. Відповідно до п.п. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 ПК України пеня визначається через такі ознаки:

1. Пенею є сума коштів. Аналогічно до штрафу ця санкція відноситься до категорії майнових, має економічний характер і полягає в стягненні з особи правопорушника суми грошових коштів у межах, визначених законом, на підставі рішення контролюючого органу.

2. Встановлюється у відсотковому еквіваленті. Фактично пеня як податково-правова санкція повинна, в першу чергу, забезпечити інтереси держави через неможливість використовувати грошові кошти, затримку їх перерахування. Пеня має переважно компенсаційний ефект, покриваючи понесені збитки, які виникають протягом строку, на який порушник унеможливив використання сум грошових коштів внаслідок вчиненого правопорушення.

3. Нараховується на суми як несвоєчасно (не)виконаних податкових зобов'язань, так і несвоєчасно (не)сплачених штрафних санкцій, якщо інші додаткові підстави не встановлюються іншим нормативно-правовим актом [87].

Ю. О. Ровинський, розглядаючи пеню як міру відповідальності за порушення норм податкового законодавства, зазначає, що власне пеня має подвійну природу, один з аспектів якої направлений на фактичне забезпечення виконання зобов'язань, інший з аспектів якої реалізує практичну правопоновлювальну функцію, оскільки нараховується на суму не сплачених податків та зборів і забезпечує отримання компенсацію за періоди, протягом яких держава або відповідна міська рада не могли розпоряджатися грошовим фондом – бюджетом відповідного рівня [114, с. 152].

М. В. Занфіров також наголошує на тому, що пеня, на відміну від цивільних правовідносин, де виступає одним із видів неустойки, в рамках податкового законодавства є додатковим забезпечувальним механізмом як виконання власне податкового зобов'язання, так і фінансових зобов'язань, що виникають на підставі вчинення особою податкового правопорушення, і слугує засобом примусу з метою своєчасного виконання зобов'язань або компенсації збитків, пов'язаних з неможливістю розпорядитися грошовими коштами [30, с. 46].

Характерним елементом пені є порядок її обчислення, що встановлюється нормативно. Так, пеня розраховується за кожен календарний

день, станом на який існувало прострочення сплати платником податків суми грошового зобов'язання, включаючи день в який погашення такого грошового зобов'язання відбулось, і встановлюється через прив'язку до облікової ставки визначеної Національним банком України.

Пеня і штраф як види фінансової відповідальності принципово відрізняються метою їх встановлення: пеня, на відміну від штрафу, виконує компенсаційну функцію фінансової відповідальності, а першочерговим призначенням штрафу є реалізація функції превенції і характеризується він підвищеною мірою обмеження прав і свобод людини і громадянина. Пеня і штраф направлені на сприяння забезпеченню формування дохідної частини відповідного бюджету та сумлінного виконання обов'язків.

Окремо, в межах відповідальності, встановленої податковим законодавством України, виділяють відшкодування шкоди, завданої внаслідок дій чи бездіяльності контролюючих органів.

Ключовими особливостями відшкодування шкоди в контексті податково-правових відносин є: особливий суб'єкт порушення, компенсаційний та правовідновлювальний характер, особливий судовий порядок застосування.

Окремими видами санкцій за порушення норм податкового права також визнаються адміністративно-правові санкції та кримінально-правові санкції.

За правопорушення, передбачені ст. ст. 163<sup>1</sup>–163<sup>4</sup>, 166<sup>6</sup>КУпАП, передбачають застосування адміністративного штрафу або адміністративного попередження [41].

Основні відмінності адміністративних санкцій полягають у тому, що вони: пов'язані з державним осудом діяння особи; призначаються на підставі норм законодавства про адміністративні правопорушення за вчинення діяння, що кваліфікується як адміністративне правопорушення; не зводяться до майнового стягнення та можуть поєднувати покладання на особу інших негативних наслідків особистого чи організаційного характеру; реалізуються



в особливій процедурній чи процесуальній формі; першочерговою метою адміністративного стягнення є виховний та інший превенційний вплив на особу.

Попередження як вид адміністративного стягнення направлено на реалізацію превентивних функцій (загальної та індивідуальної) та має виховний характер. Враховуючи сферу його застосування, може виступати додатковим обтяженням до фінансової відповідальності, що покладається на особу податковим законодавством. Попередження застосовується до правопорушень з незначним або малозначним ступенем суспільної шкідливості і є актом публічного осуду діяльності особи. Основна мета попередження – інформування особи порушника про неприпустимість його діяння й запобігання вчинення подальших правопорушень. Відповідно до ст. 26 КУпАП попередження виноситься в письмовій формі, а в окремих випадках – в усній формі [41].

Поняття адміністративного штрафу закріплено у ст. 27 КУпАП [41]. Адміністративний штраф полягає в накладанні на особу зобов'язання зазнати грошового стягнення. Ключовими відмінностями адміністративного штрафу від штрафу як форми фінансової санкції є: підстави застосування; фіксований розмір, з характерним нормативним встановленням верхньої та нижньої меж розміру адміністративного штрафу; порядок застосування; наявність дискреції визначити розмір адміністративного штрафу в межах, встановлених законом; мета, що в першу чергу полягає у загальній та індивідуальній превенції, а вже в другу – у забезпеченні фіскальних функцій держави.

Питання віднесення окремих категорій кримінальних правопорушень до правопорушень, пов'язаних з виконанням податкових зобов'язань, досі залишає поле для полеміки у науковців. Утім, обов'язково до порушень податкового законодавства слід відносити такі правопорушення, що передбачені КК України: 1) ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що безпосередньо включені в систему

оподаткування; 2) незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів, що являє собою фактичне ухилення від виконання податкових зобов'язань за непрямим акцизним податком; 3) ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування – особливого збору, який прямо не включено до системи податків і зборів в Україні [52].

Санкціям особливої частини притаманні такі особливості: вони встановлюються за вчинення кримінального правопорушення, що характеризується суспільною небезпекою, характеризуються найвищим ступенем обмеження прав і свобод, мають на меті покарання особи, застосовуються кримінально-процесуальному порядку та можуть бути застосовані виключно до фізичних осіб.

Перелік кримінально правових санкції є чітко детермінованим КК України в ієрархічній структурі [52]. Утім, далеко не всі вони можуть бути застосовані за порушення саме обов'язків, встановлених податковим законодавством.

За наведені вище кримінальні правопорушення, пов'язані з податково-правовими відносинами, на особу можуть бути накладені такі санкції: штраф, позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю, конфіскація майна (в тому числі вилучення та знищення незаконно виготовлених товарів), позбавлення волі на певний строк.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

За результатами опрацювання третього розділу дисертаційної роботи було сформовано такі висновки:

1. Констатовано, що належна кореляція кримінальної та адміністративної відповідальності у сфері порушень норм податкового законодавства відіграє важливу роль у забезпеченні послідовного розвитку податкових відносин. Це обумовлено необхідністю ефективного врегулювання податкових відносин та забезпечення високого рівня правопорядку. Кримінальна відповідальність за порушення податкових законів використовується у разі створення серйозних підстав для порушення суспільної безпеки та фінансової стабільності. Адміністративна відповідальність, у свою чергу, застосовується щодо правопорушень, які утворюють менший рівень суспільної небезпечності, порівняно з кримінальними правопорушеннями. Це дозволяє вживати більш гнучких та ефективних заходів для врегулювання порушень і запобігання їм у майбутньому. Такий диференційований підхід до відповідальності сприяє створенню балансу між суворістю заходів та необхідністю ефективного функціонування податкової системи, забезпечуючи тим самим стабільність та визначеність у сфері податкових відносин.

2. Аргументовано позицію, згідно з якою адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства виконує дві функції: а) правовідновну (компенсаційну), що вимагає відшкодування державі платниками податків або їх посадовими особами збитків, що виникли внаслідок недоотримання бюджетами всіх рівнів доходів від податків і зборів; б) штрафну, або, як її ще називають, каральну, яка визначається положеннями КУпАП і передбачає накладання штрафів у межах адміністративної відповідальності.

3. Окреслено основні проблеми, пов'язані з притягненням суб'єктів до адміністративної відповідальності. Наприклад, недостатня ефективність

адміністративних санкцій, які застосовуються до правопорушників. Розміри штрафів за податкові правопорушення є недостатніми для того, щоб ефективно стримати такі види правопорушень. Крім того, процедура застосування адміністративних санкцій є складною та бюрократичною, що також ускладнює притягнення правопорушників до відповідальності. Становить проблему і недостатня узгодженість адміністративного законодавства з податковим законодавством. Адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням податкового законодавства, часто є складними, багатогранними та неоднозначними, що ускладнює їх кваліфікацію та застосування адміністративних санкцій. Найбільш ефективному вирішенню цих проблем та актуальних питань сприятиме вдосконалення законодавства, яке регулює адміністративну відповідальність за податкові правопорушення.

4. Встановлено, що правопорушення, передбачене ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків), може бути вчинено такими способами: шляхом неподання документів, пов'язаних із обчисленням податків та їх сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); через приховування об'єктів оподаткування чи заниження вартості цих об'єктів, а також сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів (цей перелік не є вичерпним).

5. Запропоновано використати позитивний досвід США, пов'язаний з правовим регулюванням податкових правопорушень, де всі порушення податкового законодавства поділяються на дві категорії: злочини та інші порушення, які не класифікуються як злочини згідно із законодавством. Ухилення, уникнення або спроба ухилення чи уникнення сплати законно встановлених податків є одними з найсерйозніших податкових злочинів у США. Крім санкцій, передбачених Кодексом внутрішніх доходів, особи, винні у таких порушеннях, включаються в різноманітні інформаційні реєстри та чорні списки, що тягне відчутні обмеження для порушників, а надто у разі

виникнення наміру отримати кредит чи займатися фінансовою діяльністю, в тому числі службою у державному секторі.

6. Окреслено сутнісні характеристики фінансової відповідальності. Зокрема, встановлено, що фінансова відповідальність має публічно-майновий характер, оскільки впливає на економічні інтереси суб'єктів фінансового правопорушення. Цей вид відповідальності спрямований на охорону фінансових правовідносин, переважно тих, що пов'язані із формуванням, розподілом та використанням централізованих та децентралізованих фондів держави та органів місцевого самоврядування. Ще однією рисою є особливий процедурний порядок застосування заходів фінансової відповідальності. Найсуттєвішим аспектом фінансової відповідальності вбачається її спрямованість на відшкодування завданого державі та органам місцевого самоврядування збитку внаслідок вчиненого правопорушення. Важливим також є унікальність джерел правових норм, які регулюють відносини фінансової відповідальності. Останні регламентуються передусім ПК України, який є основним нормативно-правовим актом у цій сфері. Не менш важливими вважаємо і такі характеристики: унікальні підстави притягнення до відповідальності; наявність спеціальних суб'єктів правозастосування (спеціально уповноважених контролюючих органів); обмежувальні наслідки, закріплені санкціями відповідних юридичних норм.

7. Констатовано, що ефективність дії правової норми, особливо в контексті публічно-правових відносин, пов'язана з: а) фактом нормативного закріплення відповідальності за порушення правила поведінки, або іншими словами – наявності санкції, як елементу норми права, що розглядається нами в цьому розділі; б) можливістю та невідворотністю настання юридичної відповідальності – чому відповідає процедурний та/або процесуальний аспект юридичної відповідальності. Відсутність санкції за невиконання певного обов'язку у сфері публічних відносин, до яких відноситься і податково-правові відносини, створює ситуацію, за якою норма є не ефективною з точки зору її

правозастосування, такою, що може бути не виконаною, а сам механізм правового регулювання відповідних суспільних відносин – скоріше рекомендаційним, ніж загальнообов'язковим.

8. За результатом аналізу змісту санкцій за порушення норм податкового законодавства, констатовано, що цьому поняттю неможливо надати універсальне визначення, оскільки воно є збірним поняттям, об'єднаним за класифікаційною ознакою – об'єктом порушень, а саме відносин, що виникають на підставі норм податкового законодавства. Відповідно до п. 111.1 ст. 111 ПК України за порушення норм податкового законодавства може наставати як фінансова, так і адміністративна, кримінальна відповідальність. Такі санкції встановлюються для дотримання податкового правопорядку нормами як власне податкового законодавства, так і законодавства про адміністративні правопорушення, кримінального права; вони можуть бути застосовані залежно від виду відповідальності як спеціальними контролюючими органами, так і в рамках адміністративних або кримінально-процесуальних правовідносин.

9. Встановлено, що обсяг фінансової відповідальності суб'єкта податкового правопорушення часто ставиться в залежність від економічного вираження обсягу його податкового зобов'язання. Тому зміст та обсяг санкцій за податкове правопорушення так само часто залежить від характеру такого порушення. Якщо порушення переважно проявляється в недоотриманні податкових надходжень, то санкція ставиться в залежність від обсягу недоїмки. Якщо ж порушення пов'язано з порядком декларування та/або контрольними функціями податкових органів, первинною є штрафна, превентивна та стимулюючі функції податково-правової відповідальності, як наслідок – санкції або накладають обмеження на особу, або встановлюють майновий штраф у визначеному розмірі.

## ВИСНОВКИ

Відповідно до визначеної мети та завдань, на основі опрацювання цілої низки актуальних проблем притягнення порушників податкового законодавства до відповідальності було сформульовано нові наукові положення та підготовлено науково обґрунтовані пропозиції щодо модернізації підходів до регулювання складного інституту відповідальності за порушення норм податкового законодавства. За результатами здійсненого наукового дослідження зроблено висновки, найбільш вагомими з яких є такі:

1. Встановлено, що притягнення до фінансової відповідальності передбачає додержання важливого принципу – принцип невиключності. Його зміст полягає в тому, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності не звільняє такого платника податків від інших різновидів юридичної відповідальності. Так, платник податків, якого притягнуто до фінансової відповідальності, може також бути притягнутий до адміністративної або ж кримінальної відповідальності за допущене ним податкове правопорушення. Разом з тим наголошено, що така невиключність відповідальності та свого роду можливість «паралельного» притягнення до юридичної відповідальності не завжди є обґрунтованою. Більше того, непоодинокими є випадки одночасного притягнення до фінансової відповідальності та інших різновидів юридичної відповідальності, що вбачається проявом рудиментарності.

2. Окреслено систему іманентних ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. За результатами дослідження було виокремлено такі ознаки:

а) *процесуальна/процедурна обрамленість притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення*: мова йде про те, що особу не може бути притягнуто до юридичної відповідальності у позаюрисдикційному порядку. При цьому притягатися до відповідальності платник податків може як в порядку адміністративних процедур, так і/або в рамках судових процедур;

б) *поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства*: за порушення податкового законодавства особу може бути притягнуто до таких різновидів юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність; в) *невиключність відповідальності*: якщо особу за порушення податкового законодавства притягнуто до фінансової відповідальності, то це не означає, що таку особу не може бути притягнуто до інших різновидів юридичної відповідальності (адміністративної чи кримінальної відповідальності); г) *підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства*: відповідне правило є релевантним як стосовно фінансової відповідальності, так і адміністративної та кримінальної відповідальності; г) *наявність вини*: незалежно від різновиду юридичної відповідальності, податкове правопорушення є підставою для притягнення особи до відповідальності тільки за умови наявності вини у діях/бездіяльності такої особи; д) *юрисдикційна варіативність*: за порушення податкового законодавства особа може притягатися до юридичної відповідальності шляхом реалізації судових процедур у рамках адміністративного судочинства, проваджень із притягнення особи до адміністративної відповідальності, кримінальних проваджень; е) *наявність обставин, що звільняють від відповідальності або ж пом'якшують її*: незважаючи на підвищену міру імперативності, яка властива регулюванню податкових відносин, за порушення податкового законодавства платник притягається до відповідальності з урахуванням обставин, які можуть пом'якшувати таку відповідальність або ж взагалі виключати її.

3. Сформульовано визначення поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства», під яким потрібно розуміти визначену чинним законодавством міру негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, яку особа порушника може зазнати за результатом притягнення до фінансової, адміністративної або



кримінальної відповідальності у зв'язку із порушенням такою особою приписів податкового законодавства. В силу варіативності різновидів юридичної відповідальності, кожен із різновидів відповідальності за податкові правопорушення може характеризуватися сукупністю власних специфічних рис, що зумовлюється галузевою специфікою. При цьому визначення, наведене вище, ґрунтується на найбільш іманентних рисах досліджуваного поняття.

4. Визначено принципи податкового законодавства, які характеризуються як найбільш релевантні вихідні положення в контексті притягнення платника податків до юридичної відповідальності. До таких спеціалізованих принципів податкового законодавства належать: а) принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (є найбільш спеціалізованим в контексті комплексного інституту юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства); б) принцип-презумпція правомірності рішень платника податків (є вихідним положенням, що в першу чергу орієнтоване на забезпечення інтересів платника податків та отримує безпосередню реалізацію в спірних ситуаціях).

5. Надано визначення поняття «процедура притягнення до фінансової відповідальності» та окреслено складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Так, процедуру притягнення до фінансової відповідальності можна визначити як регламентований порядок, тобто структурований в межах стадій права та обов'язки контролюючого органу та платника податків, спрямований на притягнення особи, винної у вчиненні податкового правопорушення, до фінансової відповідальності, дотримання якого є обов'язковою умовою для настання відповідальності. Виділено такі обов'язкові складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства: виявлення факту вчинення податкового правопорушення;

фіксація факту податкового правопорушення в межах проведення податкової перевірки; формування, надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення; факультативні стадії адміністративного або судового оскарження; виконання рішення про притягнення особи до податкової відповідальності.

6. Запропоновано шляхи реформування інституту кримінальної відповідальності за податкові правопорушення. Зробити це можливо так:

а) збільшити розміри штрафів та інших видів покарання. Наразі розміри штрафів за ухилення від сплати податків в Україні є недостатніми для того, щоб ефективно стримати це правопорушення, тож суму штрафу необхідно збільшити, щоб така санкція була відчутною для правопорушників і мала позитивний вплив. Разом з тим важливо гарантувати справедливість і прозорість у застосуванні санкцій для уникнення надмірного тиску на платників податків і зборів;

б) ввести відповідальність за повторне ухилення від сплати податків. Наразі кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків не залежить від того, чи скоювалося це правопорушення вперше, чи воно було вчинено повторно. Тому особи, які вже ухилялися від сплати податків, не мають жодних стимулів для того, щоб не вчиняти це правопорушення знову. Вбачаємо за необхідне ввести відповідальність за повторне ухилення від сплати податків, яка буде суворішою, ніж за вчинення цього правопорушення вперше.

7. Констатовано, що підставою для притягнення платника податків до відповідальності за податкове правопорушення доцільно визначити наявність умислу або необережності у діянні платника податків. Цей підхід є загальноприйнятим у багатьох країнах світу, наприклад, у Податковому кодексі США (Internal Revenue Code) у 75 главі передбачено низку розділів та статей, які визначають вимоги до платників податків. Багато з цих статей стосуються як питань умислу, так і необережності, в законодавстві США: умисна вина (intent) і необережна (negligence). Недбалість визначається у 26

розділі, підзаголовку F, глави 28, підрозділі «А», частині другій, параграфі 6662: «Для цілей цього розділу термін «недбалість» включає будь-яку неспроможність зробити розумну спробу виконати положення цього розділу, а термін «ігнорування» включає будь-яку недбалість, необережність або навмисне ігнорування».

8. Сформовано дефініцію поняття «санкція». На підставі з'ясування та встановлення ознак, що в сукупності розкривають зміст цієї правової категорії як цілісного явища, пропонуємо таке визначення: санкція це елемент норми права, що встановлює характер, вид та обсяг міри примусу, обов'язок, зазнавати який та право або обов'язок застосувати який виникає у разі порушення правила поведінки, закріпленого нормою права, здійснюється в особливому процедурному та/або процесуальному порядку і полягає в накладанні на особу, винну у такому порушенні, несприятливих, компенсаційних, каральних чи інших правообмежувальних заходів особистого, майнового чи організаційного характеру, спрямована на поновлення порушених прав, свобод, законних інтересів учасників суспільних відносин, відновлення правопорядку, відшкодування завданої шкоди внаслідок вчиненого діяння, превенцію вчинення нових порушень та/або покарання особи.

9. Встановлено, що санкції за порушення податкового законодавства слід визначати, як: санкції, що встановлюються за винні діяння, передбачені нормами податкового, кримінального законодавства та законодавства про адміністративні правопорушення, об'єктом порушення у яких є відносини, що виникають у зв'язку зі сплатою обов'язкових платежів – податків та зборів. Критерієм поділу санкцій є галузь права, до якої включені санкції. За цим критерієм можливо визначити такі види санкцій: адміністративно-правові санкції, кримінально-правові санкції та фінансові санкції, що закріплюються нормами податкового законодавства.

10. Констатовано, що поняття «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)» визначається через характерні ознаки: а) є платою (за правовою природою ця санкція належить до категорії майнових, має економічний характер і полягає в стягненні з особи правопорушника суми грошових коштів в межах, визначених законом на підставі рішення контролюючого органу); б) може встановлюватися як фіксована сума або у відсотковому вираженні до суми невиконаного податкового зобов'язання. Відповідно, податкові санкції, за загальним правилом, є абсолютно визначеними; в) стягується з осіб, що вчинили: 1) податкове правопорушення, 2) порушення норм іншого, ніж податкове законодавства, контроль за дотриманням положень якого покладено на контролюючі органи, 3) порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Штраф, що виступає мірою відповідальності за порушення норм податкового законодавства, яка покладається на особу правопорушника, має такі ознаки: а) можливість його застосування в межах граничних строків притягнення до відповідальності; б) переважний компенсаційний характер. ПК України встановлює звільнення від відповідальності у разі самостійного виконання обов'язків за умови компенсування завданої шкоди податковим правопорушенням. Також передбачається зменшення міри відповідальності за наявності пом'якшуючих обставин у складі об'єктивної сторони діяння правопорушника; в) за одне податкове правопорушення може бути накладено один штраф, при цьому може бути додатково застосовано пеню та інші види відповідальності, якщо у складі податкового правопорушення наявний склад адміністративного та/або кримінального правопорушення; г) безальтернативний характер санкції.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : автореф. дис... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2019. 43 с.
2. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.
3. Байда А. О., Новіков Д. О. Встановлення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків з використанням офшорних схем як передумова стабілізації економіки України. *Правові горизонти*. 2020. Вип. 21. С. 88–94.
4. Баранова О. Податкові правопорушення: які умови визначають вину / LigaZakon. 2021 (27 січ.). URL: [https://biz.ligazakon.net/news/201197\\_podatkov-pravororushennya-yak-umovi-viznachayut-vinu](https://biz.ligazakon.net/news/201197_podatkov-pravororushennya-yak-umovi-viznachayut-vinu)(дата звернення: 02.04.2024).
5. Барікова А. Тест розумності щодо фінансової відповідальності. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : зб. тез доп. V міжнар. наук.-практ. конф. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 110–113.
6. Берназюк Я. Преюдиційність судового рішення в адміністративному судочинстві: між принципами правової визначеності та обов'язковості з'ясування всіх обставин справи : [презентація, 14–18 листоп. 2018 р.] / Національна школа суддів України. 2018. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/2022\\_prezent/Prezent\\_Preudic\\_2022\\_11\\_24.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/Prezent_Preudic_2022_11_24.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).
7. Бондаренко І. М. Проблеми визначення поняття фінансової відповідальності: стан та перспективи розвитку. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Право*. 2009. № 841, вип. 5. С. 140–145.
8. Брояков С. В. Податкові консультації в механізмі податкового адміністрування : дис. ... д-ра філософ. наук: 081. Харків, 2021. 216 с.

9. Брояков С. В. Система принципів податкового консультування. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2020. № 4, vol. 2. С. 14–18. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/18> (дата звернення: 02.04.2024)
10. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 218 с.
11. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2002. 1440 с.
12. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права : навч. посіб. 3-тє вид., випр. і допов. Київ : Знання, 2003. 302 с.
13. Гетманець О. П. Фінансові санкції як засіб притягнення до юридичної відповідальності. *Актуальні питання публічного та приватного права* : тези доп. III міжнар. науково-практ. конф. (м. Запоріжжя, 3 жовт. 2012 р.) / Класичний приватний Університет. Запоріжжя, 2012. С. 34–37.
14. Гетманцев Д. О., Макарчук Р. В., Толкачов Я. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер. 2015. 748 с.
15. Головашевич О. О. Принцип невідворотності настання відповідальності в податковому праві: проблеми реалізації. *Вісник Асоціації фінансового права України*. 2017. № 1. С. 14–20.
16. Гончар Г. Теоретичні та прикладні аспекти фіскальних деліктів. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 4. С. 247–252. URL: [http://www.pev.kpu.zp.ua/journals/2019/4\\_15\\_uk/41.pdf](http://www.pev.kpu.zp.ua/journals/2019/4_15_uk/41.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).
17. Господарський кодекс України : прийнятий Законом України від 16.01.2003 р. № 436-IV у ред. від 08.03.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 02.04.2024).
18. Гоцуляк Є. М. Склад та кваліфікуючі ознаки порушень податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність.

*Юридичний науковий електронний журнал.* 2014. № 6. С. 100–105.  
URL: [http://www.lsej.org.ua/6\\_2014/28.pdf](http://www.lsej.org.ua/6_2014/28.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).

19. Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2003. 224 с.

20. Грек Т. Б. Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види. *Адвокат.* 2010. № 10. С. 41–45.

21. Гриджук І. А. Удосконалення механізму реалізації державної політики щодо здійснення податкового контролю. *Державне управління: удосконалення та розвиток.* 2018. № 11.  
URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1359> (дата звернення: 02.04.2024)

22. Губанова Т. О. До питання вини юридичної особи у податковому праві. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Право.* 2014. Вип. 197, т. 3. С. 246–252.

23. Давтян Л. Г. Системні зв'язки податкових злочинів: податкові злочини як елемент економічної злочинності. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України.* 2016. № 6. С. 134–141.

24. Дашутін І. В. Відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів: нові можливості для платників податків. *Судова юридична газета.* 2021. 26 лип.  
URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/1157852/> (дата звернення: 02.04.2024).

25. Дворкін Р. Серйозний погляд на права / пер. з англ. А. Фролкіна. Київ : Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2000. 519 с.

26. Дмитренко Е. С. Поняття та ознаки правопорушення, вчиненого суб'єктом фінансового права. *Бюлетень Міністерства юстиції України.* 2005. № 8. С. 33–39.

27. Дьоміна С. Ю. Адміністративна деліктність у митній справі. *Вісник Львівського університету. Серія юридична : зб. наук. пр. Львів,* 2011. Вип. 52. С. 152–157.

28. Загальна теорія держави і права : підручник / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко [та ін.]; за ред. М. В. Цвіка та О. В. Петришина. Харків : Право, 2009. 584 с.

29. Зайчук О. В. Принципи права в контексті розвитку загальної теорії держави і права. *Альманах права*. 2012. Вип. 3. С. 22–28. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/63854> (дата звернення: 02.04.2024).

30. Занфіров М. В. Розмежування фінансово-правової відповідальності та фінансових санкцій. *Право та державне управління*. 2012. № 2. С. 43–48.

31. Іванова О. І. Юридична відповідальність як різновид соціальної відповідальності. *Вісник Академії адвокатури України*. 2012. Число 3. С. 21–26.

32. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність та фінансово-правовий примус. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2010. № 4. С. 157–166.

33. Іщенко В. В. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: доктринальні підходи. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 1. С. 142–145.

34. Іщенко В. В. Моделі кодифікації законодавства України про адміністративну відповідальність фізичних осіб за правопорушення у сфері оподаткування у вітчизняній доктрині адміністративно-деліктного права. *Правове регулювання суспільних відносин в умовах сталого розвитку*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Київ 10 груд. 2020 р.) / КПІ ім. Ігоря Сікорського. Київ, 2020. С. 98–101.

35. Каленіченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. № 1, т. 1. С. 12–17. DOI <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.1-1.2> (дата звернення: 02.04.2024).



36. Кобильнік Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. № 3, т. 2. С. 49–54.
37. Коваль Л. В. Адміністративне право : курс лекцій. Київ : Вентурі, 1996. 208 с.
38. Ковтун В. М. Податкове правопорушення як підстава фінансової відповідальності. *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 5. С. 256–259.
39. Ковтуненко Ю., Самсонова В. Методи покарання за порушення податкового законодавства: порівняльна характеристика різних держав. *Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 20 трав. 2021 р.). Чернівці, 2021. 383 с.
40. Кодекс адміністративного судочинства України : прийнятий 06.07.2005 р. № 2747-IV у ред. від 22.02.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#n10124> (дата звернення: 02.04.2024).
41. Кодекс України про адміністративні правопорушення : прийнятий 07.12.1984 р. у ред. від 14.10.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 01.04.2024).
42. Козлов І. О., Борко А. Л., Ломакіна О. А. Податкові правопорушення та боротьба з ними. Миколаїв, 2020. 97 с.
43. Козюбра М. І. Принципи права: методологічні підходи до розуміння природи та класифікації. *Право України*. 2017. № 11. С. 142–164.
44. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права*. 2012. Вип. 3. С. 42–46. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/63807> (дата звернення: 02.04.2024).

45. Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право) : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер. 2008. 256 с.
46. Конституція України : прийнята 28.06.1996 № 254к/96-ВР у ред. від 01.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 02.04.2024).
47. Короп О. В. Вина як елемент складу податкового правопорушення. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 3. С. 137–140.
48. Котенко А. М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. С. 43–56.
49. Кривенко Д. В. Адміністративна відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства: досвід Італії. *Фінансове право*. 2013. № 2. С. 39–42.
50. Кримінальне право України. Загальна частина : підручник / [Ю. В. Александров, В. І. Антипов, М. В. Володько та ін.]; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. Київ : Юридична думка. 2004. 352 с.
51. Кримінальне право України: Особлива частина : підручник / В. Я. Тацій, В. І. Борисов, В. І. Тютюгін [та ін.]; за ред. В. Я. Тація [та ін.]. 6-те вид., перероб. і допов. Харків : Право, 2021. 768 с.
52. Кримінальний кодекс України : прийнятий Законом України від 05.04.2001 р. № 2341-III у ред. від 28.03.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 02.04.2024).
53. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1–2. С. 192-196. URL: [http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2014/1-2\\_2014/45.pdf](http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2014/1-2_2014/45.pdf). (дата звернення: 02.04.2024).
54. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навч. посіб. Харків : Право, 2001. 227 с.

55. Кучерявенко М. П. Податкове право : підручник. Харків : Право, 2013. 536 с.
56. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа та класифікація : монографія. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
57. Лата Н. Правові особливості оскарження рішень податкових органів України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 4. С. 166–168. URL: [http://lsej.org.ua/4\\_2015/45.pdf](http://lsej.org.ua/4_2015/45.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).
58. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика) : монографія. Київ : Логос, 2004. 324 с.
59. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2015. Вип. 35, ч. 1, т. 2. С. 123–126.
60. Літвінцева А. С. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150–154.
61. Лук'янець Д. М. Фінансова відповідальність за податковим кодексом України: недоліки правового регулювання. *Фінансове право у XXI сторіччі: зб. наук. пр. за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5–6 жовт. 2022 р.) / НДІ фінансового права*. Київ, 2011. Ч. 1. С. 111–117.
62. Макух О. В. Нові підходи до визначення порушення податкового законодавства. *Право та інновації*. 2021. № 2. С. 75–81.
63. Манукян А. А. Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення. *Юридичні науки: проблеми та перспективи* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24–25 лют. 2023 р.) / Класич. приват. ун-т, Куявський ун-т у Влоцлавеку. Львів–Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 401–405. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-292-3-114> (дата звернення: 02.04.2024).

64. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376–384. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.55> (дата звернення: 02.04.2024).

65. Манукян А. А. Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 28–29 січ. 2022 р.) / Запорізька міська громад. організація «Істина». Запоріжжя, 2022. С. 67–72.

66. Манукян А. А. Підходи до класифікації податкових правопорушень. *Пріоритетні напрями розвитку правової системи України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 28–29 січ. 2022 р.) / Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив». Львів, 2022. С. 53–56.

67. Манукян А. А. Податкове правопорушення: поняття та ознаки. *Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права* : матеріали ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кременчук, 22–23 груд. 2023 р.) / Ун-т Віндзору, Балтійська міжнар. акад. [та ін.]. Львів–Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 455–459. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-351-7-123> (дата звернення: 02.04.2024).

68. Манукян А. А. Принципи податкового законодавства та їх вплив на притягнення до відповідальності платника податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 6. С. 768–770. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-6/183> (дата звернення: 02.04.2024).

69. Манукян А. А. Процедурні аспекти притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 4. С. 332–340. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.4.52> (дата звернення: 02.04.2024).

70. Манукян А. А. Суб'єкт податкового правопорушення. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні* :

матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11–12 лют. 2022 р.) / ГО «Причорноморська фундація права». Одеса, 2022. С. 50–53.

71. Маринів Н. А., Товстоган Ю. В. Нова концепція притягнення особи до фінансової відповідальності у податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 11. С. 473–478. URL: [http://www.lsej.org.ua/11\\_2021/123.pdf](http://www.lsej.org.ua/11_2021/123.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).

72. Марушев А. Д. Класифікація злочинів, скоєних у сфері підприємницької діяльності. *Актуальні проблеми криміналістики* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 25–26 верес. 2003 р.) / Нац. юрид. акад. імені Ярослава Мудрого, 2003. С. 117–120.

73. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності. *Право і безпека*. 2011. № 4. С. 203–206. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib\\_2011\\_4\\_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2011_4_47) (дата звернення: 02.04.2024).

74. Монаєнко А. О. Поняття фінансово-процесуального примусу в сучасній фінансово-правовій науці. *Право України*. 2010. № 12. С. 168–175.

75. Монаєнко А. О. Практика Суду ЄС щодо протидії податковим зловживанням. *Податкові спори в адміністративному судочинстві*: зб. тез доп. V Міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 139–142. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/2022\\_07\\_06\\_zbirnyk\\_tez.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).

76. Москалюк О. В. Співвідношення колізійних норм і колізійних принципів при подоланні колізій між нормами рівної юридичної сили. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2011. № 4. С. 106–116.

77. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право : навч. посіб. 3-тє вид., допов. і перероб. Київ : Атіка, 2007. 264 с.

78. Мушенко В. В. Фінансове правопорушення та відповідальність за його вчинення в системі державної фінансової політики України. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 5. С. 110–117.

79. Національна економічна стратегія : затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179. у ред. від 04.05.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

80. Николина К. В. Належна юридична процедура: теоретичні аспекти визначення. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки.* 2012. Вип. 94. С. 44–46. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU\\_Yur\\_2012\\_94\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Yur_2012_94_13) (дата звернення: 02.04.2024).

81. Новицький А. М., Кривенко Д. В. Відповідальність за ухилення від сплати податків: міжнародно-правовий аспект. *Малий і середній бізнес (право, держава, економіка).* 2013. № 4. С. 133–137. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/1955> (дата звернення: 02.04.2024).

82. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування.* 2011. № 22. С. 192–202.

83. Оніщик Ю. В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки.* 2015. Вип. 1, т. 3. С. 66–69.

84. Погребняк С. П. Висновки та рекомендації з національної правничої дискусії. *Право України.* 2017. № 7. С. 90–93.

85. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : монографія. Харків : Право. 240 с.

86. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик [та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

87. Податковий кодекс України : прийнятий Законом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI у ред. від 01.04.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2355> (дата звернення: 02.04.2024).

88. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 1. 928 с.
89. Подолян Ю. О. Особливості профілактики правопорушень в сфері податків і зборів. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 4. С. 266–271. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/287274/281182> (дата звернення: 02.04.2024).
90. Поляничко А. О. Умисел в податкових правопорушеннях – що таке і навіщо? *Юридична практика*. 2021. 8 квіт. URL: <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravoporushenniakh-shcho-take-i-navishcho/> (дата звернення: 02.04.2024).
91. Попова С. М. Адміністративна відповідальність за правопорушення у податковій сфері. *Сучасні проблеми адміністративного права та процесу: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 30 черв. 2017 р.) / ХНУВС. Харків, 2017. С. 49–51.*
92. Постанова Верховного Суду від 22.08.2018 р. по справі № 812/1283/17 зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами вимог, зокрема зі спорів щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів у тому числі податку з доходів фізичних осіб. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76035627> (дата звернення: 02.04.2024).
93. Постанова Верховного Суду від 27.11.2018 р. у справі № 609/921/13-к. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/78715707?utm\\_source=biz.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=bizpress01&\\_ga=2.192446755.826669031.1702467746-1548220392.1662290425#\\_gl=1\\*1n6tw1v\\*\\_gcl\\_au\\*MTMwNTMwNzM1Mi4xNzAyNDY3NzQ1](https://verdictum.ligazakon.net/document/78715707?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.192446755.826669031.1702467746-1548220392.1662290425#_gl=1*1n6tw1v*_gcl_au*MTMwNTMwNzM1Mi4xNzAyNDY3NzQ1) (дата звернення: 02.04.2024).
94. Постанова Верховного Суду від 16.05.2019 р. у справі № 761/20985/18.

URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=81953091&red=10000338099700c4dc51cd00dbfc14eab78e12&d=5> (дата звернення: 02.04.2024).

95. Постанова Верховного Суду від 28.08.2019 р. у справі № 805/5040/15.

URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/83883671?utm\\_source=biz.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=bizpress01&\\_ga=2.200900903.826669031.1702467746-](https://verdictum.ligazakon.net/document/83883671?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.200900903.826669031.1702467746-)

[1548220392.1662290425#\\_gl=1\\*16iynr2\\*\\_gcl\\_au\\*MTMwNTMwNzM1Mi4xNzAyNDY3NzQ1](https://verdictum.ligazakon.net/document/83883671?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.200900903.826669031.1702467746-1548220392.1662290425#_gl=1*16iynr2*_gcl_au*MTMwNTMwNzM1Mi4xNzAyNDY3NzQ1). (дата звернення: 02.04.2024).

96. Постанова Верховного Суду від 11.10.2019 р. у справі № 640/20468/18 з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо; адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них; зупинення реєстрації податкових накладних.

URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/85033140> (дата звернення: 02.04.2024).

97. Постанова Верховного Суду від 02.04.2020 р. у справі № 160/93/19  
URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/88575619?utm\\_source=biz.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=bizpress01](https://verdictum.ligazakon.net/document/88575619?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01) (дата звернення: 02.04.2024).

98. Постанова Верховного Суду від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18 з приводу реалізації державної політики у сфері економіки та публічної фінансової політики, зокрема щодо: митної справи (крім охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності); зовнішньоекономічної діяльності; спеціальних заходів щодо демпінгового та іншого імпорту.  
URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/88575707> (дата звернення: 02.04.2024).

99. Постанова Верховного Суду від 26.06.2020 р. у справі № 280/2993/19 з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо: погашення



податкового боргу. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90366882> (дата звернення: 02.04.2024).

100. Постанова Верховного Суду від 26.11.2020 р. у справі № 500/2486/19 з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515> (дата звернення: 02.04.2024).

101. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 160/3069/19 від 10.06.2021 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97598089> (дата звернення: 02.04.2024).

102. Пояснювальна записка до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення презумпції невинуватості платника податків»: проєкт Закону України від 27.01.2023 №8387. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1627197> (дата звернення: 02.04.2024).

103. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. (дата звернення: 02.04.2024).

104. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

105. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019%D0%BF#Text>. (дата звернення: 02.04.2024).

106. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 р. № 1204. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

107. Про санкції : Закон України від 14.08.2014 р. № 1644-VII у ред. від. 08.03.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1644-18#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

108. Про судоустрій та статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII у ред. 26.03.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

109. Прохоров К. О. Адміністративні делікти в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. Вип. 4, т. 3. С. 3–5. URL: [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part\\_3/4-3\\_2019.pdf](chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/4-3_2019.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).

110. Рішення Конституційного Суду України від 23.06.1997 року № 2-зп. у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення підпункту 2 пункту 3 розділу IV Закону України «Про Конституційний Суд України» стосовно правових актів органів Верховної Ради України (справа про акти органів Верховної Ради України). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-97#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

111. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частини першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні

правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30.06.2001 р. № 7-рп/2001. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01> (дата звернення: 02.04.2024).

112. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва у справі №640/18979/21 від 23.10.2021 р. URL: <https://reustr.court.gov.ua/REVIEW/100619662> (дата звернення: 02.04.2024).

113. Ровинський Ю. О. Позитивний аспект фінансово-правової відповідальності. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 11. С. 169–172.

114. Ровинський Ю. О. Поняття та види відповідальності за порушення фінансового законодавства України. *Право України*. 2010. № 11. С. 147–153.

115. Савінова А. В. Вина як необхідна умова притягнення платника податків до фінансової відповідальності. *Сучасні проблеми права та інноваційної економіки* : зб. наук. пр. за матеріалами інтернет-конф. (м. Харків, 26 берез. 2021 р.) / НДІ ПЗІР НАПрН України. Харків, 2021. С. 179–118. URL: <https://openarchive.nure.ua/server/api/core/bitstreams/2dbb562a-4400-4a8a-902a-72534190dcfa/content> (дата звернення: 02.04.2024).

116. Скляр Н. Ф. Принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Правова позиція*. 2020. № 4. С. 41–47.

117. Смакограй М. К. Особливості процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Київський часопис права*. 2023. № 3. С. 98–105. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/199/185> (дата звернення: 02.04.2024).

118. Смакограй М. К. Поняття фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Знання європейського права*. 2021. № 4. С. 42–46.

119. Смакограй М. К. Проблеми правового регулювання фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 8. С. 254–258. URL: chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://www.lsej.org.ua/8\_2021/59.pdf (дата звернення: 02.04.2024).

120. Смичок Є. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 23 с. URL: [https://library.nlu.edu.ua/POLN\\_TEXT/AVTOREF\\_2016/Smychok\\_I\\_M\\_2015.pdf](https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/AVTOREF_2016/Smychok_I_M_2015.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).

121. Смолів К. В. Оскарження платником податків рішень контролюючих органів у судовому порядку: окремі теоретичні та практичні проблеми. *Актуальні проблеми держави і права* : зб. наук. пр. Одеса, 2019. № 82. С. 211–228.

122. Справа «Остерлунд проти Фінляндії» (заява № 53197/13) : Рішення Європейського суду з прав людини від 10.02.2015 р. URL: [http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/03/ECHR\\_Decision\\_CASE\\_OF\\_%C3%96STERLUND\\_v.\\_FINLAND.pdf](http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/03/ECHR_Decision_CASE_OF_%C3%96STERLUND_v._FINLAND.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).

123. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Право*. 2014. Вип. 17. С. 84–86. URL: [https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/13216/1/Tovkun\\_84-86.pdf](https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/13216/1/Tovkun_84-86.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).

124. Трипольська М. І. Особливості закріплення суб'єктивної сторони податкового правопорушення в податковому кодексі України. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2014. № 2. С. 56–60.

125. Трипольська М. І. Особливості складу податкового правопорушення. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2014. № 2. С. 109–115.

126. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2015. № 1. С. 41–45. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/drp\\_2015\\_1\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/drp_2015_1_10) (дата звернення: 02.04.2024)

127. Трипольська М. І. Поняття фінансово-правової відповідальності. URL: [http:// archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vzjui/2010\\_3/ 10tminfr.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzjui/2010_3/10tminfr.pdf) (дата звернення: 02.04.2024).

128. Удод М. В., Літус О. Г. Адміністративна відповідальність юридичних осіб. *Вісник Академії митної служби України. Серія: Право.* 2010. № 1. С. 90–95.

129. Устина І. П. Деякі теоретичні питання співвідношення фінансово-правової та адміністративної відповідальності в системі інституалізації фінансової відповідальності. *Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова. Серія 18: Економіка і право.* 2013. Вип. 21. С. 211–216. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nchnpu\\_018\\_2013\\_21\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nchnpu_018_2013_21_33) (дата звернення: 02.04.2024).

130. Федоров М. О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. *Наука і право.* 2013. № 3. С. 202–209.

131. Фоміна Т. В., Пугаченко О. Б. Організація і методика податкових перевірок : навч. посіб. Дніпро : Середняк Т. К., 2020. 292 с.

132. Ханова Р. Ф., Барікова А. А. Оновлена концепція вини в податковому праві. *Судово-юридична газета.* 2021. 19 квіт. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/199581-onovlenna-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi> (дата звернення: 02.04.2024).

133. Хоменко В. П. Гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ.* 2015. № 1. С. 28–36. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvknuvs\\_2015\\_1\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvknuvs_2015_1_6) (дата звернення: 02.04.2024).

134. Цибохін О. М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2022. № 9. С. 452–455. URL: [http://lsey.org.ua/9\\_2022/112.pdf](http://lsey.org.ua/9_2022/112.pdf) (дата звернення: 02.04.2024)

135. Чемерис Л. М. До проблеми адміністративної відповідальності за невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів. *Правові новели*. 2021. № 15. С. 239–249. URL: <https://doi.org/10.32847/ln.2021.15.30> (дата звернення: 02.04.2024).

136. Штанько А. О. Правопорушення як вид правової поведінки : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2009. 22 с.

137. Штанько А. О. Теоретико-правові аспекти суспільної небезпеки і соціальної шкідливості правопорушення: критерії розмежування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2009. Вип. 44. С. 88–96.

138. Якимчук Ю. Ю. Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання. *Сучасні тенденції державних фінансів*. 2013. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=2205> (дата звернення: 02.04.2024).

139. Яновський В. С. Презумпція невинуватості в податкових правовідносинах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2013. № 6/3, т. 1. С. 119–121.

140. Internal Revenue Code United States (IRC). URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-75> (дата звернення: 02.04.2024).

141. Koval L. Object and subject of evasion of taxes and other compulsory payments. *SOCIETY, HEALTH, WELFARE : 4th International Interdisciplinary Scientific Conference*. 2014. URL: [https://www.shs-conferences.org/articles/shsconf/abs/2014/07/shsconf\\_shw2012\\_00017/shsconf\\_shw2012\\_00017.html](https://www.shs-conferences.org/articles/shsconf/abs/2014/07/shsconf_shw2012_00017/shsconf_shw2012_00017.html) (дата звернення: 02.04.2024).

## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

*Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:*

1. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376–384. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.55>.

2. Манукян А. А. Принципи податкового законодавства та їх вплив на притягнення до відповідальності платника податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 6. С. 768–770. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-6/183>.

3. Манукян А. А. Процедурні аспекти притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 4. С. 332–340. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.4.52>.

*Наукові праці, в яких засвідчено апробацію матеріалів дослідження:*

4. Манукян А. А. Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 28–29 січ. 2022 р.) / Запорізька міськ. громад. організація «Істина». Запоріжжя, 2022. С. 67–72.

5. Манукян А. А. Підходи до класифікації податкових правопорушень. *Пріоритетні напрями розвитку правової системи України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 28–29 січ. 2022 р.) / Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив». Львів, 2022. С. 53–56.
6. Манукян А. А. Суб'єкт податкового правопорушення. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11–12 лют. 2022 р.) / ГО «Причорноморська фундація права». Одеса, 2022. С. 50–53.
7. Манукян А. А. Адміністративні відповідальність за податкові правопорушення. *Юридичні науки: проблеми та перспективи* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24–25 лют. 2023 р.) / Класич. приват. ун-т, Куявський ун-т у Влоцлавеку. Львів–Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 401–405. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-292-3-114>.
8. Манукян А. А. Податкове правопорушення: поняття та ознаки. *Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права* : матеріали ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кременчук, 22–23 груд. 2023 р.) / Ун-т Віндзору, Балтійська міжна. акад. [та ін.]. Львів–Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 455–459. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-351-7-123>.