

ДНІПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

Ремез Катерина Ігорівна

УДК 352/354-043.5

ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА
ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ**

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

_____ К.І. Ремез

Науковий керівник –
**Нестерцова-Собакарь Олександра
Володимирівна**, кандидат
юридичних наук, доцент

Дніпро – 2025

АНОТАЦІЯ

Ремез К.І. Адміністративно-правові засади відповідальності за податкові правопорушення. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» (08 – Право). – Дніпровський державний університет внутрішніх справ, Дніпро, 2025.

Дисертація стала одним з перших в науці адміністративного права досліджень, спрямованого на вироблення комплексного підходу до вдосконалення правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства, що включає поєднання теоретичних аспектів із практичними рекомендаціями, спрямованими на усунення прогалин у чинному законодавстві, гармонізацію національних норм з міжнародними стандартами, зокрема положеннями Директив ЄС, а також запровадження інноваційних інструментів для підвищення ефективності правозастосування в умовах цифровізації та глобалізації суспільства.

Вироблено концептуальні основи адміністративно-правового забезпечення відповідальності за податкові правопорушення, які включають: систематизацію правових механізмів притягнення до відповідальності за податкові правопорушення з урахуванням взаємодії адміністративної, фінансової та кримінальної складових; визначення специфіки відповідальності у сфері податкових правовідносин, яка полягає в інтеграції фінансових санкцій, адміністративно-каральних заходів і кримінальних покарань залежно від тяжкості правопорушення; розробку принципів правової визначеності, пропорційності та ефективності, забезпечуючи збалансоване застосування різних видів відповідальності у податкових правовідносинах; формування пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання механізмів відповідальності, зокрема шляхом уніфікації підходів до розгляду податкових правопорушень та запровадження спеціальних процедур, які

враховуватимуть ступінь їх суспільної небезпечності.

Висвітлено характерні ознаки адміністративної відповідальності за вчинення порушень податкових норм, серед яких: 1) правова природа та підстави притягнення, адже адміністративна відповідальність встановлюється переважно нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) і застосовується до осіб, які вчинили адміністративні правопорушення, що виникають у сфері податкових відносин; 2) об'єктами адміністративних правопорушень у сфері податкових відносин є сукупність фінансових відносин, що регулюються податковим законодавством; 3) об'єктивна сторона такого правопорушення визначається дією або бездіяльністю, яка порушує встановлені норми; 4) особлива категорія суб'єктів відповідальності, адже адміністративну відповідальність можуть нести як фізичні особи (громадяни), так і посадові особи організацій або підприємств; 5) законодавчо визначена система адміністративних санкцій; 6) притягнення до адміністративної відповідальності здійснюється за визначеною процедурою; 7) притягнення до адміністративної відповідальності у сфері податкових правовідносин має дві основні стадії: адміністративні процедури (складання протоколу) та процесуальний розгляд справи у суді або іншому уповноваженому органі.

Доведено унеможливлення виділення податкової відповідальності в якості самостійного різновиду юридичної відповідальності, що зумовлено: 1) відсутністю специфічної процедури притягнення до «податкової відповідальності»; 2) відсутністю особливих санкцій, які б відрізнялися від фінансових, адміністративних чи кримінальних; 3) законодавчо визначеними видами відповідальності за податкові правопорушення; 4) фінансовим характером більшості податкових санкцій, таких як штрафи і пені, що свідчить про їхню залежність від загальної системи фінансової відповідальності; 5) збіганням основних елементів податкової відповідальності (наприклад, санкції, процедурні аспекти) з іншими видами юридичної відповідальності, такими як адміністративна чи фінансова; 6) може створенням можливої

плутанини в законодавстві та правозастосуванні через виділення податкової відповідальності як окремого виду, оскільки необхідно буде розмежувати її з адміністративною, фінансовою та кримінальною відповідальністю, що вимагатиме значних змін у правовій системі; 7) відсутністю специфічного порядку, характерного лише для застосування такої відповідальності.

Встановлення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, включаючи адміністративну, фінансову та кримінальну складові, обумовлене правовими та соціальними факторами, що забезпечують стабільність податкової системи та правопорядок у суспільстві. Особливості застосування відповідальності в податковій сфері, що обумовлюють правові передумови її застосування, мають характерні властивості, серед яких: нормативність (тото обов'язкове законодавче регулювання); визначене коло суб'єктів відповідальності; санкційний характер, адже відповідальність реалізується через накладення штрафних санкцій, які за своєю суттю є адміністративними заходами впливу; наявність державних гарантій виконання юридичних обов'язків.

Соціальні фактори обґрунтовують необхідність юридичної відповідальності через її превентивну, каральну та виховну функції. Адміністративна відповідальність стимулює дотримання правил у сфері податків та підтримує дисципліну серед платників. Фінансова складова не лише покриває втрати бюджету, але й демонструє невідворотність наслідків за порушення. Кримінальна відповідальність виконує роль стримування тяжких правопорушень і підвищує довіру до податкової системи через захист інтересів держави та суспільства. Юридична відповідальність у її різних формах створює ефективний механізм забезпечення балансу між правами та обов'язками платників податків, захисту фінансових інтересів держави та сприяння соціальній справедливості.

Сформульовано критерії класифікації нормативно-правових актів, які регулюють питання застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення, серед яких: 1) за юридичною силою; 2) за суб'єктом

прийняття; 3) за сферою дії на загальні (встановлюють норми відповідальності, які застосовуються до всіх платників податків) та спеціальні, що регулюють відповідальність у певних галузях або для окремих категорій суб'єктів (наприклад, нормативно-правові акти про відповідальність нерезидентів); 4) за предметом регулювання на матеріальні (встановлюють основні права й обов'язки, визначають види порушень та відповідальність за них) та процесуальні (регламентують порядок розгляду та оскарження податкових правопорушень; 5) за ступенем обов'язковості на імперативні та диспозитивні; 6) за територією дії на загальнодержавні та місцеві; 7) за часом дії на постійні (діють без обмеження у часі до їх скасування чи заміни новими актами) та тимчасові (оскільки діють у визначений період).

Податкове правопорушення охарактеризовано як протиправне діяння (дія чи бездіяльність), вчинене платником податків, контролюючим органом, їх посадовими особами чи іншими суб'єктами, визначеними Податковим кодексом України, що порушує встановлені норми податкового законодавства та тягне адміністративну, фінансову або кримінальну відповідальність залежно від характеру, тяжкості та наслідків порушення, за умови доведення вини суб'єкта у формі умислу (усвідомленого порушення) або необережності (відсутності належної обачності чи недбалості).

Дістало подальшого розвитку в роботі визначення наукових підходів до класифікації податкових правопорушень незалежно від виду відповідальності, що застосовується за їх скоєння, зокрема на ті, що: а) спричиняють прямі збитки бюджету, посягаючи на податкові зобов'язання, насамперед шляхом ухилення від сплати податків; б) порушують порядок адміністрування податків, створюючи ризики для ефективного управління податковою системою.

Звернуто увагу на необхідності системного осмислення природи податкової відповідальності як складової частини ширших правових категорій, а не окремого юридичного феномену, що обумовлено: 1) відсутністю специфічної процедури притягнення до податкової відповідальності, адже

відповідні дії здійснюються в рамках загальних адміністративних процедур; 2) наявністю фінансового характеру основних санкцій, що інтегрує податкову відповідальність у загальну систему фінансової або адміністративної відповідальності; 3) збігом ключових елементів (процедурних аспектів і санкцій) із іншими видами юридичної відповідальності, зокрема адміністративною та фінансовою; 4) можливістю створення плутанини в правозастосуванні через необхідність розмежування податкової відповідальності від адміністративної, фінансової та кримінальної.

Підкреслено необхідність з'ясування переліку функцій податкової відповідальності, які поділено на: охоронну, регулятивну, стабілізаційну, превентивну, штрафну, відновлювальну, стимулювальну, компенсаційну, виховну.

Встановлено, що суб'єктивна сторона податкових правопорушень визначається психічним ставленням правопорушника до вчиненого діяння та його наслідків, охоплюючи вину, мотиви й цілі. Вина, як центральний елемент, проявляється у формі умислу або необережності: умисел передбачає свідоме порушення, а необережність – недбалість або недостатню обачність. Для юридичних осіб вина встановлюється через дії чи бездіяльність їх посадових осіб, що зумовлює потребу в аналізі колективної відповідальності. Мотиви варіюються від бажання отримати економічну вигоду до порушень через необізнаність, що вимагає індивідуального підходу до оцінки кожного правопорушення. Належне нормативне врегулювання суб'єктивної сторони податкових правопорушень має забезпечити об'єктивність у застосуванні санкцій, а доповнення Податкового кодексу України положеннями про обов'язковість доведення вини, форм її прояву та порядку визначення вини юридичних осіб сприятиме зменшенню правової невизначеності. Встановлення науково обґрунтованих критеріїв розмежування форм вини та посилення ролі мотивів і обставин правопорушення підвищить ефективність податкового контролю, забезпечить дотримання прав платників податків і зміцнить принцип верховенства права в податковій системі.

Податковий процес висвітлено як систему взаємозалежних правових форм діяльності державних органів, юридичних і фізичних осіб щодо реалізації податкових процедур, які спрямовані на регулювання відносин відповідно до податково-правових норм. Його необхідно розглядати як частину адміністративного процесу, основою якого є податкова процедура сукупність податкових проваджень), та які співвідносяться між собою як форма та зміст.

Податкові провадження є самостійною формою реалізації податкового процесу, що характеризується специфічним предметом регулювання та особливим порядком здійснення. Вони передбачають встановлення, дослідження та оцінку доказів, а також прийняття рішень, які мають бути обґрунтовані та оформлені у відповідній процесуальній формі.

Підкреслено значну процесуальну та соціально-економічну важливість судового розгляду справ, пов'язаних із податковими правопорушеннями. Розгляд податкових спорів у суді може бути ініційований як платником податків, який оскаржує рішення податкового органу, так і податковим органом, що звертається до суду з позовом у випадках, передбачених законом. Виокремлено види судового розгляду справ про податкові правопорушення, серед яких: а) розгляд за позовом платника податків, що здійснюється у випадках, коли платник податків оскаржує рішення, дії чи бездіяльність податкового органу; б) розгляд за позовом податкового органу, який може ініціювати судовий процес для стягнення податкової заборгованості, штрафів або інших зобов'язань, якщо інші способи їх примусового виконання не були результативними; в) розгляд у загальному порядку згідно з нормами Кримінального кодексу України та нормами Кодексу адміністративного судочинства України, і належить до справ із високим ступенем складності; г) спрощене провадження, яке застосовується до менш складних справ, які не потребують великого обсягу доказів чи тривалого судового розгляду.

Висвітлено міжнародний досвід правового регулювання оподаткування та юридичної відповідальності за податкові правопорушення, який підкреслює

необхідність адаптації та імплементації зарубіжних практик у національне податкове законодавство України. Для вдосконалення податкової системи України запропоновано: впровадити диференціацію штрафних санкцій залежно від тяжкості та повторності правопорушення (за моделлю США); розширення прав податкових нерезидентів щодо базових пільг (за досвідом Нідерландів та Польщі); модернізацію системи нарахування пені з урахуванням німецької практики, що сприятиме систематизації законодавства, підвищенню його ефективності та забезпеченню відповідності сучасним міжнародним стандартам.

На основі аналізу чинного законодавства та практики його реалізації сформульовано низку пропозицій та рекомендацій, спрямованих на вдосконалення адміністративно-правового забезпечення застосування юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Ключові слова: адміністративно-правові засади, юридична відповідальність, адміністративна відповідальність, фінансова відповідальність, податкова відповідальність, податкове порушення, податкова система, склад податкового правопорушення, податковий процес, податковий спір.

SUMMARY

Remez K.I. Administrative and legal principles of liability for tax offenses.

– *Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.*

Dissertation for the Doctor of Philosophy degree in specialty 081 «Law» (08 - Law). – Dnipro State University of Internal Affairs, Dnipro, 2025.

The dissertation was one of the first in the science of administrative law to conduct research aimed at developing a comprehensive approach to improving the legal regulation of liability for violations of tax legislation, which includes a combination of theoretical aspects with practical recommendations aimed at eliminating gaps in current legislation, harmonizing national norms with

international standards, in particular the provisions of EU Directives, as well as introducing innovative tools to increase the effectiveness of law enforcement in the context of digitalization and globalization of society.

Conceptual foundations for administrative and legal support for liability for tax offenses have been developed, which include: systematization of legal mechanisms for bringing to justice for tax offenses, taking into account the interaction of administrative, financial and criminal components; determination of the specifics of liability in the field of tax legal relations, which consists in the integration of financial sanctions, administrative and punitive measures and criminal penalties depending on the severity of the offense; development of principles of legal certainty, proportionality and efficiency, ensuring balanced application of different types of liability in tax legal relations; formulation of proposals for improving the regulatory and legal regulation of liability mechanisms, in particular by unifying approaches to the consideration of tax offenses and introducing special procedures that will take into account the degree of their social danger.

The characteristic features of administrative liability for committing violations of tax norms are highlighted, including: 1) the legal nature and grounds for prosecution, since administrative liability is established mainly by the norms of the Code of Ukraine on Administrative Offenses (CUaAP) and is applied to persons who have committed administrative offenses arising in the field of tax relations; 2) the objects of administrative offenses in the field of tax relations are a set of financial relations regulated by tax legislation; 3) the objective side of such an offense is determined by an action or inaction that violates the established norms; 4) a special category of subjects of responsibility, since both individuals (citizens) and officials of organizations or enterprises can bear administrative responsibility; 5) a legislatively defined system of administrative sanctions; 6) bringing to administrative responsibility is carried out according to a certain procedure; 7) bringing to administrative responsibility in the field of tax legal relations has two main stages: administrative procedures (drawing up a protocol) and procedural consideration of the case in court or other authorized body.

It is proven that it is impossible to single out tax responsibility as an independent type of legal responsibility, which is due to: 1) the absence of a specific procedure for bringing to "tax responsibility"; 2) the absence of special sanctions that would differ from financial, administrative or criminal; 3) legislatively defined types of responsibility for tax offenses; 4) the financial nature of most tax sanctions, such as fines and penalties, which indicates their dependence on the general system of financial liability; 5) the coincidence of the main elements of tax liability (for example, sanctions, procedural aspects) with other types of legal liability, such as administrative or financial; 6) the creation of possible confusion in legislation and law enforcement due to the allocation of tax liability as a separate type, since it will be necessary to distinguish it from administrative, financial and criminal liability, which will require significant changes in the legal system; 7) the absence of a specific procedure characteristic only for the application of such liability.

The establishment of legal liability for violations of tax legislation, including administrative, financial and criminal components, is determined by legal and social factors that ensure the stability of the tax system and law and order in society. The features of the application of liability in the tax sphere, which determine the legal prerequisites for its application, have characteristic properties, including: normativity (that is, mandatory legislative regulation); a certain range of subjects of liability; sanction nature, since liability is implemented through the imposition of penalties, which are essentially administrative measures of influence; the presence of state guarantees for the fulfillment of legal obligations.

Social factors justify the need for legal liability through its preventive, punitive and educational functions. Administrative liability stimulates compliance with tax rules and maintains discipline among payers. The financial component not only covers budget losses, but also demonstrates the inevitability of the consequences of violations. Criminal liability serves as a deterrent to serious offenses and increases trust in the tax system by protecting the interests of the state and society. Legal liability in its various forms creates an effective mechanism for ensuring a balance between the rights and obligations of taxpayers, protecting the

financial interests of the state, and promoting social justice.

Criteria for classifying regulatory legal acts that regulate the application of legal liability for tax offenses have been formulated, including: 1) by legal force; 2) by subject of adoption; 3) by scope of action into general (establish liability norms that apply to all taxpayers) and special, regulating liability in certain industries or for certain categories of entities (for example, regulatory legal acts on the liability of non-residents); 4) by subject of regulation into material (establish basic rights and obligations, determine types of violations and liability for them) and procedural (regulate the procedure for considering and appealing tax offenses; 5) by degree of obligation into imperative and dispositive; 6) by territory of action into national and local; 7) by time of action into permanent (valid without time limit until their cancellation or replacement by new acts) and temporary (since they are valid for a certain period).

A tax offense is characterized as an illegal act (action or inaction) committed by a taxpayer, a controlling body, their officials or other entities defined by the Tax Code of Ukraine, which violates the established norms of tax legislation and entails administrative, financial or criminal liability depending on the nature, severity and consequences of the violation, provided that the guilt of the entity is proven in the form of intent (conscious violation) or negligence (lack of due care or negligence).

Further development was made in the work on defining scientific approaches to the classification of tax offenses regardless of the type of liability applied for their commission, in particular those that: a) cause direct losses to the budget, encroaching on tax obligations, primarily through tax evasion; b) violate the procedure for tax administration, creating risks for the effective management of the tax system. Attention was drawn to the need for a systematic understanding of the nature of tax liability as a component of broader legal categories, rather than a separate legal phenomenon, which is due to: 1) the absence of a specific procedure for bringing tax liability to liability, since the relevant actions are carried out within the framework of general administrative procedures; 2) the presence of the financial nature of the main sanctions, which integrates tax liability into the general system of

financial or administrative liability; 3) the coincidence of key elements (procedural aspects and sanctions) with other types of legal liability, in particular administrative and financial; 4) the possibility of creating confusion in law enforcement due to the need to distinguish tax liability from administrative, financial and criminal.

The need to clarify the list of functions of tax liability is emphasized, which are divided into: protective, regulatory, stabilizing, preventive, penal, restorative, stimulating, compensatory, educational.

It is established that the subjective side of tax offenses is determined by the offender's mental attitude to the committed act and its consequences, covering guilt, motives and goals. Guilt, as a central element, manifests itself in the form of intent or negligence: intent implies a conscious violation, and negligence - negligence or insufficient prudence. For legal entities, guilt is established through the actions or inaction of their officials, which necessitates the analysis of collective responsibility. Motives vary from the desire to obtain economic benefits to violations due to ignorance, which requires an individual approach to the assessment of each offense. Proper regulatory regulation of the subjective side of tax offenses should ensure objectivity in the application of sanctions, and supplementing the Tax Code of Ukraine with provisions on the obligation to prove guilt, forms of its manifestation and the procedure for determining the guilt of legal entities will contribute to reducing legal uncertainty. Establishing scientifically based criteria for distinguishing forms of guilt and strengthening the role of motives and circumstances of the offense will increase the effectiveness of tax control, ensure compliance with the rights of taxpayers and strengthen the principle of the rule of law in the tax system. The tax process is highlighted as a system of interdependent legal forms of activity of state bodies, legal entities and individuals in the implementation of tax procedures aimed at regulating relations in accordance with tax and legal norms. It must be considered as part of an administrative process, the basis of which is a tax procedure (a set of tax proceedings), and which are related to each other in form and content.

Tax proceedings are an independent form of tax process implementation,

characterized by a specific subject of regulation and a special procedure for implementation. They involve the establishment, investigation and assessment of evidence, as well as the adoption of decisions that must be substantiated and formalized in the appropriate procedural form.

The significant procedural and socio-economic importance of judicial review of cases related to tax offenses is emphasized. The consideration of tax disputes in court can be initiated by both a taxpayer who appeals against the decision of a tax authority and a tax authority that applies to court with a claim in cases provided for by law. The types of judicial review of cases on tax offenses are distinguished, including: a) consideration at the taxpayer's request, which is carried out in cases where the taxpayer appeals against the decision, actions or inaction of the tax authority; b) consideration upon the claim of the tax authority, which may initiate legal proceedings to collect tax debts, fines or other obligations, if other methods of their enforcement have not been effective; c) consideration in the general procedure in accordance with the norms of the Criminal Code of Ukraine and the norms of the Code of Administrative Procedure of Ukraine, and belongs to cases with a high degree of complexity; d) simplified proceedings, which are applied to less complex cases that do not require a large amount of evidence or lengthy court proceedings.

The international experience of legal regulation of taxation and legal liability for tax offenses is highlighted, which emphasizes the need to adapt and implement foreign practices into the national tax legislation of Ukraine. To improve the tax system of Ukraine, it is proposed: to introduce differentiation of penalties depending on the severity and repetition of the offense (according to the US model); to expand the rights of tax non-residents regarding basic benefits (according to the experience of the Netherlands and Poland); modernization of the system of calculating penalties taking into account German practice, which will contribute to the systematization of legislation, increasing its efficiency and ensuring compliance with modern international standards.

Based on the analysis of current legislation and the practice of its implementation, a number of proposals and recommendations have been formulated

aimed at improving the administrative and legal support for the application of legal liability for violations of tax legislation.

Keywords: administrative and legal principles, legal liability, administrative liability, financial liability, tax liability, tax violation, tax system, components of a tax violation, tax process, tax dispute.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Ремез К.І. Нормативно-правові засади юридичної відповідальності за податкові правопорушення та місце серед них норм адміністративного права. *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ*. 2024. № 4. С. 248-254. URL: <https://visnik.dduvs.edu.ua/index.php/visnyk/article/view/1164/986>

2. Ремез К.І. Поняття, склад та кваліфікуючі ознаки адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. *«Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління»*. 2024. № 4 (32). С. 31-36. URL: <https://journals.maup.com.ua/index.php/expert/issue/view/411/433>

3. Ремез К.І. Міжнародний досвід правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення та шляхи його імплементації в Україні. *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ: Науковий журнал*. 2024. Спеціальний випуск № 1 (132) «Права людини та правоохоронна діяльність в умовах воєнного стану». С. 282-286. URL: https://er.dduvs.edu.ua/bitstream/123456789/15741/1/NV_спец_2024.pdf

4. Ремез К.І. Провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування: зміст, стадії та особливості. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 11. С. 321-324. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2024/75.pdf

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Ремез К.І. Реформування інституту відповідальності за податкові правопорушення як один із шляхів розв’язання проблем продовольчої безпеки в умовах воєнного стану. *Міжнародна та національна безпека: теоретичні і прикладні аспекти* : матеріали VIII Міжнар. наук.практ. конф. (м. Дніпро, 15 бер. 2024 р.) ; у 2-х ч. Дніпро : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2024. Ч. II. 740 с. С. 279-282.

6. Ремез К.І. Відповідальність платників податків за вчинення податкових правопорушень в умовах воєнного стану. *Importance of Soft Skills for Life and Scientific Success: Proceedings of the 3rd International Scientific and Practical Internet Conference, March 7-8, 2024*. FOP Marenichenko V.V., Dnipro, Ukraine, 239 p. P. 171-172.

7. Ремез К.І. Необхідність запровадження законодавчих змін щодо звільнення від відповідальності за податкові правопорушення в умовах воєнного стану. Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції з економічних та гуманітарних питань. У 2-х томах. Т. I. Дніпро: ДВНЗ УДХТУ, 2024. 259 с. С. 221-222.

8. Ремез К.І. Особливості доведення вини у вчиненні податкового правопорушення. Матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції «Інновації та перспективи сучасної правової науки» (м. Київ, 28 листопада 2024 р.). К.: Державний університет інфраструктури та технологій, 2024. С. 335-339.

9. Ремез К.І. Використання судової практики у визначенні суб’єктивної сторони податкового правопорушення. *Актуальні питання адміністративного права та процесу в умовах воєнного стану*: збірник матеріалів X Всеукраїнської наукової конференції молодих вчених (в авторській редакції), (м. Кропивницький, 06 грудня 2024 року). Кропивницький, 2024. С. 191-195.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	18
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ	30
1.1. Правова природа відповідальності за податкові правопорушення.....	30
1.2. Правові та соціальні передумови встановлення відповідальності за податкові правопорушення	59
1.3. Нормативно-правові засади застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення та місце серед них норм адміністративного права.....	82
Висновки до Розділу 1.....	97
 РОЗДІЛ 2. ЮРИДИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ	 99
2.1. Поняття, ознаки та склад податкового правопорушення.....	99
2.2. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: особливості змісту та класифікації	120
2.3. Застосування відповідальності за податкові правопорушення	137
Висновки до Розділу 2.....	157
 РОЗДІЛ 3. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ	 159
3.1. Міжнародний досвід правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення та шляхи його імплементації в Україні	159
3.2. Вдосконалення національних норм правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення	177

Висновки до Розділу 3.....	189
ВИСНОВКИ.....	190
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	199
ДОДАТКИ.....	219

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Податкова система є ключовою складовою економіки кожної держави, оскільки забезпечує наповнення державного бюджету, реалізацію соціально-економічної політики та підтримання суспільного добробуту. Разом з тим ефективність функціонування податкової системи залежить від наявності дієвого механізму відповідальності за податкові правопорушення, який забезпечує дотримання норм податкового законодавства. В умовах сучасних економічних викликів, загострених глобалізацією, економічними кризами та зміною підходів до оподаткування, необхідність удосконалення адміністративно-правових засад відповідальності за податкові правопорушення набуває особливого значення. Початок повномасштабного вторгнення збройних сил росії різко загострив це питання, адже економіка України опинилася у складному становищі через такі чинники, як значні оборонні витрати, масова міграція громадян, релокація бізнесу (передусім у сфері ІТ), що спричинило відтік великої кількості платників податків.

Так історично склалося, що належна сплата податків не може бути забезпечена виключно за допомогою методу переконання, а система оподаткування не здатна ефективно працювати без інституту відповідальності. Оскільки значну частину надходжень до державного бюджету становлять саме податки, а ухилення від їх сплати зменшує суму цих надходжень, то держава постійно намагатиметься розробити максимально каральний механізм для тих, хто не лише ухиляється від їх сплати, але й вчинює інші порушення, пов'язані з їх обліком, нарахуванням та сплатою.

Значущість податкової дисципліни для держави та суспільства за таких умов ще більше зростає, яка наразі детермінована великою кількістю податкових правопорушень, що завдають значної шкоди державному бюджету, підриваючи фінансову стабільність країни; недосконалістю механізмів притягнення до юридичної відповідальності, що стимулює

ухилення від сплати податків та розвиток «тіньової» економіки; недоліками чинного податкового та адміністративного законодавства, насамперед в частині відсутності чітких критеріїв для кваліфікації податкових правопорушень; недостатньо визначених механізмів притягнення до адміністративної відповідальності; обмеженості адміністративно-правових санкцій, які не відповідають сучасним реаліям; наявності суперечностей між Податковим кодексом України та Кодексом України про адміністративні правопорушення.

Також проблемним та невирішеним питанням досі залишається співвідношення вини та відповідальності посадових осіб юридичної особи та власне юридичної особи, а також співіснування адміністративної та фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Нещодавні зміни до податкового законодавства по-перше, суттєво збільшили розмір санкцій за податкові порушення, подекуди прирівнявши їх розмір до власне податкового зобов'язання, по-друге, були введені нові доктринальні поняття, як наприклад, вина платника податку. Більше того відновлення заходів контролю бізнесу у 2021 році викликало необхідність термінового впровадження у життя новел податкового законодавства, що одразу призвело до визначення кола проблем впроваджених державою новацій, серед яких, наприклад, запроваджений обов'язок контролюючого органу доводити винуватість платника податку у вчинених ним порушеннях. Проте ані визначення поняття «вина», ані методів та принципів її доведення Податковий кодекс України не містить. Наслідком цього може бути притягнення до відповідальності добросовісних платників податків, тоді як справжні правопорушники зможуть уникати відповідальності з причин недосконалості законодавчої техніки.

Попри те, що проблемам юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, а також порядку її реалізації присвячено численні наукові праці таких вчених як: Я.О. Берназюк, П.С. Покатаєв, Ю.О. Костенко, Р.В. Миронюк, В.П. Кононець, Ю.В. Боднарук,

В.А. Бортняк, З.М. Будько, Л.К. Воронова, Е.С. Дмитренко, А.Й. Іванський, Н.П. Каменська, М.П. Кучерявенко, Є.У. Латинова, Д.А. Липинський, М.О. Мацелик, О.В. Муконін, Д.Г. Мулявка, А.В. Роздайбіда, О.П. Угровецький, Р.А. Усенко, Т.Я. Цимбал, Ю.С. Шемшученко, О.С. Юнін тощо, нагальним здається розробка саме фундаментальних підходів, а не врегулювання кожної проблеми окремо. Більше того, відсутність ефективних заходів, спрямованих на превенцію податкових правопорушень, зростання кількості таких порушень, пов'язаних із цифровою економікою, ставить нові вимоги до адміністративного регулювання, а посилення відповідальності гарантує рівність усіх суб'єктів господарювання перед законом, усуваючи привілеї для окремих категорій платників податків.

Зазначене обумовлює актуальність теми дисертаційного дослідження, спрямованого на забезпечення стабільного функціонування податкової системи України, ефективності податкового регулювання та виконання міжнародних зобов'язань. Розв'язання наявних проблем сприятиме вдосконаленню адміністративно-правових засад відповідальності за податкові правопорушення, зміцненню податкової дисципліни та підвищенню рівня довіри громадян до державної податкової системи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Обрана тема дисертаційного дослідження спрямована на виконання основних положень Стратегії розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26 березня 2021 р. № 12-21, Указу Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» від 30 вересня 2019 р. № 722, Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р, Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, Державної антикорупційної програми на 2023-2025 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 4 березня 2023 р.

№ 220, а також тем наукових досліджень Дніпровського державного університету внутрішніх справ «Теоретико-методологічні та прикладні проблеми державотворення та правотворення в Україні» (реєстраційний номер 0118U100436) та «Адміністративно-правові засоби забезпечення публічного порядку в Україні» (реєстраційний номер 0118U100442).

Мета і задачі дослідження. Мета дисертації полягає у виробленні цілісної концепції формування правових механізмів регулювання адміністративної та іншої відповідальності за податкові правопорушення, виявленні проблемних аспектів застосування норм адміністративного та фінансового права в цій сфері, а також виробленні пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення законодавства для підвищення ефективності запобігання, виявлення та притягнення до відповідальності винних осіб за податкові правопорушення в Україні.

Згідно з поставленою метою визначено такі основні **задачі** дослідження:

- запропонувати концептуальні основи правової природи юридичної відповідальності за податкові правопорушення;
- визначити ключові правові та соціальні фактори, які зумовлюють необхідність встановлення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства;
- сформувати критерії класифікації нормативно-правових актів, які регулюють питання застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення;
- надати визначення поняття «податкове правопорушення» та його ключові ознаки;
- здійснити характеристику суб'єктивної сторони податкових правопорушень, враховуючи особливості вини та мотивів правопорушника;
- дослідити процедури застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення та виокремити ключові види судового розгляду справ про податкові правопорушення;

- оцінити міжнародні підходи до регулювання відповідальності за податкові правопорушення та визначити шляхи їх інтеграції в українське законодавство;

- запропонувати шляхи вдосконалення адміністративно-правового забезпечення застосування юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері застосування юридичної відповідальності за правопорушення у податковій сфері.

Предметом дослідження є адміністративно-правові засади відповідальності за податкові правопорушення.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети та вирішення поставлених завдань у дисертації використовуються когнітивні прийоми, що ґрунтуються на діалектико-матеріалістичній теорії пізнання як фундаментальному методі наукового аналізу соціально-правової дійсності. Для досягнення конкретних результатів під час дослідження використовувалися як загальнонаукові, так і приватноправові методології. Зокрема нормативно-правовий метод використовувався для аналізу Конституції України, Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та інших законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, що дозволило систематизувати норми права, які регулюють відповідальність за податкові правопорушення, та виявити прогалини в законодавстві (підрозділ 1.3).

Компаративний метод використовувався для вивчення міжнародного досвіду регулювання відповідальності за податкові правопорушення. Зокрема, аналізувалися моделі правових систем ЄС, можливості їх імплементації в українське законодавство, а також перспективи гармонізації українського законодавства з міжнародними стандартами (підрозділ 3.1).

Системний аналіз дозволив інтегрувати правові, соціально-економічні та інституційні аспекти у дослідженні механізмів юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, що забезпечило формування

цілісного погляду на проблему (розділ 1).

Історико-правовий метод застосовувався для аналізу еволюції правових норм, що регулюють податкову відповідальність, та їх впливу на сучасний правовий порядок, що дозволило краще зрозуміти формування підходів до вирішення проблем у сфері оподаткування (підрозділи 1.1 та 1.2).

Метод правового прогнозування використовувався для розробки рекомендацій щодо вдосконалення податкового законодавства та вироблення на основі аналізу існуючих тенденцій у правозастосуванні нових механізмів, які враховують цифровізацію та глобалізацію економіки (підрозділ 3.2).

Для уточнення термінів, таких як «податкове правопорушення» та «податкова відповідальність» використовувався логіко-семантичний метод, що сприяло формуванню чіткого понятійного апарату дослідження (підрозділ 1.1).

Використання аналітичного методу та методу юридичного моделювання дозволило сформулювати комплекс законодавчих пропозицій та рекомендацій щодо покращення адміністративно-правового механізму застосування заходів відповідальності за порушення норм податкового законодавства (підрозділи 2.1., 2.3, 3.2).

Ці методи у своїй сукупності забезпечили комплексний підхід до вивчення адміністративно-правових засад відповідальності за податкові правопорушення, їхнього вдосконалення та інтеграції в міжнародний контекст.

Нормативною основою роботи є Конституція України, законодавчі акти України, міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, постанови Верховної Ради, акти Президента і Кабінету Міністрів України, нормативні акти центральних органів виконавчої влади.

Інформаційну та емпіричну основу дослідження становлять: узагальнення результатів діяльності Міністерства фінансів України, органів Державної податкової служби України, статистичні матеріали Державної служби статистики України за 2018-2023 рр., матеріали опублікованої судової практики, у тому числі й практики ЄСПЛ.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у виробленні комплексного підходу до вдосконалення правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства, що включає поєднання теоретичних аспектів із практичними рекомендаціями, спрямованими на усунення прогалин у чинному законодавстві, гармонізацію національних норм з міжнародними стандартами, зокрема положеннями Директив ЄС, а також запровадження інноваційних інструментів для підвищення ефективності правозастосування в умовах цифровізації та глобалізації суспільства. Основні з них такі:

уперше:

- вироблено концептуальні основи адміністративно-правового забезпечення відповідальності за податкові правопорушення, які включають: систематизацію правових механізмів притягнення до відповідальності за податкові правопорушення з урахуванням взаємодії адміністративної, фінансової та кримінальної складових; визначення специфіки відповідальності у сфері податкових правовідносин, яка полягає в інтеграції фінансових санкцій, адміністративно-каральних заходів і кримінальних покарань залежно від тяжкості правопорушення; розробку принципів правової визначеності, пропорційності та ефективності, забезпечуючи збалансоване застосування різних видів відповідальності у податкових правовідносинах; формування пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання механізмів відповідальності, зокрема шляхом уніфікації підходів до розгляду податкових правопорушень та запровадження спеціальних процедур, які враховуватимуть ступінь їх суспільної небезпечності;

- правову санкцію за податкові правопорушення визначено як встановлений Податковим кодексом та іншими законодавчими актами України захід фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності, що застосовується уповноваженими державними органами в позасудовому та судовому порядку до осіб, які порушили норми податкового законодавства, і який полягає у стягненні з них грошових коштів (штраф, пеня) або накладенні

зобов'язань щодо виконання конкретних дій з метою відшкодування збитків, завданих державному чи місцевому бюджетам, забезпеченні фінансової дисципліни, запобіганні скоєнню нових порушень та усуненні наслідків вже скоєних;

– з метою розв'язання проблеми дублювання відповідальності за вчинення податкових правопорушень запропоновано створення єдиної системи обліку податкових правопорушень, що сприятиме забезпеченню прозорості в накладенні та обліку податкових санкцій, уникненню дублювань у застосуванні адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, спрощенню доступу адміністративних, судових і правоохоронних органів до інформації про вже накладені санкції, забезпеченню ефективного моніторингу податкових правопорушень та результатів розгляду справ щодо їх вчинення;

удосконалено:

– визначення понять: а) складу податкового правопорушення як сукупності обов'язкових ознак, закріплених у податковому законодавстві, які характеризують протиправне діяння (дія або бездіяльність) суб'єкта оподаткування, що призводить до порушення податкового законодавства та тягне за собою застосування заходів адміністративної, фінансової або кримінальної відповідальності; б) провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування як здійснення спеціально уповноваженими законом посадовими особами податкових органів, державно-владної діяльності, що проявляється у конкретних діях щодо реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права з метою притягнення до відповідальності винних осіб; в) винного діяння податкового правопорушення як протиправної дії або бездіяльності платника податків, посадової особи або іншого суб'єкта, що порушує встановлені норми податкового законодавства, виражає психічне ставлення суб'єкта до власного вчинку та його наслідків, характеризується виною у формі умислу чи необережності та слугує підставою для притягнення

до адміністративної, фінансової або кримінальної відповідальності залежно від його характеру та тяжкості;

– визначення характерних ознак податкової відповідальності, які поділено на: 1) матеріальні – визначають податкову відповідальність як засіб захисту від податкових правопорушень, до яких належить встановлення складів податкових правопорушень та визначення санкцій за їх вчинення; 2) процесуальні – характеризують механізм реалізації податкових правовідносин через розгляд справи про податкове правопорушення у спеціальній процесуальній формі переважно податковими органами; 3) функціональні – вказують на цілі застосування податкової відповідальності, які включають покарання винної особи, відновлення порушених майнових інтересів держави та запобігання новим правопорушенням у сфері оподаткування;

– визначення наукових підходів до класифікації податкових правопорушень незалежно від виду відповідальності, що застосовується за їх скоєння, зокрема на ті, що: а) спричиняють прямі збитки бюджету, посягаючи на податкові зобов'язання, насамперед шляхом ухилення від сплати податків; б) порушують порядок адміністрування податків, створюючи ризики для ефективного управління податковою системою;

дістало подальшого розвитку:

– системне осмислення природи податкової відповідальності як складової частини ширших правових категорій, а не окремого юридичного феномену, що обумовлено: 1) відсутністю специфічної процедури притягнення до податкової відповідальності, адже відповідні дії здійснюються в рамках загальних адміністративних процедур; 2) наявністю фінансового характеру основних санкцій, що інтегрує податкову відповідальність у загальну систему фінансової або адміністративної відповідальності; 3) збігом ключових елементів (процедурних аспектів і санкцій) із іншими видами юридичної відповідальності, зокрема адміністративною та фінансовою; 4) можливістю створення плутанини в правозастосуванні через необхідність розмежування податкової відповідальності від адміністративної, фінансової та кримінальної;

– з'ясування переліку функцій податкової відповідальності, які поділено на: охоронну (полягає в захисті публічних інтересів держави через забезпечення дотримання податкового законодавства), регуляторну (полягає у сприянні підтриманню фінансової дисципліни та законності у сфері податкових відносин, що є необхідною умовою стабільності економіки та наповнення бюджету), стабілізаційну (стимулює платників податків дотримуватись податкових зобов'язань, що сприяє наповненню державного бюджету та підтриманню соціально-економічних програм), превентивну (полягає у запобіганні вчиненню податкових правопорушень шляхом встановлення чітких правил і санкцій, які утримують потенційних правопорушників від порушення норм податкового законодавства), штрафну (характеризується каральною реакцією держави на податкове правопорушення), відновлювальну (передбачає заходи, які сприяють поверненню коштів, недоотриманих через правопорушення, тим самим забезпечуючи інтереси держави та суспільства), стимулювальну (застосування компенсаційних заходів змушує платників податків враховувати можливі фінансові втрати через несплату податків, мотивуючи їх до своєчасного виконання обов'язків), компенсаційну (забезпечує відновлення балансу інтересів між державою та платниками податків, оскільки правопорушник змушений компенсувати шкоду, завдану суспільству своїм діянням), виховну (формування у платників податків правової культури та усвідомлення важливості виконання податкових обов'язків як основи сталого розвитку держави) функції;

– обґрунтування доцільності, викликаної часом та правозастосовною діяльністю суб'єктів адміністративно-деліктної юрисдикції, законодавчого закріплення у податковому законодавстві: 1) принципу невинності особи, що притягається до відповідальності за вчинення податкового правопорушення; 2) принципу притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не інакше, як з підстав і в порядку, які передбачені Податковим кодексом України; 3) загальних положень про відповідальність,

де має бути визначене поняття податкового правопорушення та податкового стягнення (санкції), встановлення віку фізичної особи, що може бути притягнута до податкової відповідальності, обставин, що виключають притягнення особи до відповідальності, форми вини, обставин, що пом'якшують і обтяжують відповідальність, а також давність притягнення до відповідальності та стягнення податкових санкцій; 4) судового порядку стягнення податкових санкцій за порушення податкового законодавства;

– критична оцінка міжнародних підходів та світових моделей регулювання відповідальності за податкові правопорушення та визначення на цій основі шляхів їх інтеграції в українське податкове законодавство.

Практичне значення одержаних результатів визначається можливістю їх використання у:

– *науковій діяльності* – як основи для вироблення нових підходів до аналізу та інтерпретації явищ, що були розглянуті в роботі, напрацювання дієвих пропозицій і рекомендацій щодо розв'язання проблем ефективного застосування юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства (акт впровадження в наукову діяльність Дніпровського державного університету внутрішніх справ від 16.04.2025 року);

– *законотворчій діяльності* – сформульовані у дисертації наукові висновки, пропозиції та рекомендації можуть сприяти гармонізації національного законодавства з європейськими чи міжнародними стандартами;

– *практичній діяльності* – використання аналітичних і методологічних підходів дисертації сприятиме ефективнішому вирішенню конфліктів та спірних ситуацій, допоможе забезпечити реалізацію і захист прав осіб, особливо в контексті інноваційних або специфічних ситуацій, які не були належним чином регламентовані;

– *освітній діяльності* – результати дослідження знайшли застосування та інтегровані у навчальні курси «Адміністративне право», «Адміністративна відповідальність», «Адміністративний процес», а також можуть бути використані при підготовці лекцій, для створення підручників, лекцій,

практикумів і посібників із даних дисциплін (акт упровадження в освітній процес Дніпровського державного університету внутрішніх справ від 17.04.2025 року).

Апробація результатів дисертації. Основні ідеї, положення та висновки, узагальнені та сформульовані у дисертації, оприлюднювалися на науково-практичних конференціях: «Міжнародна та національна безпека: теоретичні і прикладні аспекти» (м. Дніпро, 15 березня 2024 р.), «Importance of Soft Skills for Life and Scientific Success» (м. Дніпро, 7-8 березня 2024 р.), «VI Міжнародна науково-практична конференція з економічних та гуманітарних питань» (м. Дніпро, 14 березня 2024 р.), «Інновації та перспективи сучасної правової науки» (м. Київ, 28 листопада 2024 р.), «Актуальні питання адміністративного права та процесу в умовах воєнного стану» (м. Кропивницький, 06 грудня 2024 р.).

Публікації. Основні положення, сформульовані в дисертації, відображено у дев'яти наукових публікаціях, чотири з яких опубліковані у наукових фахових виданнях України, а також у п'яти тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із основної частини (вступу, трьох розділів, що об'єднують вісім підрозділів, висновків), списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 224 сторінки, з яких 198 сторінок основного тексту. Список використаних джерел складається із 178 найменувань, додатки викладено на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

1.1. Правова природа відповідальності за податкові правопорушення

Хоча оподаткування як невід'ємний елемент державного устрою та основа формування бюджету будь-якої країни існує вже багато тисячоліть (у різних формах - данина, оброк, десятина тощо), головні проблеми, пов'язані з ухиленням громадян від виконання податкових зобов'язань перед державою, найгостріше проявилися саме в останні десятиліття. Це зумовлено насамперед масштабними трансформаціями у світовій економіці, пов'язаними із процесами індустріалізації та постіндустріалізації країни, формуванням та глобалізацією світових ринків, зростанням впливу та значущості транснаціональних корпорацій і банків, появою нових форм економічних відносин тощо. Ці процеси призвели до стрімкого зростання прибутків від підприємницької та інших видів діяльності, розвитку яких значною мірою сприяє держава, очікуючи натомість справедливої винагороди за успішне виконання своїх функцій. Тенденції початку XXI століття, пов'язані із швидкою демократизацією суспільства, лібералізацією міжнародних економічних відносин, загостренням екологічних проблем, необхідність захисту довкілля, реалізацію багатьох соціальних програм, потребують значного державного фінансування. І хоча система оподаткування і має давню історію, сучасні економічні реалії створюють нові виклики для ефективного збору податків та контролю за виконанням податкових зобов'язань. Глобалізація економіки та поява нових форм господарювання значно ускладнили процес податкового адміністрування та створили додаткові можливості для ухилення від сплати податків.

Крім того, інтелектуалізація суспільства, збільшення кількості висококваліфікованих фахівців та стрімкий розвиток інформаційних

технологій призводять до того, що різні способи правопорушень (включаючи ухилення від сплати податків) та методи відповідно уникнення покарання стають доступними для всіх зацікавлених осіб.

Особливо гостро ці проблеми проявляються в країнах, де ще не сформована культура «чесних відносин з державою». В таких умовах ухилення від сплати податків стає поширеним явищем, а податкова поведінка громадян набуває особливого значення для органів влади різних рівнів. При цьому спостерігаються різні форми ухилення від оподаткування, а головною причиною такої ситуації є наявна можливість уникнути відповідальності за податкові порушення, які стають масовим явищем за умови, коли очікувана вигода від ухилення від сплати податків перевищує можливі витрати платника податків. Тобто, якщо потенційний прибуток від несплати податків, з урахуванням ризику бути викритим та покараним, є більшим за загальні витрати на ведення легального податкового обліку, платники податків частіше схильються до порушення податкового законодавства.

Сучасні проблеми ухилення від оподаткування пов'язані з низкою чинників, які включають як внутрішні, так і глобальні економічні та правові аспекти, пов'язані насамперед із:

- недосконалістю податкової системи країни, оскільки складні та непрозорі податкові закони, часті зміни в законодавстві, неефективне адміністрування податків створюють можливості для маніпуляцій і пошуку лазівок у законодавстві;

- високими податковими ставками, необґрунтоване завщення яких може стимулювати підприємства та фізичних осіб шукати способи мінімізувати свої податкові зобов'язання, і як наслідок, включати використання офшорних рахунків, укладання фіктивних угод або маніпуляції з бухгалтерським обліком;

- глобалізацією та цифровізацією світової економіки, оскільки збільшення обсягу міжнародних транзакцій та розвиток цифрової економіки створили умови, коли компанії можуть легко переводити свої прибутки в

юрисдикції з низькими податками, що особливо стосується великих транснаціональних корпорацій, таких як технологічні гіганти;

- наявністю офшорних юрисдикцій, які сприяють компаніям та фізичним особам використовувати офшорні рахунки та компанії для приховування доходів;

- неефективністю податкових органів, корупцією, недоліками технічного забезпечення або кваліфікованого персоналу, що насамкінець призводить до низької ефективності боротьби з ухиленням від податків;

- розвитком тіньової економіки, адже відсутність належного контролю за тіньовими потоками капіталу сприяє ухиленню від сплати податків;

- недосконалістю податкового законодавства, яке маючи прогалини або недостатньо чіткі визначення, дозволяє окремим підприємствам і фізичним особам легально мінімізувати свої податкові зобов'язання.

Зрозуміло й те, що належне виконання податкових зобов'язань не може ґрунтуватися виключно на високому рівні правової свідомості платників податків та їх розумінні суспільної важливості передбаченої законодавством поведінки. Не менш ключовим та значущим для дотримання податкових зобов'язань та елементарної податкової культури є інститут юридичної (у тому числі й податкової) відповідальності. Іншими словами, сплата податків не може базуватися лише на добровільному бажанні платників податків діяти відповідно до норм права та усвідомленні ними значущості такої поведінки для суспільства. Важливу роль також відіграє система податкової відповідальності, тобто застосування санкцій до платників у разі порушення ними податкового законодавства. Відтак, ефективне виконання податкових обов'язків потребує не тільки високої правової культури, а й ефективного механізму притягнення платників податків до відповідальності за недотримання податкових норм.

Взагалі, юридична відповідальність є однією з основних складових правового регулювання будь-яких суспільних відносин. Проте, поняття юридичної відповідальності хоча і є предметом дослідження багатьох вчених

[1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8], але єдине визначення і досі відсутнє, питання залишається дискусійним. Це тим більше стосується й так званої «податкової» відповідальності, визначення якої, до речі, ані Податковим кодексом України, ані іншими нормами подакового законодавства не встановлено.

Термін «відповідальність» має безліч значень, але в основі завжди лежить ідея взаємозв'язку людини з іншими людьми, суспільством чи державою. Відповідальність означає, що людина визнає та враховує вимоги, які до неї пред'являються, і порівнює свою поведінку з усталеними нормами та цінностями. Тобто в широкому розумінні відповідальність передбачає усвідомлення особою своїх обов'язків і здатність відповідати за свої дії.

У юридичному контексті «відповідальність» зберігає основну ідею, проте має вужче значення: це реакція держави на порушення правових норм, тобто на вчинення правопорушення. Згідно з юридичною теорією, відповідальність означає застосування до правопорушника передбачених законом заходів державного примусу, які можуть обмежувати його особисті чи майнові права. В юридичній літературі це поняття трактується по-різному залежно від галузі права, оскільки для кожної сфери існує специфічне розуміння відповідальності.

Основою для виникнення юридичної відповідальності є правопорушення, тобто протиправна дія чи бездіяльність суб'єкта, що завдає шкоди суспільним відносинам або порушує інтереси окремих осіб чи груп. Правопорушення протиставляється законній поведінці, яка полягає у здійсненні прав та обов'язків суб'єкта в межах, встановлених законодавством України.

Юридична відповідальність має велике значення, оскільки відображає характерні риси правових явищ і забезпечує їхню формальну визначеність. У розумінні юридичної відповідальності як самостійного правового явища сучасної дійсності наявні різні підходи вчених, серед яких: одні визначають 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» [9, с. 84]; другі стверджують, що це застосування в особливому процесуальному порядку до особи, що вчинила правопорушення, засобів державного примусу, що передбачені санкцією правової норми» [10, с. 293]; треті зазначають, що юридична відповідальність являє собою встановлений приписами права та реалізовуваний 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 [11, с. 375]; четверті розуміють як елемент змісту правовідносин, що має такі характерні ознаки, які пов'язані із конкретною їх формою; відображенням «динаміки» юридичної форми цього явища; із суб'єктом права, його поведінкою, свідомістю, волею, а також вираженням в конкретному обов'язку суб'єкта правопорушення зазнати негативних наслідків особистого, майнового або організаційного характеру [12, с. 151].

Одним із видів соціальної відповідальності, який носить ретроспективний характер, є юридична відповідальність. Вона являє собою державний примусовий захід (покарання), який застосовується до винної особи за скоєне правопорушення державними органами або громадськими органами. Крім того, правопорушник повинен перетерпіти відповідні негативні наслідки, передбачені чинним законодавством [13].

Сутність юридичної відповідальності як одного із видів соціальної відповідальності та відповідного правового явища полягає в охороні суспільних відносин і реакції суспільства на порушення правових норм, що встановлені державою, у стимулюванні правомірної поведінки суб'єктів суспільних відносин, а також сприянні формування в населення поваги до закону та права [14, с. 76].

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 визначає юридичну відповідальність Л.І. Каленіченко [15, с. 13].

В частині розуміння змісту юридичної відповідальності як інституту об'єктивного права, що знаходить своє формальне закріплення у нормативно-правових актах та інших джерелах (формах) права, теоретики права У цьому визначають її як міжгалузевий правовий інститут, тобто сукупність різних норм права, які встановлюють вид, міру, умови виникнення й реалізації правового примусу за здійснене правопорушення [16], або як передбачене нормами права застосування до правопорушника засобів правового примусу та негативна оцінка державою правопорушення і правопорушника [17].

Існує й специфічне розуміння «юридичної відповідальності», що має місце через момент 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 [18, с. 11].

Попри розмаїття думок вчених щодо усвідомлення сутності та змісту юридичної відповідальності, принциповим здається розуміння її характерних ознак, що пов'язують її із державним примусом як однієї з ознак дієвого права, без якого (право) існувати не може, перетворюючись на набір необов'язкових побажань [19, с. 35].

До таких ознак юридичної відповідальності, що мають узагальнюючий характер, належить:

- 1) її публічно-правовий (державницький) характер;
- 2) реалізація її як форми впливу на суспільні відносини (оскільки має вплив на свідомість і поведінку суб'єктів права через інформаційно-психологічні, виховні та соціальні фактори);
- 3) те, що вона є формою правового регулювання, яка застосовується як реакція на неправомірну поведінку, а також для запобігання порушенням норм

права, відновлення порушених прав і свобод;

4) здійснення для захисту прав і законних інтересів особи;

5) реалізація тільки в формах, порядку та умовах, що передбачені чинною системою нормативно-правових приписів держави.

Юридична відповідальність за податкові правопорушення є специфічним комплексом примусових заходів карального характеру, які застосовуються до порушників як покарання у випадках і порядку, встановлених чинним законодавством. Вона реалізується у правомірній поведінці, яка отримує схвалення або заохочення, а у разі вчинення правопорушення – обов'язок правопорушника зазнати осуду та обмежень майнового або особистого немайнового характеру, що втілюються у охоронних правовідносинах відповідальності.

Статтею 111 Податкового кодексу України визначено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [20]. Отже, правові основи такої відповідальності визначаються положеннями Глави 11 Податкового кодексу України («Відповідальність»). За порушення приписів податкового законодавства, контроль за дотриманням яких здійснюється контролюючими органами, до платника податків можуть бути застосовані наступні різновиди юридичної відповідальності [21]:

- фінансова відповідальність (пп. 111.1.1 п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України);

- адміністративна відповідальність (пп. 111.1.2 п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України);

- кримінальна відповідальність (пп. 111.1.3 п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України) [21].

Одразу потрібно зауважити, що самого поняття «податкова відповідальність», як специфічного різновиду юридичної відповідальності, не існує. Натомість існує доволі комплексна та об'ємна терміносполука

«відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [21].

Водночас, за наявності відповідних підстав посадові особи організації не звільняються від адміністративної, кримінальної чи іншої відповідальності, передбаченої законодавством, якщо організація відповідає за податкові правопорушення. Податкові та адміністративні закони не містять положень, що звільняють фізичних осіб від адміністративної відповідальності, якщо вони притягнуті до відповідальності за податкові правопорушення. З цієї причини фізичні особи можуть бути притягнуті до відповідальності відповідно до податкового та адміністративного законодавства, незважаючи на те, що ці види відповідальності відрізняються одна від одної.

Відтак, юридична відповідальність настає саме за порушення податково-правових норм, що закріплені у податковому законодавстві, та є певними негативними наслідками для порушника.

Вивчаючи юридичну відповідальність як комплексний правовий інститут, варто зазначити, що сучасна класифікація юридичної відповідальності включає також і фінансову відповідальність. Цей вид відповідальності настає внаслідок вчинення фінансового правопорушення та спрямований на відновлення порушених інтересів у сфері фінансово-правового регулювання.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, або штрафів, а також пені (пункт 111.2 Податкового кодексу). Згідно з пунктом 116.2 Податкового кодексу України контролюючий орган може застосувати лише один фінансовий штраф (штраф), передбачений Податкового кодексу України та іншими законами України, за одне податкове правопорушення [20].

У випадку, якщо контролюючі органи застосовують до платника податків фінансові або штрафні санкції за порушення законів про податки та іншого законодавства, відповідальність за їх дотримання покладено на

контролюючі органи, платнику податків надсилають податкові повідомлення-рішення (п. 116.1 Податкового кодексу України [20; 22]). Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 р. № 1204 визначає процедуру надсилання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків [23].

Штрафи є грошовим зобов'язанням платника податків. Зокрема, це стосується суми коштів, які платник податків повинен сплатити до бюджету як податкове зобов'язання або штрафну (фінансову) санкцію, яка накладається на платника податків у відповідь на порушення ним податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства про зовнішньоекономічну діяльність (пп. 14.1.39 Податкового кодексу України [20]).

Останнім часом все більше обговорюється питання про те, чи слід розглядати податкову відповідальність як частину фінансової відповідальності, з огляду на розвиток норм податкового законодавства, зокрема тих, що передбачають відповідальність за податкові порушення.

Думки вчених з цього приводу розділилися: деякі з них вважають податкову відповідальність окремим видом відповідальності, який має власні ознаки та виходить за межі фінансової (Товкун Л.В. [9], Тереп С.В. [24] та ін.). Інші навпаки розглядають податкову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності. Наприклад, Л.О. Савченко, А.П. Чередніченко, М.І. Мельник, Ю.О. Соловйова у своїх роботах обґрунтовують, що податкова відповідальність має самостійні ознаки, відмінні від інших видів відповідальності, зокрема фінансової, завдяки своїй фіскальній функції та каральному характеру [25; 26; 27; 28]. В той же час більшість вчених вказують на те, що «податкову відповідальність слід розглядати не як самостійний вид юридичної відповідальності, а як різновид адміністративної відповідальності в галузі податків і зборів» [29].

Питання про те, чи варто розглядати податкову відповідальність як

частину фінансової або адміністративної відповідальності, набуває все більшої актуальності через розвиток і вдосконалення норм податкового законодавства, включаючи положення про відповідальність за податкові правопорушення. Науковці дотримуються різних поглядів: деякі вважають, що податкова відповідальність за певними ознаками може бути окремим видом, який виходить за межі фінансової відповідальності, інші навпаки. Сам термін «фінансова відповідальність» виник завдяки розгляду податкового законодавства як складової частини фінансового права.

У співвідношенні фінансової та податкової відповідальності варто відзначити, що єдиною спільною ознакою між ними є сфера застосування. Основні ж відмінності полягають у тому, що фінансова відповідальність здебільшого спрямована на відновлення прав, тоді як податкова має каральний, штрафний характер. Податкова відповідальність також частково включає відновлювальні елементи, обумовлені її фіскальною функцією, проте вони не змінюють її карального характеру.

Таким чином, фінансова відповідальність є видом державного примусу, який виникає у випадку порушення фінансових правил і передбачає застосування уповноваженими органами до правопорушника передбачених законом санкцій [30, с. 78].

Чимало фахівців вважають, що податкова відповідальність не може бути окремим видом нарівні з цивільною, адміністративною та кримінальною відповідальністю через відсутність достатніх підстав для такого виокремлення.

Сам термін «фінансова відповідальність» з'явився через розгляд податкового законодавства як частини фінансового законодавства. Розглядаючи співвідношення між фінансовою та податковою відповідальністю, можна виділити спільну сферу їх застосування. Основна ж різниця полягає в тому, що фінансова відповідальність здебільшого є відновлювальною, а податкова – каральною, штрафною.

Відповідно до пункту 111.2 статті 111 Конституції України [31] фінансова відповідальність застосовується у формі штрафних санкцій або

штрафів та/або гроші. У теорії та законодавстві термін «фінансові санкції» доцільно використовувати через різноманітні характеристики податкової відповідальності. Останній має характеристики, які характеризують фінансово-правові відносини, тому він справедливо для всіх видів цих відносин, а також для всіх видів фінансової відповідальності. Головною характеристикою цих санкцій є їхній майно-фінансовий характер. Вони націлені на майнову сферу порушника та впливають на його поведінку через гроші, якими володіє порушник.

Відповідно до Податкового кодексу України фінансова відповідальність має кілька унікальних ознак: 1) фактичною її підставою є вчинення діяння, яке має ознаки податкового правопорушення (п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України); 2) юридичною (нормативною) підставою є норми податкового законодавства та вимоги іншого законодавства, відповідальність за виконання яких покладено на контролюючі органи (п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України); 3) штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/або пені застосовуються до правопорушника як елемент юридичної відповідальності (п. 111.2 ст. 11 Податкового кодексу України); 4) суб'єкти відповідальності визначені Податковим кодексом України категорії порушників (зазвичай це платники податків, податкові агенти (п. 110.1 ст. 110), контролювальні органи (п. 109.4), законні представники платників податків-фізичних осіб згідно зі статтею 242 Цивільного кодексу України [20].

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства має певні нормативні, фактичні та процесуальні підстави. Це окремий вид юридичної відповідальності. Наявність окремих правових джерел регулювання податкової відповідальності забезпечує особливу нормативну основу. Відповідно до принципів законності юридичної відповідальності положення податкової відповідальності повинні бути закріплені в законодавстві. Зокрема, визначення санкції за вчинене правопорушення повинні міститися в документі, який визначає саме правопорушення, включаючи його терміни, склад і характеристики.

Хоча податкова відповідальність має певні відновлювальні риси через фіскальну спрямованість, це не змінює її карального характеру. Багато фахівців вважають, що податкова відповідальність не може розглядатися як окремий вид на рівні з цивільною, матеріальною, адміністративною чи кримінальною відповідальністю через недостатність правових підстав для такого виокремлення.

Часто фінансова та адміністративна відповідальність за податкові правопорушення прирівнюються одна до одної. Проблему співвідношення адміністративної та фінансової відповідальності науковці неодноразово намагалися досліджувати у правовій літературі. Фінансова відповідальність висвітлюється здебільшого у нормативних документах та не є доктринально визначеним різновидом відповідальності. Так, за визначеннями, наведеними в Податковому кодексі України, вона застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) [20].

Фінансова відповідальність, визначена Податковим кодексом України, має низку специфічних ознак:

по-перше, фактичною підставою для фінансової відповідальності є здійснення дій, що мають ознаки податкового правопорушення (п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України), а юридичною підставою – норми податкового законодавства і вимоги інших законодавчих актів, за дотриманням яких здійснюється контроль з боку відповідних органів (п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України);

по-друге, застосування відповідальності регулюється нормами податкового законодавства (зокрема, главами 11 «Відповідальність» і 12 «Пеня» Податкового кодексу України);

по-третє, відповідальність виражається у застосуванні до порушника штрафів (фінансових санкцій) та/або пені (п. 111.2 ст. 11 Податкового кодексу України);

по-четверте, суб'єктами такої відповідальності є чітко визначені категорії порушників згідно з Податковим кодексом України, зокрема,

платники податків, податкові агенти (п. 110.1 ст. 110), контролюючі органи (п. 109.4), а також законні представники платників податків-фізичних осіб у разі невиконання обов'язків, встановлених Податковим кодексом України (п. 110.4 ст. 110) [20,24].

Фінансова відповідальність може наставати за вчинення таких діянь:

- 1) порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (ст. 117 ПК України);
- 2) порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків, звіту про підзвітні рахунки (ст. 118 ПК України);
- 3) порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб-платників податків (ст. 119 ПК України);
- 4) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120 ПК України);
- 5) інші діяння, передбачені ст. ст. 121–1281 ПК України, іншими законами [20].

Іншим видом відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, як ми вже зазначали вище, відповідно до пп. 111.1.2 п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України є адміністративна відповідальність. Підставою адміністративної відповідальності є вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) [32].

На думку В. К. Колпакова, «адміністративна відповідальність» - це примусове, з додержанням встановленої процедури, застосування правомочним суб'єктом передбачених законодавством за вчинення адміністративного проступку заходів впливу, які виконані правопорушником [33, с. 100].

А.М. Куліш, О. М. Рєзнік надають наступне визначення

адміністративної відповідальності – це різновид юридичної відповідальності, що являє собою сукупність адміністративних правовідносин, які виникають у зв'язку із застосуванням уповноваженими органами (посадовими особами) до осіб, які вчинили адміністративний проступок, передбачених нормами адміністративного права особливих санкцій – адміністративних стягнень [34, с. 19].

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства має низку характерних особливостей, які дозволяють виокремити її від інших видів юридичної відповідальності, таких як фінансова чи кримінальна. Вона є однією з форм реагування держави на порушення норм податкового права та спрямована на забезпечення дисципліни та законності у сфері оподаткування.

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

- адміністративні правопорушення, спрямовані проти належного порядку ведення податкового обліку, складання та подання податкової звітності (ст. 163-1, 163-2 КУпАП);
- адміністративні порушення відносно обов'язків щодо сплати податків та подання декларацій про доходи та майновий стан (ст. 163-4, ст. 164-1, ч. 1, 3, 4 ст. 172-6 КУпАП);
- адміністративні правопорушення проти контрольних функцій податкових органів (ст. 163-3, ч. 5-9 ст. 166, ст. 188-23 КУпАП);
- адміністративні правопорушення у сфері виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів (ст. 156, 156-2, 164-5, 177-2 КУпАП);
- адміністративні правопорушення проти прав та свобод платників податків (ч. 9, 10 ст. 166-6, ст. 166-21 КУпАП) [35, с. 142–145].

Розглянемо спочатку види адміністративної відповідальності за податкові правопорушення, до якої можуть бути притягнені саме посадові особи платників податків.

По-перше, це порушення порядку ведення податкового обліку надання аудиторських висновків (ст. 163-1 КУпАП). Підставою для застосування цих штрафних санкцій є повна відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України. Не вважається порушенням платником податків встановленого порядку ведення податкового обліку, якщо платник податків досяг податкового компромісу.

По-друге, це відповідальність за несплату або сплату із запізненням узгоджених податкових зобов'язань (ст. 163-2 КУпАП). В цьому випадку настає адміністративна відповідальність за неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів).

По-третє, це невиконання вимог фіскальної служби (ст. 163-3 КУпАП), суть порушення саме полягає у тому, що керівником або іншою посадовою особою підприємства були порушені законні вимоги фіскальної служби [36].

По-четверте, це порушення у сфері податку на доходи фізичних осіб (ст. 163-4 КУпАП) [36].

По-п'яте, ст. 163-17 КУпАП встановлює відповідальність за порушення порядку справляння та сплати туристичного збору. Суть порушення має подвійне спрямування, а саме: для платників туристичного збору передбачає відповідальність за невиконання зобов'язань зі сплати туристичного збору відповідно до порядку, встановленого Податковим кодексом України та рішеннями місцевих рад, і для податкових агентів та осіб, які надають послуги тимчасового розміщення через порушення порядку або особливостей справляння та/або сплати туристичного збору, визначених законодавством та рішеннями місцевих рад.

По-шосте, ст. 164-1 КУпАП встановлює відповідальність за порушення

порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат. Суть порушення пов'язана із неподанням або несвоєчасним поданням громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку;

По-сьоме, ст. 166-6 КУпАП встановлює відповідальність за порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, зокрема, ч. 5 цієї статті (неподання, несвоєчасне подання або подання не в повному обсязі на вимогу податкових органів або Пенсійного фонду України для проведення позапланових перевірок первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, податкової звітності та інших документів, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів), а також ч. 8 ст. 166-6 КУпАП (безпідставне заперечення податкових органів, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування проти проведення державної реєстрації припинення юридичної особи) і ч. 9 ст. 166-6 КУпАП (непроведення або несвоєчасне проведення податковими органами, фондами соціального страхування та Пенсійним фондом України перевірок, пов'язаних з припиненням юридичної особи, та ненадання або несвоєчасне надання відповідних довідок про відсутність заборгованості зі сплати податків, зборів або єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування).

Крім названих вище, до адміністративних правопорушень прямо чи опосередковано пов'язаних із сферою оподаткування слід віднести правопорушення, передбачені статтями 51-2, 155-1, частиною першою і третьою статті 161-1, статтями 162-1, 163-1 – 163-4, 163-12, 163-13, 163-15, статті 164, 164-5, 164-16, 165-1, 166-16, 166-17, 177-2, 188-23 КУпАП.

Отже, адміністративна відповідальність настає за вчинення адміністративних правопорушень, види яких, зокрема й тих, що виникають у сфері порушення податкових норм, передбачені КУпАП.

Цей вид юридичної відповідальності у вказаній сфері має власні характерні ознаки, основні з яких такі:

– правова природа та підстави притягнення, адже адміністративна відповідальність встановлюється переважно нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) і застосовується до осіб, які вчинили адміністративні правопорушення, що виникають у сфері податкових відносин;

– об’єктами адміністративних правопорушень у сфері податкових відносин є сукупність фінансових відносин, що регулюються податковим законодавством;

– об’єктивна сторона такого правопорушення визначається дією або бездіяльністю, яка порушує встановлені норми. Наприклад, це може бути неподання звітних документів чи порушення строків сплати податків;

– особлива категорія суб’єктів відповідальності, адже адміністративну відповідальність можуть нести як фізичні особи (громадяни), так і посадові особи організацій або підприємств;

– законодавчо визначена система адміністративних санкцій. Відповідно до норм КУпАП, до порушників можуть застосовуватися адміністративні стягнення у вигляді штрафів або інших заходів, передбачених законом. Штрафи мають на меті покарати порушників та попередити вчинення нових правопорушень;

– притягнення до адміністративної відповідальності здійснюється за визначеною процедурою, яка починається зі складання протоколу про адміністративне правопорушення, що є основним документом, на підставі якого порушується справа про адміністративне правопорушення. Розгляд справи та накладення стягнення здійснюється відповідним органом, уповноваженим на це КУпАП. Згідно з ст. 255 КУпАП, органи державної податкової служби уповноважені складати протоколи у справах про адміністративні правопорушення в разі виявлення діянь, передбачених ст. ст. 51-2, 155-1, частини перша і третя статті 161-1, 162-1, 163-1–163-4, 163-12, 163-15, ч. ч. 2 і 3 ст. 163-17, ст. ст. 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2;

– притягнення до адміністративної відповідальності у сфері податкових

правовідносин має дві основні стадії: адміністративні процедури (складання протоколу) та процесуальний розгляд справи у суді або іншому уповноваженому органі. У разі розгляду справи судом процедури, передбачені КУпАП, набувають процесуального характеру.

Отже, можна зробити висновок про те, що фінансова відповідальність має на меті виключно зміну майнового стану порушника (наприклад, сплата штрафу або позбавлення пільги), тоді як адміністративна відповідальність, окрім матеріальної складової, містить у собі ще й моральну складову – у особи формується відчуття провини та неминучості кари за порушення норм, оскільки держава офіційно визнає його правопорушником (наприклад, шляхом складання протоколу про адміністративне правопорушення).

Останнім видом відповідальності, передбаченим пп. 111.1.3 Податкового кодексу України, є кримінальна відповідальність. Вона має на меті захист публічних інтересів шляхом запобігання і притягнення до відповідальності за вчинення суспільно небезпечних діянь. Відповідно до положень ч. 1 ст. 2 Кримінального кодексу України (КК України), кримінальна відповідальність настає за вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад кримінального правопорушення, передбаченого Кримінальним кодексом. Найпоширенішим злочином у сфері податкових правовідносин є ухилення від сплати податків, зборів або інших обов'язкових платежів, регламентоване статтею 212 КК України. Кримінальна відповідальність за статтею 212 КК України настає за умисне ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів, якщо це призвело до фактичного ненадходження коштів у значних розмірах до державного або місцевого бюджету чи цільових фондів.

Згідно з Кримінальним кодексом України, ухилення від сплати податків, зборів або інших обов'язкових платежів можливе лише з умисних причин. Відповідно до статті 212 ККУ суб'єктивна сторона кримінального правопорушення обмежується умисною винністю.

До речі, згідно з аналізом тенденцій розвитку законодавства, яке регулює

кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, законодавці майже з самого початку намагалися поступово криміналізувати умисне несплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів [37, с. 140].

Попри те, що законодавцем визначено три види юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, у правозастосовній практиці все ж таки існує думка щодо виділення «податкової відповідальності» у самостійний вид юридичної відповідальності за податкові правопорушення, оскільки вона начебто виконує не лише превентивну, але й відновлювальну функцію, має особливу природу правовідносин, відрізняється від адміністративної відповідальності та характеризується специфічними нормами її застосування. При цьому використання у розумінні сутності податкової відповідальності таких термінів як «особлива», «специфічна» або «окремий вид» ще не дає повного уявлення про зміст такої відповідальності та її відмежування від інших також специфічних усталених видів.

З огляду на це, деякі вчені свідомо допускаючи виділення податкової відповідальності в окремий вид юридичної відповідальності, виокремлюють наступні її специфічні ознаки: 1) вона застосовується з метою забезпечення дотримання правил сплати податків та зборів, а також законності у сфері оподаткування; 2) підставою податкової відповідальності є вчинення діяння, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення, що чітко визначене у п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України; 3) її суб'єктний склад розповсюджується на платників податків та податкових агентів, які можуть бути як юридичними, так і фізичними особами, а їх підстави та порядок застосування головним чином визначаються Податковим кодексом України; 4) застосування її заходів є результатом виконання державних повноважень посадовими особами спеціальних державних органів (органів, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків і зборів); 5) головною метою податкового примусу є зміцнення відповідальності платників податків та спонукання їх до виконання своїх обов'язків з оподаткування; 6) спрощені процедурні та процесуальні порядки застосування податкового

примусу; 6) має компенсаційно-каральний характер: відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування; покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку (каральний характер) [38, с 199].

З таких позицій суть податкової відповідальності як «специфічного» виду юридичної відповідальності полягає в тому, що вона спрямована на регулювання правовідносин між державою та платниками податків у сфері оподаткування.

Водночас, те, що податкова відповідальність не є частиною адміністративної, підтверджується такими чинниками: окреме законодавче регулювання податкових відносин, значні відмінності у видах та призначенні податкових і адміністративних санкцій, різний перелік осіб, які можуть бути притягнуті до відповідальності, інші критерії визначення вини, відмінності у процесуальних процедурах та різні джерела правового регулювання.

На основі загальновизнаної теорії юридичної відповідальності можна виокремити характерні ознаки саме цього виду відповідальності, зокрема те, що вона: 1) має публічний характер; 2) завжди пов'язана з державним примусом, тобто є мірою державного примусу, що становить зміст цієї відповідальності; 3) виступає як несприятливі юридичні наслідки, адже на суб'єкта накладається податкова санкція у вигляді грошових стягнень (штрафів); 4) настає лише за скоєне податкове правопорушення; 5) обов'язково є різновидом охоронних правовідносин; 6) має нормативну підставу застосування у вигляді податкового правопорушення, що закріплюється у Податковому кодексі України; 7) передбачає, що при вчиненні однією особою двох і більше податкових правопорушень податкові санкції стягуються за кожне правопорушення окремо без поглинання менш суворої санкції суворішою; 8) встановлює розмір податкової санкції, який може змінюватись за наявності обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність.

Отже, відповідальність за вчинення податкових правопорушень має всі специфічні ознаки, властиві юридичній відповідальності, і являє собою обов'язок платника податків, податкового агента та інших осіб, передбачених законом, зазнати заходів державного примусового впливу майнового характеру за вчинене податкове правопорушення.

Основні характеристики, що визначають специфічність податкової відповідальності, полягають у тому що:

- податкова відповідальність виникає за порушення податкового законодавства, що включає ухилення від сплати податків, ненадання звітності, подання неправдивої інформації, недотримання строків сплати тощо;
- податкова відповідальність накладається на фізичних осіб, юридичних осіб, підприємців, а також на посадових осіб підприємств, які порушують податкові обов'язки;
- вона виконує превентивну функцію (запобігання порушенням) і відновлювальну функцію (компенсація завданих збитків державі через сплату штрафів, пені тощо), а це відповідно сприяє підтриманню належного рівня виконання податкових зобов'язань;
- процес притягнення до податкової відповідальності має свої особливості, оскільки регулюється спеціальними нормами податкового законодавства, які передбачають процедуру перевірки, оскарження рішень податкових органів, нарахування штрафів тощо;
- податкова відповідальність відрізняється від адміністративної та кримінальної тим, що основним заходом є фінансові санкції (штрафи, пені), тоді як в адміністративному або кримінальному праві можуть бути передбачені інші заходи впливу, такі як адміністративні штрафи, арешт або обмеження волі.

Слід зазначити, що юридична відповідальність за порушення податкових норм викликає беззаперечний науковий інтерес та зумовлює потребу дослідження, оскільки санкції за податкові правопорушення регулюються не лише нормами Податкового кодексу України, але й нормами кримінального і

адміністративного права.

Зауважимо, що підставами настання відповідальності є: 1) порушення податкового законодавства, за яке Податковий кодекс України передбачає фінансову відповідальність; 2) проступки у сфері справляння податків і зборів, за які відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення настає адміністративна відповідальність; 3) злочини, що вчиняються шляхом ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, за які передбачено настання кримінальної відповідальності відповідно до Кримінального кодексу України.

У теорії права податкова відповідальність може розглядатися як специфічний, з певними особливостями, різновид адміністративно-правової відповідальності, оскільки податкові правовідносини належать до числа адміністративних відносин. Однак на практиці, згідно з текстом Податкового кодексу України, податкова відповідальність сприймається як самостійна, більшою мірою узагальнена категорія.

Податкові правовідносини охоплюють не лише правомірну поведінку їх учасників, але й порушення норм чинного законодавства. Правопорушення є складовою частиною правової поведінки, оскільки вона включає як законні, так і незаконні дії та бездіяльність учасників правовідносин. Підхід до визначення правової природи податкової відповідальності залежить від позиції дослідника щодо меж галузей права та ролі адміністративного, фінансового і податкового права в українській правовій системі. Більшість авторів не враховує значне переплетення інститутів і галузей права між собою, а також тенденцію розвитку права у напрямку розмивання меж галузей, що виводить на перший план комплексні правові інститути, яким стає тісно в рамках однієї галузі. Чітко проявляється глибокий взаємозв'язок та взаємодія адміністративного права з багатьма галузями національного права – конституційним, цивільним, фінансовим, трудовим, митним та податковим. Це переплетення норм різних галузей є закономірним явищем, що відображає складний процес формування та функціонування правової системи,

включаючи адміністративне право, в умовах нових соціально-економічних і політичних реалій. Вищезазначене стосується і відповідальності за податкові правопорушення, яку вже важко обмежити рамками виключно податкового законодавства. Більше того, законодавець сам прагне вивести відповідальність за податкові правопорушення за межі однієї галузі, посилаючись на Кодекс України про адміністративні правопорушення, але не завжди оцінюючи, чи піде це на користь інституту відповідальності.

Таким чином, виділення податкової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності є дискусійним питанням в юридичній науці. Маються дві протилежні точки зору. Одні вчені вважають, що податкова відповідальність заслуговує на виділення в окремий вид, оскільки має свої особливості та унікальні функції, що відрізняють її від інших видів юридичної відповідальності. Однак інші стверджують, що податкову відповідальність слід розглядати як підвид адміністративної або фінансової відповідальності, враховуючи її тісний зв'язок із системою адміністративних стягнень.

Чинне законодавство окремо не виділяє «податкову відповідальність» у самостійний різновид юридичної відповідальності. Так, посилаючись на Податковий кодекс України та враховуючи специфіку охоронюваних державою фінансових інтересів, правильнішим буде вести мову не про самостійну «податкову відповідальність», а про «відповідальність за порушення податкового законодавства» як комплексного інституту, який включає заходи фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності залежно від характеру та тяжкості правопорушення.

Зважаючи на особливості податкових правопорушень та відмінності від загальноадміністративних порушень, деякі фахівці наголошують на доцільності виділення податкової відповідальності як окремого виду юридичної відповідальності. Однак у чинному законодавстві податкова відповідальність розглядається в межах адміністративної та фінансової відповідальності, і тому питання її виділення залишається більш теоретичним.

Отже, враховуючи чинну нормативну базу та характерні ознаки,

«податкова відповідальність» може бути розглянута скоріше як підвид адміністративної чи фінансової відповідальності з унікальними особливостями, але з позиції законодавства України, вона не закріплена як самостійний вид юридичної відповідальності.

Місце податкової відповідальності в системі юридичної відповідальності є складним і багатогранним питанням. Розглядаючи її через призму наукової класифікації, можна виділити кілька принципових моментів: по-перше, фінансова відповідальність виступає родовим поняттям, а податкова відповідальність є видовим компонентом у структурі фінансового права; по-друге, між ними виступає взаємозв'язок родового та видового понять, якими є фінансова та податкова відповідальності; по-третє, характерні ознаки податкової відповідальності полягають у спрямованості на відновлення правопорядку в публічних фінансах, на її державно-примусовий характер, публічно-правову природу та наявність фінансових санкцій з негативними майновими наслідками тощо.

Сукупність зазначених характеристик не дозволяє розглядати податкову відповідальність як абсолютно самостійний вид юридичної відповідальності. Вона більше являє собою інтегральну частину фінансової відповідальності, яка має специфічні риси, пов'язані з особливостями податкових правовідносин. Ключова теза полягає в тому, що податкова відповідальність є не окремим видом, а специфічним проявом фінансової відповідальності з властивими їй унікальними характеристиками.

Податкова відповідальність, на нашу думку, є не самостійним видом юридичної відповідальності, а скоріше комплексним інститутом, який включатиме заходи фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності залежно від характеру та тяжкості правопорушення.

Найчастіше податкове право та відповідно податкова відповідальність в українській правовій думці розглядається як інститут фінансового права [39, с. 33]. Відтак правильним та більш логічним здається вести мову не про податкову відповідальність, а про відповідальність за порушення податкового

законодавства або за скоєння податкових правопорушень.

Унеможливлення самостійності виділення податкової відповідальності в якості самостійного різновиду юридичної відповідальності зумовлено:

1) відсутністю специфічної процедури притягнення до «податкової відповідальності», адже у законодавстві України притягнення до відповідальності за податкові порушення часто здійснюється в рамках загальних адміністративних процедур, без виокремлення спеціального процесу. Зокрема, Податковий кодекс України не встановлює самостійної процедури розгляду податкових правопорушень, яка б відрізнялася від стандартних адміністративних процедур, передбачених, наприклад, Кодексом України про адміністративні правопорушення (КУпАП). Санкції за порушення податкового законодавства у вигляді штрафів чи пені накладаються податковими органами, але процедура їх розгляду та застосування часто ідентична адміністративній відповідальності;

2) немає особливих санкцій, які б відрізнялися від фінансових, адміністративних чи кримінальних. Інакше кажучи, податкова відповідальність не має власного набору санкцій, що було б особливим тільки для податкових порушень. Це підкріплює тезу про те, що податкова відповідальність є частиною ширшої системи фінансової або адміністративної відповідальності, а не окремим самостійним видом юридичної відповідальності;

3) законодавець чітко визначає наявні види відповідальності за податкові правопорушення, оскільки у законодавстві України конкретно прописано, які саме види відповідальності можуть бути застосовані до осіб, що порушують податкове законодавство. Це означає, що встановлено чіткі рамки та категорії відповідальності, які передбачають конкретні наслідки за порушення податкових норм.

4) більшість податкових санкцій, таких як штрафи і пені, мають фінансовий характер, що свідчить про їхню залежність від загальної системи фінансової відповідальності;

5) основні елементи податкової відповідальності (наприклад, санкції, процедурні аспекти) збігаються з іншими видами юридичної відповідальності, такими як адміністративна чи фінансова. Її каральний характер також спільний із кримінальною відповідальністю, а механізми притягнення до відповідальності часто базуються на адміністративному праві;

6) виділення податкової відповідальності як окремого виду може створити плутанину в законодавстві та правозастосуванні, оскільки необхідно буде розмежувати її з адміністративною, фінансовою та кримінальною відповідальністю, що вимагатиме значних змін у правовій системі;

7) процедури притягнення до «податкової відповідальності» часто реалізуються через адміністративне судочинство або дії податкових органів, що свідчить про відсутність специфічного порядку, характерного лише для застосування такої відповідальності.

Податкове право як підгалузь фінансового права, а податкове законодавство є виключно частиною фінансового права, тому відповідальність за порушення податкових норм логічно розглядати в межах загальної фінансової відповідальності. Виділення податкової відповідальності як окремого виду порушує системність юридичної класифікації. Зокрема, нечіткі межі між податковою та іншими видами відповідальності: Податкові правопорушення часто супроводжуються адміністративними або кримінальними порушеннями, що ускладнює розмежування між податковою відповідальністю та іншими видами юридичної відповідальності. Наприклад, ухилення від сплати податків може бути як податковим, так і кримінальним правопорушенням.

Відсутність наразі універсальної теорії податкової відповідальності також вказує про відсутність наразі у науковій літературі єдиного підходу до визначення податкової відповідальності як самостійного виду. Дискусії серед правознавців свідчать про різні підходи до розуміння її сутності, що підтверджує недоцільність її окремого виділення.

Складність впровадження в правову систему дозволяє розглядати

податкову відповідальність логічніше як складову фінансової або адміністративної відповідальності. Її виділення як самостійного виду відповідальності є необґрунтованим через інтегрованість у загальну систему юридичної відповідальності, відсутність унікальних характеристик та складність правового обґрунтування.

Розуміння особливостей притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства не можливе без безпосереднього дослідження матеріальних і процесуальних аспектів у відповідних деліткних податкових відносинах з метою їх теоретичного та практичного зіставлення та співвідношення.

Мамалуй О.О. слушно вказує, що наявність норми, яка регулює податкові відносини; учинення діяння (дії або бездіяльності), що порушує норму, яка регулює податкові відносини; наявність норми, яка передбачає юридичну відповідальність за вчинення діяння (дії або бездіяльності), що порушує норму, яка регулює податкові відносини; наявність у владного суб'єкта повноваження із притягнення порушників до відповідальності, є саме тими умовами, які належать до матеріальних аспектів відносин із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства. В той же час, норми, передбачені гл. 22 Кодексу України про адміністративні правопорушення, мають процесуальний характер, у контексті розглядуваної тематики і можуть, на думку вченого, уважатись процесуальними аспектами відносин із притягнення до адміністративної відповідальності порушників податкового законодавства [40, с. 11-18].

Такий підхід є слушним, проте недостатньо обґрунтованим, адже у статті автор згадує про застосування різних видів відповідальності за порушення податкового законодавства, однак не приділяє достатньої уваги практиці застосування цих норм судами. Більше уваги слід було б приділити і конкретним прикладам судових рішень для ілюстрації того, як матеріальні та процесуальні аспекти взаємодіють у реальній правозастосовній діяльності. Іншими словами, мова йде про незрозумілість критеріїв для поділу

відповідальності на фінансову, адміністративну та кримінальну, недостатню деталізацію щодо впливу матеріальних і процесуальних аспектів, їх співвідношення у відносинах щодо притягнення до відповідальності за податкові правопорушення.

У з'ясуванні сутності та змісту юридичної відповідальності за податкові правопорушення необхідним є визначення функцій та мети такої відповідальності, яка полягає у забезпеченні належного виконання податкових обов'язків, встановлених законодавством, захисті інтересів держави, а також у стимулюванні сумлінного виконання обов'язків платниками податків.

З цього приводу А.І. Миколенко цілком слушно вказує, що необхідно розрізняти поняття «мети адміністративної відповідальності» і «функції адміністративної відповідальності», оскільки мета адміністративної відповідальності – це бажаний або планований результат, до якого прагне орган адміністративної юрисдикції, застосовуючи до винної особи заходи адміністративної відповідальності. В свою чергу функції, наприклад, адміністративної відповідальності слід розглядати як основні напрями впливу адміністративної відповідальності на суспільні відносини, поведінку суб'єктів, мораль, правосвідомість, культуру, в яких розкривається її сутність і соціальне призначення [41]. З'ясування переліку функцій податкової відповідальності, дозволило їх поділити на: охоронну (полягає в захисті публічних інтересів держави через забезпечення дотримання податкового законодавства), регулярну (полягає у сприянні підтриманню фінансової дисципліни та законності у сфері податкових відносин, що є необхідною умовою стабільності економіки та наповнення бюджету), стабілізаційну (стимулює платників податків дотримуватись податкових зобов'язань, що сприяє наповненню державного бюджету та підтриманню соціально-економічних програм), превентивну (полягає у запобіганні вчиненню податкових правопорушень шляхом встановлення чітких правил і санкцій, які утримують потенційних правопорушників від порушення норм податкового законодавства), штрафну (характеризується каральною реакцією держави на податкове

правопорушення), відновлювальну (передбачає заходи, які сприяють поверненню коштів, недоотриманих через правопорушення, тим самим забезпечуючи інтереси держави та суспільства), стимулювальну (застосування компенсаційних заходів змушує платників податків враховувати можливі фінансові втрати через несплату податків, мотивуючи їх до своєчасного виконання обов'язків), компенсаційну (забезпечує відновлення балансу інтересів між державою та платниками податків, оскільки правопорушник змушений компенсувати шкоду, завдану суспільству своїм діянням), виховну (формування у платників податків правової культури та усвідомлення важливості виконання податкових обов'язків як основи сталого розвитку держави) функції.

Таким чином, правова природа відповідальності за податкові правопорушення полягає у комплексному регулюванні відносин між державою та платниками податків з метою забезпечення належного виконання податкових обов'язків. Відповідальність у цій сфері базується на принципах законності, пропорційності та індивідуалізації санкцій, що дозволяє ефективно реагувати на порушення, водночас забезпечуючи захист прав платників податків. Юридична відповідальність за податкові правопорушення включає адміністративну, фінансову та кримінальну складові, що диференціюються залежно від характеру, тяжкості та наслідків порушення. Це забезпечує комплексний підхід до правозастосування, балансує між каральними, превентивними та виховними цілями.

Справедливе та ефективне застосування відповідальності за податкові правопорушення сприяє зміцненню податкової дисципліни, наповненню державного бюджету і формуванню довіри до податкової системи. Водночас вдосконалення правового регулювання, зокрема чіткого розмежування між видами відповідальності, впровадження єдиних стандартів доведення вини та адаптація найкращих міжнародних практик, є необхідним для підвищення ефективності системи. Це дозволить забезпечити дотримання принципу верховенства права у сфері оподаткування та створить умови для сталого розвитку держави.

1.2. Правові та соціальні передумови встановлення відповідальності за податкові правопорушення

Податкове адміністрування – це складний процес, що реалізується державними органами. Податки та збори, які сплачують громадяни та організації, є основою будь-якої держави. Коли податкова система належно структурована й ефективно функціонує, держава може покращувати добробут соціально незахищених верств населення, що є важливою метою публічної влади. Податки, будучи основним джерелом доходів державного бюджету, виконують важливу розподільчу функцію, дозволяючи державі повноцінно виконувати свої соціальні зобов'язання.

Основними рисами системи правопорушень у податковій сфері в Україні є цілісність і чітка структура з урахуванням їх змісту та суспільної небезпеки, суб'єктів правопорушень та інших специфічних ознак, єдність і взаємний вплив факторів, що їх викликають, руйнівний вплив на державу, фінансово-економічні відносини, а також на відносини публічного адміністрування податками і зборами. Це об'єктивізується через руйнівну, протиправну дію чи бездіяльність, що з правової точки зору виражається в невиконанні особою своїх податкових зобов'язань, порушенні закону, недотриманні нормативних актів чи заборон, порушенні прав інших учасників податкових відносин, відносин щодо адміністрування податковою сферою, зловживанні службовим становищем, створенні незаконних перешкод для учасників таких відносин тощо.

Деліктні прояви у досліджуваній сфері характеризуються деякими особливостями, серед яких зокрема:

безпосередній вплив на економічну безпеку держави та фіскальні права фізичних і юридичних осіб;

стійкість негативного впливу та пряма шкода організаційно-економічним, виробничим відносинам, майновим відносинам,

функціонуванню всього економічного механізму держави, економічній безпеці, стабільності економічного і правового регулювання суспільних відносин, економічним правам та законним інтересам фізичних і юридичних осіб;

різноманітність учасників податкових відносин;

різноманітність органів публічного управління, які здійснюють контрольні функції в цій сфері;

різноманітність галузевих проявів податкової сфери;

різноманітність нормативно-правових актів, що регулюють податкові правовідносини;

сприяння формуванню «тіньової» економіки та корупції;

високий ступінь латентності багатьох деліктних проявів у цій сфері.

Вдосконалення юридичної практики в сфері реалізації відповідальності за правопорушення, зміцнення законності й правопорядку в суспільстві багато в чому залежать також від знання функціональної ролі принципів юридичної відповідальності та їх практичної застосовності.

Відтак, для ефективної податкової діяльності необхідні суворі правила та чітка система юридичної відповідальності, що має ґрунтуватися на певних принципах, які гарантують справедливість, законність і дотримання прав та свобод громадян в деліктних провадженнях, у тому числі у податковій сфері. Ці принципи розкривають сутність, функції та форми реалізації заходів юридичної відповідальності, регулюючи поведінку як органів адміністративної юрисдикції, так і фізичних чи юридичних осіб, щодо яких ці заходи застосовуються. Вони слугують основою, на якій вибудовується практика використання примусових заходів.

Дотримання законодавчо встановлених принципів застосування заходів юридичної відповідальності суб'єктами правозастосування є ключовою умовою узгодженості законодавчих норм, забезпечення єдності правозастосовної практики та розкриття правової сутності деліктних проваджень. Принципи відображають особливості чинного адміністративного

законодавства, формують напрямки його подальшого розвитку і впливають на створення правозастосовної практики, що базується на критеріях справедливості, доцільності, ефективності та, насамперед, правової та соціальної обґрунтованості застосування заходів юридичної відповідальності за порушення законодавства у податковій сфері.

У науковій літературі склалося складне та неоднозначне тлумачення принципів юридичної відповідальності. Це зумовлено кількома важливими причинами:

по-перше, принцип є складною об'єктивно-суб'єктивною категорією, де його визначення значною мірою залежить від рівня правосвідомості дослідника та спрямованості наукового пошуку;

по-друге, формування поняття відбувалося впродовж тривалого історичного періоду, і його зміст постійно трансформувався відповідно до соціальних змін та еволюції наукового світогляду;

по-третє, різноманітність наукових підходів до розуміння самої категорії «юридична відповідальність» породжує відмінності в інтерпретації її принципів, що призводить до неоднозначної класифікації та структуризації цих принципів. Внаслідок цих факторів у науковому середовищі досі немає уніфікованого, цілісного уявлення про сутність та систему принципів юридичної відповідальності [42, с. 27-28].

Принципи податкової відповідальності включають етичні зобов'язання, що виходять за межі формального дотримання закону, і повинні враховувати соціальні очікування, універсальні етичні цінності та принципи податкового права, такі як універсальність, рівність, соціальна справедливість та стабільність.

Неоднозначне розуміння цієї категорії сформувалося в науковій літературі, що зумовлено рядом факторів: по-перше, принцип – категорія об'єктивно-суб'єктивна, її визначення в більшості випадків залежить від правосвідомості, дослідження спрямованості, наукових шкіл; по-друге, це визначення було сформовано тривалий період часу та її зміст змінювався

залежно від змін, що відбувалося в суспільстві та науковому світогляді; по-третє, різні напрямки в розумінні категорії «правова відповідальність» сама по собі викликає різне розуміння її принципів, їх неоднозначну класифікацію та систему [43, с. 286].

Дотримання та зміцнення законності в державних фінансах діяльності в цілому та податкового права, зокрема, залежить від рівня фінансової (в тому числі податкової) дисципліни в державі та наявності реальних (дієвих) механізмів відповідальності суб'єктів такої діяльності у разі здійснення ними фінансових (у тому числі податкових) правопорушень. У цьому процесі ефективність і реалізація принципів юридичної відповідальності за податкові правопорушення, й насамперед законності як основоположного принципу, має першочергове значення [44].

До основних принципів податкової відповідальності відносяться такі принципи:

1) законності, що визначений у Податковому кодексі України як заборона притягнення особи до відповідальності за податкове правопорушення інакше, ніж на підставах та в порядку, встановлених цим нормативно-правовим актом. Це визначення дозволяє розрізняти два аспекти податкової відповідальності: матеріально-правовий (відповідальність настає відповідно до норм ПК України) і процесуально-правовий (процедурний порядок притягнення до відповідальності закріплений законодавчо). Говорячи про законність, варто зазначити, що відповідальність настає лише за ті дії, які на момент їх вчинення визнавалися податковими правопорушеннями. Податкове законодавство також забороняє застосовувати закон за аналогією;

2) доцільності, що передбачає індивідуалізацію заходів покарання (стягнення) з урахуванням тяжкості правопорушення, особи правопорушника, обставин скоєння діяння та інших чинників;

3) обґрунтованості, що означає, що: здійснено об'єктивний аналіз причин правопорушення; підтверджено вину особи у здійсненні незаконного вчинку; виявлено обставини, які можуть пом'якшити або посилити відповідальність;

визначено конкретну міру покарання (стягнення), передбачену законом;

4) справедливості, що передбачає гуманність стосовно підприємців: а це означає, що податкові санкції не повинні призводити до банкрутства або закриття бізнесу. Як підкреслив Конституційний Суд України в одному зі своїх рішень, застосування податкових санкцій не повинно позбавляти підприємців їхнього доходу чи іншого майна, а також не має ставити під загрозу їхню подальшу діяльність. Гуманний підхід у податковій відповідальності фізичних осіб виявляється, зокрема, у забороні конфіскації майна, необхідного для повсякденного життя цієї особи та її родини. В першу чергу Конституція України в статті 41 встановлює, що конфіскація майна може бути застосована виключно за рішенням суду у випадках, обсязі та порядку, встановлених законом. Крім цього, у рішенні № 1-рп/2002 від 29 січня 2002 року Суд розглядав питання дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження [45]. Також, у рішенні № 2-р/2021 від 15 липня 2021 року, Конституційний Суд України розглядав питання конституційності окремих положень законодавства, що стосуються прав підприємців [46];

5) одноразовості податкової відповідальності, сутність якого полягає в тому, що за кожне окреме податкове порушення платник податків може бути притягнутий до відповідальності лише один раз. А це означає, що один і той самий правопорушник не може неодноразово піддаватися покаранню за одне й те саме порушення. Цей принцип сприяє забезпеченню правової визначеності для платників податків, запобігає надмірному покаранню та забезпечує справедливість у застосуванні податкових санкцій. Насамперед, в ст. 61 Конституції України позначено, що «ніхто не може бути притягнутий до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [31]. Попри те, що ст. 111 ПК України вказується що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної

відповідальності, як фінансова, адміністративна, кримінальна, п. 112.1 ст. 112 ПК України, натомість фактично не звільняє платників податків за наявності відповідних підстав від притягнення також крім фінансової і до адміністративної або кримінальної відповідальності [20]. Однак, згідно зі статтею 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV, таку ситуацію навряд чи можна вважати прийнятною щодо практики Європейського суду з прав людини, яка використовується як джерело права національними судами [47]. Таким чином, у розділі 52 рішення по справі «Остерлунд проти Фінляндії» (заява № 53197/13) особу спочатку визнано винною у податковому шахрайстві, що є кримінальним правопорушенням відповідно до національного законодавства, а потім було підтверджено правильність нарахування податків і штрафів [48]. Це було визнано неприйнятним Європейським судом прав людини з точки зору принципу «*non bis in idem*» – не повторювати одне й те саме правопорушення. Докладно це питання розглядатиметься у підрозділі 2.3 дисертації;

6) невідворотності юридичної відповідальності, який передбачає, що будь-яка особа незалежно від її матеріального становища та соціального статусу повинна нести відповідальність за скоєне правопорушення. Ефективність цього принципу залежить від діяльності правоохоронних органів та судової системи, які повинні забезпечувати своєчасне виявлення, розслідування та притягнення до відповідальності осіб, винних у вчиненні правопорушень. Лише за умови реального застосування цього принципу можна досягти високого рівня правопорядку та довіри громадян до правової системи [49];

7) застосування презумпції невинуватості, який передбачає, що особа вважається невинуватою до тих пір, доки її вина не буде доведена в судовому порядку та встановлена тим, що вступив у законну дію, вироком суду. Презумпція невинуватості поширюється також на сферу адміністративних та дисциплінарних проступків, обов'язок виявлення яких покладено на відповідні

органи держави та посадові особи [50, с. 285]. Положення даного принципу також визначено у Конституції України в ст. 59 «Кожен має право на правову допомогу. У випадках, передбачених законом, ця допомога надається безоплатно. Кожен є вільним у виборі захисника своїх прав. Для забезпечення права на захист від обвинувачення та надання правової допомоги при вирішенні справ у судах та інших державних органах в Україні діє адвокатура» [51];

8) винності, що передбачає притягнення до податкової відповідальності лише за винно скоєне діяння. Відсутність вини виключатиме застосування юридичної відповідальності. Відтак, Податковий кодекс України регламентує обставини, що виключають провину особи: вчинення податкового правопорушення внаслідок надзвичайних та непереборних обставин; неосудність; сумлінна помилка [20]. Суд чи податковий орган, який розглядає конкретну справу, можуть визнати також й інші обставини як такі, що виключають провину особи у вчиненні податкового правопорушення, тобто перелік обставин, особи, що виключають вину, є відкритим.

Треба додати й те, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності не звільняє його від іншої юридичної відповідальності, згідно з принципом невиключності. Така невиключність відповідальності та «паралельна» можливість притягнення до юридичної відповідальності не завжди є обґрунтованою. Це спричиняє низку проблем, пов'язаних із процедурою притягнення до юридичної відповідальності за податкові правопорушення, наприклад: «адаптація» узагальнених нормативних приписів до будь-якого порушення податкового законодавства, відсутність достатнього рівня спеціалізації судів, що може спричинити занадто формалістичний підхід до вирішення справ. Незважаючи на те, що штрафні санкції за порушення податкового законодавства неспівмірні, це порушує фундаментальні принципи судочинства [52].

Крім названих вище не можна не додати й ще деякі принципи, а саме принцип невинності особи, що притягається до відповідальності за вчинення

податкового правопорушення, тобто презумпції невинуватості, що є фундаментальною гарантією справедливості та законності у сфері податкових правовідносин. Сутність і зміст цього принципу розкривається через нормативно-правові акти, головним серед яких є Конституція України (ст. 62), де проголошено, що «особа вважається невинною у вчиненні правопорушення, доки її вина не буде доведена в законному порядку та встановлена обвинувальним вироком суду» [31]. Цей принцип є основоположним і поширюється на всі види відповідальності, включаючи податкову. Навіть Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (Рим, 1950) (ст. 6) передбачає право кожного на справедливий судовий розгляд, включаючи дотримання презумпції невинуватості у випадках звинувачення. Платник податків вважається невинним у вчиненні податкового правопорушення, доки орган контролю не доведе протилежного. Відповідно до ст. 19 Конституції України, податкові органи мають діяти виключно в межах повноважень, передбачених законом, що також забезпечує дотримання принципу презумпції невинуватості. Принцип гарантує, що податкові органи не можуть накладати санкції або вживати інших примусових заходів без належного юридичного обґрунтування та дотримання встановлених процедур.

Факт порушення податкового законодавства має бути встановлений у результаті належної процедури, яка включає перевірку доказів, аналіз ситуації та дотримання права особи на захист. У разі сумнівів щодо винуватості особи рішення має бути ухвалене на її користь. Цей принцип включає також право особи захищати себе всіма законними способами, зокрема через представлення доказів, надання пояснень та участь у розгляді справи. Відповідно до цього принципу, особа не може бути притягнута до відповідальності за одне і те саме податкове правопорушення двічі (дотримання принципу «ne bis in idem»).

Цей принцип є важливим елементом захисту прав і свобод платників податків, сприяє забезпеченню справедливості у правозастосовній діяльності, запобігає зловживанням з боку контролюючих органів і гарантує баланс між інтересами держави та платників податків. Він підкреслює важливість

дотримання правової визначеності та прозорості у процесі притягнення до податкової відповідальності.

Особливу увагу заслуговує і принцип стабільності податкового законодавства і в розвиток цього прийнято Постанову Верховного Суду від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16. Основна суть цієї справи полягає в тому, що контролюючий орган виніс податкові повідомлення-рішення, якими платнику податків були донараховані зобов'язання з рентної плати за користування надрами. Підставою для таких донарахувань стали зміни до Податкового кодексу України, внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31 липня 2014 року № 1621-VII та Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII [53; 54, с. 313]. Ці закони встановили нові ставки рентної плати за користування надрами, зокрема, збільшили ставки для видобування природного газу, включаючи нафтовий (попутний) газ із родовищ, які розташовані на глибині до 5000 м, з 28% до 55%. Платник податків, зі свого боку, стверджував, що зазначені закони були прийняті менше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, що, на його думку, суперечить принципу стабільності податкового законодавства [55].

У низці рішень Верховного Суду можна помітити концептуалізацію принципу стабільності податкового законодавства. Зокрема, правова позиція, викладена у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 вересня 2018 року (справа № 810/4099/16) [56], заслуговує на увагу. У цьому рішенні зазначено:

«[...] Відповідно до підпункту 4.1.9 пункту 4.1 цієї статті, податкове законодавство України базується, зокрема, на принципі стабільності. Цей принцип законодавець визначив у двох аспектах:

по-перше, зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому почнуть діяти нові правила та ставки;

по-друге, податки та збори, їхні ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [...]» [54, с. 313].

Ця правова позиція виділяє два ключові правила, які визначають зміст принципу стабільності податкового законодавства, а відтак і всієї системи застосування заходів юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Це свідчить про ґрунтовне теоретичне осмислення Верховним Судом цього базового положення податкового законодавства.

Принцип стабільності податкового законодавства досить важливий для деліктної податкової практики, однак він тісно пов'язаний із іншими принципами, зокрема принципом верховенства права. Проте цей принцип може бути обмежений, якщо його застосування суперечить праву платника податків на мирне володіння майном [57].

Принцип верховенства права, у свою чергу, включає принцип правової визначеності. Він передбачає, що органи державної влади повинні діяти в межах попередньо встановлених та публічно оголошених правил, які забезпечують передбачуваність їхніх рішень та заходів у конкретних ситуаціях. Цей підхід було відображено у спільній окремій думці від 21 січня 2020 року (справа № 820/11382/15) до постанови Верховного Суду, ухваленої Палатою з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду. У зазначеній окремій думці наголошується, що правова визначеність передбачає стабільність і цілісність законодавства, забезпечення державними органами адміністративної практики відповідно до законодавства, а також прозорість і демократичність у прийнятті рішень.

Єдність і послідовність судової практики, як ключовий елемент принципу правової визначеності, є фундаментальною складовою верховенства права. Вона забезпечує передбачуваність судових рішень та сприяє розвитку

права, адаптуючи його до нових правовідносин. Це досягається шляхом узагальнення та уніфікації правових позицій у судових рішеннях, що створює стабільність правового регулювання, усуває прогалини та суперечності у податковому законодавстві, а також формує концептуальний підхід до вирішення податкових спорів. Послідовне застосування законодавства дозволяє платникам податків і податковим органам очікувати чітких і прогнозованих рішень суду. У результаті це підвищує незалежність судової влади, ефективність її роботи, сприяє оперативному розгляду справ і винесенню обґрунтованих рішень.

Згідно із закріпленою практикою Європейського суду з прав людини, однією з ключових вимог поняття «встановлений законом» є передбачуваність. Також до елементів принципу верховенства права належить забезпечення єдності адміністративної практики. Тому суб'єкти владних повноважень, здійснюючи свої функції або приймаючи індивідуальні рішення щодо конкретних осіб, повинні дотримуватися цього принципу, забезпечуючи сталість і узгодженість своєї діяльності [58].

Згідно з практикою Європейського суду з прав людини, однією з ключових вимог, закріплених у понятті «встановлений законом», є передбачуваність, яка гарантує зрозумілість і очікуваність правових наслідків.

Вирішення податкових спорів на основі принципу індивідуальної відповідальності платника податків узгоджується з практикою Європейського суду з прав людини. Це підтверджує рішення Суду у справі «Булвес А.Д. проти Болгарії», де було встановлено, що платник податків (у даному випадку компанія-заявник) не може бути притягнутий до відповідальності за недотримання постачальником його обов'язків щодо декларування ПДВ, якщо відсутні докази існування шахрайської схеми, про яку компанія знала або повинна була знати [59].

Іншим, не менш важливим є принцип притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не інакше, як з підстав і в порядку, які передбачені Податковим кодексом України. Цей

принцип забезпечує правову визначеність, обмежує свавільність дій контролюючих органів і гарантує справедливе ставлення до платників податків. Його дотримання є основою для ефективної та прозорої податкової системи, сприяючи стабільності й передбачуваності правовідносин у цій сфері. Він гарантує рівність усіх перед законом, адже кожен платник податків знає, за які дії чи бездіяльність може бути притягнутий до відповідальності; запобігає зловживанням з боку контролюючих органів, адже встановлює чіткі межі їхніх повноважень; сприяє зміцненню довіри платників податків до податкової системи.

На встановлення юридичної відповідальності за податкові правопорушення впливають численні соціальні фактори. Дослідники, аналізуючи чинники, що впливають на ефективність податкової системи та застосування санкцій за її порушення, виокремлюють зовнішні та внутрішні чинники. Останні формують контекст, в якому функціонує податкова система, і впливають на поведінку платників податків. Серед таких факторів вчені виділяють: зовнішні (часті зміни податкового законодавства, які створюють нестабільність для бізнесу і ускладнюють дотримання податкових правил; нестабільність у політичній сфері, яка впливає на інвестиційний клімат і довіру до держави; відсутність повної та достовірної інформації про податки, тобто інформаційна прозорість, що може спонукати платників податків до ухилення від сплати; ефективність правозастосування та рівень корупції; співпраця з недобросовісними контрагентами, що може спонукати компанію до порушення податкового законодавства; позитивне ставлення суспільства до сплати податків, що сприятиме добровільному виконанню податкових зобов'язань) та внутрішні (мотивація до ухилення від сплати податків через бажання отримати додатковий прибуток; недостатня інформованість про податкове законодавство, що може призводити до помилок у податковому регулюванні та сплаті податків, а відтак до скоєння правопорушень тощо) [60].

Ефективність податкової системи залежить від комплексу взаємопов'язаних факторів, як зовнішніх, так і внутрішніх, до яких можна

віднести:

а) податкову несправедливість та обмежене виконання законів. Зокрема, відчуття несправедливості в податковій системі та низька ймовірність примусового стягнення податків можуть призводити до податкових правопорушень. Наприклад, у Детройті високий рівень податкової заборгованості пов'язаний з обмеженим виконанням податкових законів і відчуттям несправедливості серед платників податків [61; 62];

б) недоліки в наданні державних послуг, а саме низька якість державних послуг, таких як тривалий час реагування поліції, податкових органів та інших контролюючих суб'єктів, може знижувати мотивацію платників податків виконувати свої зобов'язання;

в) соціальні норми та особисті цінності, які також впливають на податкову дисципліну, адже дослідження показують, що соціальна орієнтація на цінності може впливати на мораль платників податків та їх наміри уникати податків [63];

г) завдання податковими правопорушеннями соціальної шкоди, яка виражається у порушенні суб'єктивних прав і юридичних обов'язків або перешкоджанні їх реалізації. Це підкреслює важливість формування моделі вини, яка буде відповідати податковому законодавству [64];

д) необхідність підвищення податкової культури, адже встановлення відповідальності за податкові правопорушення сприяє підвищенню рівня правової культури та податкової дисципліни, що є необхідною умовою для забезпечення правопорядку в сфері податкових відносин [65];

е) необхідність боротьби із ухиленням від сплати податків, що має вирішальне значення для соціальної спільноти, економічної стабільності та економіки і вимагає запобігання порушенням та застосування кримінально-правових репресій через інституційну, правову та соціально-економічну основу [66].

З огляду на те, що юридична відповідальність за податкові правопорушення є складним соціально-правовим інститутом, який формується

під впливом багатьох суспільних чинників, дослідження соціальних передумов її встановлення та застосування дозволяє не лише зрозуміти механізми правового регулювання, але й виявити глибинні соціальні процеси, що зумовлюють необхідність правового впливу на податкові відносини.

Реалізація фіскальної функції держави вказує на те, що основною економічною передумовою встановлення юридичної відповідальності за податкові правопорушення є забезпечення ефективного виконання саме цієї функції держави. Будь-яке ухилення від сплати податків безпосередньо впливає на спроможність держави виконувати свої конституційні зобов'язання перед громадянами. Саме тому виникає об'єктивна необхідність створення дієвого механізму юридичної відповідальності, який би: превентивно впливав на потенційних порушників податкового законодавства, забезпечував неминучість покарання, маючи економічно обґрунтовану систему санкцій.

Важливою економічною передумовою встановлення юридичної відповідальності за податкові правопорушення є також забезпечення принципу економічної справедливості. Зокрема юридична відповідальність за податкові правопорушення має створювати рівні умови для всіх суб'єктів господарювання, унеможливаючи: незаконне збагачення окремих платників податків, створення штучних конкурентних переваг, приховування реальних доходів тощо.

Наступну групу складають соціально-психологічні передумови встановлення юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Насамперед, формування дієвої системи юридичної відповідальності безпосередньо пов'язане з рівнем правової культури суспільства. Ключовими соціально-психологічними чинниками в цьому аспекті є: по-перше, усвідомлення соціальної значущості сплати податків; по-друге, розуміння взаємозв'язку між особистим внеском і суспільним благополуччям; по-третє, подолання правового нігілізму, адже низький рівень правової культури призводить до масштабних ухилень від оподаткування, формування тіньової економіки та насамкінець зниження довіри до державних інституцій; по-

четверте, формування дієвих мотиваційних механізмів, які спонукають платників податків до добровільного та повного виконання податкових зобов'язань, серед яких виділяються прозорість використання бюджетних коштів, справедлива система оподаткування, гарантії соціального захисту, невідворотність юридичної відповідальності тощо.

Не менш важливими є інституційні передумови встановлення юридичної відповідальності за податкові правопорушення, що прямо пов'язані із розвитком інституційної спроможності державних органів у сфері адміністрування податків, ключовими складовими яких є: ефективна система державних фіскальних органів і служб, сучасні технології моніторингу та контролю податкової сфери, наявність кваліфікованих кадрів, а також уніфікована методологія адміністрування податків.

Сучасні глобалізаційні процеси висувають до системи юридичної відповідальності за податкові правопорушення низку додаткових вимог, зумовлених інтеграцією економік, цифровізацією бізнесу та зростанням міжнародної співпраці у сфері оподаткування. Серед таких основних вимог можна назвати:

1) гармонізацію національного податкового законодавства з міжнародними стандартами, що зумовлено вимогами узгодження норм національної системи податкової відповідальності з міжнародними угодами та стандартами, такими як:

– План BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), розроблений ОЕСР для боротьби з розмиванням податкової бази та ухиленням від оподаткування. План дій BEPS складається з доповідей стосовно 15 заходів, якими визначені дії, починаючи з нових мінімальних стандартів, перегляду чинних стандартів, а також спільні підходи, що сприятимуть зближенню національних практик, та настанови, розроблені на основі найкращої практики. З метою запровадження пакету BEPS в Україні, Міністерством фінансів України спільно з Національним банком України, була розроблена Дорожня карта реалізації плану дій BEPS, а також відповідний Законопроект «Про внесення змін до

Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподатковування та виведенню прибутку з-під оподаткування». Проект Закону спрямований на втілення в Україні восьми найбільш критичних для нашої країни кроків [67];

– Стандарти Прозорості та обміну інформацією (CRS, AEOI) для автоматичного обміну податковою інформацією. Як учасник, Україна зобов'язалася імплементувати ці стандарти у національну правничу систему правозастосування. Стандарт EOIR (Exchange of Information on Request) забезпечує правову основу для податкових органів, яка дозволяє їм запитувати та отримувати інформацію від іноземних колег щодо офшорних справ платників податків. Цей стандарт зобов'язує податкові органи надавати за запитом "імовірно релевантну інформацію" для забезпечення виконання національного податкового законодавства іншої країни або положень відповідних податкових угод. Основні принципи EOIR закладені у Типовій угоді ОЕСР про обмін податковою інформацією (2002 рік) і статті 26 Типової податкової конвенції ОЕСР про доходи та капітал, разом з офіційними коментарями та відповідними змінами. Стандарт AEOI (Automatic Exchange of Information) був розроблений ОЕСР спільно з країнами Великої двадцятки у 2014 році як результат міжурядової співпраці, що почалася з впровадження американського закону FATCA. Цей закон став каталізатором автоматичного обміну інформацією на глобальному рівні. За вимогами AEOI, фінансові установи зобов'язані автоматично передавати своїм податковим органам дані про фінансові рахунки нерезидентів. Надалі податкові органи обмінюються цією інформацією з податковими відомствами країни, резидентом якої є власник рахунку, відповідно до Єдиного стандарту звітності (CRS). CRS включає в себе юридичні та технічні вимоги для створення універсальної моделі автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів. Це стосується інформації про активи та рахунки у банківських установах, страхових компаніях, інвестиційних фондах і певних трастах. Стандарт CRS забезпечує повну і стандартизовану систему передачі

фінансових даних між країнами для підвищення прозорості та боротьби з ухиленням від сплати податків [68];

– Рекомендації ЄС щодо податкового регулювання та боротьби з ухиленням від оподаткування. Насамперед мова йде про Директиву Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку. Ця Директива застосовується до всіх платників податків, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток підприємств в одній або кількох державах-членах, в тому числі до постійних представництв в одній або кількох державах-членах юридичних осіб, які є резидентами третьої країни для цілей оподаткування [69]. Директивою Європейського Союзу проти уникнення оподаткування передбачено правила GAAR. Це загальна концепція боротьби з податковим ухиленням, що полягає в сукупності законодавчих і організаційних заходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, та характеризується широкою сферою використання. Якщо правила GAAR – це загальна концепція боротьби з ухиленням від сплати податків, то правила SAAR передбачають спеціальні, конкретні законодавчі заходи, що впроваджуються в правову систему держави та застосовуються до вузького кола операцій. Іноді такі правила можуть мати назву Targeted Anti-Avoidance Rules (TAAR), тобто цільові правила протидії уникненню оподаткування [70, с. 179];

2) цифровізацію податкового контролю, що прямо пов'язано із глобалізацією, яка стимулює розробку цифрових інструментів для автоматичного виявлення податкових правопорушень шляхом: використання інструментів Big Data та штучного інтелекту для моніторингу великих обсягів фінансових операцій; впровадження електронних реєстрів та блокчейн-технологій для прозорого відстеження транзакцій та запобігання фіктивному обліку; посилення відповідальності за цифрові податкові махінації, включно зі штучним заниженням даних у звітності;

3) врахування транскордонного характеру правопорушень, адже

збільшення кількості транснаціональних корпорацій вимагає нових механізмів відповідальності за правопорушення, які відбуваються в кількох юрисдикціях одночасно. А це відповідно включає: координацію санкцій та контрольних заходів між податковими органами різних країн; впровадження глобальних механізмів співпраці для розслідування податкових злочинів (наприклад, через Євроюст або ФАТФ); притягнення до відповідальності за «податкову оптимізацію» через використання офшорних схем;

4) запровадження принципу пропорційності та обґрунтованості санкцій, що передбачає дотримання вимог справедливого та адекватного покарання за податкові правопорушення;

5) захист прав платників податків, насамперед через дотримання принципу добросовісності при встановленні санкцій; забезпечення можливості ефективного оскарження рішень податкових органів у судових інстанціях; захист від подвійного оподаткування в разі транснаціональних операцій;

6) протидія податковим зловживанням у сфері цифрової економіки шляхом врахування сучасних викликів, пов'язаних із цифровим бізнесом, зокрема: ухилення від сплати податків через цифрові платформи, криптовалюту чи електронну комерцію, посилення відповідальності за «податкові лазівки», що виникають у глобальній цифровій економіці;

7) розширення міждержавної співпраці, а також поглиблення міжнародної координації для ефективної боротьби з ухиленням від оподаткування через спільні розслідування та обмін інформацією між податковими органами різних країн, посилення ролі міжнародних організацій (ОЕСР, ФАТФ, ВТО) у розробці глобальних стандартів відповідальності за податкові правопорушення.

Отже, встановлення та застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення є складним багатофакторним процесом, що формується під впливом правових, економічних, соціально-психологічних, інституційних, міжнародних та технологічних передумов.

Податкові правопорушення несуть у собі загрозу для суспільства,

оскільки вони порушують принцип загальнообов'язковості сплати податків, який є основою для функціонування держави. Недоотримання податків підриває фінансову стабільність держави і може призвести до негативних наслідків для всього суспільства, включаючи зниження рівня життя, погіршення якості державних послуг та інші соціальні проблеми.

Особливу небезпечність складають податкові злочини, що полягає у їх негативному впливі на економіку, суспільство та державу в цілому, і робить їх серйозною загрозою для стабільності та розвитку країни. Небезпечність кримінальних податкових правопорушень полягає у:

1) фінансовій шкоді державі, адже ухилення від сплати податків призводить до значних втрат у державному бюджеті, що обмежує можливість фінансування важливих соціальних програм, оборони, охорони здоров'я, освіти тощо;

2) підриві економічної стабільності країни, адже податкові правопорушення створюють несприятливі умови для розвитку економіки, оскільки порушують чесну конкуренцію між суб'єктами господарювання;

3) зростанні тіньової економіки, адже такі порушення сприяють розвитку тіньового сектору економіки, що ускладнює контроль за господарською діяльністю, зменшує надходження до бюджету та підвищує корупційні ризики;

4) соціальній несправедливості, адже ухилення від сплати податків підриває довіру громадян до державних інституцій і викликає соціальне напруження, оскільки сумлінні платники податків змушені компенсувати дефіцит бюджету через підвищення податкового навантаження;

5) криміналізації бізнесу, адже податкові злочини можуть бути пов'язані з іншими кримінальними правопорушеннями, такими як відмивання грошей, корупція чи шахрайство, що сприяє поширенню організованої злочинності;

6) загрозі національній безпеці країни, адже недоотримання податкових надходжень може обмежувати фінансування оборонних потреб держави, особливо у кризові періоди, що створює ризики для національної безпеки;

7) порушенні правопорядку, адже кримінальні податкові

правопорушення підривають законність і правопорядок, послаблюючи авторитет державних органів, зокрема податкових і правоохоронних.

Так, за даними Офісу Генерального прокурора у 2023 році було обліковано 914 кримінальних правопорушень, передбачених статтю 212 КК України (Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), з яких повідомлено про підозру – 50 особам; 34 кримінальних правопорушень, передбачених статтю ст. 212-1 КК України (Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування), з яких повідомлено про підозру – 16 особам; 999 кримінальних правопорушень, передбачених статтю 204 КК України (Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів), з яких повідомлено про підозру – 352 особам; 31 кримінальне правопорушення, передбачених статтю 222 КК України (Шахрайство з фінансовими ресурсами), з яких повідомлено про підозру – 5 особам; 100 кримінальних правопорушень, передбачених статтю 201 КК України (Контрабанда), з яких повідомлено про підозру – 34 особам; 1 кримінальне правопорушення, передбачених статтю 211 КК України (Видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону); 32 кримінальних правопорушень, передбачених статтю 213 КК України (Порушення порядку здійснення заготівлі металобрухту та операцій з металобрухтом), з яких повідомлено про підозру – 9 особам [71].

Така небезпечність податкових правопорушень справляє негативний вплив на економіку, суспільство та державу в цілому та робить їх серйозною загрозою для стабільності та розвитку країни, а відтак зумовлює необхідність застосування заходів кримінальної відповідальності за такі порушення. Водночас основний склад правопорушення, визначений статтею 212 та його змістовне викладення у ККУ, потребує вдосконалення, що зумовлено наступними обставинами, серед яких: по-перше, у статті немає достатньо чітких критеріїв, які б відрізняли кримінальне правопорушення від

адміністративного в контексті ухилення від сплати податків; по-друге, прив'язка до неоподаткованого мінімуму, значення якого є застарілим (17 грн), не відображає реального рівня шкоди та створює штучно високі критерії значного, великого та особливо великого розміру, які не відповідають сучасним економічним реаліям; по-третє, штрафи, передбачені в частинах першій, другій та третій статті, суттєво різняться, але не враховують обставини, такі як систематичність правопорушень, масштаби ухилення чи рівень суспільної небезпечності діяння; по-четверте, у частині другій статті згадано діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, однак не уточнено механізми встановлення відповідальності кожного учасника злочину чи врахування їхньої ролі; по-п'яте, вимога доведення умисного характеру ухилення від сплати податків є складною з точки зору доказової бази, адже відсутність чітких процедур для розмежування умислу і помилки платника податків створює простір для неоднозначного тлумачення; по-шосте, механізми, закладені в статті, більше орієнтовані на покарання, ніж на створення умов для запобігання ухилення від сплати податків, тощо.

Викладене вище переконує в необхідності впровадження чітких критеріїв розмежування адміністративних та кримінальних правопорушень у податковій сфері, забезпеченні застосування розмірів санкцій за податкові кримінальні правопорушення з урахуванням сучасних економічних реалій, збалансування санкцій з урахуванням суспільної небезпечності діянь, розширенні механізмів податкового компромісу та добровільного декларування для подальшого стимулювання добровільної сплати податків.

Не менш небезпечними для суспільства та держави поряд з кримінальними є також адміністративні та фінансові податкові правопорушення. В той же час причини усіх видів податкових правопорушень можна поділити на декілька кількох основних груп: політичні, економічні, моральні та технічні. Політичні причини зумовлені тим, що держава використовує податки не лише для наповнення бюджету, але й як інструмент регулювання суспільних відносин. Економічні причини пов'язані з тим, що

платник податків може бути зацікавлений в ухилянні від сплати податків, якщо штраф за правопорушення виявляється меншим за суму несплаченого податку.

Моральні фактори проявляються у випадках, коли податкове законодавство суперечить загальновизнаним принципам, таким як рівність, стабільність і справедливість, що підриває його авторитет та знижує рівень довіри до нього. Технічні причини пов'язані з недосконалістю системи податкового контролю: податкові органи не завжди мають змогу ефективно перевіряти всі господарські операції чи підтверджувати достовірність бухгалтерської документації.

Все ж таки більшість труднощів як свідчить правозастовна практика, які викликають у податковій сфері та пов'язані із застосуванням відповідних норм податкового законодавства, детерміновані юридичними та технічними недоліками у законах, які регулюють відповідальність за податкові правопорушення. Аналіз правозастосовної практики та наукових підходів до застосування деліктних норм податкового законодавства вказують на наявність таких ключових проблем, що стосуються застосування відповідальності за податкові порушення, а саме: відсутність єдиної методики для розрахунку строків давності; неоднозначне трактування правових наслідків після закінчення строку давності; потреба уніфікації всіх норм, що стосуються адміністративної відповідальності за податкові порушення; складнощі у визначенні податкових правопорушень; наявність суперечностей у формулюваннях правових норм.

Особливості застосування відповідальності в податковій сфері, що обумовлюють правові передумови її застосування, мають такі характерні властивості, а саме:

- нормативність (тото обов'язкове законодавче регулювання), що передбачає закріплення відповідальності учасників податкових відносин різними галузями права, зокрема податкове законодавство визначає відповідальність самих платників податків, тоді як відповідальність

керівництва підприємств, установ, організацій регулюється адміністративним та кримінальним правом. Нормативний характер відповідальності проявляється у всіх галузях права, незалежно від їх специфіки. Для застосування покарання у сфері податкових правовідносин потрібні дві ключові умови: по-перше, факт порушення встановлених правил або наявність неправомірних дій; по-друге, пряме визначення такого порушення у законодавстві як підстави для накладення санкцій. Коли особа не дотримується встановлених податкових норм, це неминуче призводить до негативних правових наслідків для порушника. Такий підхід робить систему податкової відповідальності більш прозорою та передбачуваною, оскільки чітко встановлює зв'язок між конкретним порушенням та відповідним покаранням;

– визначене коло суб'єктів відповідальності, адже відповідальність за порушення податкового законодавства покладається лише на чітко визначених осіб (суб'єктів), які прямо чи опосередковано залучені до податкових правовідносин і мають певний обсяг обов'язків щодо дотримання податкових норм. Так, А.А. Манукян до такої категорії зобов'язаних суб'єктів відносить фізичних осіб-платників; податкових агентів; самозайнятих осіб; юридичних осіб-платників; суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів тощо [52];

– санкційний характер, адже відповідальність реалізується через накладення штрафних санкцій, які за своєю суттю є адміністративними заходами впливу. Санкційний характер відповідальності за податкові правопорушення полягає в застосуванні до порушників певних заходів примусу та покарання з боку держави з метою забезпечення належного дотримання податкових норм [52];

– наявність державних гарантій виконання юридичних обов'язків, адже саме держава встановлює та забезпечує обов'язковість виконання податкових зобов'язань, накладаючи на платників податків чітко визначені обов'язки та відповідальність за їхнє порушення.

Таким чином, встановлення юридичної відповідальності за порушення

податкового законодавства, включаючи адміністративну, фінансову та кримінальну складові, обумовлене правовими та соціальними факторами, що забезпечують стабільність податкової системи та правопорядок в суспільстві. З правового погляду, кожен вид відповідальності має свою роль: адміністративна відповідальність забезпечує оперативне реагування на менш значні правопорушення, фінансова – компенсує завдані державі збитки шляхом накладення штрафів і пені, а кримінальна – спрямована на боротьбу з умисними систематичними порушеннями, які завдають значної шкоди бюджету або мають ознаки шахрайства. Такий поділ дозволяє ефективно диференціювати підходи до правопорушень залежно від їх тяжкості та мотивів, забезпечуючи належне виконання обов'язків платників податків. Соціальні фактори обґрунтовують необхідність юридичної відповідальності через її превентивну, каральну та виховну функції. Адміністративна відповідальність стимулює дотримання правил у сфері податків та підтримує дисципліну серед платників. Фінансова складова не лише покриває втрати бюджету, але й демонструє невідворотність наслідків за порушення. Кримінальна відповідальність виконує роль стримування тяжких правопорушень і підвищує довіру до податкової системи через захист інтересів держави та суспільства. Саме юридична відповідальність у її різних формах створює ефективний механізм забезпечення балансу між правами та обов'язками платників податків, захисту фінансових інтересів держави та сприяння соціальній справедливості.

1.3. Нормативно-правові засади застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення та місце серед них норм адміністративного права

Згідно положень статті 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [31]. Проте, на сьогодні, проблема податкових правопорушень в Україні стає дедалі

гострішою. Зростання тіньової економіки та використання схем приховування доходів призводять до значного недоотримання податків до державного бюджету. Це, в свою чергу, посилює економічну кризу, виснажує фінансові ресурси країни та негативно впливає на рівень життя населення. Наповнення державного бюджету є життєво важливим для розвитку будь-якої країни. Своєчасна та повна сплата податків, зборів та інших обов'язкових платежів забезпечує фінансову стабільність держави, а також дозволяє покращити соціальну захищеність громадян. Ухилення від сплати податків є не лише кримінальним злочином, але й серйозною загрозою для наповнення бюджету та забезпечення державних програм.

Нестача податкових надходжень ускладнює фінансування соціальних програм, виплату зарплат та пенсій. За останні роки спостерігається значне зростання бюджетного дефіциту, що підкреслює актуальність боротьби з податковими правопорушеннями.

Експерти та науковці зазначають, що сьогодні методи ухилення від сплати податків є досить різноманітними, а податкові правопорушення, як правило, носять інтелектуальний характер. Загалом сучасні податкові правопорушення мають такі риси:

- вони здійснюються у більшості випадків у процесі професійної господарської діяльності з використанням комп'ютерних технологій та електронних засобів зв'язку;
- маскуються різноманітними прийомами та засобами приховування порушень під виглядом «невдалої» підприємницької діяльності;
- здійснюються особами, які мають вищу освіту, добре підготовлені в економічному та організаційному планах, значна частина з них пройшла підвищення кваліфікації за кордоном, раніше конфліктів з правоохоронними органами не мала;
- завдають значної економічної шкоди інтересам держави, більшості юридичних і фізичних осіб [72, с. 428-429].

Саме тому важливим є аналіз та вдосконалення нормативно-правових

засад юридичної відповідальності за податкові правопорушення, а також виокремлення норм адміністративного права, як одного з важливих елементів інструменту притягнення до відповідальності правопорушників.

Насамперед слід визначитися зі змістом поняття «правові засади». З цією метою звернемося до правової доктрини. Першочерговому з'ясуванню підлягає сам термін «засади».

Словник української мови надає наступне визначення: 1) основа чогось; те головне, на чому ґрунтується, базується що-небудь; 2) вихідне, головне положення, принцип; основа світогляду, правило поведінки; 3) спосіб, метод здійснення чого-небудь [73, с. 300].

Надаючи визначення терміну «правові засади», О. І. Якимець визначає їх як сутність змісту нормативного регулювання правовідносин. Правові засади – це «правова основа», джерело, на ґрунті якого будуються різні види діяльності [74].

В свою чергу О.В. Батраченко словосполучення «правові засади» трактує як основа, головні положення, на яких ґрунтується правова система держави, способи та методи правового регулювання тощо [75, с. 53].

Отже, до правових засад можна віднести всі положення, що регулюють певну сферу правовідносин, у нашому випадку – відповідальності за податкові правопорушення.

Повномасштабна війна внесла значні зміни до всіх сфер життя. Зокрема, податкова система зазнала суттєвих трансформацій, спрямованих на адаптацію до нових реалій та підтримку економіки в умовах війни. Однак, поряд з послабленням податкового тиску для окремих категорій платників, спостерігається й зростання випадків порушення податкового законодавства. Також в умовах переходу України до ринкової економіки, зростання податкових правопорушень стало серйозною проблематикою. Злочинність у цій сфері набула масового характеру, а схеми приховування доходів – поширеного явища. Законодавство повинно ефективно захищати інтереси країни, підприємців і споживачів, а також боротися з податковими

правопорушеннями. Статистичні дані свідчать про тривожну тенденцію пов'язану з ухиленням від їх сплати.

Податкове правопорушення – це протиправне діяння, що порушує податкове законодавство і призводить до неналежного виконання податкових зобов'язань. Це не тільки правовий проступок, але й загроза для економічної безпеки держави.

Важливе місце серед норм, що регулюють юридичну відповідальність за податкові правопорушення належать нормам фінансового та адміністративного права. Податкові відносини регулюються правовими нормами, тобто законами, які є основою для правового порядку у цій сфері.

Системність адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні за сучасного нормативно-правового забезпечення ускладнюється об'єктивними обставинами. Серед них – значна кількість джерел правового регулювання податкових відносин, що належать до різних галузей права (конституційного, адміністративного, фінансового, кримінально-процесуального тощо) та сфер (соціальної, фінансово-економічної, бюджетної), а також особливий статус ДПС України. Правове регулювання податкових відносин забезпечується значною кількістю нормативних актів, які відрізняються один від одного за багатьма ознаками – суб'єктами правотворчості, юридичною чинністю, порядком прийняття, назвою, порядком набрання чинності тощо [76, с. 114].

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють юридичну відповідальність за податкові правопорушення є законодавчі (у тому числі кодифіковані) та підзаконні нормативні документи, які фактично слід поділяти за критерієм юридичної сили правових актів. Зокрема до законодавчих актів належать:

- Податковий кодекс України, що є головним нормативним документом, який визначає порядок оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також встановлює підстави та санкції за податкові правопорушення [20];
- Кодекс України про адміністративні правопорушення, що регулює

адміністративну відповідальність за податкові правопорушення, включаючи випадки, які підпадають під адміністративну юрисдикцію [32];

- Кримінальний кодекс України, що встановлює кримінальну відповідальність за податкові злочини, такі як ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, якщо правопорушення має значний або особливо значний розмір [77];

- Кримінально-процесуальний кодекс України, який забезпечує правову базу для ефективного розслідування та судового розгляду податкових злочинів, допомагає захистити права сторін процесу та дотримуватись законності при притягненні до кримінальної відповідальності у податковій сфері. КПК встановлює порядок розслідування, розгляду та прийняття судових рішень щодо податкових злочинів, таких як ухилення від сплати податків, що відповідно гарантує те, що дії слідчих органів і суду будуть узгоджені з принципами законності, справедливості й прав людини [78];

- Цивільний кодекс України – визначає загальні положення щодо відшкодування збитків, які можуть застосовуватись у разі податкових правопорушень, що спричиняють шкоду державі Митний кодекс України Кодекс України від 13.03.2012 [79];

- Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», яким врегульовано процедури здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства та відповідальність за його порушення [80] тощо.

У сфері регулювання юридичної відповідальності за податкові правопорушення Кабінетом Міністрів України прийнято низку постанов, які деталізують процедури адміністрування податків, встановлюють правила притягнення до відповідальності та інструкції щодо притягнення до відповідальності за податкові правопорушення. Серед таких доречно назвати:

- постанову Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових

накладних», що визначає механізм зупинення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування, а також процедуру розгляду скарг щодо таких рішень [81];

– постанову Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 «Про затвердження Положення про Державну податкову службу України», якою визначено функції та повноваження Державної податкової служби, включаючи контроль за дотриманням податкового законодавства та застосуванням відповідальності за його порушення [82];

– постанову Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2003 р. № 250 «Про затвердження Порядку призначення і виплати державної соціальної допомоги малозабезпеченим сім'ям», яка безпосередньо не стосується податкових правопорушень, проте вона регулює питання, пов'язані з обліком доходів, що може впливати на податкові зобов'язання громадян [83];

– постанову Кабінету Міністрів України від 26 травня 2021 р. № 524: «Про затвердження Порядку застосування податковими органами заходів впливу у вигляді штрафних санкцій до юридичних осіб (крім уповноважених установ) за порушення вимог валютного законодавства», що регламентує механізм накладення штрафів на юридичних осіб за порушення валютного законодавства та ін.

Крім постанов Кабінету Міністрів України більш детальну регламентацію різних аспектів податкового законодавства та фінансового контролю складують накази Міністерства фінансів України, серед прикладів яких можна навести:

– наказ Міністерства фінансів України від 17 травня 2023 року № 256 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України», яким внесено зміни до існуючих нормативно-правових актів, що стосуються податкової політики та адміністрування податків [84];

– наказ Міністерства фінансів України від 30 липня 2024 року № 373 «Про внесення змін до Критеріїв, за якими Міністерство фінансів України визначає підприємства, установи й організації, які мають важливе значення

для національної економіки», яким уточнено критерії віднесення суб'єктів господарювання до категорії стратегічно важливих для економіки України [85];

– наказ Міністерства фінансів України від 24 січня 2023 року № 38 «Про затвердження Порядку ведення переліку пунктів пропуску (пунктів контролю) через державний кордон України, місць митного оформлення та складів тимчасового зберігання», який встановлює процедуру ведення переліку об'єктів, пов'язаних з митним контролем та оформленням [86];

– наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2022 року № 465 «Про затвердження Критеріїв ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення», який визначає критерії ризиків, пов'язаних з фінансовими операціями, що можуть бути використані для відмивання коштів або фінансування тероризму [87];

– наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення» від 02.07.2016 № 566 [88] та багато інших актів підзаконного нормативного регулювання.

Рішення Верховного Суду України та роз'яснення Вищого адміністративного суду України також складають основу регулювання юридичної відповідальності за податкові правопорушення та містять практику застосування законодавства щодо податкових правопорушень, яка є орієнтиром для судів нижчих інстанцій в цій сфері. Серед таких можна виділити:

– постанову Верховного Суду України від 22 березня 2016 року у справі № 813/6774/13-а, в рішенні якого суд зазначив, що положення статті 126 Податкового кодексу України не передбачають обов'язкової наявності вини платника податків для притягнення його до відповідальності за несвоєчасну сплату узгодженої суми податкового зобов'язання [89];

– постанову Верховного Суду України від 6 листопада 2018 року у

справі № 826/9672/17, в якій судом розглянуто питання правомірності застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та підкреслено, що контролюючі органи повинні діяти в межах повноважень, визначених законом, а платники податків мають право на захист своїх прав у судовому порядку;

– огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду за 2023 рік, у якому наведено правові позиції щодо застосування норм податкового законодавства, зокрема, стосовно визначення податкових зобов'язань, відповідальності за порушення податкових правил та процедур оскарження рішень контролюючих органів [90];

– роз'яснення Вищого адміністративного суду України від 2 червня 2011 року № 742/11/13-11, в якому надано рекомендації щодо застосування норм Податкового кодексу України в частині відповідальності за податкові правопорушення, зокрема, роз'яснено питання щодо визначення складу правопорушення та обставин, що звільняють від відповідальності [91].

Ці нормативні акти в цілому формують систему правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення, забезпечуючи комплексний підхід до визначення та застосування заходів юридичної відповідальності.

Отже, розглянемо детальніше законодавчі документи, які регулюють правовідносини у сфері податкових правопорушень. Так, згідно п.1.1-1.3 статті 111 Податкового кодексу України, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Зокрема, основними видами порушень податкового законодавства є: відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу (ст. 116); порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (ст. 117); порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки (ст. 118); неподання або порушення порядку подання

платником податків інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків; неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120); порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (ст.119); порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем (ст. 122) тощо [20].

Ще одним нормативно-правовим актом, що займає чільне місце серед норм в сфері юридичної відповідальності за податкові правопорушення є Митний кодекс України. Згідно положень даного кодексу встановлюється податкова відповідальність.

Так, згідно статті 303 Митного кодексу України, стягнення митних платежів у разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку визначеному Податковим кодексом України [79].

Митний кодекс хоча і вказує на стягнення митних платежів у разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк в порядку визначеному Податковим кодексом України, водночас має низку недоліків податкової відповідальності, передбаченої ним, а саме:

- нечіткість термінологічних формулювань, адже багато статей Митного кодексу України містять загальні та розпливчасті формулювання, що ускладнює однозначне тлумачення податкової відповідальності. А це відповідно призводить до різних підходів у застосуванні положень, а також до правової невизначеності для платників податків;

- наявність обмежень щодо регламентації прав платників податків. Попри те, що податкова відповідальність, прописана в Митному кодексі України, однак в основному зосереджена на відповідальності платників податків, але недостатньо висвітлює їхні права та гарантії захисту під час проведення митних процедур;

- необґрунтована суворість санкцій, адже у багатьох випадках такі санкції, передбачені Митним кодексом України, є досить суворими та можуть

не відповідати рівню порушення. Це особливо стосується випадків, коли порушення сталося через незначні помилки чи недоліки у поданих документах податкової звітності;

- недостатня адаптація положень Митного кодексу України до сучасних умов, адже частина його норм, що стосується податкової відповідальності, не враховує сучасних технологій та практик, таких як електронні митні декларації та автоматизований контроль, що призводить до розбіжностей між законодавством і фактичними потребами платників податків та митних органів;

- невизначеність Митним кодексом України механізмів зменшення штрафних санкцій у разі добровільного виправлення помилок або співпраці платника з митними органами, що знижує стимули для добровільного дотримання платниками податків митного законодавства;

- відсутність диференціації порушень. Зокрема відповідальність за порушення митних правил часто не враховує обставин конкретного випадку, таких як ненавмисний характер порушення або його незначний вплив на державний бюджет, що може призводити до надмірної відповідальності платників податків;

- наявність складної процедури оскарження рішень митних органів щодо податкової відповідальності, яка може бути складним і тривалим процесом, та створює відповідно додаткове навантаження на платників податків та обмежує їхні можливості захищати свої права.

Розв'язання означеної низки недоліків податкової відповідальності вбачається у внесенні змін до Митного кодексу України, що включатиме конкретизацію положень щодо відповідальності, введення механізмів зниження санкцій у разі добровільного виправлення порушень та більш справедливий підхід до обліку характеру та обставин правопорушень, а також сприятиме підвищенню прозорості та ефективності податкової відповідальності в митній сфері.

Щодо адміністративної відповідальності, то вона є засобом

адміністративного впливу на порушників податкового законодавства із застосуванням адміністративно-правових норм. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винної або необережної дії чи бездіяльності, що посягає на захищені законом суспільні відносини, за яку і законодавством передбачена адміністративна відповідальність [92, с. 49].

Основні документи, що регулюють притягнення до адміністративної відповідальності, складання процесуальних документів та розгляд такого провадження врегульовано Кодексом адміністративного судочинства, Кодексом України про адміністративні правопорушення та наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення».

Зокрема, згідно положень Кодексу України про адміністративні правопорушення податкові органи уповноваженні як на розгляд справи та винесення постанови по справі (тобто компетенція розгляду належить податковим органам), так і на складання протоколу про адміністративні правопорушення в податковій сфері, з подальшим направленням до суду.

Так, компетенція органів щодо винесення постанови податковими органами визначено статтею 234-2 КУпАП, в якій зазначено, що податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (стаття 163-13), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (стаття 163-15), ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (стаття 165-1), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя - шоста статті 166-6), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (стаття 188-23).

Від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні

правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи. Окрім цього, статтею 255 КУпАП визначено перелік правопорушень, за які територіальні податкові органи уповноважені на складання протоколу про адміністративні правопорушення в податковій сфері. Зокрема, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів (статті 51-2, 155-1, частини перша і третя статті 161-1, статті 162-1, 163-1 -163-4, 163-12, 163-15, частини друга і третя статті 163-17, статті 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2) [32, 92].

Отже, можемо позначити наступне – адміністративно-правові норми направлені на правове регулювання податкової політики, що виражається у:

- публічному адмініструванні податкових відносин;
- виокремленні статусу суб'єктів податкових відносин;
- застосуванні адміністративно-правових норм та процедур у сфері податкової діяльності шляхом стягнення податків або ж накладення стягнень за податкові правопорушення;
- забезпечення контролю у сфері оподаткування.

Адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування характеризується наступними особливостями: 1) є каталізатором податкової системи й управлінською складовою податкової політики; 2) відображає цілеспрямований, організуючий та управлінський вплив держави на процес оподаткування з метою забезпечення ефективного адміністрування податків, забезпечення своєчасності сплати коштів у формі податків та інших обов'язкових платежів; 3) об'єктом виступає процес оподаткування, а головним завданням є забезпечення ефективної фіскальної та податкової політики країни [76, с. 112].

Наступним видом юридичної відповідальності серед податкових правопорушень є кримінальна відповідальність, яка врегульована Кримінальним кодексом України та Кримінально-процесуальним кодексом

України. Згідно чинного законодавства, кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків настає, коли особа ухиляється від сплати податків у значному розмірі, або систематично не сплачує податки, або ухиляється від сплати податків за допомогою шахрайства, підробки документів тощо. Важливо також зазначити, що залежно від тяжкості злочину, кримінальна відповідальність може передбачати як штраф у вигляді грошового стягнення, так і позбавлення волі на певний термін або й інші покарання. Важливо розуміти, що ухилення від сплати податків є серйозним злочином, який завдає значної шкоди державі.

Так, статтею 212 Кримінального кодексу України, передбачена, кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а саме умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах. Згідно статті 11 Кримінального кодексу України кримінальним правопорушенням є суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення [77].

Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Під великим розміром коштів - суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Під особливо великим розміром коштів – суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений

законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [77].

Наявність у дії (дії чи бездіяльності) вини у формі умислу чи необережності є обов'язковою умовою притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які вчинили діяння, передбачені зазначеними статтями Кримінального кодексу України [93].

В цілому значна кількість нормативно-правових актів, які тією чи іншою мірою регулюють питання застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення, дозволяють їх класифікувати залежно від наступних критеріїв, а саме:

1) за юридичною силою (Конституційні акти, закони (Податковий кодекс України, Кримінальний кодекс України, Цивільний кодекс України), підзаконні акти (постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України);

2) за суб'єктом прийняття (зокрема прийняті Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України та іншими міністерствами, відомствами (визначаючи процедурні питання, пов'язані з податковою відповідальністю), у вигляді рішень судів, насамперед Верховного Суду, Вищого адміністративного суду, формуючи правові позиції щодо застосування норм податкового законодавства;

3) за сферою дії на загальні (встановлюють норми відповідальності, які застосовуються до всіх платників податків (наприклад, Податковий кодекс України) та спеціальні, що регулюють відповідальність у певних галузях або для окремих категорій суб'єктів (наприклад, нормативно-правові акти про відповідальність нерезидентів);

4) за предметом регулювання на матеріальні (встановлюють основні права й обов'язки, визначають види порушень та відповідальність за них) та процесуальні (регламентують порядок розгляду та оскарження податкових правопорушень;

5) за ступенем обов'язковості на імперативні (містять чітко визначені обов'язки та заходи відповідальності (наприклад, податкові зобов'язання та

санкції за їх невиконання) та диспозитивні (дозволяють певну свободу дій для сторін (наприклад, угоди про врегулювання податкових зобов'язань у деяких випадках);

6) за територією дії на загальнодержавні (застосовуються на всій території України) та місцеві (можуть включати положення, що уточнюють адміністрування податків на рівні конкретного регіону або певної місцевості);

7) за часом дії на постійні (діють без обмеження у часі до їх скасування чи заміни новими актами) та тимчасові (оскільки діють у визначений період (наприклад, норми, що регулюють відповідальність у період дії правового режиму воєнного стану)).

Ці критерії допомагають систематизувати нормативно-правові акти та забезпечують більш ефективне застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення.

Таким чином, можемо зробити висновок, що ефективні заходи щодо запобігання податковим злочинам та правопорушенням є необхідною умовою для економічного розвитку та стабільності України. Саме тому важливим для зменшення кількості податкових правопорушень є забезпечення контролю у цій сфері та притягнення винних до юридичної відповідальності.

Податкова відповідальність регулюється окремими правовими джерелами, найважливішими з яких є Податковий кодекс України. З іншого боку, норми податкової відповідальності, які були розпорошені, цим актом лише досягли певного рівня систематизації.

Важливе місце серед норм, що регулюють юридичну відповідальність за податкові правопорушення належить саме нормам адміністративного права, адже податкові відносини регулюються переважно адміністративно-правовими нормами, що є основою для забезпечення правопорядку у цій сфері.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи загальнотеоретичні засади юридичної відповідальності за податкові правопорушення, можна зробити такі висновки:

1. Вироблено концептуальні основи адміністративно-правового забезпечення відповідальності за податкові правопорушення, які включають: систематизацію правових механізмів притягнення до відповідальності за податкові правопорушення з урахуванням взаємодії адміністративної, фінансової та кримінальної складових; визначення специфіки відповідальності у сфері податкових правовідносин, яка полягає в інтеграції фінансових санкцій, адміністративно-каральних заходів і кримінальних покарань залежно від тяжкості правопорушення; розробку принципів правової визначеності, пропорційності та ефективності, забезпечуючи збалансоване застосування різних видів відповідальності у податкових правовідносинах; формування пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання механізмів відповідальності, зокрема шляхом уніфікації підходів до розгляду податкових правопорушень та запровадження спеціальних процедур, які враховуватимуть ступінь їх суспільної небезпечності.

2. Визначено характерні ознаки податкової відповідальності, які поділено на: 1) матеріальні – визначають податкову відповідальність як засіб захисту від податкових правопорушень, до яких належить встановлення складів податкових правопорушень та визначення санкцій за їх вчинення; 2) процесуальні – характеризують механізм реалізації податкових правовідносин через розгляд справи про податкове правопорушення у спеціальній процесуальній формі переважно податковими органами; 3) функціональні – вказують на цілі застосування податкової відповідальності, які включають покарання винної особи, відновлення порушених майнових інтересів держави та запобігання новим правопорушенням у сфері оподаткування.

3. Правову санкцію за податкові правопорушення визначено як встановлений Податковим кодексом та іншими законодавчими актами України захід фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності, що

застосовується уповноваженими державними органами в позасудовому та судовому порядку до осіб, які порушили норми податкового законодавства, і який полягає у стягненні з них грошових коштів (штраф, пеня) або накладенні зобов'язань щодо виконання конкретних дій з метою відшкодування збитків, завданих державному чи місцевому бюджетам, забезпеченні фінансової дисципліни, запобіганні скоєнню нових порушень та усуненні наслідків вже скоєних.

4. Дістало подальшого розвитку системне осмислення природи податкової відповідальності як складової частини ширших правових категорій, а не окремого юридичного феномену.

5. З'ясовано перелік функцій податкової відповідальності, які поділено на: охоронну, регуляторну, стабілізаційну, превентивну, штрафну, відновлювальну, стимулювальну, компенсаційну та виховну.

РОЗДІЛ 2

ЮРИДИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

2.1. Поняття, ознаки та склад податкового правопорушення

Будь-яка держава не може існувати без податкової системи. Основним джерелом державних доходів є обов'язкові платежі до бюджету у вигляді податків та зборів, які сплачують платники податків. Ці кошти забезпечують фінансування ключових сфер життя громадян, включаючи освіту, медицину, інфраструктуру та оборону.

У контексті публічного адміністрування податкової галузі, критичним є забезпечення застосування примусових заходів, оскільки держава не може розраховувати виключно на добровільну сплату податків. Серед численних факторів, що призводять до ухилення від оподаткування, найбільш актуальними можна вважати недоліки в чинному законодавстві щодо контролю та нагляду за сплатою податків, а також економічний спад, який спонукає до приховування податкової звітності.

Єдиною ознакою притягнення до юридичної відповідальності, у тому числі за порушення податкового законодавства, є наявність складу правопорушення. Відповідно до частини 1 статті 109 Податкового кодексу України податковими правопорушеннями є будь-які протиправні дії чи бездіяльність платників податків, податкових агентів, посадових чи службових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого здійснюють контролюючі органи [20].

Попри те, що законодавцем вперше на належному нормативному рівні закріплено поняття податкового правопорушення, воно до речі не позбавлено

певних вад. Назване визначення охоплює широкий спектр порушень, пов'язаних із податковими зобов'язаннями, вказуючи об'єктивно що це «будь-які протиправні дії чи бездіяльність». Водночас цей термін є дуже загальним і може призводити до неоднозначного тлумачення, що ускладнює правозастосування. Бажано деталізувати, які саме дії чи бездіяльність мають на увазі.

Крім цього визначено й те, хто може бути суб'єктами податкових правопорушень: платники податків, податкові агенти, посадові чи службові особи контролюючих органів, що дає змогу охопити як приватних, так і публічних суб'єктів. З іншого боку, недостатня конкретика щодо посадових осіб потребує уточнення, які конкретно дії цих осіб можуть бути класифіковані як правопорушення.

Визначення податкового правопорушення передбачає відповідальність за невиконання або неналежне виконання вимог, встановлених Податковим кодексом України та іншими законами, що підкреслює порушення норм податкового та суміжного законодавства. Хоча вказано на невиконання чи неналежне виконання вимог, в законі не деталізовано, чи обов'язково це має призводити до негативних наслідків (наприклад, недоотримання податкових надходжень). Так само у визначенні немає згадки про необхідність наявності вини (навмисності чи необережності), що є ключовим елементом у багатьох правових системах для притягнення до відповідальності. Без наявності вини не можна у повній мірі характеризувати правопорушення за ключовими словами, адже більшість податкових деліктів вчиняються у такій формі. Тому здається доцільним уточнити, що дії чи бездіяльність суб'єктів повинні бути свідомими (навмисними або необережними) для кваліфікації як податкового правопорушення.

Не менш значущим є протиправність, як ключова характеристика правопорушення, яка визначає, що дії чи бездіяльність повинні суперечити законодавству. Зокрема згадується лише законодавство, яке перебуває під контролем відповідних органів. Це може створити прогалини у випадках, коли

порушення пов'язане з нормами, які не перебувають у їх компетенції. Ця ознака є загальною для всіх видів правопорушень, адже діяння можна вважати правопорушенням, якщо воно порушує норми права, що містять юридичні обов'язки та заборони [94, с. 35].

Про недосконалість визначення поняття податкового правопорушення цілком слушно вказує О. Макух, на думку якої, по-перше, у вказаній нормі ПК України йдеться про те, що податкове правопорушення є винним у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. За такого підходу виникає питання щодо наявності випадків, в яких податкові правопорушення можуть вчинятися без вини. По-друге, законодавець характеризує лише умисну форму вини при вчиненні податкового правопорушення, що навряд чи є логічним [95, с. 75].

У визначенні поняття податкового правопорушення не має одностайності наукової думки щодо розуміння сутності, змісту та його ключових ознак.

Так, переважно усі автори зазначають, що податкове правопорушення є дією або бездіяльністю, яка порушує норми податкового законодавства, що безперечно є основною ознакою податкового правопорушення. На думку О.М. Степанюк, податкове правопорушення слід розглядати як «протиправне (вчинене з порушенням податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за який встановлена юридична відповідальність») [96]. Водночас, М.П. Кучерявенко розуміє 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») [97]. Широкий зміст в розуміння цієї дефініції пропонує О.В. Сіренко, стверджуючи, 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 Податковим кодексом України

та іншим законодавством, контроль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи [98].

Більшість визначень вчених щодо податкового правопорушення включають категорію «вини» суб'єкта, який вчинив правопорушення, що підкреслює свідомий характер такого порушення [99; 100; 101]. При цьому усі автори погоджуються, що за податкові правопорушення передбачена юридична відповідальність, що підтверджує наявність примусу держави, а також акцентують увагу на невиконанні чи неналежному виконанні податкових зобов'язань [102; 103]

Усі визначення податкового правопорушення авторами наукових джерел стосуються посягань на фінансово-економічні інтереси держави, зокрема порушення податкових зобов'язань.

З урахуванням безлічі підходів до розуміння сутності та змісту податкового правопорушення, а також неоднозначності визначення його як підстави застосування юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, нам імпонує думка вчених, які «податкове правопорушення» вважають як узагальнюючий термін, що охоплює кілька видів порушень законодавства. Залежно від його характеру, таке правопорушення може мати різну правову природу. Деякі з них кваліфікуються як кримінальні правопорушення відповідно до Кримінального кодексу України, інші – як адміністративні правопорушення, регульовані Кодексом України про адміністративні правопорушення. Окрему категорію становлять порушення, передбачені Податковим кодексом України, які мають специфічні ознаки фінансово-правових порушень. Таким чином, податкове правопорушення, залежно від його юридичних характеристик, може містити елементи кримінального правопорушення, адміністративного проступку чи суто податкового (фінансового) правопорушення. Це визначає необхідність застосування відповідних видів відповідальності: кримінальної, адміністративної або фінансової. Якщо порівнювати поняття «порушення податкового законодавства» та «податкове правопорушення», друге є більш

широким. Воно охоплює не лише порушення, пов'язані безпосередньо з оподаткуванням, але й такі, що мають кримінальні чи адміністративні ознаки, і відбуваються в контексті податкових правовідносин [104].

Попри те, що більшість вчених вказують на відповідальність платників податків або податкових агентів, як ключовий елемент розуміння сутності та змісту податкового правопорушення, серед відмінних рис деякі автори, наприклад М.І. Трипольська [105], підкреслюють «суспільну шкідливість» податкових правопорушень, тоді як інші цього аспекту навіть і не згадують.

Так, одні вчені акцентують увагу на «навмисності або ненавмисності» порушення, тоді як інші визначення в основному не деталізують вид вини. Наприклад, Бандурка О.М. і Понікарпов В.Д. [106] наголошують на «деліктоздатності особи», у той час як М.І. Трипольська [105] вказує на ширший спектр суб'єктів, включаючи податкових агентів та інших осіб.

З огляду на викладене вдосконалення нормативних засад визначення поняття податкового правопорушення вбачається у вжитті заходів, спрямованих на:

- додання переліку основних типів порушень або встановлення чітких критеріїв, за якими визначаються податкові правопорушення;
- чіткого визначення, які саме дії службових осіб контролюючих органів можуть вважатися правопорушеннями;
- деталізацію наслідків правопорушень, насамперед включити положення про необхідність наявності негативних наслідків для кваліфікації діяння як податкового правопорушення;
- законодавче закріплення положення про те, що податкові правопорушення можуть включати порушення норм законодавства, які безпосередньо впливають на виконання податкових зобов'язань.

Запропоноване законодавцем визначення податкового правопорушення у статті 109 Податкового кодексу України частково відображає основні елементи складу правопорушення, водночас перелік суб'єктів («платник податку», «контролюючі органи та/або їх посадові (службові) особи», «інші

суб'єкти») виглядає надмірно широким і недостатньо структурованим. Не зрозуміло, наприклад, чому контролюючі органи, які є виконавцями податкового законодавства, також включені до суб'єктів, що можуть вчиняти податкові правопорушення. Зрозуміло, що контролюючі органи, як і будь-які інші суб'єкти, зобов'язані діяти в межах закону. Якщо їхні дії або бездіяльність порушують права платників податків чи інші норми податкового законодавства, це також є правопорушенням, але відносити їх виключно до податкових, є надмірним та нелогічним. Дійсно, такий підхід забезпечує принцип рівності перед законом, згідно з яким усі, включаючи державні органи, які підпорядковуються нормам права. У випадках, коли контролюючий орган діє недобросовісно, перевищує свої повноваження чи здійснює незаконні дії, це може завдати шкоди платникам податків. Включення контролюючих органів до переліку суб'єктів, що можуть вчиняти податкові правопорушення, дозволяє притягати їх до відповідальності, захищаючи інтереси платників податків. Це створює механізм стримувань і противаг, який дозволяє уникнути зловживань владою. Контролюючі органи можуть бути притягнуті до відповідальності, наприклад, за незаконне нарахування податкових зобов'язань, перевищення своїх повноважень чи неналежне виконання обов'язків. Можливість притягнення контролюючих органів до відповідальності стимулює їх діяти професійно, ретельно й обґрунтовано під час виконання функцій. Це допомагає запобігати випадкам, коли дії посадових осіб викликають необґрунтовані штрафи, оскарження або судові процеси. Крім цього, додавання контролюючих органів до можливих суб'єктів порушень демонструє, що держава прагне забезпечити прозорість та об'єктивність у своїх діях. Це підвищує рівень довіри платників податків до податкової системи, оскільки вони бачать, що органи влади також можуть бути притягнуті до відповідальності.

Включення законодавцем контролюючих органів до суб'єктів податкових правопорушень забезпечує справедливість, прозорість і підзвітність у податкових правовідносинах. Однак, з іншого боку, врахування

специфіки податкових правопорушень та їх кваліфікуючих ознак, переконує в необхідності розмежування суб'єктів правопорушення, наприклад, окремо виділення платників податків і посадових осіб контролюючих органів, із зазначенням характеру їхньої відповідальності. Більше того, неоднозначним є формулювання щодо «інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом», адже не дає чіткого розуміння, хто ці «інші суб'єкти» і в яких ситуаціях вони можуть бути притягнуті до відповідальності. А відтак варто або конкретизувати, які саме суб'єкти маються на увазі, або виключити цю фразу для уникнення зайвих тлумачень.

Вказане вище визначення не охоплює й всіх елементів складу правопорушення, таких як об'єкт і об'єктивна сторона (наприклад, порушення конкретних норм податкового законодавства чи невиконання податкових зобов'язань). Не враховує визначення й можливі наслідки правопорушення, що також є важливим критерієм його кваліфікації. У понятті податкового правопорушення використовується лише критерій протиправності, але не враховуються інші можливі аспекти, наприклад, недотримання податкової дисципліни через технічні помилки тощо.

З урахуванням викладеного податкове правопорушення може бути визначено як протиправне діяння (дія чи бездіяльність), вчинене платником податків, контролюючим органом, їх посадовими особами чи іншими суб'єктами, визначеними Податковим кодексом України, що порушує встановлені норми податкового законодавства та тягне адміністративну, фінансову або кримінальну відповідальність залежно від характеру, тяжкості та наслідків порушення, за умови доведення вини суб'єкта у формі умислу (усвідомленого порушення) або необережності (відсутності належної обачності чи недбалості).

Складом податкового правопорушення є не саме порушення закону, а чітко визначена сукупність правових умов, викладених у Податковому кодексі України та інших нормативно-правових актах. Коли всі ці умови співпадають з конкретною дією чи бездіяльністю, діяння кваліфікується як податкове

правопорушення.

Чому має значення склад податкового правопорушення та його визначення? Бо без його наявності неможливо розпочати чи продовжити судове чи адміністративно-юрисдикційне провадження щодо порушення податкового законодавства. Для притягнення фізичної чи юридичної особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення мають бути всі ознаки складу правопорушення.

Податковий кодекс України не містить поняття «склад податкового правопорушення» як окремої категорії, що можна вважати суттєвим недоліком. Водночас у ньому закладено загальну концепцію та основні елементи складу таких правопорушень. Конкретні види податкових правопорушень детально описані у статтях 117–128 Податкового кодексу України. Серед науковців існує певний консенсус щодо визначення поняття «склад податкового правопорушення». Зокрема, Д.О. Гетманцев, Р.В. Макарчук та Я.С. Толкачов зазначають, що його слід розуміти як сукупність умов, передбачених законом, недотримання яких з боку учасника податкових правовідносин розцінюється як правопорушення, яке спричиняє застосування санкцій [107].

Судова практика свідчить про те, що склад будь-якого правопорушення, особливо у сфері публічно-правових відносин податкового спрямування, має відповідати основним принципам правової держави, таким як справедливість. Це означає, що обвинувачення має бути обґрунтованим і чітким, а всі докази повинні вказувати саме на те правопорушення, яке визначено законом.

До складу податкового правопорушення зазвичай входять такі чотири елементи:

об'єкт як сфера, на яку спрямоване правопорушення (наприклад, податкові відносини, державний бюджет). Сутність податкового правопорушення полягає в порушенні фінансово-економічних відносин, які безпосередньо впливають на формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів;

об'єктивна сторона як конкретні дії чи бездіяльність, що складають порушення (наприклад, несплата податку, подання неправдивих даних). Об'єктивна сторона податкового правопорушення розкриває зовнішню картину протиправної поведінки та її наслідки. Вона має складну структуру, що включає три ключові елементи: 1) протиправне діяння, тобто центральний компонент, яким може бути: активна протиправна дія (певні цілеспрямовані активні дії); пасивна протиправна бездіяльність (невиконання обов'язків); 2) суспільно шкідливі наслідки – негативний результат протиправної поведінки, що впливає на фінансову систему держави; 3) причинно-наслідковий зв'язок – безпосередній взаємозв'язок між протиправним діянням та його шкідливими наслідками. Треба відзначити, що податкове законодавство містить численні склади правопорушень, де об'єктивна сторона характеризується саме бездіяльністю, тобто пасивною поведінкою суб'єкта, на якого покладено певні обов'язки. Така правова конструкція є цілком закономірною, оскільки структура податкових правовідносин передбачає наявність зобов'язаної сторони, яка має виконувати визначені законом дії. Показовим прикладом такої бездіяльності слугує положення п. 120.1 ст. 120 Податкового кодексу України, яке встановлює відповідальність за неподання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати і сплачувати податки, збори, податкових декларацій (розрахунків) [20]. Особливість таких правопорушень полягає в невиконанні прямого обов'язку, передбаченого податково-правовою нормою, що автоматично призводить до настання негативних юридичних наслідків;

суб'єкт як той, хто здійснив правопорушення (фізична чи юридична особа). У сфері податкових правовідносин суб'єктами правопорушень визнаються особи, які мають конкретні фіскальні обов'язки, а саме юридичні особи та фізичні особи платники податків, податкові агенти. Характерною ознакою цих суб'єктів є наявність чітко визначених законодавством обов'язків в частині нарахування податків, сплати податкових зобов'язань, подання податкової звітності, своєчасного перерахування коштів до бюджетів різних

рівнів тощо;

суб'єктивна сторона як усвідомлення особою протиправного характеру своєї дії або бездіяльності. Вона розкриває внутрішню психологічну складову правопорушення, відображаючи ставлення особи до власних дій та їх наслідків. Традиційно вина вважається основним елементом суб'єктивної сторони правопорушення. Однак чинне податкове законодавство має суттєві особливості в питаннях її оцінювання: по-перше, незважаючи на прийняття свого часу Податкового кодексу України та численні зміни до нього, питання вини залишається недостатньо врегульованим; по-друге, державна податкова політика має прагматичний характер в частині спрощення процедури стягнення штрафів, автоматичного нарахування санкцій незалежно від причин порушення. Тобто такий підхід має свої особливості, адже штрафні санкції застосовуються без аналізу причин зниження податкових зобов'язань, не має значення наявність умислу у діях працівників, санкції нараховуються навіть у випадках неправильного тлумачення законодавства або помилкового застосування норм Податкового кодексу України. Такий механізм фактично перетворює податкову відповідальність на об'єктивну, де головним критерієм є сам факт порушення, а не намір чи психологічне ставлення особи. Відтак, держава, по суті, презюмує винуватість платника податків і покладає на нього беззаперечний обов'язок дотримання всіх нормативних приписів, навіть у разі складності та неоднозначності законодавства. Інакше кажучи, щоб притягнути людину або організацію до податкової відповідальності, необхідно довести, що всі ці елементи присутні в скоєному діянні. Якщо хоча б один з них відсутній, обвинувачення не буде підтримано.

Повертаючись до суб'єктів податкових правопорушень, слід вказати й те, що суб'єктом податкового правопорушення є особа, яка вчинила порушення податкового законодавства і яку відповідно до чинного законодавства може бути притягнуто до відповідальності.

Згідно Податкового кодексу України, виходячи із буквального переліку наведеного у статті 109 в частині визначення поняття податкового

правопорушення, суб'єктами законодавець визначив платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. Конкретизацію суб'єктів, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, законодавчо визначено у стаття 110, серед яких:

- платники податків, податкові агенти, а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених цим Кодексом, несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень;

- фізична особа - платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності;

- контролюючі органи несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень статті 114 цього Кодексу. Контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень посадовими (службовими) особами таких контролюючих органів;

- законні представники платників податків - фізичних осіб згідно зі статтею 242 Цивільного кодексу України у разі невиконання обов'язків, визначених цим Кодексом, несуть фінансову відповідальність, встановлену для платників податків;

- юридична особа - платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами [20].

Слід сказати, що суб'єкти податкових правопорушень поділяються на загальні та спеціальні. Загальний суб'єкт визначається на підставі положень Податкового кодексу України. Такими суб'єктами податкових правопорушень можуть бути: 1) платники податків: організації, іноземні та міжнародні організації, створені на території країни філії та представництва іноземних і міжнародних організацій, громадяни країни, іноземні громадяни та особи без громадянства; 2) платники зборів; 3) податкові агенти: вітчизняні та іноземні

організації, а також фізичні особи підприємці; 4) законні представники платника податків – фізичної особи; 5) свідки, перекладачі, експерти, фахівці та інші фіскально зобов'язані особи; 6) організації та фізичні особи, які є адресатами встановлених податковим законодавством імперативів (обмежень і владних приписів), безпосередньо не пов'язаних зі сплатою податків і зборів [108].

Крім стандартних юридичних та фізичних осіб як суб'єктів правопорушень, окрему групу складають спеціальні суб'єкти. Так, наприклад, особливості адміністративної відповідальності посадових осіб мають специфічний характер, що визначається їхнім службовим становищем та функціональними обов'язками. Відповідно до статті 14 Кодексу України про адміністративні правопорушення [32], посадові особи несуть адміністративну відповідальність за: порушення у сфері, яка входить до їхніх безпосередніх службових обов'язків, невиконання або неналежне виконання посадових функцій тощо. Ключовою умовою настання відповідальності є пряма залежність між службовими діями посадової особи та порушенням податкового законодавства. Відтак, посадові особи несуть персональну відповідальність за дотримання податкового законодавства в межах своїх службових повноважень [109, с. 210].

В частині притягнення до адміністративної відповідальності суб'єктами таких порушень є громадяни та посадові особи. Це, наприклад, керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладений обов'язок дотримання встановленого законом порядку ведення податкового обліку (ст. 163-1 КУпАП). Громадяни несуть відповідальність за неподання або несвоєчасне подання декларацій про доходи (ст. 164-1 КУпАП). Платники податків також можуть бути суб'єктами адміністративної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти та нерезиденти України), які мають, одержують, передають об'єкти оподаткування або провадять діяльність чи здійснюють операції, що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України. Платники податків – юридичні особи не можуть

притягатися до адміністративної відповідальності, оскільки в разі порушення податкового законодавства для них наступає фінансова відповідальність, яка встановлена статтями 117–128 Податкового кодексу України [76, с. 351-352].

Слід зауважити, що до прийняття Податкового кодексу України законодавство, зокрема Закон «Про державну податкову службу в Україні», дозволяло накладати штрафи на юридичних осіб. Проте це викликає дискусії через положення ст. 24 КУпАП, яка допускає інші види адміністративних стягнень лише в межах законів України. Це піднімає питання про те, чи можуть штрафні санкції вважатися адміністративним стягненням.

Однак, згідно зі ст. 24 КУпАП, адміністративні стягнення обмежуються чітко визначеними видами, що викликає сумніви щодо класифікації штрафних санкцій для юридичних осіб. Загально відомо, що адміністративні стягнення, як засіб відповідальності, традиційно застосовуються до фізичних осіб, а це відповідно створює прогалину в регулюванні відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення.

Попри те, що стаття 109 Податкового кодексу України формує основи поняття податкового правопорушення, встановлюючи його складові, включення норми про визначення вини юридичних осіб у цю статтю дозволить на системній основі врегулювати питання їхньої відповідальності. Крім того, у статті 109 вже йдеться про правопорушення як «протиправну дію чи бездіяльність», а тому додання положення про вину юридичних осіб дозволить розмежувати відповідальність між юридичними особами та їхніми представниками. Норма, яка визначатиме вину через дії посадових осіб, доповнить логіку відповідальності, враховуючи специфіку діяльності юридичних осіб, де рішення приймають саме уповноважені представники.

Одним із способів вирішення цієї проблеми є доповнення статті 109 Податкового кодексу України пунктом 109.5 такого змісту: *«вина підприємства, установи й організації визначається через дії її посадових осіб або представників, які безпосередньо призвели до порушення»*.

Ще одним підходом може бути встановлення відповідальності

юридичних осіб лише у випадках, передбачених Особливою частиною КУпАП. У цьому контексті необхідно уникати терміну «заборонені дії чи бездіяльність юридичної особи», адже такі дії виконуються через посадових осіб. Це вимагає чіткого поділу відповідальності між організаціями та їхніми представниками, що є важливим для запобігання суперечливих тлумачень.

Щодо спеціального суб'єкта, то це саме та особа, яка прямо визначена нормою права. Наприклад, візьмемо статтю 163-3 КУпАП, в якій зазначено, що за невиконання керівниками та іншими посадовими особами установ та організацій податкового законодавства настає адміністративна відповідальність – стягнення у формі штрафу або попередження. Аналізуючи положення даної статті, бачимо, що за цією статтею суб'єкт визначений, а саме керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій.

Під посадовими особами платників податків та податкових агентів в даному випадку слід розуміти працівників підприємств, установ або організацій, незалежно від форми власності, які займають посади, що передбачають виконання обов'язків із нарахування та сплати податків, ведення бухгалтерського обліку, підготовки звітності, подання документів і іншої інформації, передбаченої законодавством, до контролюючих органів. До таких посад належать, зокрема, керівники підприємств, установ, організацій, їхні заступники, а також головні бухгалтери.

Податкова правосуб'єктність, тобто наявність прав і обов'язків, пов'язаних із виконанням цих функцій, повинна підтверджуватися офіційним письмовим наказом про призначення особи на відповідну посаду або про тимчасове виконання її обов'язків. За відсутності такого наказу особу не можна вважати суб'єктом податкового правопорушення.

Окремо слід сказати про спеціального суб'єкта відповідальності за податкові правопорушення

Отже, з огляду на це можемо сказати, що суб'єкт – спеціальний.

Разом з тим, крім наявності спеціального суб'єкта за порушення, передбаченого статтею 163-3 КУпАП, важливим є питання удосконалення

змісту статті шляхом додання положення про відповідальність за перешкоджання виконанню функцій податкових органів, що сприятиме підвищенню ефективності роботи контролюючих органів та дотриманню законності. У зв'язку із цим доречно доповнити статтю 163-3 КУпАП частиною 3 такого змісту:

«Умисне ігнорування або перешкоджання виконанню законних вимог посадових осіб податкових органів, що призвело до суттєвих фінансових збитків або обмеження виконання контролюючих функцій, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від двадцяти до п'ятидесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та можливість тимчасового обмеження права займати керівні посади на строк до трьох років».

Потребує вдосконалення й склад правопорушення, передбаченого статтею 164-1 КУпАП «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат», що викликано загальністю формулювання диспозиції статті, неврахуванням сучасних реалій підприємницької діяльності та змін у правовому регулюванні господарської діяльності, появою нових форм та методів ведення бізнесу, які не завжди враховані в чинному законодавстві та ускладнюють встановлення конкретних порушень і відповідальності за них, невідповідністю санкцій принципу справедливості, відсутністю встановлення чітких критеріїв доведення вини правопорушника, що створює складнощі в застосуванні норм як для контролюючих органів, так і для судів, тощо.

З метою забезпечення більшої деталізації видів порушень, їх наслідків та підвищення ефективності запобіжних заходів і санкцій доцільно запропонувати удосконалений зміст статті 164-1 КУпАП, який пропонуємо викласти у наступній редакції:

«Стаття 164-1. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат

Неподання, несвоєчасне подання або подання завідомо недостовірних

даних у деклараціях про доходи громадянами, а також неведення або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законодавством України встановлено обов'язкову форму обліку, -

тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від трьох до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Повторне порушення, зазначене у частині першій цієї статті, вчинене особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за таке ж порушення, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від п'яти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Умисне неподання декларації про доходи у встановлені законодавством строки або подання декларації з метою ухилення від сплати податків, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Надання помилкових або викривлених відомостей про доходи, що призвело до суттєвого заниження суми податкових зобов'язань, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від двадцяти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та можливість позбавлення права здійснювати підприємницьку діяльність на строк до одного року».

Отже, склад податкового правопорушення – це своєрідна юридична формула, що допомагає точно встановити, чи було здійснено порушення податкового законодавства, і чи можна притягти винну особу до відповідальності. Простіше кажучи, щоб довести податкове правопорушення, потрібно показати, що всі вимоги, передбачені законом, збігаються з тим, що фактично зробила ця особа. Якщо хоч одна умова не виконана, обвинувачення не буде підтверджене. Це подібно до математичної задачі: щоб отримати правильний результат, необхідно правильно підставити всі значення.

З огляду на це варто розуміти, що склад податкового правопорушення – це не просто формальність, а запорука справедливості. Завдяки цьому

механізму, ніхто не може бути обвинувачений у тому, чого він не скоював.

За правопорушення в податковій сфері передбачено декілька видів юридичної відповідальності, серед яких чільне місце займає адміністративна відповідальність.

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства не лише карає правопорушника, але й має на меті запобігати майбутнім правопорушенням. Вона діє як превентивний засіб примусового характеру, створюючи умови для дотримання податкового законодавства.

Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення.

Так, згідно статті 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність [32].

Що ж до поняття податкового правопорушення, то стаття 109 Податкового кодексу України визначає його як протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом [110, с.103].

Водночас, відповідальність за податкові правопорушення є специфічною та особливою, адже за порушення податкового законодавства передбачено не тільки каральні, але й компенсаційні стягнення. Адміністративні санкції за порушення в податковій сфері характеризуються своїми особливостями. Так, до прикладу, якщо правопорушення не має тяжких фінансових наслідків, то до нього застосовують адміністративні санкції. Крім цього, такі санкції не тягнуть за собою судимості і є менш суворими порівняно з кримінальною

відповідальністю.

Зазначимо, що для визнання діяння правопорушенням і, відповідно, застосування передбачених правовими нормами санкцій, необхідно встановити наявність у діянні складу правопорушення. Під складом правопорушення науковці розуміють закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення. Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона [20, с. 102].

Тобто, склад правопорушення у податковій сфері, це законодавчо передбачена сукупність умов, з настанням яких, суб'єкти податкових правовідносин несуть відповідальність визначену законами. Отже, охарактеризуємо всі вищезазначені складові елементи.

Об'єктом податкового правопорушення є врегульовані нормами адміністративного та податкового права суспільні відносини, які внаслідок дії або бездіяльності завдається шкода чи збиток. Відповідальність за адміністративні правопорушення, пов'язані з питаннями оподаткування, передбачено главою 12 Кодексу України про адміністративні правопорушення «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності».

Таким чином, об'єктом податкового правопорушення, за порушення якого настає адміністративна відповідальність, є суспільні відносини що виникають у галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності.

Об'єктивна сторона кожного правопорушення утворюється з сукупності визначених відповідною нормою права його обов'язкових та факультативних ознак.

До обов'язкових ознак відносяться: вчинення протиправного діяння; настання шкідливих для суспільства або держави наслідків; наявність причинного зв'язку між відповідним діянням та наслідками, що настали.

До факультативних ознак відносяться: час, місце, обстановка, спосіб,

знаряддя і засоби вчинення правопорушення. Однак додаткові необов'язкові ознаки набувають правового значення лише якщо на їх наявність прямо вказано у нормі права [111, с. 89-90].

Також залежно від зовнішнього вираження протиправного діяння, а саме, від наявності дій або бездіяльності в об'єктивній стороні податкового правопорушення, дослідники виділяють: податкові правопорушення, що вчиняються внаслідок дії; податкові правопорушення, що вчиняються в результаті бездіяльності; податкові правопорушення, що вчиняються в результаті сукупності дій і бездіяльності [112, с. 112].

Об'єктивні ознаки правопорушення, до яких відносяться об'єкт та об'єктивна сторона діяння – це його зовнішня сторона.

Суб'єктивна сторона податкового правопорушення визначає внутрішній аспект правопорушення, відображаючи ставлення порушника до своїх дій та їхніх наслідків. Ключовим елементом цієї сторони є вина, тобто усвідомлення порушником своїх дій і їхнього незаконного характеру. Суб'єктивна сторона правопорушення, на відміну від об'єктивної, яка описує зовнішній прояв, розкриває внутрішній бік діяння, що відображає наміри і мотиви особи, що його вчинила. Ступінь вини, мотиви і мети порушення залежать від того, як особа оцінює свої дії і передбачає їхні наслідки.

Також важливим аспектом є те, що залежно від того, чи враховуються наслідки вчиненого правопорушення при притягненні особи до відповідальності за порушення податкового законодавства, правопорушення поділяються на матеріальні та формальні.

Що ж до класифікації правопорушень у сфері податкового законодавства, то фахівці у сфері адміністративного права пропонують класифікувати податкові правопорушення за різними категоріями, наприклад за ознаками предмету правопорушення, родового об'єкту, суб'єкту, що їх вчиняє тощо.

Важливо зазначити, що класифікація адміністративних правопорушень в адміністративно-деліктному законодавстві, як, наприклад у Кодексі України

про адміністративні правопорушення, ґрунтується на об'єкті правопорушення.

Однак, при класифікації складів адміністративних правопорушень у КУпАП законодавець використовує різні критерії, зокрема: зміст охоронюваних суспільних відносин чи наприклад галузь діяльності де вони виникли. Це призводить до ситуації, коли правопорушення, що посягаються на один і той самий родовий об'єкт, можуть розташовуватися в різних главах Кодексу.

Науковець А. В. Роздайбіда у своєму дослідженні «Проблема систематизації і класифікації податкових правопорушень» здійснює класифікацію правопорушень у податковій сфері за сукупністю родових і видових об'єктів поділяючи на: 1) порушення обліково-звітнього порядку здійснення податкової діяльності; 2) порушення порядку здійснення податкового контролю; 3) дії, спрямовані проти встановленого порядку сплати податків, ухилення від оподаткування шляхом приховування (заниження) податків і зборів або неправомірний залік (повернення) податків або зборів; 4) правопорушення проти системи податків і наповнення доходної частини бюджету; 5) правопорушення проти прав і свобод платників податків [113, с. 101–102].

Більш влучною вважаємо позицію І. Лонюка, який пропонує класифікувати порушення податкового законодавства, за які передбачено адміністративну відповідальність, за суб'єктами правопорушень на такі групи: 1) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише керівники та інші посадові особи; 2) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише посадові особи і громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності; 3) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю; 4) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише громадяни [114, с. 34].

З іншої сторони Є.М. Гоцуляк, надаючи характеристику адміністративним правопорушенням, що стосуються податкового регулювання повноти та вчасності сплати податків, інших публічних платежів, поділяє їх на

три підвиди, серед яких: а) загальні правопорушення (ст.ст. 164-12, 165-1, 165-3, 165-4, 165-5 КУпАП); б) порушення правил ведення звітної документації та її подання контролюючим органам (ст.ст. 163-1, 163-2, 163-4, 164-1 КУпАП); в) відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби (ст. 163-3 КУпАП) [110, с.103-104].

Таким чином, можна дійти висновку про те, що розв'язання проблеми вчинення податкових правопорушень в умовах сьогодення засобами адміністративного права є надзвичайно актуальним. Законодавством, на сьогодні, передбачено різні види юридичної відповідальності, серед яких, зокрема адміністративна відповідальність посідає важливе місце. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність саме складу адміністративного правопорушення. Тобто, склад правопорушення у податковій сфері, це законодавчо передбачена сукупність умов, з настанням яких, суб'єкти податкових правовідносин несуть відповідальність визначену законами.

Податкове правопорушення є складною правовою категорією, що має низку ключових ознак, які визначають його сутність та правову природу, дозволяють системно його характеризувати, забезпечуючи правильне застосування в практиці податкового адміністрування та правозастосування, серед яких: протиправність діяння (податкове правопорушення завжди полягає в порушенні норм податкового законодавства, які регламентують права та обов'язки суб'єктів податкових відносин), суб'єктний склад (суб'єктами податкового правопорушення можуть бути як платники податків (фізичні чи юридичні особи), так і контролюючі органи, їх посадові особи або інші суб'єкти, прямо визначені Податковим кодексом України), форма діяння (податкове правопорушення може проявлятися як у формі дії (активне порушення, наприклад, ухилення від сплати податків), так і у формі бездіяльності (наприклад, неподання податкової звітності), наслідки (полягають у порушенні встановленого порядку адміністрування податків або завдання шкоди державному чи місцевому бюджету), вина суб'єкта (для

визнання діяння податковим правопорушенням необхідним є встановлення вини у формі умислу (усвідомлене порушення законодавства) або необережності (відсутність належної обачності чи недбалості), юридична відповідальність (податкове правопорушення може спричиняти адміністративну, фінансову або кримінальну відповідальність, залежно від характеру та тяжкості діяння).

2.2. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: особливості змісту та класифікації

Реформування податкового законодавства, яке суттєво збільшило розміри санкцій за податкові правопорушення, а також запровадило нове доктринальне поняття – провини платника податків, вимагає розробки та впровадження чіткого, єдиного та зрозумілого механізму встановлення державними органами вини платника податків. платника податків, а платник податків, у свою чергу, зможе захиститися від звинувачень. За відсутності у Податковому кодексі України визначення поняття «вина» та способів її встановлення та доведення можуть створюватися умови, за яких добросовісні платники податків будуть притягнені до відповідальності, а реальні порушники зможуть уникнути відповідальності через недосконалість законодавчої. техніки. Ефективна реалізація державою функції справляння податків і зборів до державного бюджету має базуватися на чітко визначеному механізмі, який передбачає не лише коло обов'язків платників податків, а й порядок застосування санкцій за їх порушення. Тому це питання є важливим і потребує комплексного дослідження. Також проблемним та невирішеним є питання співвідношення вини та відповідальності посадових осіб юридичної особи та самої юридичної особи, а також співіснування адміністративної та фінансової відповідальності за податкові правопорушення, які, безперечно, необхідно уніфікувати для підвищення ефективності такої відповідальності.

З 01.01.2021 Податковий кодекс України містить нову дефініцію

податкового правопорушення: протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (у тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених Кодексом [20].

Такі зміни були внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020, що набрав чинності 23.05.2020, яким було запроваджено концепцію притягнення до відповідальності платника податків за податкові правопорушення за умови доведення його вини [115].

Отже, вирішальною відмінністю нової редакції визначення податкового правопорушення, що міститься у Податковому кодексі України, є зазначення критерію винності діяння (дії чи бездіяльності) платника податків. Тобто можна зробити висновок про те, що юридична відповідальність за вчинення податкового правопорушення настає виключно за наявності вини платника податку.

Проте, Кобильнік Д.А. звертає увагу на те, що наразі для держави, і контролюючих органів не має значення ставлення особи до того, що така особа порушила приписи податково-правових норм (умисно чи з необережності). Обумовлено це перед усім тим, що головним завданням для держави, як суб'єкта податкових правовідносин, є наповнення доходної частини бюджетів різних рівнів [116].

В свою чергу Ханова Р.Ф. та Барікова А.А. вказують, що навіть після всіх змін Податковий кодекс України досі не містить визначення поняття «вина». Про вину особи в учиненні податкового правопорушення свідчать, за умови доведення цього контролюючим органом, нерозумні, недобросовісні та без належної обачності діяння за умови існування можливості особи дотримуватися правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, але невжиття достатніх заходів щодо їх дотримання. З огляду

на застосування законодавцем сполучника «та» між словами «нерозумно, недобросовісно та без належної обачності» важливо довести всі наведені обставини в сукупності, якщо платник мав можливість поводитися належним чином. Усі ці три критерії є оцінними поняттями, достеменний зміст яких має визначатися за результатами судового тлумачення [117].

Наприклад, Літвінцева А.С. виокремлює такі ознаки податкового правопорушення: 1) діяння у формі дії або бездіяльності; 2) протиправний характер; 3) наявність спеціального суб'єкта; 4) протиправні наслідки такого діяння; 5) наявність відповідальності за такі дії [118, с. 123].

Слід зазначити, що доктрина податкового права повністю визнає класичну конструкцію складу податкового правопорушення, що є аналогічною до кримінальних правопорушень та адміністративних проступків, тобто склад податкового правопорушення утворюють об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона.

Доктрина податкового права містить наступне визначення суб'єктивної сторони податкового правопорушення – це психічне ставлення суб'єкта податкового правопорушення до суспільно-небезпечного діяння, що він вчиняє, та його суспільно-небезпечних наслідків в момент вчинення податкового правопорушення.

Підсумуємо й те, що за наявності досить повних та усталених дефініцій у визначенні суб'єктивної сторони правопорушень, профільний нормативний акт – Податковий кодекс України не містить визначення вини.

Переважає більшість європейських країн (Німеччина, Австрія, Франція, Греція, Італія, Польща, Чехія, Сербія, Естонія) та країн англосаксонської правової системи (Англія, США) визнано існування об'єктивної концепції вини, за якої не потрібно встановлювати умисел чи необережність у діях порушника адміністративного та податкового законодавства. Достатньою є лише констатація факту порушення положень закону особою, а наявність вини в цьому випадку презюмується. Є країни, які принципово відстоюють презумпцію невинуватості в адміністративному та податковому законодавстві

(наприклад, Литва, Латвія, Болгарія, Словенія, Португалія, Іспанія) [119, с. 144].

Здебільшого науковцями висловлюються неоднозначні позиції про те, що по суті при податкових порушеннях можна говорити лише про ступінь активності та бажання посадових осіб організацій-платників податків у прийнятті заходів щодо запобігання порушенням. Оцінити діяльність юридичної особи з точки зору умислу або необережності не уявляється можливим [118, с. 125].

Вчені наголошують на ключовій ролі вини у складі фінансових правопорушень. Вони пропонують розглядати принцип вини як фундаментальний для регулювання фінансових відносин та визначення фінансово-правової відповідальності.

Суть принципу вини полягає в тому, що лише свідомо і осудна особа, яка вчинила суспільно шкідливе діяння, передбачене законом, може нести юридичну відповідальність. Цей принцип відображає гуманістичний підхід, за яким покарання застосовується лише до винних осіб.

Однак, на практиці існує дискусія щодо застосування принципу вини у фінансовому праві. З одного боку, для держави пріоритетом є своєчасне надходження податків, незалежно від причин їх несплати. З іншого боку, при порушенні прав платників податків посадовими особами контролюючих органів, питання вини таких осіб є принциповим для відшкодування завданої шкоди [120, с. 206-207].

Слід зазначити, що у ст. 112 ПКУ закріплено підстави, за яких особа вважається винною, до яких віднесено: а) установлення можливості дотримання особою правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, але невжиття цією особою достатніх заходів щодо їх дотримання; б) доведення контролюючим органом того, що вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності [20].

Попри те, що у визначенні податкового правопорушення, передбаченого

ст. 112 Податкового кодексу України, обов'язковою ознакою є «винність платника податку», формулювання «винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом)» є розпливчастим і може викликати труднощі у практичному застосуванні, адже не зрозуміло, які саме випадки маються на увазі, та якими критеріями керуватися для встановлення вини.

Тому очевидно, що поняття «винного діяння» потребує деталізації або уточнення з посиланням на конкретні положення Податкового кодексу України. Так, підпункт 109.1 статті 109 ПКУ визначає вину як умисне або недобросовісне порушення. Пункт 112.2 статті 112 ПКУ деталізує, що вина встановлюється за наявності можливості дотримання норм, але без належних заходів для їх виконання.

Встановлення вини має враховувати і судову практику, де зазначається, що вина платника має підтверджуватися документально та відповідати критеріям, викладеним у статті 112 Податкового кодексу України. Зокрема, у постанові Верховного Суду від 5 жовтня 2023 року у справі № 520/14773/21 зазначено, що для застосування штрафної санкції відповідно до пункту 124.3 статті 124 Податкового кодексу України контролюючий орган повинен довести умисність дій платника податків, тобто наявність його вини. Суд підкреслив, що акт камеральної перевірки не містив обґрунтувань умисного вчинення позивачем порушення норм пункту 57.1 статті 57 ПКУ, а отже, відсутність доведеності вини унеможлиблює притягнення платника до відповідальності за цією нормою [121].

У постановах від 16 березня 2023 року у справі № 600/747/22-а [122], від 03 серпня 2023 року у справі № 520/22505/21 [123], від 22 серпня 2023 року у справі № 520/18519/21 [124] Верховний Суд сформулював важливі правові позиції щодо притягнення платників податків до відповідальності за статтею 124 Податкового кодексу України, які полягають у тому, що:

1) відповідальність за пунктом 124.1 статті 124 ПК України не пов'язана з доведенням вини платника. Достатньо встановити факт порушення строку сплати узгодженої суми грошового зобов'язання;

2) для застосування штрафних санкцій за пунктами 124.2 і 124.3 тієї ж статті обов'язковою умовою є доведення контролюючим органом умислу платника. Тобто необхідно довести, що платник мав реальну можливість дотриматися податкового законодавства, але свідомо не зробив цього;

3) невиконання або неналежне виконання податкових зобов'язань розглядається як умисне порушення, оскільки: це порушення обов'язків, закріплених статтею 16 ПК України, вина характеризує здатність особи дотримуватися встановлених правил, у податкових правопорушеннях вина нерозривно пов'язана з умислом;

4) умисел відсутній, якщо платник: діяв добросовісно та з належною обачністю або не мав можливості уникнути негативних наслідків, навіть діючи своєчасно;

5) обов'язок доведення вини покладається на контролюючий орган. Без такого доведення притягнення до відповідальності неможливе;

6) для кваліфікації правопорушення за пунктом 124.3 (повторність умисного діяння) необхідно: встановити факт попереднього притягнення до відповідальності за пунктом 124.2, а також підтвердити, що таке притягнення відбулося протягом останніх 1095 днів;

7) при кваліфікації за ознакою тривалості порушення (більше 90 календарних днів) треба довести умисність діяння та причинно-наслідковий зв'язок з простроченням сплати.

Ще одним прикладом є рішення у постанові Верховного Суду від 20 квітня 2023 року у справі №1340/5100/18, де зазначено, що для встановлення вини платника податків контролюючий орган повинен довести, що платник діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності, відповідно до критеріїв, викладених у статті 112 Податкового кодексу України. Зокрема, суд підкреслив, що сам факт використання первинних документів з недостовірними даними не є достатнім для визнання даних податкового обліку безпідставними. Контролюючий орган має надати докази того, що платник податків, приймаючи документи від контрагентів та використовуючи їх для

податкового обліку, діяв без належної обачності [125].

Відтак, Верховний Суд чітко розмежував умови та підстави для притягнення платників податків до різних видів фінансової відповідальності. І це рішення підтверджує, що вина платника податків має бути документально підтверджена та відповідати критеріям, викладеним у статті 112 Податкового кодексу України.

Водночас, на основі аналізу судової практики, слід також додати, що юридичною підставою для притягнення до відповідальності у вигляді штрафу згідно з п.п. 124.2 та 124.3 ст. 124 Податкового кодексу України є обов'язок контролюючого органу довести наявність вини платника податків, зокрема у формі умислу. Це означає, що платник податків мав можливість виконати свої зобов'язання відповідно до норм Податкового кодексу, але свідомо не вжив заходів для сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. Порухення правил або неналежне виконання обов'язків, встановлених ст. 16 ПК України, завжди є наслідком дій або бездіяльності платника, які можуть кваліфікуватися як умисні. Вина характеризує дії (або бездіяльність) особи, коли вона повинна була та могла дотримуватися норм Податкового кодексу, але цього не зробила. У податкових правопорушеннях вина тісно пов'язана з наявністю умислу. Водночас умисел у діях платника податків відсутній, якщо результат його дій або бездіяльності не залежав від його намірів чи дій. Іншими словами, якщо платник податків, навіть діючи своєчасно, сумлінно й з належною обачністю, не зміг би уникнути негативних наслідків, умислу немає. Особа вважається такою, що умисно допустила порушення, якщо буде доведено, що вона мала змогу виконати податкові зобов'язання, але не вжила достатніх заходів для цього. У вирішенні спору суду слід насамперед встановити, чи вжив позивач усі можливі заходи для дотримання податкових норм, чи діяв добросовісно під час затримки сплати податкових зобов'язань, та чи існували непереборні обставини, що унеможливили вчасну сплату. Зокрема, потрібно оцінити, чи здійснював позивач активні дії, такі як повідомлення контролюючого органу про неможливість виконання

зобов'язань через відсутність коштів на рахунках або їх блокування, чи намагався знайти ресурси для погашення боргу.

З'ясування усіх цих обставин є критично важливим для всебічного та об'єктивного розгляду справи й прийняття обґрунтованого рішення. Ігнорування таких питань під час судового розгляду може призвести до формального підходу, необґрунтованих висновків щодо відсутності умислу й вини платника податків, а також до неправомірних судових рішень.

Отже, щоб уточнити поняття «винного діяння» і зробити його більш чітким, можна додати посилання на конкретні статті Податкового кодексу України, визначивши:

по-перше, які саме норми кодексу регулюють наявність вини у складі податкового правопорушення. Зокрема доцільним здається доповнення Податкового кодексу України наступним положенням: *«Під винним діянням слід розуміти умисне або недобросовісне порушення норм податкового законодавства, відповідно до підпункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу України. Вина встановлюється за умов, визначених пунктом 112.2 статті 112 цього Кодексу»;*

по-друге, критерії вини, зокрема розкрити, що вважається умисними або недобросовісними діями, наприклад: умисне створення умов для ухилення від сплати податків, або недобросовісне виконання обов'язків через бездіяльність або явну необачність, або навмисне приховування інформації про об'єкти оподаткування. Вважаємо за доцільне доповнення Податкового кодексу України наступним положенням: *«Вина включає елементи умислу або недобросовісності, що проявляються в діях платника, спрямованих на ухилення від виконання податкового обов'язку, або в бездіяльності, яка свідчить про явну необачність»;*

по-третє, підстави розмежування скоєння правопорушення у формі умислу (наведення фіктивних даних, навмисне уникнення реєстрації накладних) і необережності (технічні помилки, неналежна перевірка документів контрагента) шляхом доповнення кодексу наступним положенням:

«Під умисним порушенням розуміється дія (або бездіяльність), спрямована на свідоме ухилення від виконання обов'язків, тоді як необережність визначається як неналежне виконання обов'язків через халатність, відповідно до пункту 112.2 статті 112 Податкового кодексу України».

Отже, найбільш проблемним питанням як при визначенні складової податкового правопорушення, так і при застосуванні адміністративної та фінансової відповідальності за податкове правопорушення є поняття суб'єктивної сторони податкового правопорушення. На даний час вина, як складова податкового правопорушення досі не має ані чітко визначеної дефініції, ані практики її доведення як контролюючими органами, так і судами при вирішенні податкових спорів.

Відповідальність за порушення податкового законодавства виконує дві важливі функції: карає за вже скоєні злочини і застерігає від їх скоєння в майбутньому. Хоча перша функція працює завдяки чинним законам, друга потребує додаткового наукового обґрунтування.

Податкова відповідальність – це не лише кара за порушення податкових правил, але й інструмент попередження таких порушень. Якщо каральні функції податкової відповідальності досить добре врегульовані законодавством, то превентивна її роль потребує подальшого дослідження та вдосконалення.

Відповідно до теорії права, відповідальність за порушення податкового законодавства має як репресивну, так і превентивну функції. Хоча репресивна функція вже досить детально розроблена в законодавстві, превентивна функція потребує більш глибокого наукового обґрунтування для ефективного застосування на практиці [126].

Спробуємо самостійно визначити, за яких умов може бути застосована юридична відповідальність за податкове правопорушення.

Так, оскільки Податковий кодекс України не містить поняття «вина», то в цьому випадку можливо звернутися до аналогії закону.

17.07.1997 Україна ратифікувала Конвенцію про захист прав людини і

основоположних свобод (далі – Конвенція) [127]. Згідно зі ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана ВРУ, є частиною національного законодавства, тобто, Конвенція підлягає застосуванню в Україні як складова частина національного законодавства [31].

При цьому, відповідно до ч. 1 ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» (далі – ЄСПЛ) [48], суди у процесі розгляду справ застосовують Конвенцію та практику Суду як джерело права. Тобто належне врахування практики ЄСПЛ – це питання забезпечення принципу верховенства права, закріпленого ст. 8 Конституції України.

Слід зазначити, що Європейський суд з прав людини вважає, що правовідносини, які склалися у податковій сфері, за багатьма ознаками аналогічні тим, що склалися у сфері кримінальних правопорушень.

Так, у 1976 році у справі «Енгель та інші проти Нідерландів» [128] Європейський суд з прав людини (далі – «ЄСПЛ») дійшов висновку, що для цілей Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод (далі – «Конвенція»), поняття «кримінальне обвинувачення» має автономне значення, а не обмежується лише кваліфікацією «криміналу» згідно з національним законодавством.

ЄСПЛ встановив свої критерії для визначення поняття «кримінальне обвинувачення», які отримали назву «Критерії Енгеля» і наразі широко застосовуються в практиці ЄСПЛ. Фактично, з огляду на «Критерії Енгеля» значна частина податкових нарахунків та штрафів в Україні кваліфікується як кримінальне обвинувачення проти платника, оскільки такі санкції є відчутними та мають більше каральний характер (не спрямовані на відшкодування завданої шкоди).

На підставі аналізу природи податкових штрафів, ЄСПЛ дійшов висновку, що оскільки такі штрафи застосовуються до необмеженого кола платників податків (другий критерій) та мають за мету покарати платника (частково третій критерій), то податкові штрафи слід вважати

«кримінальними» для цілей Конвенції [128].

Тому у випадку визначення «вина» можливим є звернення до дефініцій, що містить Кримінальний кодекс України у статтях 23-25 [77], та до доктрини кримінального права.

Цікавою є практика Верховного Суду. Так, у постанові від 27.04.2018 у справі № 820/4064/17 суд зробив наступний правовий висновок: податковими правопорушеннями в розумінні пункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу України 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 покладено на контролюючі органи. Суд також вказує на ознаки вини юридичної особи: «вина юридичної особи у цій справі, на думку колегії суддів, доводиться недбалістю посадових осіб платника, яка виразилась у відсутності контролю щодо збереження та дії особистих ключів посадових осіб платника, що унеможливило своєчасне виконання обов'язку платника податків щодо реєстрації акцизних накладних» [129].

У пункті 110 рішення від 23.07.2002 у справі Компанія Вестберга таксі Актіеболаг та Вуліч проти Швеції ЄСПЛ визначив, що «...адміністративні суди, які розглядають скарги заявників стосовно рішень податкового управління, мають повну юрисдикцію у цих справах та повноваження скасувати оскаржені рішення. Справи мають бути розглянуті на підставі поданих доказів, а довести наявності підстав, передбачених відповідними законами, для призначення податкових штрафів має саме податкове управління» [130].

Отже, саме податковий орган зобов'язаний довести наявності складу податкового правопорушення, у тому числі суб'єктивне ставлення особи – платника податку до вчиненого податкового правопорушення (у разі його наявності), що є безумовною умовою притягнення платника податків до відповідальності.

Чим саме має керуватися податковий орган при встановленні вини платника податків законом не визначено.

Адміністративна відповідальність посадових осіб настає виключно за певних умов та у встановлених законом випадках. Дискреційні повноваження у контролюючих органів у цих випадках відсутні.

З викладеного можна підсумувати, що адміністративні санкції становлять міру адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, що містять осуд винного та його вчинку і що припускають негативні наслідки для правопорушника [131].

Фінансова відповідальність за податкові правопорушення здебільшого покладається саме на платника податку та встановлюється згідно з Податковим кодексом України, і застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).

Наявність вини є обов'язковою умовою для притягнення особи до фінансової відповідальності в таких податкових правопорушеннях:

- п. 119.3 ПКУ (порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків);
- п. п. 123.2 – 123.5 ПКУ (штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання);
- п. п. 124.2 – 124.3 ПКУ (порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання);
- п. п. 1251.2 – 1251.4 ПКУ (порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати).

Однак слід додати, що при визначенні відповідальності платників податків за правовідносинами до 1 січня 2021 року встановлення вини стає неможливим. Більше того, склад податкових правопорушень відповідно до

Податкового кодексу України (статті 57.1, 203.2, 126.1) щодо порушення правил сплати податків взагалі не передбачає необхідності встановлення наявності або відсутності вини як кваліфікуючої ознаки. Саме такий висновок було зроблено Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду. У конкретній справі головне управління ДПС прийняло податкове повідомлення-рішення, яким зобов'язало товариство сплатити штраф за порушення строку сплати ПДВ. Позивач заперечував застосування штрафних санкцій, посилаючись на відсутність його вини. Він стверджував, що бюджетні розрахунки здійснювалися на підставі договорів про взаєморозрахунки та механізму погашення податкової заборгованості за рахунок бюджетної субвенції. Суди задовольнили позов, визнавши, що на платника необґрунтовано покладено додаткове фінансове навантаження всупереч законодавчо встановленому порядку погашення бюджетної заборгованості для таких підприємств [132].

Розглядаючи справу, Верховний Суд прийняв рішення про направлення її на новий розгляд та сформулював наступні правові позиції. Відповідно до положень Податкового кодексу України, зокрема статті 126.1, платник податків, який не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, підлягає штрафній відповідальності [132].

Щодо періодів після 1 січня 2021 року, після набуття чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України», контролюючі органи отримали право встановлювати наявність або відсутність вини платника. Це здійснюється шляхом комплексної оцінки фактичних обставин на основі аналізу податкових декларацій, електронних систем та реєстрів. Особливої уваги заслуговує виявлення навмисного створення платником таких умов, які мають єдину мету – уникнення або неналежне виконання вимог податкового законодавства.

Стосовно зворотної дії нормативно-правових актів у часі, суд зазначив, що її можна визначити лише за наявності прямої вказівки в законі. У розглянутому законі такої вказівки не було зроблено.

Щодо правовідносин до 1 січня 2021 року встановлення вини є неможливим. Більше того, склад податкових правопорушень за відповідними статтями Податкового кодексу України взагалі не передбачає необхідності визначення наявності або відсутності вини як кваліфікуючої ознаки.

Взаєморозрахунки з погашення бюджетної заборгованості для підприємств можливі шляхом отримання субвенційних коштів виключно на підставі договору та послідовного виконання зобов'язань учасниками розрахунків. У такій ситуації потребують оцінки:

наявність нормативно визначеного механізму за кожен конкретний рік;

наявність причинно-наслідкового зв'язку між неперерахуванням субвенційних коштів та виникненням податкової заборгованості з ПДВ;

достатність суми цільової субвенції для погашення податкового боргу.

Податковий кодекс не передбачає можливості застосування контролюючими органами штрафних санкцій до бюджетних коштів, зокрема субвенційних. Враховуючи необхідність забезпечення невідворотності відповідальності та дотримання балансу між принципами фіскальної достатності й соціальної справедливості, нарахування штрафних санкцій допустиме лише в межах суми заборгованості, що перевищує розмір субвенційних коштів. Це стосується випадків, коли недоїмка утворилася внаслідок несплати поточних зобов'язань, а не через неперерахування субвенції.

Суди попередніх інстанцій не провели належного дослідження:

розмірів та механізму нарахування субвенцій за 2017–2019 роки;

причинно-наслідкового зв'язку між неперерахуванням субвенційних коштів та виникненням податкової заборгованості;

не оцінили відповідні докази в контексті періодів та сум;

неправильно застосували норми матеріального права, стверджуючи про відсутність вини в діях платника за періоди до 1 січня 2021 року [132].

Українські науковці та практики звертають увагу на те, що в судовій практиці активно застосовувався принцип «належної обачності» для оцінки

законності поведінки платників податків, незважаючи на те, що ці поняття раніше не були передбачені податковим законодавством.

З 1 січня 2021 року обов'язковою умовою податкового повідомлення-рішення має бути констатація обставин щодо наявності вини в діях платника податків, оскільки Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення податкового адміністрування, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX було оновлено поняття вини в податковому праві.

Вважається, що неспроможність вжити спеціальних, достатніх заходів для дотримання встановлених правил і норм, незважаючи на наявність можливості для їх вжиття, може свідчити про вину. Цікаво, що саме податковий орган повинен довести, що заходи, вжиті особою, були недостатніми. Іншими словами, передбачається, що платник податків діяв обачливо, а щоб довести зворотнє, податковий орган повинен підтвердити, що платник діяв необґрунтовано, недобросовісно та без належної обачності.

Встановлення вини у вчиненні податкового правопорушення можливе лише за умови доведення цього контролюючим органом. Необхідною підставою для притягнення до фінансової відповідальності є встановлення контролюючим органом у випадках, передбачених пунктом 109.3 статті 109 Податкового кодексу, що платник мав і міг виконати вимоги норм і правил, але не вжив достатніх заходів для їх дотримання.

Винуватість особи у вчиненні податкового правопорушення доведено, якщо це буде доведено контролюючим органом, необґрунтованими, нечесними та без належної обачності діями, за умови що людина має здатність дотримуватись правил і норм за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, але невжиття достатніх заходів для їх виконання. Враховуючи вживання законодавцем сполучника «і» між слів «безпідставно, недобросовісно та без належної обачності», важливо довести всі вищевказані обставини в всьому, якби платник мав можливість поводитися належним чином. Усі ці три критерії є оціночними поняттями, точними значення яких

має бути визначено за результатами судового тлумачення [133].

Ще одним прикладом може бути рішення Харківського окружного адміністративного суду від 08 листопада 2021 р. (справа № 520/15954/21). Зокрема ТОВ «НВП «Новінтех» оскаржило податкове повідомлення-рішення ГУ ДПС у Харківській області, яким було накладено штраф у розмірі понад 74 тисяч гривень за нібито несвоєчасну сплату узгоджених податкових зобов'язань з ПДВ. Позивач стверджував, що штраф був накладений без належного встановлення вини, а контролюючий орган допустив порушення норм податкового законодавства. Суд визнав дії податкового органу неправомірними, скасував податкове повідомлення-рішення та зобов'язав ГУ ДПС компенсувати судові витрати ТОВ "НВП "Новінтех". Основною підставою стало те, що контролюючий орган не довів фактів, які б підтвердили вину підприємства в порушенні строків сплати зобов'язань. Рішення підкреслює важливість обґрунтованості дій контролюючих органів та належного доведення вини платника податків для накладення санкцій. Це забезпечує захист платників від необґрунтованих штрафів і сприяє дотриманню принципу верховенства права в податкових відносинах [134].

Отже, необхідним стає визначення поняття вини юридичної особи. Як згадувалося вище, вина є певним психічним станом особи, її ставленням до своєї поведінки і її результатів. Як підстава відповідальності вина має сенс лише тоді, коли можна вплинути на мотиви поведінки людини. Тому вина юридичної особи має враховуватися під час встановлення відповідальності, якщо є можливість встановити ту людину чи тих людей, які, діючи як органи, представники або робітники організації, порушили чи сприяли порушенню нею договірного зобов'язання, завдали майнову шкоду іншим учасникам цивільного обороту. Встановити ж конкретних осіб, дією чи бездіяльністю яких були порушені суб'єктивні права інших учасників обороту, часто буває досить складно або неможливо. Проте навіть якщо ці особи і визначені, вони, за загальним правилом, не несуть майнову відповідальність перед особою, якій завдано шкоду. Вони будуть відповідати перед юридичною особою за

порушення своїх посадових, трудових обов'язків. Має місце свого роду трансформація відповідальності юридичної особи у відповідальність її посадових осіб і працівників. При цьому виникає питання про винуватість відповідних фізичних осіб, але вже в іншій площині [135, с. 163].

Відтак, можна зробити висновок про те, що адміністративна відповідальність настає виключно за наявності та доведення вини платника податку-фізичної особи або посадової особи юридичної особи. Фінансова відповідальність за податкове правопорушення настає на сукупності умов, коли буде доведено не лише вина посадової особи – платника податку, але й ще за наявності в його діях ознак нерозумності, недобросовісності та відсутність належної обачності.

На підставі викладеного слід також констатувати й про те, що існує необхідність запровадження механізму прямої залежності притягнення платника податків до фінансової відповідальності від першочергового встановлення судом вини фізичної особи – платника податку або посадової особи юридичної особи до адміністративної відповідальності за вчинення адміністративного правопорушення, а також необхідності класифікації податкових правопорушень на такі, що потребують встановлення форми вини або не потребують.

Таким чином, підсумовуючи викладене, слід зробити наступні висновки:

по-перше, первинним має бути результат розгляду справи про притягнення фізичної особи – платника податку або посадової особи юридичної особи до адміністративної відповідальності за вчинення адміністративного правопорушення;

по-друге, податковий орган має отримати функцію сторони обвинувачення за аналогією із діяльністю прокуратури в кримінальному процесі. Так, податковий орган має зібрати відповідний обсяг доказів та представити їх суду, який надасть їм оцінку та зробить висновок щодо суб'єктивного ставлення особи до вчиненого діяння;

по-третє, висновок суду має бути покладений в основу наступної стадії

відповідальності платника податків – притягнення до фінансової відповідальності;

по-четверте, податкове правопорушення має містити посилення на конкретну форму вини з урахуванням вольового фактору. При цьому доцільно враховувати, що стандарт доказування «поза розумним сумнівом» потребує значного обсягу доказів, що мають бути зібраним податковим органом;

по-п'яте, доцільним є встановлення більш детальної класифікації податкових правопорушень з наданням можливості притягнення до відповідальності до деяких із них без встановлення форми вини платника податків, визначивши у цих випадках стандартом доказування саме «баланс ймовірностей», що притаманний цивільному процесу.

2.3. Застосування відповідальності за податкові правопорушення

Однією з особливостей відповідальності за невиконання податкових зобов'язань є те, що йдеться не про юридичну відповідальність виключно в одній сфері – податковій, а про адміністративну, фінансову та кримінальну відповідальність. Вдале застосування заходів відповідальності за порушення податкових зобов'язань є невід'ємною гарантією належного забезпечення верховенства права як засадничого конституційного принципу, а також важливого критерію переговорної рамки для України в ході її процесу інтеграції до Європейського Союзу. Саме тому згадані принципи надзвичайно актуальні і для роботи податкових органів в межах податкових перевірок та застосування заходів юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Таке застосування забезпечується через співвідношення матеріальних і процесуальних аспектів у відносинах щодо притягнення до відповідальності за податкові правопорушення і полягає в тому, що:

по-перше, матеріальні норми створюють підстави для притягнення до відповідальності. Матеріальні аспекти відносин включають норми, що визначають суть правопорушення, суб'єкта, об'єкт та санкції за порушення

податкового законодавства. Лише наявність порушення матеріальної норми закладає підґрунтя для виникнення юридичної відповідальності. Наприклад, порушення вимог щодо подання податкової звітності (стаття 120 ПК України) є матеріальною підставою для притягнення до відповідальності;

по-друге, процесуальні норми забезпечують механізм реалізації відповідальності, визначають порядок притягнення до відповідальності, зокрема складання протоколу, розгляд справи в суді чи іншим органом та винесення постанови. Наприклад, складання протоколу про податкове правопорушення регулюється процесуальними нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП), що забезпечують юридичне оформлення порушення.

Єдність матеріального і процесуального аспектів визначає справедливість покарання. При цьому процесуальні норми повинні забезпечувати належну реалізацію матеріальних норм, гарантувати права особи та дотримання законності. Відповідно до законодавства, рішення про притягнення до відповідальності має бути прийняте відповідно до закріпленого процесуального порядку, що є невід'ємною частиною забезпечення справедливості [136].

Матеріальні норми визначають вид відповідальності, процесуальні – порядок її застосування. Так різні види відповідальності, як фінансова, адміністративна та кримінальна, визначаються матеріальними нормами Податкового кодексу або Кримінального кодексу України. Процесуальні ж норми встановлюють порядок застосування кожного з цих видів відповідальності залежно від типу порушення і його наслідків.

Слід додати й про неможливість реалізації матеріальних норм без відповідних процесуальних механізмів (оформлення протоколу, проведення судового розгляду тощо). Процесуальні аспекти забезпечують правову форму для застосування санкцій за порушення податкового законодавства [137; 138].

Відтак, матеріальні аспекти визначають зміст правопорушення у податковій сфері та відповідні заходи відповідальності, а процесуальні –

порядок притягнення до певного виду відповідальності.

На сьогодні, податкова сфера, як і будь-яка інша, не позбавлена правопорушень, які є доволі численними.

Типи відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, визначені в статті 111 Податкового кодексу України. Разом з тим саме у Податковому кодексі України крім вказівки на адміністративну та кримінальну застосовується фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, яка проявляється у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).

Зазначена норма викликає численні питання щодо її змісту та доцільності. По-перше, незрозуміло, чому у Податковому кодексі України представлено перелік видів відповідальності за порушення податкового законодавства, якщо фактично ним регулюється лише фінансова відповідальність. Водночас адміністративна та кримінальна відповідальність визначаються іншими нормативними актами, зокрема Кодексом України про адміністративні правопорушення та Кримінальним кодексом України.

По-друге, виникають сумніви щодо визнання фінансової відповідальності окремим видом юридичної відповідальності. З одного боку, фінансові санкції мають специфічні риси, але з іншого – фінансова відповідальність повинна охоплювати всі порушення фінансового законодавства, включаючи не лише податкове, а й бюджетне, валютне та інші види правопорушень. У цьому контексті її доцільніше розглядати як загальну категорію, що включає окремі види, такі як податкова та бюджетна відповідальність. Це особливо актуально через значні відмінності між санкціями, що застосовуються за порушення Податкового та Бюджетного кодексів України. Наприклад, у випадку податкових порушень ключовим видом санкцій є штрафи, тоді як за порушення бюджетного законодавства передбачаються заходи, такі як зупинення операцій з бюджетними коштами, зменшення бюджетних асигнувань, повернення коштів до бюджету тощо.

Варто зазначити, що термін «фінансова відповідальність» взагалі не використовується у Бюджетному кодексі України.

По-третє, залишається й досі нерозв'язаною проблема дублювання відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Зокрема формулювання норми статті 111 Податкового Кодексу України не запобігає можливості дублювання відповідальності за одне правопорушення, оскільки фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність можуть накладатися одночасно, без чіткого розмежування, що відповідно порушує принцип справедливості та пропорційності покарання. Наразі усталеною є практика притягнення платника податків одночасно до адміністративної та фінансової відповідальності. Відповідно до статті 61 Конституції України ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [31]. Проте стаття 111 Податкового Кодексу України визначає, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності. Податковий кодекс України не деталізує, які саме види юридичної відповідальності маються на увазі (наприклад, адміністративна чи кримінальна). Це створює правову невизначеність, яка може викликати труднощі в застосуванні цієї норми. А відтак, правозастовча практика переконує в необхідності визначення чітких критеріїв та порядку розмежування фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за податкові правопорушення, уникнувши дублювання санкцій за одне й те саме порушення.

Розв'язання означених проблем вбачається через встановлення чіткої системи розмежування видів відповідальності за податкові правопорушення шляхом внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Кримінального кодексу

України, які визначатимуть чіткі критерії застосування фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності. Зокрема в частині застосування фінансової відповідальності – передбачити застосування санкцій, якщо правопорушення спричинило збитки бюджету або є порушенням податкової дисципліни, без наявності злочинного умислу, адміністративної відповідальності – встановити, що вона застосовується за недотримання правил та порядку адміністрування податків, якщо правопорушення не містить ознак злочину; кримінальної відповідальності – зосередити її на умисних правопорушеннях, які спричинили значні збитки бюджету або мають ознаки систематичної шахрайської діяльності.

Важливим в механізмі застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення є запровадження принципу пропорційності санкцій. Доречно буде доповнити ПКУ нормою про обов’язкове врахування пропорційності санкцій відповідно до тяжкості порушення, зокрема: по-перше, визначити, що фінансова відповідальність є основною санкцією за правопорушення, якщо воно не містить складу адміністративного чи кримінального правопорушення; по-друге, зазначити, що одночасне застосування адміністративної та кримінальної відповідальності можливе лише у разі виявлення різних порушень у межах одного діяння.

Крім цього, принципово важливим вбачається гармонізація норм ПКУ, КУпАП та ККУ у частині застосування санкцій шляхом внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Кримінального кодексу України, які забезпечать послідовність і узгодженість у застосуванні фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, а саме:

1) додати до ПКУ статтю, яка визначатиме, що притягнення особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення враховується при розгляді справ про адміністративну чи кримінальну відповідальність, яку викласти наступним чином:

«У разі притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової

відповідальності за податкове правопорушення відповідні органи зобов'язані враховувати накладені фінансові санкції при розгляді питання про притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності. Це виключає можливість дублювання відповідальності за одне й те саме порушення»;

2) визначити механізм передачі матеріалів про податкові правопорушення від податкових органів до адміністративних чи правоохоронних органів для подальшого розгляду, зокрема доповнити ПКУ наступним положенням:

«Контролюючі органи передають матеріали про податкові правопорушення до правоохоронних органів лише у разі виявлення ознак адміністративного або кримінального правопорушення, які не підпадають під дію фінансових санкцій Податкового кодексу».

3) у ст. 23 КУпАП додати норму, яка виключатиме адміністративну відповідальність за дії, за які вже було накладено фінансові санкції, та викласти її у наступній редакції:

«Особа, притягнута до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, не може бути притягнута до адміністративної відповідальності за ті самі дії, якщо вони не містять інших ознак адміністративного правопорушення»;

4) до глави 20 КУпАП додати статтю, яка визначатиме обов'язок адміністративного органу перевіряти наявність фінансових санкцій перед прийняттям рішення про накладення адміністративного стягнення та викласти її наступним чином:

«Під час розгляду справи про адміністративне правопорушення, пов'язане з порушенням податкового законодавства, орган (посадова особа) зобов'язаний перевірити наявність рішень контролюючих органів про застосування фінансових санкцій та врахувати їх при прийнятті рішення»;

5) у розділ XVIII Кримінального кодексу України (Злочини у сфері службової діяльності) додати положення, яке вимагатиме врахування раніше

накладених фінансових санкцій при кваліфікації злочину:

«Під час кваліфікації дій особи як кримінального правопорушення враховується факт притягнення до фінансової відповідальності за ті самі дії. Якщо застосовані фінансові санкції повністю компенсують завдану шкоду, суд зобов'язаний врахувати це при визначенні покарання»;

6) у статтях 212 (ухилення від сплати податків) і 366 (службове підроблення) Кримінального кодексу України уточнити, що кримінальна відповідальність настає лише за умови наявності умислу або якщо порушення завдало значної шкоди бюджету.

Ще одним кроком до розв'язання проблеми дублювання відповідальності за вчинення податкових правопорушень вбачаємо створення єдиної системи обліку податкових правопорушень, що сприятиме забезпеченню прозорості в накладенні та обліку податкових санкцій, уникненню дублювань у застосуванні адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, спрощенню доступу адміністративних, судових і правоохоронних органів до інформації про вже накладені санкції, забезпеченню ефективного моніторингу податкових правопорушень та результатів розгляду справ щодо їх вчинення.

Формування названої системи забезпечить реалізацію таких основних функцій як:

облік усіх накладених фінансових санкцій за податкові правопорушення, включаючи інформацію про: вид правопорушення, суб'єкта правопорушення (фізична чи юридична особа), вид відповідальності (фінансова, адміністративна, кримінальна), розмір штрафу, пені або інших санкцій, дату накладення та стан виконання;

надання можливості контролюючим органам перевіряти, чи застосовувалися санкції до конкретної особи або організації, та уникати їх дублювання;

забезпечення обміну інформацією між органами в частині автоматизованої передачі даних між податковими, адміністративними та

правоохоронними органами, інтеграції з іншими базами даних, наприклад, судових рішень, реєстрів платників податків, тощо;

забезпечення інструментів для моніторингу та аналізу податкових правопорушень і накладених санкцій;

генерація статистики для вдосконалення політики адміністрування податків;

надання обмеженого доступу до інформації про санкції (наприклад, у формі знеособленої статистики для громадськості) тощо.

Крім цього, головними перевагами створення єдиної системи обліку податкових правопорушень може бути: забезпечення об'єктивного контролю за накладеними санкціями; забезпечення прозорості системи притягнення винних фізичних або юридичних осіб, у тому числі й контролюючих органів до юридичної відповідальності за такі порушення; зменшення дублювання штрафів і покращення комунікації між суб'єктами судової або адміністративної юрисдикції; покращення планування заходів податкового контролю на основі даних; забезпечення прозорого механізму перевірки відповідальності.

Впровадження єдиної бази даних податкових правопорушень та відповідних санкцій за їх вчинення дозволить вдосконалити адміністрування податків, підвищити правову визначеність і ефективність роботи органів, а також забезпечити справедливе застосування відповідальності до платників податків.

По-четверте, суперечність положень статті кодексу презумпції невинуватості, адже у другому абзаці йдеться про те, що встановлення вини у фінансовому правопорушенні не передбачає презумпції вини фізичної особи чи посадової особи, але разом із цим допускається її доведення в іншому порядку. Така конструкція суперечить принципу презумпції невинуватості, закріпленому у статті 62 Конституції України та загальних положеннях законодавства про відповідальність, і вказує на необхідність законодавчого закріплення положення про те, що притягнення порушника податкового

законодавства до фінансової відповідальності не впливає на встановлення вини у рамках інших видів юридичної відповідальності, враховуючи необхідність доведення кожного порушення окремо.

По-п'яте, невизначеність у нормі статті 111 Податкового Кодексу України суб'єктів відповідальності. Попри те, що у тексті статті зазначено про відповідальність фізичних та юридичних осіб, а також посадових осіб юридичних осіб, ПКУ не встановлює чіткого механізму визначення вини посадових осіб юридичних осіб, що залишає відкритим питання, як саме і за яких умов посадові особи притягаються до відповідальності за дії юридичної особи.

По-шосте, відсутність механізму та критеріїв встановлення вини посадових осіб у податкових правопорушеннях, що унеможлиблює уникнення дублювання відповідальності або правової плутанини. Попри те, що стаття 109 ПКУ визначає поняття податкового правопорушення, яке містить як умову наявності вини, у статті 111.3 не зазначено, чи обов'язковим є доведення вини для накладення фінансових санкцій, і як це співвідноситься з відповідальністю інших видів.

По-сьоме, дискусійним виглядає положення, за яким фінансова відповідальність реалізується у вигляді штрафних санкцій або пені. Концепція, запропонована законодавцем, яка ототожнює «штрафну санкцію» з «фінансовою санкцією» або «штрафом», викликає плутанину. Згідно з п. 14.1.265 ст. 14 Податкового кодексу України, штрафна санкція є платою у вигляді фіксованої суми або відсотків, що стягується з платника податків за порушення податкового законодавства. Проте таке ототожнення понять, як «фінансова санкція», «податкова санкція» та «штраф», є недоцільним. Штраф за своєю сутністю вже є санкцією, тому термін «штрафна санкція» виглядає надлишковим.

На нашу думку, правову санкцію за податкові правопорушення слід визначати як встановлений Податковим кодексом та іншими законодавчими актами України захід фінансової, адміністративної або кримінальної

відповідальності, що застосовується уповноваженими державними органами в позасудовому та судовому порядку до осіб, які порушили норми податкового законодавства, і який полягає у стягненні з них грошових коштів (штраф, пеня) або накладенні зобов'язань щодо виконання конкретних дій з метою відшкодування збитків, завданих державному чи місцевому бюджетам, забезпеченні фінансової дисципліни, запобіганні скоєнню нових порушень та усуненні наслідків вже скоєних.

Крім того, положення щодо одночасного застосування штрафу та пені викликає сумніви з огляду на принцип, закріплений у ст. 61 Конституції України [31], що забороняє двічі притягувати до юридичної відповідальності одного виду за одне правопорушення. Пеня, маючи окрему правову природу, розглядається як інструмент забезпечення виконання податкового обов'язку, поряд із такими засобами, як податкова застава чи адміністративний арешт майна. Натомість у Податковому кодексі відсутній чіткий перелік способів забезпечення виконання податкового обов'язку, що є суттєвим недоліком. Хоча пені присвячено окрему главу (глава 12), її розміщення після глави про відповідальність (глава 11) ускладнює розуміння системності та логіки законодавчого регулювання [20].

У звіті Ради бізнес-омбудсмена (РБО) України, опублікованого у квітні 2024 року, що під час фактичних перевірок податкові органи часто накладають штрафи за формальні порушення, які не спричиняють втрат для бюджету. Наприклад, у випадках, коли в адресі акцизного складу є розбіжність в одній літері, податківці можуть вважати такий склад незареєстрованим і накладати штраф у розмірі 1 млн. грн. Це також може призводити до невизнання реєстрації витратомірів на цих АЗС та додаткових штрафів. Крім того, у сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій штрафи можуть сягати майже 100% річної виручки через неналежне зазначення обов'язкових реквізитів у фіскальних чеках, навіть якщо податки з цих коштів були сплачені. РБО вважає, що таких ситуацій можна було б уникнути, якби податкова інформувала платників про необхідність коригування реквізитів на

ранніх етапах, а не накопичувала порушення для подальшого накладення штрафів. Зазвичай, адміністративні суди визнають такі рішення податкових органів непропорційними [139].

Адміністративні правопорушення в цій галузі стосуються нарахування та сплати податків і зборів, податкового контролю, а також інших аспектів податкових відносин.

Оскільки адміністративні правопорушення в сфері сплати податків поширені і є ознакою глибших проблем в економіці, наприклад, розвитку тіньового сектору, важливо створити ефективні механізми для боротьби з цим явищем. Для цього необхідні державні органи, наприклад, податкові, які будуть впроваджувати та застосовувати дієві заходи примусу. Для ефективного функціонування адміністративно-деліктного провадження, що здійснюється фіскальними органами, необхідні міцні правові та теоретичні основи. Важливість цього інституту для українського суспільства вимагає подальшого дослідження й вдосконалення.

Попри значні наукові напрацювання у цій сфері, проблеми, що мають місце під час застосування заходів адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, визначення складів та їх кваліфікуючих ознак, поточні зміни в законодавстві та інші прогалини деліктного застосування вимагають продовження досліджень і вироблення нових рішень для вдосконалення правозастосовної практики.

Розгляд справи про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування відбувається в межах загальних положень про адміністративне провадження. Це означає, що окрім дотримання законодавчих норм, що стосуються податків, необхідно також дотримуватися процесуальних норм, які забезпечують повне і всебічне дослідження обставин правопорушення. Адміністративні провадження врегульовані нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення, а також в залежності від того, яку сферу вони регулюють, провадження має різні властивості, особливості та правові аспекти.

На сьогодні, в діючому законодавстві відсутнє закріплене поняття адміністративного провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, тому звернемося до визначення цього поняття в юридичній літературі та наукових працях вчених.

Щодо загального розуміння поняття адміністративного провадження, то Шаповал Т. Б. у своєму дослідженні зазначає, що провадження у справах про адміністративні правопорушення – це правовий інститут, у рамках якого регулюються процесуальні адміністративно-деліктні відносини і забезпечується вирішення адміністративних справ, а також попередження адміністративних правопорушень. Провадження у справах про адміністративні правопорушення визначається як низка послідовних дій органів державного управління (посадових осіб), юрисдикційних органів, а в окремих випадках й інших суб'єктів, що відповідно до норм адміністративного законодавства здійснюють заходи, спрямовані на притягнення правопорушників до відповідальності та на забезпечення виконання винесеної постанови [140, с. 370].

Параниця С. П. визначає адміністративне провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, як застосування до осіб уповноваженим органом Державної податкової служби України (їх посадовою особою) заходів адміністративної відповідальності, які мають факти навмисного ухилення, а також приховування ухилення від оподаткування чи приховування об'єкта оподаткування на підставах і у порядку, встановлених процесуальними нормами адміністративного законодавства [141, с. 289].

З даною позицією автора погоджуємося частково, адже суб'єктом притягнення до адміністративної відповідальності є не лише уповноважені посадові особи податкових органів, а й відповідно суди.

Ще однією науковою точкою зору щодо визначення поняття «адміністративно-деліктне провадження, що здійснюється податковими органами» є наукова позиція Горошко А. А., який зазначає, що

адміністративно-деліктне провадження входить до адміністративної діяльності цих органів. Цю діяльність можна визначити як специфічну, виконавчо-розпорядчу, підзаконну, державно-владну діяльність з організації та здійснення охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, попередження й припинення правопорушень у сфері справляння податків [142, с. 183].

Частково не погоджуємося з думкою Горошко А. А., адже відповідно до статті 255 КУпАП уповноважені посадові особи податкових органів мають право складати протоколи у справах про адміністративні правопорушення у сфері, що посягають на встановлений порядок управління, на власність в галузі торгівлі, фінансів, підприємницькій діяльності, а не тільки у сфері громадської безпеки, як зазначає автор.

Ще однією науковою позицією визначено поняття «адміністративно-деліктного провадження про податкові правопорушення» як здійснення конкретних управлінських дій із реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права [143, с. 11].

Тому пропонуємо визначення, яке прагне об'єднати вищенаведені позиції науковців. Провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування – це здійснення спеціально уповноваженими законом посадовими особами податкових органів, державно-владної діяльності, що проявляється у конкретних діях щодо реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права з метою притягнення до відповідальності винних осіб.

Провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування мають спільні риси з іншими видами адміністративного провадження, але водночас і відрізняються специфікою, що пов'язана з предметом правопорушень. Зокрема, цим предмет виступає податкова діяльність держави.

Необхідно враховувати, що податковим законодавством може бути встановлено відповідальність безпосередньо не тільки за податкові

правопорушення, але і за правопорушення, які так чи інакше стосуються норм законодавства про податки [144, с. 164].

Отже, можемо виокремити основні особливості, що характерні для провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування.

Так, серед основних рис провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування можна виділити наступні: 1) виникає у зв'язку зі здійсненням адміністративного правопорушення в сфері оподаткування; 2) до переліку суб'єктів уповноважених здійснювати таке адміністративно-юрисдикційне провадження, законами України віднесено органи державної податкової служби та суди; 3) тільки за допомогою адміністративного провадження застосовуються стягнення за правопорушення в сфері оподаткування; 4) особливість актів, що складаються відповідними державними органами під час кожної стадії даного провадження: протокол є підставою для порушення справи, постанова про накладення стягнення – результат розгляду; 5) провадження у справах про податкові правопорушення за своєю правовою природою, змістом і процедурою принципово не відрізняється від провадження у справах про адміністративні правопорушення [145].

Компетенція податкових органів щодо розгляду адміністративних проваджень визначена КУпАП та поділяється на повноваження щодо розгляду та винесення постанови по справі, а також на повноваження щодо документального фіксування правопорушення, тобто складання протоколу.

Зокрема, статтею 234-2 КУпАП, а також відповідно до п.п. 20.1.41 ПКУ контролюючі органи, визначені п.п. 41.1.1 ПКУ, мають право складати стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом. У даному випадку контролюючими органами є – податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну

податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених п.п. 41.1.2 ПКУ), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи (п.п. 41.1.1 ПКУ) [146].

Статтею 234-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачено, що податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (ст. 163-13 КУпАП), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (ст. 16-315 КУпАП), ухиленням від подання декларації про доходи (ст. 164-1 КУпАП), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст. 165-1 КУпАП), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя – шоста ст. 166-6 КУпАП), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (ст. 188-23 КУпАП).

Від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи. Зокрема протоколи про такі правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів, а саме щодо ст.ст. 51-2, 155-1, 161-1, 162-1, 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 163-12, 163-15, 163-17, 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2 КУпАП [146].

При цьому, з урахуванням положення частини другої ст. 255 КУпАП у справах про адміністративні правопорушення, розгляд яких віднесено до відання органів ДПС, протоколи про правопорушення, зазначені у ст. 234-2 КУпАП, мають право складати уповноважені на те посадові особи органів

ДПС [32, 147].

Попри законодавче визначення суб'єктів застосування відповідальності за податкові правопорушення, податкове законодавство не повним чином регулює статус та особливості їх юрисдикційної діяльності. Зокрема Податковий кодекс України не повністю визначає поняття, систему, принципи, структуру та функції органів Державної податкової служби (ДПС), що призводить до фрагментації в правовому статусі цих органів. Правовий статус органів ДПС визначається як Податковим кодексом, так і Законом України «Про державну податкову службу», що спричиняє прогалини та суперечності в правозастосуванні. Багато прав органів ДПС визначено у різних підпунктах, що ускладнює їх систематизацію та створює внутрішні суперечності між правами. Так, право отримання інформації, визначене статтею 20 ПКУ поділено на кілька пунктів, що спричиняє дублювання і перехрещення змісту прав.

Розв'язання означених проблем задля підвищення ефективності правового регулювання у сфері податкових відносин, зменшення прогалин і суперечностей у законодавстві та захисту прав платників податків доцільним вважаємо:

- створення цілісного законодавчого акту, який би комплексно визначав правовий статус, функції, систему, принципи та структуру податкових органів, замість часткового регулювання як у Податковому кодексі України, так і в окремих законах;

- встановлення єдиних термінів для позначення податкових органів та їхніх функцій, наприклад, запровадження чіткого розмежування між «контролюючими органами» та «органами ДПС», щоб уникнути плутанини в термінології;

- внесення змін до Податкового кодексу України в частині приведення його норм у відповідність до Конституції України, зокрема щодо виключного законодавчого регулювання системи оподаткування і прав податкових органів, виключивши підзаконні акти як джерело для встановлення прав і повноважень

органів ДПС;

- закріплення стандартизованої процедури для здійснення основних функцій, таких як перевірки, витребування документів, надання інформації, що полегшить реалізацію прав органів ДПС на практиці і зменшить суперечності у правозастосуванні.

- встановлення пріоритетності норм Податкового кодексу України над іншими нормативно-правовими актами в питаннях податкових правовідносин, а також передбачення порядку розв'язання колізій між законами та підзаконними актами;

- запровадження механізму моніторингу за дотриманням норм Податкового кодексу України з боку податкових органів, зокрема, через обов'язкове публічне звітування про проведені перевірки, їх результати та накладені санкції.

Не можна не згадати й те, що порядок оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення в податкових органах, а також процедури складання протоколів про адміністративні правопорушення, розгляду справ про адміністративні правопорушення податковими органами, ведення діловодства у справах про адміністративні правопорушення, а також забезпечення належного розгляду скарг на постанови у справах про адміністративні правопорушення, здійснюється згідно Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2016 року № 566 [88]. Попри детальну регламентацію окреслених вище питань, інструкція не позбавлена певних вад, що значно ускладнює правозастосовчу діяльність уповноважених посадових осіб податкових органів, серед яких зокрема:

- недотримання вимог до особистої присутності особи при складанні протоколу за порушення податкового законодавства. Зокрема, згідно з частиною 1 статті 254 КУпАП, протокол про адміністративне правопорушення має бути складений за присутності особи, яка вчинила правопорушення. Однак

в інструкції вказано, що протокол може бути складений за відсутності особи та надісланий рекомендованим листом (пункт 12 розділу II). Це відповідно може суперечити вимозі щодо особистої участі правопорушника в процесі складання протоколу, передбаченого законодавством. У зв'язку із цим для приведення інструкції у відповідність до частини 1 статті 254 Кодексу України про адміністративні правопорушення пропонуємо внести поправку до пункту 12 розділу II інструкції шляхом зміни формулювання на таке:

«Протокол про адміністративне правопорушення складається виключно за особистої присутності особи, яка вчинила правопорушення, відповідно до частини 1 статті 254 КУпАП. У разі неможливості забезпечити особисту присутність правопорушника, складання протоколу може бути відкладено або організовано вручення повістки із зазначенням дати і часу складання протоколу»;

– відсутність детальних вимог до пояснення прав правопорушника. Так, у пункті 8 розділу II інструкції зазначено, що особі мають бути роз'яснені її права відповідно до Конституції України та КУпАП. Проте інструкцією не передбачено деталізованого механізму, як саме ці права мають бути роз'яснені і зафіксовані, що може суперечити частині 4 статті 268 КУпАП, яка визначає порядок роз'яснення прав особі, що притягується до адміністративної відповідальності;

– невизначеність у застосуванні примусового виконання рішень про стягнення штрафів, адже пункт 3 розділу V інструкції говорить про примусове виконання постанови про накладення адміністративного стягнення через органи державної виконавчої служби, але не згадує строки звернення до виконавчої служби та не враховує нові норми Закону України «Про виконавче провадження», що може викликати плутанину стосовно виконання рішень та суперечити вимогам чинного законодавства;

– відсутність належної деталізації щодо правового статусу свідків та понятих, адже у пункті 9 розділу II інструкції зазначено, що протокол має бути підписаний свідками та понятими, якщо такі є. Проте інструкція не містить

детальних положень щодо того, хто може бути понятим, які їхні права та обов'язки, і якими саме нормами це регулюється, що може бути невідповідністю до статті 127 КУпАП, яка детально описує правовий статус свідків і понятих у процесі складання адміністративних протоколів. З огляду на це до Розділу II інструкції слід ввести новий пункт, який надаватиме чітке визначення терміну «понятий», ґрунтуючись на статті 127 КУпАП, а саме:

«Понятий – це особа, залучена до участі в процесуальних діях для підтвердження їхнього фактичного ходу та результатів, яка не зацікавлена у результаті справи та не є близьким родичем правопорушника чи посадових осіб, що здійснюють процедуру».

Крім цього, доречно додати підпункт, що окреслюватиме права та обов'язки понятих під час складання протоколу про адміністративне правопорушення, зокрема:

«Понятий має право: ознайомлюватися з метою та умовами залучення до процесуальної дії; отримувати пояснення щодо своїх прав та обов'язків перед початком процесуальної дії; робити зауваження, які підлягають занесенню до протоколу про адміністративне правопорушення; відмовитися від участі в процесуальних діях, якщо вважає, що його участь може порушити його права чи законні інтереси.

Понятий зобов'язаний: бути присутнім під час проведення процесуальних дій, коли це передбачено законом; уважно спостерігати за ходом процесуальної дії та підтверджувати її об'єктивність своїм підписом; не розголошувати інформацію, отриману під час участі в процесуальних діях, якщо це заборонено законодавством»;

– недостатньо визначений порядок оскарження постанов у справах про такі адміністративні правопорушення. Зокрема, у розділі IV інструкції йдеться про оскарження постанов до вищестоящего податкового органу або суду. Проте інструкція не враховує можливості адміністративного оскарження відповідно до статті 288 КУпАП, яка передбачає чіткий порядок і строки подачі скарг. Відсутність деталізації або згадок про права осіб на

адміністративне оскарження у зазначених строках може суперечити вимогам чинного законодавства щодо захисту прав особи. Це відповідно переконує в необхідності доповнення інструкції докладною інформацією щодо порядку оскарження постанов про адміністративні правопорушення, передбачивши строки подання скарг та можливості адміністративного оскарження, відповідно до статті 288 КУпАП, що забезпечить дотримання прав осіб на оскарження рішень податкових органів у встановлені законодавством строки.

Ще одним важливим аспектом у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування є стадії провадження. Доктринальним, в юридичній науці є виокремлення наступних стадій адміністративного провадження, зокрема: 1) порушення справи; 2) адміністративне розслідування; 3) розгляд справи та її вирішення; 4) перегляд постанов; 5) виконання постанови. Водночас серед вчених лунають й інші думки, пропонуючи, наприклад, серед стадій провадження у справах про адміністративні правопорушення виділяти ще попереднє адміністративне розслідування, оскарження тощо.

Однак з огляду на сферу дослідження, вважаємо, що найбільш влучним буде поділ на наступні стадії провадження: 1) порушення справи; 2) розгляд справи та її вирішення 3) перегляд або оскарження постанови по справі.

Перший етап (стадія) провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування – порушення справи та адміністративне розслідування. Основним завданням цієї стадії є встановлення факту протиправної поведінки, кваліфікація правопорушення, збір, аналіз та фіксація доказів, оформлення відповідних процесуальних документів по справі уповноваженими посадовими особами податкових органів.

Другий етап – розгляд справи та її вирішення. На цьому етапі з'ясовуються фактичні дані. Розглянувши справу про адміністративне правопорушення, уповноважена посадова особа податкових органів або суд виносить рішення (постанову) по справі.

Після оголошення постанови усім зацікавленим особам настає третя

стадія – стадія оскарження постанови по справі. Вона є по суті факультативною, тобто виникає в разі незгоди з результатами розгляду справи особи, щодо якої її винесено, а також потерпілого. Можливість оскарження даними особами постанови є їх правом, а не обов'язком. Наявність процедури оскарження є невід'ємною гарантією законності та судового захисту порушених прав [148, с.184].

Підсумовуючи викладене, можна дійти висновку про те, що провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування – це здійснення спеціально уповноваженими законом посадовими особами податкових органів, державно-владної діяльності, що проявляється у конкретних діях щодо реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права з метою притягнення до відповідальності винних осіб. Компетенція податкових органів щодо розгляду справ про адміністративні правопорушення та здійснення відповідних адміністративних проваджень визначена КУпАП та поділяється на повноваження щодо розгляду та винесення постанови по справі, а також на повноваження щодо документального фіксування правопорушення, тобто складання протоколу.

Висновки до розділу 2

Вивчення особливостей механізму адміністративно-правового забезпечення застосування заходів відповідальності за податкові правопорушення дозволило сформулювати такі висновки:

1. Правову санкцію за податкові правопорушення визначено як встановлений Податковим кодексом та іншими законодавчими актами України захід фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності, що застосовується уповноваженими державними органами в позасудовому та судовому порядку до осіб, які порушили норми податкового законодавства, і який полягає у стягненні з них грошових коштів (штраф, пеня) або накладенні зобов'язань щодо виконання конкретних дій з метою відшкодування збитків,

завданих державному чи місцевому бюджетам, забезпеченні фінансової дисципліни, запобіганні скоєнню нових порушень та усуненні наслідків вже скоєних.

2. Удосконалено визначення понять: а) складу податкового правопорушення як сукупності обов'язкових ознак, закріплених у податковому законодавстві, які характеризують протиправне діяння (дія або бездіяльність) суб'єкта оподаткування, що призводить до порушення податкового законодавства та тягне за собою застосування заходів адміністративної, фінансової або кримінальної відповідальності; б) провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування як здійснення спеціально уповноваженими законом посадовими особами податкових органів, державно-владної діяльності, що проявляється у конкретних діях щодо реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права з метою притягнення до відповідальності винних осіб.

3. Податковий процес висвітлено як систему взаємозалежних правових форм діяльності державних органів, юридичних і фізичних осіб щодо реалізації податкових процедур, які спрямовані на регулювання відносин відповідно до податково-правових норм. Його необхідно розглядати як частину адміністративного процесу, основою якого є податкова процедура (сукупність податкових проваджень), та які співвідносяться між собою як форма та зміст.

РОЗДІЛ 3

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

3.1. Міжнародний досвід правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення та шляхи його імплементації в Україні

Податкова система – це основа функціонування будь-якої держави. Від ефективності податкового законодавства та його дотримання залежить економічна стабільність, розвиток соціальних програм і забезпечення державних потреб та місцевих громад. Саме тому держава повинна мати дієві механізми щодо попередження та притягнення до відповідальності винних суб'єктів, що вчинили неправомірні діяння. Одним із таких механізмів є інститут адміністративної та фінансової відповідальності за податкові правопорушення.

Однак, незважаючи на важливість податкової системи, порушення податкового законодавства є поширеним явищем як в Україні, так і за її межами. Також важливим і стратегічним є інтеграція України з європейськими країнами. Одним із ключових аспектів цього процесу є гармонізація податкової політики України щодо відповідальності в цій сфері з нормами ЄС.

Україна як демократична правова держава є учасником багатьох міжнародних договорів в сфері оподаткування. До прикладу, одним із таких міжнародних документів, який Україна має імплементувати у національне законодавство є Директива ради (ЄС) 2016/1164 від 12.07.2016 р. про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку країни. Директива застосовується до всіх платників податків, що підлягають оподаткуванню на прибуток [69].

Варто зазначити, що складовою євроінтеграційного курсу України

відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС є адаптація податкового законодавства України до стандартів та права ЄС з питань оподаткування. Такі стандарти базуються на загальних принципах європейського права щодо податкових відносин, на судовій практиці Суду ЄС, а також на податковому законодавстві держав-членів ЄС [149, с.120]. Саме тому важливим аспектом в імплементації зарубіжного досвіду є адаптація Україною підписаних угод.

Правове регулювання податків у країнах-членах ЄС значною мірою базується на усталених підходах до реалізації інтеграційної податкової політики та виборі найбільш ефективних правових інструментів для досягнення цілей Європейського Союзу.

Податки є основним елементом фінансової системи держави, а їх встановлення, зміна та контроль здійснюються як правило парламентом відповідної країни. Це закріплено в основних законах (конституціях) держав-членів ЄС як один із найважливіших принципів національного податкового права.

За порушення податкового законодавства країн ЄС передбачено санкції з різних галузей права, зокрема адміністративного, цивільного, кримінального тощо. При цьому вибір конкретних санкцій визначається спеціальними процедурами, встановленими законодавством.

В цілому, податкова система в ЄС характеризується комплексним правовим регулюванням, де поєднуються як наднаціональні норми ЄС, так і національне законодавство країн-членів, а порушення податкових норм тягне за собою відповідальність різного характеру залежно від тяжкості правопорушення.

Слід наголосити на тому, що санкції за основні податкові правопорушення в країнах-членах ЄС здебільшого регулюються спеціальними податковими законами. Для виокремлення кримінальної та адміністративної відповідальності в основному застосовуються такі критерії:

по-перше, якщо податковий закон передбачає арешт на термін, менший

за мінімальне покарання у вигляді позбавлення волі, встановлене Кримінальним кодексом, це вважається адміністративною відповідальністю;

по-друге, якщо штраф менший за мінімальний розмір штрафу, передбаченого Кримінальним кодексом, це також розцінюється як адміністративна відповідальність;

по-третє, адміністративний штраф накладає адміністративний орган, а штраф за кримінальним законодавством може бути призначений виключно судом.

Європейський підхід до законодавчого аналізу податкових санкцій відзначається: гуманним підходом до порушників податкового законодавства; тенденцією до декриміналізації податкових санкцій; замінюванням кримінальних санкцій системою додаткових платежів (доплат до податків), які стягуються іншими державними органами, а не судами.

Як бачимо, європейський підхід є іншою тенденцією у міжнародному праві щодо податкових санкцій. Він м'якше ставиться до тих, хто порушує правила оподаткування. Останнім часом Європейські закони декриміналізували низку санкцій за податкові правопорушення, виводячи їх із сфери кримінального права. Отже, платежі, відомі як «доплати до податків», стягуються не судами, а іншими державними органами [150, с. 34-39]. У таких випадках часто кримінальні санкції замінюються платежами.

Для боротьби з податковими злочинами в межах ЄС створено інституційно-правовий механізм співпраці між державами-членами ЄС у податкових питаннях. Цей механізм сприяє координації дій та обміну інформацією між країнами для ефективного виявлення та запобігання податковим порушенням.

Під час притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства більшість держав враховують, що платник податків винен у скоєнні відповідних правопорушень. Наприклад, у Німеччині адміністративна та кримінальна відповідальність за податкові правопорушення можуть застосовуватися лише до винних дій. Тим не менш, у деяких країнах, таких як

Бразилія, Ізраїль, Канада, Колумбія, Саудівська Аравія. Вина платника податків може не брати до уваги в Аравії, Словаччині, Румунії, Чехії, Швеції та Японії. У Канаді під час повторного порушення податкового законодавства протягом трьох років особа зобов'язана сплатити штраф у розмірі десяти відсотків від суми незадекларованого податку, незалежно від вини платника податків [150, с. 34-39].

Директива Ради ЄС № 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю в сфері оподаткування є основою для правового регулювання в цій галузі. Цей документ регулює податкове співробітництво, за винятком відносин, пов'язаних з податком на додану вартість, митними та акцизними зборами, що регулюються іншими європейськими законами. Ця директива забезпечує «прозоре» надання інформації компетентними органами держав-членів відповідно до вимог ЄС.

Завдяки цьому, країни ЄС автоматично або за запитом обмінюються інформацією для боротьби з ухиленням від сплати податків та незаконними схемами мінімізації податкової бази. Податкові правопорушення, такі як незаконне приховування доходів або уникнення сплати податків, порушують принцип справедливого оподаткування в ЄС, що веде до втрати бюджетних надходжень та негативно впливає на функціонування спільного ринку. У випадках несплати ПДВ та акцизів директива 2011/16/ЄС не застосовується; натомість їх регулюють Регламент Ради ЄС № 904/2010 про адміністративне співробітництво і боротьбу з шахрайством у сфері ПДВ, а також Імплементативний регламент Європейської комісії № 79/2012 [151].

28 січня 2016 року Європейська комісія висунула наступні пропозиції для посилення заходів боротьби з ухиленням від оподаткування:

- Проект директиви для контролю за ухиленням від сплати податків. Документ містить вимоги для контрольованих іноземних компаній, наприклад, для випадків, коли компанії переміщують прибуток до юрисдикцій з низькими ставками податків.

- Внесення змін до директиви 2011/16/ЄС для обов'язкового

автоматичного обміну інформацією між державами ЄС щодо податкових звітів, поданих материнськими або іншими групами компаній для їхніх дочірніх структур.

– Пропозиції щодо покращення та зміцнення податкових угод. Введення єдиних правил для боротьби з ухиленням від оподаткування та агресивним податковим плануванням для попередження порушень.

– Зовнішня стратегія, що включає заходи для поліпшення співпраці ЄС з третіми країнами.

Розглянемо та проаналізуємо правове регулювання відповідальності за податкові правопорушення окремих країн Європи. Так, у Франції відповідальність за податкові правопорушення регулюється Загальним податковим кодексом [152]. У цьому акті розрізняють матеріальні та процесуальні норми податкового деліктного права. Питання відповідальності за податкові правопорушення регулюються в книзі «Стягнення податків» у розділі «Покарання» (ст. 1725 - 1840). Книга фінансових процедур, яка є частиною Загального податкового кодексу, визначає порядок встановлення податкових правопорушень та їх розслідування. Загальний податковий кодекс передбачає кримінальну відповідальність за різні дії, спрямовані на приховування, наприклад, бухгалтерських даних, такі як незаконні фінансові операції, викривлення суми, що підлягає оподаткуванню.

У Франції немає єдиного соціального внеску (податку). Система соціального страхування і забезпечення надзвичайно складна. Передбачено, зокрема, податкові пільги за віком. Податковий контроль має три рівні. На першому рівні (*le contrôle formel*) функції податкової служби обмежені перевіркою формальної правильності реквізитів поданої декларації та випискою податкового повідомлення. У разі виникнення будь-якої неясності на другому рівні перевірки (*le contrôle sur pièces*) платнику в письмовій формі або через інтернет надсилається перелік питань, які потребують пояснення, на що відводиться до 30 днів, а у разі необхідності документального підтвердження – до двох місяців. Пов'язані з оподаткуванням документи

платник має зберігати не менше шести років. У серйозних випадках надходить черга поглибленого третього рівня контролю (*la verification approfondie*), який проводиться у режимі розслідування, про що попередньо інформують платника. Цю перевірку здійснюють фахівці Генеральної інспекції фінансів (*Inspection Générale des Finances*). Щоправда, ризик потрапити під контроль третього рівня порівняно невеликий. Серед мільйонів платників подібних перевірок зазнають здебільшого бізнесмени у сфері ресторанного бізнесу і будівництва, які мають справу з розрахунками готівкою, а також господарські операції, пов'язані зі сплатою ПДВ [153, с. 29, 31].

Всі податкові правопорушення у Франції поділяються на суттєві та несуттєві. Водночас, фахівці та експерти зазначають, що французькі платники податків характеризуються високою правовою свідомістю. Також важливим аспектом французького податкового законодавства є так зване «право на помилку» для осіб, які задекларували доходи та вчасно сплатили всі податки, проте це діє при несуттєвих правопорушеннях. Ще однією особливістю правового регулювання у сфері податкових правопорушень Франції є велика кількість превентивних заходів. Наприклад, якщо суб'єкт оподаткування планує фінансові операції, то завчасно може отримати консультації щодо необхідних розмірів сплати податку чи виправлення податкової декларації. Особливістю

Що ж до Федеративної Республіки Німеччини, то податкові правопорушення врегульовані Законом про податковий кодекс в якому є всі види відповідальності.

Положення про податки 1977 року є основою податкового права Німеччини. У розділі 1 частини 8 цього акту визначено основи матеріального кримінального права, а у розділі 3 частини 8 розглядаються питання кримінального процесу у справах про податкові порушення. Податкові злочини підпадають під загальні положення кримінального законодавства, якщо інше не передбачено Положенням про податки (ч. 2, § 369).

Податковий кодекс Німеччини від 1 жовтня 2002 року є головним

законом, що регулює відповідальність за податкові злочини [154]. У Кримінальному кодексі Німеччини майже відсутні положення про відповідальність за податкові порушення. Деякі закони передбачають покарання за розголошення податкової таємниці та підробку знаків сплати зборів [155].

Частина друга ст. 377 Податкового кодексу Німеччини говорить, що під податковим правопорушенням слід розуміти правопорушення, яке у відповідно до податкового законодавства карається грошовим штрафом. Водночас у Німеччині діє Кодекс про адміністративні правопорушення від 19 лютого 1987 р., тому, щоб уникнути конкуренції норм Кримінального, Податкового та Кодексу про адміністративні правопорушення, законодавець при кваліфікації податкових правопорушень, розгляд справ та застосування заходів відповідальності за порушення податкових зобов'язань встановлює пріоритетність норм Податкового кодексу.

Щодо запобігання правопорушенням в податковій сфері, то в статті 371 Податкового кодексу Німеччини зазначено, що той, «хто повністю виправить неправильні відомості за всі податкові правопорушення податкового виду, не буде покараний за ці податкові правопорушення, проте інформація має бути надана про всі не передбачені законом податкові злочини податкового виду не більш ніж за останні десять календарних років. Безкарність не застосовується, якщо у разі виправлення, доповнення чи складання одного з податкових злочинів, про які не повідомлялося закінчився строк давності». Тобто, інформація має бути надана про всі не передбачені законом податкові злочини податкового виду, але не менше ніж про всі податкові злочини податкового виду за останні десять календарних років. Безкарність не застосовується, якщо у разі виправлення, доповнення чи складання одного з податкових злочинів, про які не повідомлялося до закінчення строку давності. Також статтею 240 Кодексу визначено, що за несвоєчасну сплату податків нараховується пеня у розмірі одного відсотка від суми необхідного платежу [156].

Варто також зазначити, що німецька податкова система – це калейдоскоп

на понад 40 податків, зборів та обов'язкових платежів, пов'язаних з економічними і соціально-побутовими явищами, включаючи такі, як податок для власників собак, церковний податок, на пиво, каву, полювання, розважальні заходи та ін. Принцип системи оподаткування в Німеччині: «Тягар податків має відповідати обсягу суспільних благ і послуг, що надаються платникам з боку державних органів коштом податків». З метою урівноважування централістських і федералістських фіскальних інтересів податки розподілено на три групи: 1) однозначно закріплені за конкретними бюджетами; 2) спільні для двох; 3) для всіх ланок бюджетної системи [157, с.85].

Законодавство Великої Британії щодо відповідальності за податкові порушення є несистематизованим. Різні фінансові закони, такі як Закон про грошові виплати 1935 року, Закон про порядок стягнення податків 1970 року, Закон про митні та акцизні збори 1979 року, Закон про фінанси 1986 року, Закон про фінансові послуги 1986 року і Закон про податок на прибуток корпорацій 1988 року, містять положення щодо незаконного оподаткування. Також деякі закони, що регулюють окремі аспекти податкових відносин, наприклад, Закон про магістратські суди 1980 року, Закон про шахрайство та підробки 1981 року і Закони про кримінальне правосуддя 1986 і 1987 років, можуть містити відповідні положення. Зокрема, Закон про порядок стягнення податків 1970 року (стаття 8) передбачає обов'язок кожного сплачувати прибутковий податок та щорічно повідомляти інспектора чи іншу уповноважену особу про свої доходи. За невиконання цього обов'язку на особу може бути накладено штраф у розмірі до 100 фунтів стерлінгів. Компанії, які не звітують про свої доходи, також підлягають цьому покаранню, оскільки вони зобов'язані сплачувати податок на прибуток корпорацій.

Отже, законодавство деяких зарубіжних країн відрізняється тим, що кримінальна відповідальність за правопорушення у податковій сфері встановлюється окремими законами, що входять до системи податкового законодавства, а не кримінальним законом. Так, у США відповідальність за

податкові злочини, скоєні на федеральному рівні, передбачена кодифікованим законодавством, що визначено у розділі 26 Зводу законів США. Кодекс внутрішніх доходів 1954 (переглянутий 1986 р.) є основою цього законодавства.

Американська податкова система – одна із найчисельніших у світі. Фіскальні платежі (податки, збори, обов’язкові платежі, а також внески у соціальні фонди, які в США так само мають статус taxes – податків) у різних комбінаціях на федеральному, штатному і місцевому рівнях налічують близько 200 найменувань. Багатьох із них не було ще на початку XX ст. Внаслідок взаємодії фіскального федералізму з індивідуалізмом, зумовленим історичними обставинами заселення й освоєння країни і перенесеним з особистого рівня на регіонально локальний, абсолютно ідентичних податкових систем штатів і органів місцевого самоврядування в США не існує. Третина загальної суми податків і зборів надходить у штатні та місцеві бюджети. Перевага подібних пропорцій розподілу податкових доходів у тому, що саме на регіональному, а ще більше на локальному рівні повною мірою діють економічні та соціальні стимули справно платити податки. Адже на нижчому рівні більш помітні забезпечувані коштом податків суспільні блага [157, с.132].

В США 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 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 сектор [21, с.7].

Відповідальність у США характеризується посиленими санкціями у порівнянні із Францією та Німеччиною. Податковий кодекс складний, і його

розділи слід розглядати не тільки в контексті Кодексу, але й контексті таких документів як Положення про Міністерство фінансів, а також судові рішення, що інтерпретують Податковий кодекс США. Це, є характерним для Америки, адже прецедент посідає особливе місце серед джерел права в США. Основоположним принципом американської правової системи є принцип дотримання судового прецеденту.

Науковці зазначають, що на застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення у США впливають такі чинники як надто ускладнена система контролюючих органів (лише органів місцевого самоврядування понад 80 тис.), три рівні податкової системи (федеральний, штатний, місцевий) з різними податками і їх ставками, іншими особливостями; складний механізм сплати з урахуванням великої кількості пільг та їх нестабільність тощо [153, с. 121]. Щодо відповідальності за несплату податків, то вона може бути як фінансовою так і кримінальною.

Наприклад, за несплату податків передбачено такий вид штрафу, як комбінований, що поєднує штраф 5% від несплаченої суми та 50% від суми, яку платник податку отримав би у разі розміщення цих коштів у банку (із урахуванням стандартних банківських ставок), а відповідно до ст. 7203 розділу 26 Кодексу внутрішніх державних доходів несвоєчасне подання податкової декларації може кваліфікуватись як податкове правопорушення і злочин з накладенням штрафу або позбавленням волі на строк до 1 року [150, с. 35].

Доречно зауважити, що Європейське законодавство ставиться до неплатників податків м'якше, ніж американське. У Європі прагнуть уникати судових процесів і замінюють штрафи додатковими платежами до податків, які встановлюються за адміністративними процедурами. Однак при повторному порушенні штрафи значно підвищуються (як і в деяких країнах колишнього радянського Союзу, згаданих вище). Може застосовуватися конфіскація майна, придбаного за рахунок коштів, прихованих від податків. Також серед санкцій можуть бути заборони на ведення бізнесу, роботу в державних органах та інші обмеження. Спеціальні заходи впливу включають

право податкових органів мати пріоритет при придбанні товару, якщо в податкових звітах зазначена його явно завищена вартість.

Законодавство Італії в цій сфері, як і в багатьох інших європейських країнах, також не є систематизованим. Закон від 7 січня 1929 року регулює порядок розслідування та судового розгляду фінансових правопорушень, законодавчі акти, такі як Декрет-закон від 14 січня 1991 року № 7, а також укази президента (наприклад, Положення про стягнення прибуткового податку, затверджене Декретом президента Республіки від 29 вересня 1973 року № 602; Збірник законодавчих положень у галузі митних правил, затверджений Декретом президента Республіки від 23 січня 1973 року № 43). Виготовлення, зберігання, придбання, розповсюдження або використання бланків для податкових документів, виданих або розповсюджених у роздрібній торгівлі без офіційного дозволу, з метою ухилення від сплати податків, є податковим злочином в Італії та карається позбавленням волі від шести місяців до трьох років [150, с. 34-39].

У той же час італійське законодавство не містить жодного закону, який би закріплював адміністративну відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства, а також санкції за ці правопорушення. Декрети 231/2001 та 269/2003 регулюють адміністративну відповідальність юридичних осіб, а спеціальний податковий декрет 471/1997 регулює адміністративні податкові правопорушення та заходи адміністративної відповідальності. Варто зазначити, що в Італії адміністративна відповідальність юридичних осіб не була передбачена завжди. Цей інститут було впроваджено лише після ухвалення Декрету № 231/2001 від 8 червня 2001 року. До цього часу до адміністративної відповідальності могли притягуватися виключно керівники, фактичні власники або наймані працівники юридичних осіб. До набрання чинності зазначеним Декретом юридичні особи несли лише цивільну відповідальність відповідно до положень статей 196 та 197 Цивільного кодексу Італії. В Італії адміністративна відповідальність юридичних осіб має додатковий характер і не звільняє від

відповідальності фізичних осіб, які безпосередньо вчинили правопорушення. Положення Декрету № 231/2001 спрямовані на розширення кола суб'єктів, відповідальних за адміністративні правопорушення, передбачаючи відповідальність як фізичних, так і юридичних осіб. Основна мета Декрету полягає у створенні моделі адміністративної відповідальності юридичних осіб, яка поєднує охоронні принципи з превентивними функціями. Практичне завдання цього підходу – сприяти організації діяльності та структури юридичних осіб таким чином, щоб забезпечити належний захист суспільних відносин, регульованих адміністративним правом [158, с. 39-41].

Відповідальність за податкові правопорушення у Польщі регулюються законами «Ординація податкова» від 29.8.1997 р., «Про принципи реєстрації та ідентифікації платників податків і зборів» від 13.10.1995 р., Фінансовий карний кодекс від 10.09.1999 р., Кодекс адміністративних процедур від 14.06.1960 р.). Відповідно до польської моделі фінансової відповідальності саме службова особа є суб'єктом податкового правопорушення, а юридична особа нестиме додаткову відповідальність [149, с. 125].

У Польщі відповідальність за податкові правопорушення базуються на принципі соціальної відповідальності. До прикладу, якщо суб'єкт декларування притягується до відповідальності то поряд із штрафними санкціями, суб'єкт втрачає право на податкові пільги, якими користувався до порушення законодавства в сфері оподаткування.

Здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства у Польщі здійснюється як у межах держави (департаментами «Податків і зборів», «Головний інспекторат фінансового контролю», «Адміністративно-бюджетне бюро» у складі Міністерства фінансів), так і на рівні воєводств (кожне має свою фінансову палату, а більшість – фінансові управління). Фінансові управління контролюють правильність розрахунку і своєчасність сплати податків, накладають санкції за порушення податкового законодавства. Натомість фінансові палати ведуть контроль за діяльністю фінансових управлінь, перевіряють річні фінансові звіти найбільш великих платників

податків [157].

Податкова служба Нідерландів (Belastingdienst), що працює над національним податковим законодавством, є установою Міністерства фінансів (Ministerie van Financiën). Служба відповідає за збір податків і внесків на соціальне страхування. Голландська система оподаткування поділяє різні типи оподатковуваного доходу на три групи, кожна з яких має власну ставку [159]: 1) оподатковуваний дохід від прибутку, зайнятості та власності на житло (заробітна плата, пенсії, соціальні виплати та вартість нерухомості, зайнятої власником); 2) оподатковуваний дохід від відсотків; 3) оподатковуваний дохід від заощаджень та інвестицій. Belastingdienst автоматично вираховує відсоток із місячної заробітної плати фізичної особи. Однак, наприкінці кожного року потрібно подати податкову декларацію (belastingaangifte) і задекларувати свої доходи та майно. Особи отримують остаточне податкове повідомлення та, у деяких випадках, отримують податкову знижку. Платники податків-нерезиденти мають право на базові пільги в податковій графі III під час визначення своїх вигод від інвестицій та заощаджень у Нідерландах. До категорії прямих податків, що стягуються національним урядом належать: податок на прибуток, корпоративний податок, податок на спадщину та дарування. Окрім прямого оподаткування фізичних осіб, уряд Нідерландів також стягує деякі непрямі податки, зокрема: податок на додану вартість, акцизний збір, податку з легкових автомобілів і мотоциклів, податок на споживання безалкогольних напоїв та іншої продукції, податок на тяжковагові транспортні засоби. Крім загальнонаціональних податків, кожен житель Нідерландів повинен платити місцеві податки своїй міській раді (gemeente) [157].

Схожим за українським податковим законодавством є нормативна система країн колишнього радянського союзу, що так само передбачає декілька видів юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Так, Закони Киргизької Республіки передбачають податкову, адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення законодавства про податки та

збори. Згідно зі статтею 134 Податкового кодексу Киргизької Республіки, податковим правопорушенням вважається винне протиправне діяння (дія або бездіяльність) учасника податкових правовідносин, яке не містить ознак адміністративного або кримінального правопорушення. Це означає, що до особи, яка вчинила податкове правопорушення, може бути застосований лише один вид відповідальності [160].

З іншого боку Глава 16 КоАП Республіки Казахстан [161] складається з 22 складів правопорушень у сфері оподаткування, які передбачають адміністративну відповідальність (ст. 269, 271, 286, 288 КУпАП). Відповідно до ст. 233 Кримінального кодексу Республіки Казахстан за аналогічні кримінальні правопорушення, що спричинили заподіяння значних збитків передбачається звільнення осіб, вперше вчинили цей вид правопорушення, у разі добровільного відшкодування збитків, тоді як у КпАП РК за дані правопорушення підстав для звільнення не передбачено [162, с. 18].

Однією з особливостей Республіки Узбекистан у цій сфері є положення статті 21 КоАП [163], яка передбачає вирішення питання про звільнення від адміністративної відповідальності у зв'язку з малозначністю правопорушення. Це рішення належить до компетенції суду. Якщо інший орган (посадова особа), що розглядає справу, вважає правопорушення малозначним, він направляє справу до суду, який розглядає її в порядку, встановленому Кодексом. Вважаємо, що цей порядок заслуговує на увагу, оскільки сприяє уніфікації правозастосування даної норми уповноваженими органами та посадовими особами.

Вивчення законодавства різних країн показує, що порушення податкових правил може спричинити декілька видів відповідальності. Закон визначає характер вчинення правопорушення, і в деяких країнах несплата податків вважається правопорушенням, якщо вона досягає значного, великого або особливо великого розміру.

При притягненні особи до відповідальності, яка відрізняється від кримінальної, у деяких випадках правопорушення може перерости у злочин.

Наприклад, Литовський кримінальний кодекс розрізняє кримінальні злочини від злочину [164]. Це означає, що провина – це суспільно небезпечне діяння, чи то дія чи бездіяльність, яка заборонена Кримінальним кодексом і тягне за собою покарання, яке не пов'язане із позбавленням волі. Отже, правопорушення тягне за собою накладення стягнення у вигляді позбавлення волі. Адміністративна преюдиція, повторне вчинення правопорушення є підставою настання кримінальної відповідальності в деяких країнах. З цього випливає, що з притягнення особи до кримінальної відповідальності необхідне вчинення податкового правопорушення. Головними критеріями є наявність адміністративного стягнення та форма провини.

Наприклад, Закон про адміністративні правопорушення Латвії передбачає відповідальність за «ухилення від сплати податків або прирівняних до них платежів, а також приховування (зменшення) доходів, прибутку або інші об'єкти, оподатковувані» [165]. Розмір недоїмки, спосіб вчинення, форма провини, повторність вчинення та адміністративна преюдиція є критеріями, що визначають податкові порушення та злочини у вищезгаданих країнах. Українська правнича система визначає податкове порушення як злочин чи правопорушення на основі ступеня суспільної небезпеки.

В контексті врахування зарубіжного досвіду регулювання відповідальності за податкові правопорушення треба розуміти й умови функціонування податкової системи України в умовах дії правового режиму воєнного стану. Зокрема під час повномасштабного вторгнення в Україні важливим є надання державної підтримки не лише воєнному, а й економічному фронту.

Платники податків змушені працювати у нових незвичних умовах, відшукуючи джерела фінансування, нові ринки збуту (особливо це стосується сфер, які були тісно пов'язані із економікою країн-агресорів), альтернативні трудові ресурси, пристосуватися не лише до здороження, а й до гострого дефіциту у енергетичній сфері тощо.

Сьогодення здебільшого наповнене факторами, які перешкоджають

підприємництву, проте майже не генерує засобів до його підтримки. Хоча одним із таких засобів може стати реформування системи юридичної відповідальності за податкові правопорушення, яка за останні роки майже не зазнала змін.

З огляду на виклики податкової системи країни цілком логічним є можливість реформування системи юридичної відповідальності за податкові правопорушення на прикладі нещодавніх змін до Податкового кодексу Республіки Словачії: так, поправкою до Закону № 563/2009 про адміністрування податків (Податковий кодекс) [166] було запроваджено поняття інституту «другого шансу» для платників податків. Ці зміни набули чинності з 01.01.2024 і стосуються податкових правопорушень, вчинених після 31.12.2023.

На практиці інститут другого шансу означає, що до платника податків не застосовуватимуться санкції за перше порушення податкового законодавства – спочатку податковий орган запропонує виправити ситуацію без застосування санкцій. Будь-яке подальше порушення призведе до штрафу.

Перелік податкових правопорушень, за перше вчинення яких покарання не застосовується, визначається Податковим кодексом, та не охоплює всі без виключення податкові правопорушення.

При цьому, коло платників податків, на яких розповсюджується інститут другого шансу, є необмеженим, до уваги не приймається ані притягнення до податкової відповідальності в минулому, ані кількість раніше вчинених податкових правопорушень.

Можливість застосування інституту «другого шансу» у разі порушення будь-якого із податкових зобов'язань оцінюватиметься за кожним адміністративним правопорушенням окремо.

На наше переконання, актуальним та доцільним здається запровадження «інституту другого шансу» для платників податків і в податковому законодавстві України.

З огляду на те, що строки завершення війни визначити неможливо, як і

спрогнозувати який період часу знадобиться для подолання її негативних наслідків, доцільним було б внести зміни саме у відповідні розділи Податкового кодексу України [20], а не до його прикінцевих та перехідних положень.

Відтак, найбільш оптимальним було б викладення частини першої статті 112 Податкового кодексу України у новій редакції: *«112.1. Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за повторне вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом»*.

Окремо, на нашу думку, необхідно визначити перелік податкових правопорушень, до яких правило «другого шансу» не буде застосовуватися. Мова йтиме про «серйозні» податкові правопорушення, які включатимуть:

навмисне ухилення від сплати податків, фальсифікація податкових документів (подання неправдивих або сфальсифікованих документів з метою заниження податкових зобов'язань), шахрайські схеми з ПДВ (наприклад, «карусельні» схеми, що спрямовані на незаконне повернення ПДВ), використання офшорних зон для приховування доходів (переведення активів в офшорні юрисдикції для уникнення оподаткування), недекларування значних доходів – коли великі обсяги доходів навмисно не декларуються, порушення в сфері митного та акцизного оподаткування (такі, що включають нелегальне ввезення або вивезення товарів без відповідної сплати мита чи акцизів) тощо. Ці правопорушення розглядаються як навмисні дії, що наносять значні збитки державному бюджету, і тому для них правило «другого шансу» не застосовується.

Крім цього, слід чітко регламентувати процедуру взаємодії податкового органу та платника податків при вчиненні ним податкового правопорушення вперше, передбачивши обов'язкове надання консультацій та роз'яснень податковим органом, методичної допомоги, спрямованої на усунення наслідків правопорушення та запобігання вчиненню новим тощо. Завдяки належній законодавчій регламентації такої процедури забезпечуватиметься добровільне

дотримання податкових норм, а також мінімізація санкцій для платників податків, які ненавмисно вчинили порушення та прагнуть його виправити.

Процедура взаємодії податкового органу та платника податків при першому податковому правопорушенні зазвичай передбачатиме такі основні етапи у вигляді: 1) виявлення порушення (податковим органом під час проведення перевірки або аналізу податкової звітності платника, або автоматизованими системами, зокрема за допомогою інструментів ризик-менеджменту та аналізу ризиків у податковій системі); 2) повідомлення про порушення шляхом надсилання офіційного повідомлення платнику податків про виявлене порушення; 3) надання платнику можливості пояснити порушення; 4) виправлення порушення та сплата зобов'язань; 5) застосування правила «другого шансу» (якщо передбачено); 6) закриття справи; 7) подальший контроль.

Таким чином, оцінюючи міжнародний досвід правового регулювання оподаткування та системи юридичної відповідальності за податкові правопорушення, справедливо дійти до висновку про необхідність використання зарубіжної практики та її подальшу імплементацію в національне українське адміністративне та податкове законодавство.

Досвід зарубіжних країн вказує на потребу удосконалення податкової системи України в напрямках: впровадження різних штрафних санкцій залежно від тяжкості чи повторності правопорушення (на прикладі податкової моделі США), надання платникам податків-нерезидентам права на базові пільги (як приклад законодавство Нідерландів, Польщі та деяких інших країн), удосконалення системи нарахування пені, враховуючи німецький досвід.

Крім того, доречним вбачаємо вдосконалення чинного законодавства з урахуванням вивченого позитивного зарубіжного досвіду, насамперед шляхом внесення змін:

по-перше, до Податкового кодексу України, в частині встановлення на законодавчому рівні складу правопорушення у вигляді його вчинення з необережності як пом'якшуючої обставини під час притягнення платника

податків до відповідальності, доповнивши статтю 112-1 ПКУ;

по-друге, до Кримінального кодексу України, а саме доповнення статті 212 ККУ (ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) частиною другою – посилення санкції за повторне ухилення від сплати податків. Згідно чинного законодавства кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків не залежить від того, чи особа вчинила правопорушення вперше, або ж повторно. Недостатньо посилена відповідальність за ухилення від сплати податків не створює достатнього стримування для правопорушників. Тому доцільно запровадити більш суворе покарання за повторне ухилення від сплати податків, ніж за перше правопорушення.

3.2. Вдосконалення національних норм правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення

У сучасних умовах підтримання правопорядку у будь-якій країні велике значення має своєчасність надходження запланованих податкових доходів до бюджету, задля чого держави у межах реалізації свого податкового суверенітету передбачають механізми як заохочення, і примусу платників податків до належного виконання податкових обов'язків. Одним із способів забезпечення виконання податкового обов'язку є застосування інституту відповідальності за порушення податкового законодавства.

Податки є невід'ємним атрибутом будь-якої держави. Відповідно до частини першої статті 29 Загальної декларації прав людини, прийнятої 10.12.1948 на третій сесії Генеральної Асамблеї ООН [167], кожна людина має обов'язки перед суспільством, у якому тільки й можливий вільний і повний розвиток її особи.

Статтею 67 Конституції України [31] також передбачено обов'язок кожної особи сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом.

Податки формують значну частину бюджету країни, вони є однією з умов нормального функціонування економіки держави. Проте, війна в Україні внесла значні корективи в діяльність всіх суб'єктів господарювання, які втратили можливість довгострокового планування, змушені вживати всіх можливих заходів для підтримання економічної рентабельності.

Перед державою постало завдання провести реформування як системи оподаткування, так і інституту відповідальності за податкові правопорушення, таким чином, щоб, з одного боку, не зменшити надходження до бюджету, з іншого – дати можливість підприємству не лише вижити, а й розвиватися.

Як приклад можливо розглянути досвід Республіки Словачія у 2021 році, коли пандемія призвела до важких економічних наслідків. Так, Законом № 67/2020 Республіки Словачія було скасовано нарахування пені за прострочення сплати податків, строк оплати яких настав з 12.03.2020 по 31.12.2020, але за умови виконання платником податків своїх податкових зобов'язань не пізніше 30.06.2021. Проте, ця норма не застосовувалася щодо сплати місцевих податків [168]. Такі преференції стимулювали платників податків не лише сплачувати податкову заборгованість, а й надалі розвивати господарську діяльність, оскільки у підприємців з'явилася впевненість у лояльності податкового законодавства.

В Україні під час дії правового режиму воєнного стану діє лише одна основна податкова преференція: у разі самотійного виправлення платником податків помилок, що призвели до заниження податкового зобов'язання у звітних (податкових) періодах, що припадають на період дії воєнного стану, платники податку звільняються від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених п. 50.1 ст. 50 Податкового кодексу України [20] та пені.

Проте, платники податків не звільняються від відповідальності у виді штрафних санкцій за неподання (несвоєчасне подання) податкової звітності (ст. 120 ПКУ), за несплату узгодженої суми грошового зобов'язання (ст. 124 ПКУ), за заниження податкового зобов'язання (ст. 123 ПКУ), у тому числі за звітні (податкові) періоди, які припадають до 24.02.2022, з урахуванням умов,

за яких платники у період до припинення або скасування воєнного стану на території України звільняються від відповідальності за несвоєчасне виконання своїх податкових обов'язків, визначених п.п 69.1 п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПКУ.

У разі ж дотримання платниками податків термінів подання податкової звітності, але недотримання термінів сплати податкових (грошових) зобов'язань на підставі такої своєчасно поданої звітності, до платників податків застосовуються штрафні санкції відповідно до п. 124.1 ст. 124 ПКУ та не застосовуються – відповідно до п. 120.1 ст. 120 ПКУ та навпаки.

З викладеного вбачається доцільним запровадження законодавчих змін щодо звільнення платників податків від відповідальності за порушення своїх зобов'язань, яке мало місце під час дії правового режиму воєнного стану з метою мінімізації негативного впливу економічних факторів, викликаних війною.

Протягом двох останніх років платники податків в Україні стикаються з нетиповими для іншого світу проблемами, викликаними як повномасштабним вторгненням з боку російської федерації, так і доволі повільним переходом адміністрування системи оподаткування та податкового звітування з «цивільних» на «військові» рейки.

Одним із перших законодавчих актів, що мав на меті врегулювати діяльність суб'єктів господарювання під час воєнного стану, був Закон України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» від 03.03.2022 № 2115-IX [169] (далі – Закон № 2115-IX). Цим Законом № 2115-IX всі фізичні та юридичні особи були звільнені від відповідальності за неподання звітності, передбаченої законами України, або за несвоєчасне її подання. Проте, положення Закону № 2115-IX не розповсюджувалися на сферу податкових правовідносин. У подальшому до Закону № 2115-IX вносилися зміни, що уточнювали та розширювали, або, навпаки, звужували сферу його дії, проте, незмінним залишалося те, що податкових правовідносин цей Закон № 2115-IX

не стосувався, тобто цим Законом № 2115-IX були врегульовані всі процеси звітування, окрім податкових. У той же день, 03.03.2022 було ухвалено Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 № 2118-IX [170] (далі – Закон № 2118-IX). Законом № 2118-IX встановлено, що платники податків звільняються від відповідальності за невиконання податкових обов’язків, але виключно за умови відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов’язок. Деталізація дефініції «неможливості своєчасного виконання податкового обов’язку» у Законі № 2118-IX відсутня.

Слід зазначити, що з 01.01.2021 Податковий кодекс України [20] містить чітко визначену дефініцію податкового правопорушення - це протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (у тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб’єктів у випадках, прямо передбачених Кодексом.

Отже, Закон № 2118-IX додатково закріпив умови звільнення платників податків від відповідальності за вчинення податкових правопорушень, визначивши, що платник податку звільняється від відповідальності не лише за відсутності його вини, а й за відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов’язок.

З огляду на це, для розвитку механізму реалізації Закону № 2118-IX необхідно, по-перше, на законодавчому рівні конкретизувати дефініцію «неможливості виконання податкового обов’язку», не пов’язуючи таку неможливість виключно із форс-мажорними обставинами, по-друге, визначити градацію міри відповідальності за невиконання податкового обов’язку платниками податків, розташованих у різних регіонах України, враховуючи положення наказу Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 № 309, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23.12.2022 за № 1668/39004 [171] (далі – наказ № 309), яким

визначений перелік територій активних бойових дій, тимчасово окупованих російською федерацією, а також територій, де бойові дії потенційно можливі.

Як зазначає Європейський суд з прав людини у рішенні по справі «Гешмен і Герруп проти Сполученого Королівства» від 25.11.1995 [172]: норму не можна вважати «законом», якщо вона не сформульована достатньо чітко, що дає особі можливість керуватися цією нормою у своїх діях.

Отже, для того, щоб добросовісні платники податків мали можливість виконувати свої податкові обов'язки, не перебуваючи при цьому під надмірним тягарем відповідальності, яка подекуди є законною, але несправедливою, закон має чітко встановити порядок і процедуру звільнення від відповідальності за податкові правопорушення, враховуючи сферу діяльності платника податків, об'єктивну можливість виконання обов'язків, важливість сфери діяльності платника податків для економіки регіону та країни в цілому, вплив інших факторів, таких як наближеність до лінії бойового зіткнення, трудова міграція, вартість паливно-мастильних матеріалів, енергоносіїв тощо.

Інше питання – проведення перевірок платників податків. Зокрема «Перевірка є способом реалізації владних управлінських функцій контролюючим органом як суб'єктом владних повноважень, який зобов'язаний діяти тільки на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України та законами України», Постанова Верховного Суду від 22.09.2020 у справі № 520/8836/18. Особливе місце в системі податкового контролю займають податкові перевірки. У чинному законодавстві України бракує дефініції поняття «податкова перевірка». Податковий Кодекс України виокремлює лише види перевірок, а саме камеральні; документальні (планові й позапланові; виїзні й невиїзні) і фактичні. Основна відмінність між ними полягає в підставах і місці їх проведення, в об'єкті і предметі контролю, в умовах початку проведення перевірок, в обсязі прав платників податків і контролюючих суб'єктів [173].

На сучасному етапі розвитку української держави податкові органи крім

загальних податкових перевірок, правовий механізм проведення яких визначено у Главі 8 ПК України, мають право провадити і спеціальні податкові перевірки. До спеціальних податкових перевірок належать: спеціальна камеральна перевірка нерезидента, який постачає електронні послуги на митній території України фізичним особам та фізичним особам-підприємцям, які не зареєстровані платниками ПДВ; одноразова (спеціальна) камеральна перевірка, яка провадиться щодо одноразового (спеціального) добровільного декларування та належної сплати грошового зобов'язання; перевірка з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»; перевірка контролюючої особи [174, с. 175].

Крім цього, законодавцем прийнято Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 20 серпня 2015 року № 727, який розроблено відповідно до вимог Податкового кодексу України для застосування посадовими особами контролюючих органів при оформленні результатів документальних перевірок платників податків (у розумінні статті 15 Податкового кодексу) дотримання податкового, валютного законодавства, законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [175].

Попри документальне забезпечення оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового законодавства платниками податків, аналіз наказу Міністерства фінансів України № 727 від 20.08.2015 року засвідчив наявність таких основних його недоліків, а саме:

1) недостатня деталізація процедур перевірок, адже у положеннях наказу не деталізовано процедури комунікації між контролюючими органами та платниками податків, зокрема щодо сповіщення про можливі порушенн;

2) необґрунтовані строки складання актів перевірок, адже часовий

проміжок для складання актів перевірки не враховує складність певних питань. Це може призводити до формального виконання завдань без належного аналізу;

3) відсутність чітких критеріїв для застосування санкцій, адже у наказі немає конкретних вказівок щодо оцінки ступеня вини платника податків або пом'якшуючих обставин, що може викликати неоднозначність у прийнятті рішень;

4) нечіткий та недостатньо регламентований порядок розгляду заперечень, що вимагає встановлення та нормативного закріплення чітких строків розгляду заперечень та процедури участі платників податків у цьому процесі;

5) недостатня прозорість обробки матеріалів перевірок, а саме відсутність чітких механізмів щодо збереження конфіденційності інформації, зібраної під час перевірок;

6) відсутність стандартизованих підходів до аналітичних процедур;

7) відсутність порядку взаємодії між податковими органами та іншими органами державної влади, що може створювати правову невизначеність

8) неврахування необхідності застосування ризик-орієнтованого підходу до перевірок.

З початком збройної агресії Україна отримала багато безпекових викликів, у тому числі у продовольчій сфері.

Станом на лютий 2024 року за різними даними у тимчасовій окупації перебуває приблизно 22 % земель сільськогосподарського призначення, розмінування потребують 470 тисяч гектарів сільськогосподарських земель на території дев'яти областей. Точні дані наразі визначити неможливо.

06.05.2023 набули чинності зміни до Податкового кодексу України [20] (далі - Кодекс), внесені Законом України від 11.04.2023 № 3050-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи

пошкоджене нерухоме майно» [176] (далі – Закон № 3050).

Законом внесені зміни до п.п. 69.14 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (у редакції Закону № 3050), та вказано, що власники та користувачі земельних ділянок не нараховують та не сплачують плату за землю (земельний податок та/або орендну плату) на територіях активних бойових дій або тимчасово окупованих російською федерацією.

Перелік таких територій визначений наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 № 309, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 23.12.2022 за № 1668/39004 [171]. Слід зазначити, що у наказі також визначено території, де бойові дії можливі, вказані навіть дати виникнення можливих бойових дій. Землекористувачі таких територій, де бойові дії не ведуться, але потенційно можливі, не звільнені від обов'язку нарахування та сплати плати за землю. Отже, з викладеного вбачається, що землекористувачі на територіях, визначених цим наказом як «потенційно бойові», не мають пільг зі сплати орендної плати та податку за землю, а також не звільнені від відповідальності за несвоєчасність її сплати.

Особливістю документальних перевірок сільськогосподарських виробників наразі є те, що їх основою часто стають статистичні дані, а не фактичні результати діяльності підприємства чи наявні ресурси. Наприклад, якщо зібраний урожай менший за середню статистичну врожайність у регіоні, податкові органи часто роблять припущення про можливий продаж продукції невстановленим особам. На цій підставі нараховуються податки на різницю між фактичним та статистично очікуваним урожаєм, виходячи з ймовірного продажу продукції на «чорному» ринку за готівку. У випадках, коли врожай перевищує статистичні показники, припускається, що товаровиробник міг придбати продукцію у третіх осіб за готівку. На практиці такі припущення під час податкових перевірок часто вважаються очевидними й належним чином не досліджуються. У результаті вони нерідко стають предметом адміністративного чи судового оскарження, де ухвалені рішення скасовуються

через недостатню обґрунтованість [177].

З цього можна зробити висновок про те, що державою не вжито заходів для повноцінної підтримки сільгоспвиробників, що здійснюють діяльність на територіях, наближених до ліній бойового зіткнення.

Розглянемо проблематику необхідності реформування системи відповідальності за податкові правопорушення на прикладі платників податків Донецької області, де майже всі території наближені до зони активних бойових дій. На початку 2024 року від Головного управління Державної податкової служби Донецької області почали надходити податкові вимоги про сплату податкового боргу, у тому числі зі сплати орендної плати за землю. Податкова вимога за своєю правовою природою не є актом про притягнення платника податків до відповідальності за податкове правопорушення, проте, відповідно до п. 59.3 статті 59 Кодексу у податковій вимозі викладаються можливі наслідки непогашення податкового боргу в установлений строк, попередження про опис активів платника податків, які відповідно до законодавства можуть бути предметом податкової застави, а також про можливі дату та час проведення публічних торгів з їх продажу.

Дійсно, можна дискутувати, чи є опис майна у заставу і подальша його реалізація мірою відповідальності, чи це дія компенсаторного характеру, метою якої є задоволення майнового інтересу держави за рахунок майна платника податку, який не виконує своїх зобов'язань.

Проте, на нашу думку, у податковому праві примусове стягнення заборгованості зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів є саме мірою відповідальності, виходячи з наступних ознак:

- 1) застосування суб'єктом владних повноважень до фізичних та юридичних осіб;
- 2) наявність значних негативних наслідків для платника податків;
- 3) психологічне сприйняття платником податків опису та реалізації майна саме як міри відповідальності.

Ще одним фактором, який свідчить про те, що опис майна у податкову

заставу та подальша реалізація цього майна є саме мірою відповідальності є те, що до податкових правовідносин не застосовуються положення статті 652 Цивільного кодексу України [178], коли у разі істотної зміни обставин, якими сторони керувалися при укладенні правочину, умови взаємних зобов'язань можуть бути змінені. Здебільшого постраждалими від неможливості вчасно виконати зобов'язання по сплаті плати за землю є сектор сільськогосподарського виробництва, у яких земля є основою господарювання. Майно, яке може бути описано та в подальшому реалізовано податковим органом, є сільськогосподарська техніка, приміщення для зберігання зерна, устаткування для обробки та сушки зерна тощо. Тобто єдиним способом для примусового погашення податкового боргу за користування землею є вилучення засобів виробництва. У подальшому суб'єкт господарювання (сільгоспвиробник – фізична або юридична особа) після примусового погашення податкового боргу вже не матиме змоги провадити діяльність з вирощування сільгосппродукції за відсутності засобів виробництва, а реалізація сільгосппродукції для них є єдиним джерелом прибутку. З огляду на те, що станом на 2021 рік частка аграрної продукції в структурі українського експорту складала 45%, частка валютних надходжень від експорту аграрної продукції становила 29 % від усіх надходжень держави, частка у ВВП становила 12 %, то можна вважати, що галузь сільгоспвиробництва відноситься до найважливіших галузей економіки, є основою забезпечення економічної та продовольчої безпеки як України, так і світу.

З викладеного можна зробити висновок про те, що галузь сільгоспвиробництва заслуговує на детальне законодавче врегулювання як системи та принципів оподаткування, так і запровадження пільг та мораторіїв на вчинення примусових дій з боку держави.

З 01.01.2021 Податковий кодекс України містить наступну дефініцію податкового правопорушення: протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (у тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх

посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених Кодексом.

Отже, можна зробити висновок про те, що юридична відповідальність за вчинення податкового правопорушення настає виключно за наявності вини платника податку.

У свою чергу, платники податків, чії активи (земля, засоби виробництва) знаходяться на «потенційно бойових» територіях, за своєю природою не можуть бути релокованими у інші регіони, не мають нести відповідальність за несвоєчасне або неповне виконання своїх зобов'язань зі сплати податків.

Платники податків у зазначених регіонах протягом двох років стикаються із дефіцитом трудових ресурсів, паливо-мастильних матеріалів, доступом до кредитних програм (прифронтові зони не фінансуються ані державними, ані приватними установами), мають ускладнену логістику, у той же час благодійні програми (наприклад - «Жнива Перемоги») не охоплюють своєю дією територію Донецької області. Також, під постійними обстрілами перебувають як сільськогосподарські землі, так і склади з технікою, паливом та зерном.

Зазначені фактори свідчать про те, що визначення поняття «вина» платників податків у вчиненні ними податкових правопорушень, що здійснюють діяльність на «потенційно бойових» територіях, таких як несвоєчасна або не у повному обсязі сплата податків, зборів, інших обов'язкових платежів, має бути ретельно визначене законодавцем, оскільки вина – це саме психічне ставлення особи до вчиненого правопорушення.

Визначивши поняття вини платника податків, законодавець зможе конкретизувати випадки, коли платники податків можуть зазнавати негативних наслідків своєї діяльності, таких як опис майна у податкову заставу та примусова реалізація такого майна для погашення податкового боргу.

За доцільне автор вважає введення мораторію на застосування будь-яких

примусових заходів стягнення заборгованості по сплаті податків, зборів інших обов'язкових платежів для територій, що є наближеними як географічно, так і за адміністративним поділом до лінії фронту як географічно, так і за адміністративним поділом, до зони ведення активних бойових дій (Донецька, Луганська, Запорізька, Харківська, Сумська, Миколаївська, Одеська, Херсонська області).

Для подолання дисбалансу у надходженнях до бюджетів можливо розглянути можливість збільшення податкового навантаження для тих регіонів, що знаходяться далеко від лінії бойового зіткнення, оскільки туди була релокована значна кількість працездатного населення та засобів виробництва.

Враховуючи вище зазначене, можемо зробити висновок про те, що законодавцем не у повній мірі вирішено питання врегулювання оподаткування землевласників та сільгоспвиробників прифронтових територій, надання їм податкових пільг, звільнення від відповідальності за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань, що становить загрозу продовольчій безпеці країни і, як наслідок, - життю та здоров'ю громадян.

Україна зробила перший крок до вирішення проблеми підтримки платників податків - сільгоспвиробників, запровадивши часткове звільнення від сплати податків певних категорій землевласників. Однак це лише початок на шляху до повноцінної державної підтримки сільськогосподарського виробництва, що дозволить забезпечити економічну та продовольчу безпеку країни та світу. Дієвими заходами підтримки можуть стати мораторій на примусове стягнення податкового боргу на територіях, визнаних державою «потенційно бойовими», а також тимчасове збільшення податкового навантаження на платників податків, розташованих на територіях із більш сприятливими умовами для господарювання.

Висновки до Розділу 3

Узагальнення зарубіжного досвіду та вітчизняних особливостей адміністративно-правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення дозволило дійти таких висновків щодо формування нової парадигми в цій сфері:

1. Міжнародний досвід правового регулювання оподаткування та юридичної відповідальності за податкові правопорушення підкреслив необхідність адаптації та імплементації зарубіжних практик у національне податкове законодавство України. В українському законодавстві ключовим критерієм класифікації податкових правопорушень виступає ступінь суспільної небезпеки діяння. Для вдосконалення податкової системи України запропоновано: впровадження диференціації штрафних санкцій залежно від тяжкості та повторності правопорушення (за моделлю США); розширення прав податкових нерезидентів щодо базових пільг (за досвідом Нідерландів та Польщі); модернізацію системи нарахування пені з урахуванням німецької практики, що сприятиме систематизації законодавства, підвищенню його ефективності та забезпеченню відповідності сучасним міжнародним стандартам.

2. З метою удосконалення правового регулювання та практичної діяльності органів ДПС, забезпеченні прозорості їх роботи, підвищенні ефективності адміністрування податків і контролю за дотриманням податкового законодавства сформульовано пропозиції, в їх числі щодо: закріплення стандартизованої процедури для здійснення основних функцій, таких як перевірки, витребування документів, надання інформації, що полегшить реалізацію прав органів ДПС на практиці і зменшить суперечності у правозастосуванні; запровадження механізму моніторингу за дотриманням норм Податкового кодексу України з боку податкових органів, зокрема, через обов'язкове публічне звітування про проведені перевірки, їх результати та накладені санкції.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове розв'язання наукового завдання, спрямованого на вироблення комплексного підходу до вдосконалення правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства, що включає поєднання теоретичних аспектів із практичними рекомендаціями, спрямованими на усунення прогалин у чинному законодавстві, гармонізацію національних норм з міжнародними стандартами, зокрема положеннями Директив ЄС, а також запровадження інноваційних інструментів для підвищення ефективності правозастосування в умовах цифровізації та глобалізації суспільства.

У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків. Основні з них такі:

1. Вироблено концептуальні основи адміністративно-правового забезпечення відповідальності за податкові правопорушення, які включають: систематизацію правових механізмів притягнення до відповідальності за податкові правопорушення з урахуванням взаємодії адміністративної, фінансової та кримінальної складових; визначення специфіки відповідальності у сфері податкових правовідносин, яка полягає в інтеграції фінансових санкцій, адміністративно-каральних заходів і кримінальних покарань залежно від тяжкості правопорушення; розробку принципів правової визначеності, пропорційності та ефективності, забезпечуючи збалансоване застосування різних видів відповідальності у податкових правовідносинах; формування пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання механізмів відповідальності, зокрема шляхом уніфікації підходів до розгляду податкових правопорушень та запровадження спеціальних процедур, які враховуватимуть ступінь їх суспільної небезпечності

2. Встановлення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, включаючи адміністративну, фінансову та кримінальну складові, обумовлене правовими та соціальними факторами, що забезпечують

стабільність податкової системи та правопорядок. З правового погляду, кожен вид відповідальності має свою роль: адміністративна відповідальність забезпечує оперативне реагування на менш значні правопорушення, фінансова – компенсує завдані державі збитки шляхом накладення штрафів і пені, а кримінальна – спрямована на боротьбу з умисними систематичними порушеннями, які завдають значної шкоди бюджету або мають ознаки шахрайства. Такий поділ дозволяє ефективно диференціювати підходи до правопорушень залежно від їх тяжкості та мотивів, забезпечуючи належне виконання обов'язків платників податків.

Соціальні фактори обґрунтовують необхідність юридичної відповідальності через її превентивну, каральну та виховну функції. Адміністративна відповідальність стимулює дотримання правил у сфері податків та підтримує дисципліну серед платників. Фінансова складова не лише покриває втрати бюджету, але й демонструє невідворотність наслідків за порушення. Кримінальна відповідальність виконує роль стримування тяжких правопорушень і підвищує довіру до податкової системи через захист інтересів держави та суспільства. Таким чином, юридична відповідальність у її різних формах створює ефективний механізм забезпечення балансу між правами та обов'язками платників податків, захисту фінансових інтересів держави та сприяння соціальній справедливості.

3. Сформульовано критерії класифікації нормативно-правових актів, які регулюють питання застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення, серед яких: 1) за юридичною силою; 2) за суб'єктом прийняття; 3) за сферою дії на загальні (встановлюють норми відповідальності, які застосовуються до всіх платників податків) та спеціальні, що регулюють відповідальність у певних галузях або для окремих категорій суб'єктів (наприклад, нормативно-правові акти про відповідальність нерезидентів); 4) за предметом регулювання на матеріальні (встановлюють основні права й обов'язки, визначають види порушень та відповідальність за них) та процесуальні (регламентують порядок розгляду та оскарження

податкових правопорушень; 5) за ступенем обов'язковості на імперативні та диспозитивні; 6) за територією дії на загальнодержавні та місцеві; 7) за часом дії на постійні (діють без обмеження у часі до їх скасування чи заміни новими актами) та тимчасові (оскільки діють у визначений період).

4. Податкове правопорушення охарактеризовано як протиправне діяння (дія чи бездіяльність), вчинене платником податків, контролюючим органом, їх посадовими особами чи іншими суб'єктами, визначеними Податковим кодексом України, що порушує встановлені норми податкового законодавства та тягне адміністративну, фінансову або кримінальну відповідальність залежно від характеру, тяжкості та наслідків порушення, за умови доведення вини суб'єкта у формі умислу (усвідомленого порушення) або необережності (відсутності належної обачності чи недбалості).

Податкове правопорушення є складною правовою категорією, що має низку ключових ознак, які визначають його сутність та правову природу, дозволяють системно його характеризувати, забезпечуючи правильне застосування в практиці податкового адміністрування та правозастосування, серед яких: протиправність діяння (податкове правопорушення завжди полягає в порушенні норм податкового законодавства, які регламентують права та обов'язки суб'єктів податкових відносин), суб'єктний склад (суб'єктами податкового правопорушення можуть бути як платники податків (фізичні чи юридичні особи), так і контролюючі органи, їх посадові особи або інші суб'єкти, прямо визначені Податковим кодексом України), форма діяння (податкове правопорушення може проявлятися як у формі дії (активне порушення, наприклад, ухилення від сплати податків), так і у формі бездіяльності (наприклад, неподання податкової звітності), наслідки (полягають у порушенні встановленого порядку адміністрування податків або завдання шкоди державному чи місцевому бюджету), вина суб'єкта (для визнання діяння податковим правопорушенням необхідним є встановлення вини у формі умислу (усвідомлене порушення законодавства) або необережності (відсутність належної обачності чи недбалості), юридична

відповідальність (податкове правопорушення може спричиняти адміністративну, фінансову або кримінальну відповідальність, залежно від характеру та тяжкості діяння).

5. Суб'єктивна сторона податкових правопорушень визначається психічним ставленням правопорушника до вчиненого діяння та його наслідків, охоплюючи вину, мотиви й цілі. Вина, як центральний елемент, проявляється у формі умислу або необережності: умисел передбачає свідоме порушення, а необережність – недбалість або недостатню обачність. Для юридичних осіб вина встановлюється через дії чи бездіяльність їх посадових осіб, що зумовлює потребу в аналізі колективної відповідальності. Мотиви варіюються від бажання отримати економічну вигоду до порушень через необізнаність, що вимагає індивідуального підходу до оцінки кожного правопорушення. Належне нормативне врегулювання суб'єктивної сторони податкових правопорушень має забезпечити об'єктивність у застосуванні санкцій, а доповнення Податкового кодексу України положеннями про обов'язковість доведення вини, форм її прояву та порядку визначення вини юридичних осіб сприятиме зменшенню правової невизначеності. Встановлення науково обґрунтованих критеріїв розмежування форм вини та посилення ролі мотивів і обставин правопорушення підвищить ефективність податкового контролю, забезпечить дотримання прав платників податків і зміцнить принцип верховенства права в податковій системі.

6. Податковий процес висвітлено як систему взаємозалежних правових форм діяльності державних органів, юридичних і фізичних осіб щодо реалізації податкових процедур, які спрямовані на регулювання відносин відповідно до податково-правових норм. Його необхідно розглядати як частину адміністративного процесу, основою якого є податкова процедура сукупність податкових проваджень), та які співвідносяться між собою як форма та зміст.

Податкові провадження є самостійною формою реалізації податкового процесу, що характеризується специфічним предметом регулювання та

особливим порядком здійснення. Вони передбачають встановлення, дослідження та оцінку доказів, а також прийняття рішень, які мають бути обґрунтовані та оформлені у відповідній процесуальній формі.

Підкреслено значну процесуальну та соціально-економічну важливість судового розгляду справ, пов'язаних із податковими правопорушеннями. Розгляд податкових спорів у суді може бути ініційований як платником податків, який оскаржує рішення податкового органу, так і податковим органом, що звертається до суду з позовом у випадках, передбачених законом. Виокремлено види судового розгляду справ про податкові правопорушення, серед яких: а) розгляд за позовом платника податків, що здійснюється у випадках, коли платник податків оскаржує рішення, дії чи бездіяльність податкового органу; б) розгляд за позовом податкового органу, який може ініціювати судовий процес для стягнення податкової заборгованості, штрафів або інших зобов'язань, якщо інші способи їх примусового виконання не були результативними; в) розгляд у загальному порядку згідно з нормами Кримінального кодексу України та нормами Кодексу адміністративного судочинства України, і належить до справ із високим ступенем складності; г) спрощене провадження, яке застосовується до менш складних справ, які не потребують великого обсягу доказів чи тривалого судового розгляду.

7. Міжнародний досвід правового регулювання оподаткування та юридичної відповідальності за податкові правопорушення підкреслює необхідність адаптації та імплементації зарубіжних практик у національне податкове законодавство України. Вивчення моделей ЄС свідчить, що у більшості країн відсутнє чітке розмежування між адміністративною та кримінальною відповідальністю, а штрафні санкції є основним видом покарання. Такий підхід сприяє ефективності системи відповідальності та зменшенню правової невизначеності. Водночас правові системи пострадянських країн, включаючи Україну, демонструють значну подібність у регулюванні відповідальності за податкові правопорушення. Проте існує потреба в систематизації податкового законодавства для чіткого розмежування

складів правопорушень та відповідних санкцій. В українському законодавстві ключовим критерієм класифікації податкових правопорушень виступає ступінь суспільної небезпеки діяння. Для вдосконалення податкової системи України доцільно: впровадити диференціацію штрафних санкцій залежно від тяжкості та повторності правопорушення (за моделлю США); розширення прав податкових нерезидентів щодо базових пільг (за досвідом Нідерландів та Польщі); модернізацію системи нарахування пені з урахуванням німецької практики, що сприятиме систематизації законодавства, підвищенню його ефективності та забезпеченню відповідності сучасним міжнародним стандартам.

8. На основі аналізу чинного законодавства та практики його реалізації сформульовано низку пропозицій та рекомендацій, спрямованих на вдосконалення адміністративно-правового забезпечення застосування юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, серед яких за напрямками:

а) підвищення ефективності діяльності суб'єктів адміністративно-деліктної юрисдикції та правового регулювання у сфері податкових відносин шляхом:

- створення цілісного законодавчого акту, який би комплексно визначав правовий статус, функції, систему, принципи та структуру податкових органів, замість часткового регулювання як у Податковому кодексі України, так і в окремих законах;

- встановлення єдиних термінів для позначення податкових органів та їхніх функцій, наприклад, запровадження чіткого розмежування між «контролюючими органами» та «органами ДПС», щоб уникнути плутанини в термінології;

- внесення змін до Податкового кодексу України в частині приведення його норм у відповідність до Конституції України, зокрема щодо виключного законодавчого регулювання системи оподаткування і прав податкових органів, виключивши підзаконні акти як джерело для встановлення прав і повноважень

органів ДПС;

– закріплення стандартизованої процедури для здійснення основних функцій, таких як перевірки, витребування документів, надання інформації, що полегшить реалізацію прав органів ДПС на практиці і зменшить суперечності у правозастосуванні.

– встановлення пріоритетності норм Податкового кодексу України над іншими нормативно-правовими актами в питаннях податкових правовідносин, а також передбачення порядку розв’язання колізій між законами та підзаконними актами;

– запровадження механізму моніторингу за дотриманням норм Податкового кодексу України з боку податкових органів, зокрема, через обов’язкове публічне звітування про проведені перевірки, їх результати та накладені санкції;

б) інформаційного забезпечення застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення шляхом створення єдиної системи їх обліку, що сприятиме забезпеченню прозорості в накладенні та обліку податкових санкцій, уникненню дублювань у застосуванні адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, спрощенню доступу адміністративних, судових і правоохоронних органів до інформації про вже накладені санкції, забезпеченню ефективного моніторингу податкових правопорушень та результатів розгляду справ щодо їх вчинення;

в) підвищення ефективності матеріальних та процесуальних норм застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення в частині:

– доповнення статті 109 Податкового кодексу України пунктом 109.5 такого змісту: *«вина підприємства, установи й організації визначається через дії її посадових осіб або представників, які безпосередньо призвели до порушення»*, що дозволить на системній основі врегулювати питання відповідальності юридичних осіб у цю статтю. Норма, яка визначатиме вину

через дії посадових осіб, доповнить логіку відповідальності, враховуючи специфіку діяльності юридичних осіб, де рішення приймають саме уповноважені представники;

– доповнення статті 163-3 КУпАП частиною 3 такого змісту:

«Умисне ігнорування або перешкодження виконанню законних вимог посадових осіб податкових органів, що призвело до суттєвих фінансових збитків або обмеження виконання контролюючих функцій, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від двадцяти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та можливість тимчасового обмеження права займати керівні посади на строк до трьох років»;

– доповнення Податкового кодексу України наступним положенням:
«Під винним діянням слід розуміти умисне або недобросовісне порушення норм податкового законодавства, відповідно до підпункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу України. Вина встановлюється за умов, визначених пунктом 112.2 статті 112 цього Кодексу»;

– доповнення Податкового кодексу України наступним положенням:
«Вина включає елементи умислу або недобросовісності, що проявляються в діях платника, спрямованих на ухилення від виконання податкового обов'язку, або в бездіяльності, яка свідчить про явну необачність»;

– доповнення Податкового кодексу України наступним положенням:
«Під умисним порушенням розуміється дія (або бездіяльність), спрямована на свідоме ухилення від виконання обов'язків, тоді як необережність визначається як неналежне виконання обов'язків через халатність, відповідно до пункту 112.2 статті 112 Податкового кодексу України»;

– викладення частини першої статті 112 Податкового кодексу України у новій редакції: *«112.1. Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за повторне вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом»;*

– доповнення статті 164-1 «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат» КУпАП частинами 3 та 4 наступного змісту:

«Умисне неподання декларації про доходи у встановлені законодавством строки або подання декларації з метою ухилення від сплати податків, – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Надання помилкових або викривлених відомостей про доходи, що призвело до суттєвого заниження суми податкових зобов'язань, – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від двадцяти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та можливість позбавлення права здійснювати підприємницьку діяльність на строк до одного року»;

– приведення Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2016 року № 566, у відповідність до частини 1 статті 254 Кодексу України про адміністративні правопорушення, через недотримання вимог до особистої присутності особи при складанні протоколу за порушення податкового законодавства, зокрема шляхом внесення поправки до пункту 12 розділу II інструкції та зміни формулювання на таке:

«Протокол про адміністративне правопорушення складається виключно за особистої присутності особи, яка вчинила правопорушення, відповідно до частини 1 статті 254 КУпАП. У разі неможливості забезпечити особисту присутність правопорушника, складання протоколу може бути відкладено або організовано вручення повістки із зазначенням дати і часу складання протоколу».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Юнін О.С. Поняття та ознаки адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 1. С. 688-690.
2. Юнін О.С. Зміст поняття та ознаки податкового правопорушення. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 2. С. 446-448.
3. Миронюк Р.В. Особливості правового регулювання системи оподаткування в Україні та шляхи її адаптації в умовах воєнного стану. *Успіхи і досягнення у науці (Серія «Право», Серія «Освіта», Серія «Управління та адміністрування», Серія «Соціальні та поведінкові науки»): журнал*. 2025. № 3(13). С. 131-143.
4. Кононець В.П. Особливості адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ: Науковий журнал*. 2024. Спеціальний випуск № 1 (132) «Права людини та правоохоронна діяльність в умовах воєнного стану». С. 52-58.
5. Кононець В.П. Щодо питання діяльності суб'єктів, які уповноважені застосовувати заходи адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Публічне право*. 2024. № 4. С. 12-19.
6. Покатаєв П.С. Адміністративно-правові засади податкової відповідальності: проблеми теорії та практики. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 11. С. 653-657.
7. Покатаєв П.С. Проблеми адміністративно-правового регулювання податкової відповідальності в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 12 С. 586-591.
8. Костенко Ю. О., Шувалова Т. О. Щодо захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. *Київський часопис права*. 2023. № 1. С. 187-193.
9. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного*

університету імені В. Н. Каразіна. Серія : Право. 2014. № 1106, Вип. 17. С. 84–86.

10. Загальна теорія держави і права./ред.: О.В. Зайчук, Н.М. Оніщенко. К.: Юрінком Інтер, 2008. 400 с.

11. Загальна теорія держави і права: підруч. / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.

12. Теорія держави і права : навч. посіб. для студ., які навч. за напр. підгот. 6.030202 «Міжнародне право» / А.М. Шульга, Л.В. Новікова, В.І. Сідоров та ін.; за ред. А.М. Шульги. Харків, 2014. 464 с.

13. Літошенко О. С. Адміністративна відповідальність в системі юридичної відповідальності : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / І О. С. Літошенко. К.; 2004. 199 с.

14. Наконечна Г. Я., Чечелюк О. Ю. Фінансово-правова відповідальність суб'єктів фінансового права. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. № 2 (2). С. 76-80.

15. Каленіченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. № 1 (67), т. 1. С. 12–17.

16. Гетманцев Д. До питання про відповідальність за порушення фінансово-правових зобов'язань. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2011. № 6. С. 91–98.

17. Кравчук, М. В. Теорія держави і права (опорні конспекти): навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 269 с.

18. Коваль Л. В. Адміністративне право: курс лекцій. Київ. Вентурі, 1996. 208 с.

19. Ровинський Ю.О. Поняття та види державного примусу. *Держава і право*. 2010. Вип. 49. С. 35-41.

20. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

21. Манукян А.А. Відповідальність за порушення норм податкового

законодавства: дис. доктора філософії. Харків, 2024. 224 с. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/20046/1/Manukian_dys.pdf

22. Смолів К.В. Оскарження платником податків рішень контролюючих органів у судовому порядку: окремі теоретичні та практичні проблеми. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. Вип. 82. С. 211-228.

23. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text>

24. Терепя С. В. Правові підстави відповідальності за порушення податкового законодавства. *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. № 1. С. 80–88. [https://doi.org/10.33244/2617-4154-1\(14\)-2024-80-88](https://doi.org/10.33244/2617-4154-1(14)-2024-80-88)

25. Савченко Л.А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : монографія. Ірпін, 2006. 227 с.

26. Мельник М.І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів, 2015. 330 с.

27. Соловійова Ю.О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. URL: <http://mydisser.com/en/catalog/view/6/352/8021.html>

28. Чередніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Одеса, 2005. 18 с.

29. Фінансова відповідальність як окремий вид юридичної відповідальності URL: https://pidru4niki.com/75847/pravo/finansova_vidpovidalnist_okremiy_yuridichnoy_i_vidpovidalnosti?utm_source=chatgpt.com#google_vignette

30. Головань Т. М. Актуальні питання фінансово-правової відповідальності платників податків ІТ. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2016. № 23. С. 76-69.

-
31. Конституція України: Закон від 28.06.1996 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
32. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 груд. 1984 р. № 8073-X. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
33. Колпаков В. К. Адміністративне право України. К., 1999. 736 с.
34. Куліш А. М., Рєзнік О.М. Адміністративні правопорушення та відповідальність. Навчальний посібник. Суми, 2019. 98 с.
35. Іщенко В. В. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: доктринальні підходи. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 1. С. 142–145.
36. Правове регулювання адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства. URL: <http://4ua.co.ua/pravo/administrativne/pravove-regulyuvannya-administrativnoyi-vidpovidalnosti-porushennya-podatkovogo-zakonodavstva.html>
37. Огороднік К. М. Питання вини при ухиленні від сплати податків. *Університетські наукові записки*. 2014. №3. С. 140-144.
38. Бех Г. В. та ін. Податкове право: навч. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
39. Пришва Н.Ю. Місце податкового права в системі права. *Часопис Київського університету права*. 2002. № 3. С. 32–34.
40. Мамалуй О.О. Співвідношення матеріального та процесуального у відносинах із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства. *Юридичний бюлетень*. Випуск 11. Ч. 2. 2019. С. 11-18.
41. Миколенко А.І. Адміністративний процес та адміністративна відповідальність в Україні. Навчальний посібник. Х.: «Одіссей». 272 с., 2004.
42. Подковенко Т.О., Павелко Л.В. Принципи юридичної відповідальності: зміст та основні критерії класифікації. *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 7. С. 26-29.

43. Tarakhonch T. I. (2012), Principles of legal responsibility in the system of principles of law, Almanac of law, Issue 3, pp. 284–287.

44. Nishchymna, S. (2023). Legality as the principle of legal responsibility. *Scientific Herald of Sivershchyna. Series: Law*. <https://doi.org/10.32755/sjlaw.2023.02.097>.

45. Рішення № 1-пп/2002 від 29.01.2002 Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України «Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження» та частини першої статті 19 Закону України «Про інвестиційну діяльність» (справа про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями) URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/222785___222850?utm_source

46. Рішення № 2-р/2021 від 15.07.2021 Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 47 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) частини шостої статті 6 Закону України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР у редакції Закону України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України“ від 6 грудня 2016 року № 1774-VIII, частини шостої статті 96 Кодексу законів про працю України в редакції Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 6 грудня 2016 року № 1774-VIII (про мінімальний посадовий оклад (тарифну ставку) URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/497666___676406?utm_source

47. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23 лютого 2006 року № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text>

48. Справа «Остерлунд проти Фінляндії» (заява № 53197/13) : Рішення Європейського суду з прав людини від 10 лютого 2015 року. URL: <http://kmp.ua/wp->

content/uploads/2016/03/ECHR_Decision_CASE_OF_%C3%96STERLUND_v._FINLAND.pdf

49. Максимюк О. Д. Принцип невідворотності юридичної відповідальності: гносеологічний вимір : монографія / Олександр Дмитрович Максимюк ; Чернів. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. Чернівці : Чернів. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 193 с.

50. Тарахонич Т.І. Принципи юридичної відповідальності в системі принципів права. *Альманах права. Свобода, рівність та гідність особи в правовій теорії та юридичній практиці*. Випуск 4. К. : Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2013.-С. 284-287.

51. Катеринчук К. В. Принципи юридичної відповідальності / К. В. Катеринчук, І. І. Соколовська. *Science and education: problems, prospects and innovations* : abstracts of III International scientific and practical conference, Kyoto, Japan, 2-4 December 2020. CPN Publishing Group, Kyoto, Japan, 2020. Р. 369-372.

52. Манукян А.А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2003. № 5. С. 376-384. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2023/5_2023/55.pdf

53. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2018 р. у справі № 826/16171/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72289511>

54. Смичок Є. Судові доктрини у податковому праві : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. юр. наук : 12.00.07 / Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2021. 450 с.

55. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16

56. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.09.2018 р. у справі № 810/4099/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76615265>

57. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16.
URL:

https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16

58. Окрема думка (спільна) від 21.01.2020 р. у справі № 820/11382/15 до постанови Верховного Суду у складі Палати з розгляду справ щодо податків, зборів, інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду.

URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87363996>

59. Рішення Європейського суду з прав людини від 22.01.2009 року у справі «Булвес» АД проти Болгарії URL: https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553?ed=2009_01_22

60. Грицюк Н. О. Принципи і фактори, що впливають на формування податкової політики на підприємствах хімічної промисловості України. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. Вип. 7. Ч. 2. Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2014. С. 165–168.

61. Alm, J., Hodge, T., Sands, G., & Skidmore, M. (2015). Detroit Property Tax Delinquency Social Contract in Crisis. , 14, 280.

62. Alm, J., Hodge, T., Sands, G., & Skidmore, M. (2014). Detroit Property Tax Delinquency: Social Contract in Crisis. *Public Finance and Management*, 14, 280 - 305. <https://doi.org/10.1177/152397211401400302>.

63. Brizi, A., Giacomantonio, M., Schumpe, B., & Mannetti, L. (2015). Intention to pay taxes or to avoid them: The impact of social value orientation. *Journal of Economic Psychology*, 50, 22-31. <https://doi.org/10.1016/J.JOEP.2015.06.005>.

64. Сіренко О.В. Податкові правопорушення: сутність та класифікаційні ознаки. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2021. № 53. С. 178-184.

65. Карпов О.В. Проблемні питання кримінальної відповідальності за порушення вітчизняного податкового законодавства. *Економіка, фінанси і право*. 2023. № 9. С. 18-20.

66. Jovanović, A. (2022). Combating the criminal offense of tax evasion as a

key factor in the fight against the «grey» economy. *Ekonomika*.
<https://doi.org/10.5937/ekonomika2204081j>.

67. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти)
 URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf)

68. Податкова прозорість: EOIR / AEOI CRS. Посібник із впровадження
 URL:

<https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D1%96%D0%B7%20%D0%B2%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F.pdf>

69. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text

70. Вітліна М.О., Шульга Т.М. Міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 178-180.

71. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2>

72. Popova S. M., Krainyk, H. S., Popova L L. M., & Yeshchuk O. M. (2018). Додержання податкового законодавства як необхідна умова фінансового розвитку держави. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 3(26), 425–434. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v3i26.144268>

73. Словник української мови : в 11 т. / ред. кол. І. К. Білодід та ін. Київ : Наукова думка, 1970–1980. Т. 3. 941 с.

74. Якимець О. І. Використання науково-технічних засобів у цивільному судочинстві. URL: <http://pravoznavec.com.ua/period/article/44070/%DF>

75. Батраченко О. В. Адміністративно-правові засади діяльності Національної поліції України щодо забезпечення публічної безпеки і порядку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2017. 218 с.

76. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія /

В. І. Теремецький. Харків : Диса плюс, 2012. 648 с.

77. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

78. Кримінально-процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>

79. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>

80. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 5 квітня 2007 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text>

81. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>

82. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>

83. Про затвердження Порядку призначення і виплати державної соціальної допомоги малозабезпеченим сім'ям: постанова Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2003 р. № 250 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250-2003-%D0%BF#Text>

84. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України: наказ Міністерства фінансів України від 17 травня 2023 року № 256 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1105-23#Text>

85. Про внесення змін до Критеріїв, за якими Міністерство фінансів України визначає підприємства, установи й організації, які мають важливе значення для національної економіки: наказ Міністерства фінансів України від 30 липня 2024 року № 373 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1244->

24#Text

86. Про затвердження Порядку ведення переліку пунктів пропуску (пунктів контролю) через державний кордон України, місць доставки, місць митного оформлення товарів на митній території України для проведення уповноваженими органами заходів офіційного контролю та форми переліку пунктів пропуску (пунктів контролю) через державний кордон України, місць доставки, місць митного оформлення товарів на митній території України : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2023 № 38 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0246-23#Text>

87. Про затвердження Критеріїв ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення: наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2022 року № 465 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0258-23#Text>

88. Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення (Редакція від 15.02.2022, Мінфін України; Наказ від 02.07.2016 № 566 URL: https://jurliga.ligazakon.net/news/209468_d-onovlena-nstruktsya-z-oformlennya-podatkovimi-organami-materalv-pro-admnpravoporushennya

89. Постанова Верховного Суду України від 22 березня 2016 року у справі № 813/6774/13-a URL: https://protocol.ua/ua/postanova_vsu_vid_22_03_2016_roku_u_spravi_813_6774_13_a/#google_vignette

90. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду за 2023 рік URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/oglyady/Oglyad_KAS_02_2024.pdf

91. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. Роз'яснення Вищого адміністративного суду України від

2 червня 2011 року № 742/11/13-11 URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11#Text>

92. Попова С. М. Адміністративна відповідальність за правопорушення у податковій сфері. *Сучасні проблеми адміністративного права та процесу*. Харків. 2017. С. 49-51.

93. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України URL:
<http://www.profiwins.com.ua/uk/comentsnk.html>

94. Дмитренко Е.С. Поняття та ознаки правопорушення, вчиненого суб'єктом фінансового права. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2005. № 8. С 33-39.

95. Макух О.В. Нові підходи до визначення порушення податкового законодавства. *Право та інновації*. 2021. № 2. С. 75-81.

96. Степанюк О.І. Податкове право : навчальний посібник. Тернопіль, 2003. URL: <http://oslawoffice.com.ua/wp-content/uploads/2016/07/податкове-право.-навч.посібник.pdf>

97. Податкове право України : навчальний посібник / за ред. М.П. Кучерявенка. Харків : Право, 2010. 256 с.

98. Сіренко О.В. Податкові правопорушення: сутність та класифікаційні ознаки. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2021. № 51. С. 178-184. URL:
http://www.market-infr.od.ua/journals/2021/53_2021/32.pdf

99. Бандурка О.М., Понікарпов В.Д., Попова С.М. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с. URL:
https://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka_Oleksandr/Podatkove_pravo.pdf

100. Податкове право : навчальний посібник / Г.В. Бех та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

101. Цимбал П.В. Визначення поняття податкових правопорушень і податкових злочинів. *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право)*. 2007. № 2(37). С. 138–145. URL: http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/3077/1/3300_IR.pdf

102. Податкове право України : навч. посіб. / [Сопільник Р. Л., Ковалів М.

В., Проць І.М. та ін.]. Львів : СПОЛОМ, 2023. 362 с.

103. Костенко Ю.О. Податкове стимулювання суб'єктів малого підприємництва в умовах воєнного стану. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2022. № 6. С. 101-105.

104. Гриньок О. А. До питання визначення сутності порушення у сфері оподаткування. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*. 2023. № 10. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2023-10-01-08>

105. Трипольська М.І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія «Право»*. 2015. № 1(47). С. 41–45.

106. Бандурка О.М., Понікарпов В.Д., Попова С.М. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka_Oleksandr/Podatkov_e_pravo.pdf

107. Юридична відповідальність за податкові правопорушення [Текст] : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макачук, Я. С. Толкачов ; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex». Київ : Юрінком Інтер, 2015. 748 с.

108. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 1. 928 с. URL: http://lib.puet.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=477:-----&catid=16&Itemid=39

109. Кучерявенко М.П. Основи податкового права: навч. посіб. І М.П. Кучерявенко. Харків, 2001. 227 с.

110. Гоцуляк Є. М. Склад та кваліфікуючі ознаки порушень податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 6/2014. С. 100–105. URL: http://lsey.org.ua/6_2014/28.pdf

111. 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. URL:

http://ukrknight.org.ua/ukrknight-text/books/_book-697.htm

112. Войтенко І. С. Сутність та зміст адміністративно-деліктного провадження, що здійснюється фіскальними органами. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. С. 111–114. URL: http://www.lsej.org.ua/5_2015/31.pdf

113. Роздайбіда А. В. Класифікація податкових спорів та засоби їх мінімізації. *Право і суспільство*. Вип № 4 частина 2. 2015. С. 93-105. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2015/4_2015/part_2/24.pdf

114. Лонюк І. Відповідальність за порушення податкового законодавства. *Вісник податкової служби України*. 2001. № 26. С. 33–34.

115. 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. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20>

116. Кобільник Д.А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення. До питання визначення. *Право*. 2020. № 3 (69) том 2. URL : <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.3.2.8>

117. Ханова Р.Ф., Барикова А.А. Оновлена концепція вини в податковому праві URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/1108050/>

118. Літвінцева А.С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. 2015. Випуск 35. Частина І. Том 2. С. 123-126.

119. Будько З.М. Презумпція невинуватості в податковому праві. *Форум права*. 2011. № 1. С. 142-148. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznvpp.pdf>.

120. Федоров М. О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. *Наука і правоохорона*. 2013. № 3 (21). С. 202–209. URL: http://naukaipravooohorona.com/journal/ukr/2013_3/34.pdf.

121. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05 жовтня 2023 року. Справа №520/14773/21.

Адміністративне провадження №K/990/14364/23 URL:
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/114097638>

122. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 березня 2023 року. Справа № 600/747/22-а. Адміністративне провадження № K/990/31574/22 URL:
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/109601734>

123. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 03 серпня 2023 року. Справа №520/22505/21. Адміністративне провадження № K/990/5134/23 URL:
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/112616224>

124. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22 серпня 2023 року. Справа № 520/18519/21. Адміністративне провадження № K/990/5169/23 URL:
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/112973727>

125. Ухвала Верховного Суду у складі судді Касаційного адміністративного суду від 19 квітня 2023 року. Справа №1340/5100/18. Адміністративне провадження №K/9901/16380/20 URL:
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/110318504>

126. Склад Н.Ф. Принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Правова позиція*. 2020. № 4 (29). С. 41–47.

127. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами) (Європейська конвенція з прав людини). Конвенцію ратифіковано Законом № 475/97-ВР від 17.07.97 URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text

128. Рішення ЄСПЛ у справі "Енгель та інші проти Нідерландів" Рішення Європейського суду з прав людини у справі Енгель та інші проти Нідерландів [Judgment of the European Court of Human Rights in Engel and Others v. URL :
<https://ips.ligazakon.net/document/SO2825>

129. Постанова Верховного Суду від 27.04.2018 у справі № 820/4064/17. Державний реєстр судових рішень. URL:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/73700692> [укр].

130. Рішення ЄСПЛ за заявою № 36985/97 у справі «Компанія «Вестберга таксі Актіеболаг» та Вуліч проти Швеції» [Рішення ЄСПЛ за заявою № 36985/97 у справі Westberg Taxi Aktiebolag і Вуліч проти Швеції] . URL: <https://ips.ligazakon.net/document/so2761>.

131. Богомазова К. К. Юридична відповідальність за податкові правопорушення за законодавством України. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2013. № 7 (12.07). URL : <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=604>

132. Постанова Верховного Суду від 29 травня 2024 року у справі № 320/13732/20 (адміністративне провадження № К/990/40685/23) – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119503021>

133. Оновлена концепція вини в податковому праві. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/1108050/>

134. Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 08 листопада 2021 р. (справа № 520/15954/21) URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/100931520/>

135. Без вини винуваті. Очікувані проблеми застосування ч. 2 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод під час визначення винуватості за правилами Законопроекту № 1210 URL: <https://kmp.ua/uk/analytics/press/guilty-though-guiltless-expected-problems-of-application-of-p-2-art-6-of-the-convention-for-the-protection-of-human-rights-and-fundamental-freedoms-when-determining-guilt-under-draft-law-no-1210/>

136. Сидоренко О.О. Роль і місце процесуальних норм у системі права URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/1537/1/118_28.pdf?utm_source=chatgpt.com

137. Дуравкін П.М. Податково-правова пеня: компенсаційна санкція за порушення податкового законодавства URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/14650/1/Duravkin_Podat-

prav_peny_2015.pdf?utm_source=chatgpt.com

138. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : монографія / П. М. Дуравкін. Х. : Право, 2013. 192 с.

139. Податкові перевірки – перевіряй, але довіряй: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою URL: https://boi.org.ua/reports-post/podatkovyi-perevirky-pereviryaj-ale-doviryaj-zvit-za-rezultatamy-rozsliduvannya-za-vlasnoyu-iniciziatyvoyu/?utm_source=chatgpt.com

140. Шаповал Т.Б. Поняття, види та принципи провадження у справах про адміністративне правопорушення. *Юридичний науковий електронний журнал*. С. 368-370. № 8/2022. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-8/83>

141. Параниця С. П. Особливості адміністративного провадження по справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування. *Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи*: матер. Міжн. наук.-практ. конференції (4 - 5 червня 2010 р.). Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Суми, 2010. С. 286-289.

142. Горошко А. А. Органи державної податкової служби України як суб'єкти адміністративної юрисдикції : дис. канд. юрид. наук за спец. : 12.00.07. Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2013. 208 с.

143. Мацелик М. О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування: автореф. дис. на здобуття ступ. канд. юр. наук за спец. : 12.00.07 / Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь. 2005. 19 с.

144. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 290 с.

145. Огороднікова І.І. Особливості провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування. *Форум права*. №4. 2011.

146. У яких випадках справи про адміністративні правопорушення

розглядаються у судах, якщо протоколи про адміністративні правопорушення складені посадовими особами органів ДПС? URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=40440>

147. Коли ДПС має право складати протоколи про адміністративні правопорушення? URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1079062.html>

148. Фазикош О. В. Поняття та сутність провадження у справах про адміністративні правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2012. №18. С. 183–185.

149. Смакограй М.К. Правове регулювання фінансової відповідальності за податкові правопорушення в Україні: дис. ... доктора філософії 081 «Право». КНЕУ. Київ, 2024. 238 с.

150. Бабенко А. Ю., Небесна М. О. Правове регулювання відповідальності за порушення митного законодавства у зарубіжних країнах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2021 № 53. С. 34-39.

151. Імплементативний регламент Європейської комісії № 79/2012 від 31 січня 2012 року, який встановлює детальні правила імплементації деяких положень Регламенту Ради ЄС № 904/2010 про адміністративне співробітництво та боротьбу проти шахрайства у сфері податку на додану вартість [англ. Commission Implementing Regulation (EU) № 79/2012 of 31 January 2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EU) № 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in field of value added tax] // OJ L 29, 1.2.2012. С. 13–32.

152. Загальний податковий кодекс Франції. https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/

153. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / Ун-т держ. фіскал. служби України; В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. Ірпінь, 2021. 210 с.

154. Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 // Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003.

155. Criminal Code in the version promulgated on 13 November 1998, , last amended by Article 3 of the Law of 2 October 2009, Federal Law Gazette I p. 3214// Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3322.

156. Abgabenordnung (AO) neugefasst durch B. v. 01.10.2002 BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch Artikel 8a G. v. 19.07.2024 BGBl. 2024 I Nr. 245 https://www.buzer.de/371_AO.html

157. Податкова система країн-членів ЄС: Інформаційна довідка: 2022. №11. USAID. URL: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00ZKX1.pdf

158. Кривенко Д.В. Адміністративна відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства: досвід Італії. *Фінансове право*. 2013. № 2. С. 39-41.

159. Податкове законодавство Нідерландів. URL: <https://www.expatica.com/nl/finance/taxes/netherlands-tax-system-103981>

160. Податковий кодекс Киргизької Республіки від 17.10.2008 р. URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30355506#pos=1908;-58

161. Кодекс Республіки Казахстан про адміністративні правопорушення від 05.07.2014 № 235-V. Відомості Парламенту Республіки Казахстан. 2014. № 18-II (2667-II). Ст. 92.

162. Кусанова А.К. Актуальные проблемы административной ответственности за совершение правонарушений в области налогообложения. *Вестник Академии правоохранительных органов при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан*. 2020. № 4. С. 17-23.

163. Кодекс Республіки Узбекистан про адміністративну відповідальність (затверджений Законом Республіки Узбекистан від 22 вересня 1994 року № 2015-XII). Відомості Верховного Совету Республіки Узбекистан. 1995. № 3.

164. Кримінальний кодекс Литовської Республіки від 26 сентября 2000 г. URL: http://www.pravo.vuzlib.su/book_z794_page_2.html

165. Латвійський Кодекс адміністративних правопорушень від 07.12.1984. URL: <http://latvia.regnews.org/doc/lq/0e.htm>

166. ZÁKON o správě daní (daňový poriadok) a o změně a doplnění

niektorých zákonov z 1. decembra 2009 № 563/2009 URL: <https://www.slovlex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20210101.html>

167. Загальна декларація прав людини, прийнята і проголошена резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10.12.1948. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015#Text

168. Уряд погодив пропозицію міністра фінансів і скасовує санкції за невиконання податкових зобов'язань. URL: <https://www.mfsr.sk/sk/media/tlacove-spravy/vlada-schvalila-navrh-ministra-financii-odpusta-sankcie-za-neplnenie-danovych-povinnosti.html>

169. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20/ed20231226#Text>

170. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України 03.03.2022 № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>

171. Наказ Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України «Про затвердження Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією» № 309 від 22.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1668-22#Text>

172. Рішення ЄСПЛ від 25.11.1999 у справі «Гешмен і Герруп проти Сполученого Королівства» (Hashman and Harrup v United Kingdom), заява № 25594/94. URL: <http://swarb.co.uk/hashman-and-harrup-vthe-united-kingdom-echr-25-nov-1999>

173. Товкун Л. В. Перевірка як основний спосіб податкового контролю URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/13214/1/Tovkun_103-106.pdf

174. Сударенко О. В. Спеціальні податкові перевірки за законодавством України. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2023. № 1. С. 170-176.

175. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних

перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків: Наказ Міністерства фінансів України 20 серпня 2015 року № 727 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15#Text>

176. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України від 11.04.2023 № 3050-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text>

177. Податкові перевірки: перевіряй, але довіряй. Звіт за результатами розслідування за власною ініціативою. Київ, 2024. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/podatkovy-perevirky-v2.pdf>

178. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Ремез К.І. Нормативно-правові засади юридичної відповідальності за податкові правопорушення та місце серед них норм адміністративного права. *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ*. 2024. № 4. С. 248-254. URL: <https://visnik.dduvs.edu.ua/index.php/visnyk/article/view/1164/986>
2. Ремез К.І. Поняття, склад та кваліфікуючі ознаки адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. *«Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління»*. 2024. № 4 (32). С. 31-36. URL: <https://journals.maup.com.ua/index.php/expert/issue/view/411/433>
3. Ремез К.І. Міжнародний досвід правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення та шляхи його імплементації в Україні. *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ: Науковий журнал*. 2024. Спеціальний випуск № 1 (132) «Права людини та правоохоронна діяльність в умовах воєнного стану». С. 282-286. URL: https://er.dduvs.edu.ua/bitstream/123456789/15741/1/NV_spec_2024.pdf
4. Ремез К.І. Провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування: зміст, стадії та особливості. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 11. С. 321-324. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2024/75.pdf

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Ремез К.І. Реформування інституту відповідальності за податкові правопорушення як один із шляхів розв'язання проблем продовольчої безпеки

в умовах воєнного стану. *Міжнародна та національна безпека: теоретичні і прикладні аспекти* : матеріали VIII Міжнар. наук.практ. конф. (м. Дніпро, 15 бер. 2024 р.) ; у 2-х ч. Дніпро : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2024. Ч. II. 740 с. С. 279-282.

6. Ремез К.І. Відповідальність платників податків за вчинення податкових правопорушень в умовах воєнного стану. *Importance of Soft Skills for Life and Scientific Success: Proceedings of the 3rd International Scientific and Practical Internet Conference, March 7-8, 2024. FOP Marenichenko V.V., Dnipro, Ukraine, 239 p. P. 171-172.*

7. Ремез К.І. Необхідність запровадження законодавчих змін щодо звільнення від відповідальності за податкові правопорушення в умовах воєнного стану. Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції з економічних та гуманітарних питань. У 2-х томах. Т. I. Дніпро: ДВНЗ УДХТУ, 2024. 259 с. С. 221-222.

8. Ремез К.І. Особливості доведення вини у вчиненні податкового правопорушення. Матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції «Інновації та перспективи сучасної правової науки» (м. Київ, 28 листопада 2024 р.). К.: Державний університет інфраструктури та технологій, 2024. С. 335-339.

9. Ремез К.І. Використання судової практики у визначенні суб'єктивної сторони податкового правопорушення. *Актуальні питання адміністративного права та процесу в умовах воєнного стану: збірник матеріалів X Всеукраїнської наукової конференції молодих вчених (в авторській редакції), (м. Кропивницький, 06 грудня 2024 року). Кропивницький, 2024. С. 191-195.*

Додаток Б

Акти про впровадження результатів дисертаційного дослідження

ЗАТВЕРДЖУЮ
Перший проректор
Дніпровського державного університету
внутрішніх справ
кандидат технічних наук, доцент
Ігор МАГДАЛІНА
20 25 року

АКТ № 04-20 25
впровадження в освітній процес
Дніпровського державного університету внутрішніх справ
результатів дисертаційного дослідження

17.04.20 25 року

м. Дніпро

Про впровадження в освітній процес
Дніпровського державного університету
внутрішніх справ основних результатів
дисертації Ремез К.І.

Комісія у складі:

голови: начальника відділу організації освітнього процесу
Дніпровського державного університету внутрішніх справ,
кандидата біологічних наук, доцента **Світлани
КИРИЧЕНКО**

членів комісії: професора кафедри адміністративного права і процесу
Навчально-наукового інституту підготовки фахівців для
підрозділів превентивної діяльності, доктора юридичних наук,
професора **Бориса ЛОГВИНЕНКА**
професора кафедри адміністративного права і процесу
Навчально-наукового інституту підготовки фахівців для
підрозділів превентивної діяльності, доктора юридичних наук,
професора **Романа МИРОНЮКА**

відповідно до Положення про організацію проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у системі МВС України, затвердженого наказом МВС України «Про організацію наукової діяльності в системі МВС України» від 15.05.2004 року № 154 склала цей акт з приводу того, що комісією розглянуто результати дисертаційного дослідження аспіранта кафедри адміністративного права і процесу Ремез Катерини Ігорівни за темою «Адміністративно-правові засади відповідальності за податкові правопорушення» на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право у вигляді наукових статей, зокрема:

1. Ремез К.І. Нормативно-правові засади юридичної відповідальності за податкові правопорушення та місце серед них норм адміністративного права.

Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ. 2024. № 4. С. 248-254. URL: <https://visnik.dduvs.edu.ua/index.php/visnyk/article/view/1164/986>

2. Ремез К.І. Поняття, склад та кваліфікуючі ознаки адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. «Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління». 2024. № 4 (32). С. 31-36. URL: <https://journals.maup.com.ua/index.php/expert/issue/view/411/433>

3. Ремез К.І. Міжнародний досвід правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення та шляхи його імплементації в Україні. Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ: Науковий журнал. 2024. Спеціальний випуск № 1 (132) «Права людини та правоохоронна діяльність в умовах воєнного стану». С. 282-286. URL: https://er.dduvs.edu.ua/bitstream/123456789/15741/1/NV_spec_2024.pdf

4. Ремез К.І. Провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування: зміст, стадії та особливості. Юридичний науковий електронний журнал. 2024. № 11. С. 321-324. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2024/75.pdf

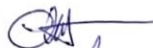
Комісія вважає, що представлені наукові статті отримані на основі проведеного наукового дослідження, мають необхідний теоретичний та методологічний рівень та використовуються в освітньому процесі Дніпровського державного університету внутрішніх справ під час викладання навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Адміністративний процес», «Адміністративна відповідальність».

Голова комісії:



Світлана КИРИЧЕНКО

Члени комісії:



Борис ЛОГВИНЕНКО



Роман МИРОНЮК



АКТ № 239 - 20 25 НД

16.04.2025

м. Дніпро

Про впровадження в наукову
діяльність Дніпровського
державного університету
внутрішніх справ

Комісія у складі:

Голови:

начальника відділу організації наукової діяльності
кандидата історичних наук, доцента
Дениса ПРОШИНА

членів комісії:

завідувача науково-дослідної лабораторії превентивної
діяльності та соціологічних досліджень Навчально-
наукового інституту підготовки фахівців для підрозділів
превентивної діяльності, кандидата юридичних наук,
доцента
Ірини ДРОК

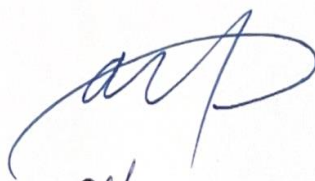
професора кафедри адміністративного права і процесу
Навчально-наукового інституту підготовки фахівців для
підрозділів превентивної діяльності, доктора юридичних
наук, професора
Бориса ЛОГВИНЕНКА

склала цей акт про те, що матеріали дисертаційного дослідження на
тему «Адміністративно-правові засади відповідальності за податкові
правопорушення», підготовленого аспірантом кафедри адміністративного
права і процесу Ремез Катериною Ігорівною, мають цінність для науково-
дослідної діяльності Дніпровського державного університету внутрішніх
справ. На виконання задач дослідження в межах дисертації було

запропоновано концептуальні основи правової природи юридичної відповідальності за податкові правопорушення; визначено ключові правові та соціальні фактори, які зумовлюють необхідність встановлення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства; сформовано критерії класифікації нормативно-правових актів, які регулюють питання застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення; надано визначення поняття «податкове правопорушення» та його ключові ознаки; здійснено характеристику суб'єктивної сторони податкових правопорушень, враховуючи особливості вини та мотивів правопорушника; досліджено процедури застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення та виокремлено ключові види судового розгляду справ про податкові правопорушення; оцінено міжнародні підходи до регулювання відповідальності за податкові правопорушення та визначено шляхи їх інтеграції в українське законодавство; запропоновано шляхи вдосконалення адміністративно-правового забезпечення застосування юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Комісія дійшла висновку, що положення дисертації використовуються при проведенні досліджень проблематики адміністративно-правового забезпечення відповідальності за податкові правопорушення, зокрема в частині класифікації складів таких правопорушень, визначення суб'єктного складу та ознак вини, уніфікації правозастосовних процедур, а також інтеграції національного регулювання з міжнародними стандартами у сфері податкового контролю.

Голова комісії:



Денис ПРОШИН

Члени комісії:



Ірина ДРОК



Борис ЛОГВИНЕНКО