МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ТЕРЕПА СЕРГІЙ ВІКТОРОВИЧ

УДК 347.73:336.225.68

ДИСЕРТАЦІЯ
ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Спеціальність 081 – Право
Галузь знань 08 – Право
Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ **С. В. Терепа**

Науковий керівник: **Стріяшко Галина Миколаївна**, кандидат юридичних наук, доцент

Ірпінь – 2025

АНОТАЦІЯ

Терепа С. В. Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право». – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. – Ірпінь, 2025.

Дисертацію присвячено комплексному теоретичному дослідженню та вдосконаленню теоретичних основ і практики правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Відповідальність за правопорушення в галузі оподаткування є вагомою складовою юридичної відповідальності за порушення законодавства України. Відповідальність у сфері оподаткування має на меті відновити порушене право держави на неотримані чи недоотримані фінансові кошти до бюджетів відповідних рівнів у вигляді податків і зборів та покарати порушника. Це пов'язано з тим, що податкове право є правом публічним, і порушник владних податково-правових приписів держави повинен бути підданий каральному впливу. Водночас податкові правовідносини за своєю сутністю є майновими (грошовими) відносинами. Це свідчить про те, що фінансова шкода, нанесена державі, має бути компенсована. Причому держава більшою мірою зацікавлена саме в компенсації фінансової шкоди, ніж у покаранні правопорушника.

У роботі розглянуто сутність і особливості фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування, визначено її вплив на забезпечення фінансової безпеки, що є складовою національної безпеки держави. Обґрунтовано, що під юридичною відповідальністю за правопорушення у сфері оподаткування слід розуміти складний міжгалузевий інститут, який включає фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність. З'ясовано, що інститут фінансової відповідальності вперше в Україні було запроваджено Податковим кодексом; його застосування полягає у накладенні на порушників податкового законодавства фінансових штрафів та пені.

Проаналізовано основні нормативно-правові акти вітчизняного законодавства, що регулюють різні аспекти відповідальності за правопорушення в галузі оподаткування та процесуальні основи адміністративних і судових проваджень у справах про притягнення до відповідальності платників податків.

Автором досліджено різноманітні наукові підходи до трактування термінів «фінансово-правова відповідальність», «правопорушення у сфері оподаткування», «податкове правопорушення», «заходи стягнення».

На підставі аналізу податкового законодавства сформовано наукову позицію щодо визначення конструкції відповідальності за порушення в сфері оподаткування, що включає в себе відповідальність як платників податків, так і податкових органів та їх посадових осіб. Встановлено, що відповідальність суб'єкта владних повноважень у сфері податкових правовідносин передбачає його відповідальність як юридичної особи публічного права, у межах якої шкода, завдана платнику, відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету). Водночас з'ясовано, що у регресному порядку до посадових осіб податкових органів застосовується персональна відповідальність, яка може включати заходи дисциплінарної та матеріальної відповідальності, передбаченої законодавством про державну службу, або ж адміністративної чи кримінальної відповідальності, зважаючи на ступінь тяжкості правопорушення та завдану потерпілій стороні шкоду.

Розглянуто юридичний склад податкових правопорушень з урахуванням змін податкового законодавства під час правового режиму воєнного стану та удосконалено класифікацію об'єктів податкових правопорушень.

Охарактеризовано досвід зарубіжних країн, зокрема особливості законодавчо-судової практики в сфері застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства. Обґрунтовано необхідність використання позитивного зарубіжного досвіду, враховуючи вітчизняні реалії та правовий режим воєнного стану, у досліджуваній сфері.

Визначено особливості здійснення проваджень у справах про притягнення платників податків до відповідальності в адміністративному та судовому порядку.

З’ясовано, що для фізичних осіб – платників податку законодавством встановлено особливий порядок стягнення податкового боргу порівняно з юридичними особами – платниками, який реалізується за загальними правилами позовного провадження, а не в порядку адміністративного судочинства.

Виокремлено перспективні напрями удосконалення національного податкового та іншого галузевого законодавства шляхом надання конкретних рекомендацій щодо поліпшення змісту та якості з позицій юридичної техніки норм, що регулюють застосування заходів відповідальності за правопорушення, вчинені у сфері оподаткування.

Ключові слова: відповідальність, юридична відповідальність, фінансово-правова відповідальність, притягнення до відповідальності, податкові правовідносини, оподаткування, правопорушення, податкове правопорушення, адміністративне правопорушення, податковий процес, податкове провадження, заходи стягнення, податковий орган, посадові особи, платник податків.

SUMMARY

Terepa S. V. Financial and legal liability for violations in the field of taxation. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 08 «Law», in the specialty 081 «Law». – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine. – Irpin, 2025.

The paper is devoted to a comprehensive theoretical study and improvement of the theoretical foundations and practice of legal regulation of liability for violations in the field of taxation.

Liability for tax offenses is a significant component of legal liability for violations of Ukrainian legislation. Liability in the field of taxation aims to restore the violated right of the state to unreceived or underreceived financial funds to the budgets of the relevant levels in the form of taxes and fees and to punish the violator. This is due to the fact that tax law is a public law, and a violator of the state's authoritative tax and legal regulations must be subject to punitive action. At the same time, tax legal relations are, by their nature, property (monetary) relations. This indicates that the financial damage caused to the state must be compensated. Moreover, the state is more interested in compensating for financial damage than in punishing the offender.

The paper examines the essence and features of financial and legal responsibility in the field of taxation, and determines its impact on ensuring financial security, which is a component of the national security of the state. It is substantiated that legal liability for tax offenses should be understood as a complex interdisciplinary institution that includes financial, administrative, and criminal liability. It was found that the institution of financial responsibility was first introduced in Ukraine by the Tax Code; its application consists in imposing financial fines and penalties on violators of tax legislation.

The main regulatory legal acts of domestic legislation regulating various aspects of liability for offenses in the field of taxation and the procedural foundations of administrative and judicial proceedings in cases of bringing taxpayers to justice have been analyzed.

The author has investigated various scientific approaches to the interpretation of the terms "financial and legal responsibility", "tax offense", "offense in the field of taxation", "penalties".

Based on the analysis of tax legislation, a scientific position has been formed on determining the structure of liability for violations in the field of taxation, which includes the responsibility of both taxpayers and tax authorities and their officials. It has been established that the liability of a subject of government authority in the field of tax relations implies its liability as a legal entity under public law, within the framework of which the damage caused to the payer is compensated at the expense of the state budget. At the same time, it was found that personal liability is applied to tax officials in a regressive manner, which may include disciplinary and material liability measures provided for by the legislation on civil service, or administrative or criminal liability, taking into account the severity of the offense and the damage caused to the injured party.

The legal structure of tax offenses was considered, taking into account changes in tax legislation during the legal regime of martial law, and the classification of tax offenses was improved.

The experience of foreign countries is characterized, in particular, the peculiarities of legislative and judicial practice in the field of applying liability measures for violations of tax legislation. The necessity of using positive foreign experience, taking into account domestic realities and the legal regime of martial law, in the studied area is substantiated.

The peculiarities of conducting proceedings in cases of bringing taxpayers to administrative and judicial liability have been identified. It was found that for individual taxpayers, the legislation establishes a special procedure for collecting tax debt compared to legal entities - payers, which is implemented according to the general rules of claim proceedings, and not in the order of administrative proceedings.

Promising directions for improving national tax and other sectoral legislation are identified by providing specific recommendations for improving the content and quality, from the perspective of legal techniques, of the norms regulating the application of liability measures for offenses committed in the field of taxation.

Key words: responsibility, legal responsibility, financial and legal responsibility, bringing to justice, tax and legal relations, taxation, offense, tax offense, administrative offense, tax process, tax proceedings, penalties, tax authority, officials, taxpayer.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Стріяшко Г. М., Терепа С. В. Податкова відповідальність та вина як категорії податкового права. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2021. Вип. 3 (7). С. 132–138. URL: https://drive.google.com/file/d/1asureSXVS1ddKUiYu9axM6s3uxIKeCU8/view

2. Merdova O., Striiashko G., Marshalek K., Terepa S., Karpenko S. Interpretation of legal norms in modern jurisprudence. *Cuestiones Políticas.* 2023. Vol. 41. № 77. P. 298–308. https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:001013087600020 (Web of Science)

3. Терепа С. В. Відповідальність у сфері оподаткування за податковим кодексом України. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. № 4 (17). С. 104–112. URL: https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/304/315.

4. Терепа С. В. Податкове правопорушення та його кваліфікуючі ознаки. *Правова держава.* 2024. № 54. С. 42–48. URL: http://pd.onu.edu.ua/article/view/304869/298188.

5. Терепа С. В. Правові підстави відповідальності за порушення податкового законодавства. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2024. № 1 (14). С. 80–88. URL: https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/203/203.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Терепа С. В. Правовий дуалізм відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку:* матеріали X наук.-практ. конф., присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса. Ірпінь, 30 жовтня 2024 р. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 237–241.

2. Терепа С. В. Проблеми сьогодення щодо відповідальності за порушення податкового законодавства. *Integration of Education, Science and Business in Modern*

Environment: Winter Debates: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Дніпро, , 23-24 лютого 2023. ФОП Мареніченко В.В., Дніпро. 2023. С. 291-292.

3. Терепа С. Заходи фінансової та адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства: спільні та відмінні ознаки. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану:* збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025. Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. С. 369-372.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ…….....3
ВСТУП…….....…….5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ …….……..16
1.1. Теоретико-методологічні засади дослідження відповідальності за правопорушення в справах про притягнення до відповідальності платників податків ……..16
1.2. Поняття та ознаки юридичної відповідальності за порушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків ……....…..…29
Висновки до розділу 1…….……..48
РОЗДІЛ 2. ОБ'ЄКТИВНІ ТА СУБ'ЄКТИВНІ ОЗНАКИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО СКЛАДУ У СПРАВАХ ПРО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ …….....53
2.1. Об'єкт та об'єктивна сторона юридичного складу у справах про притягнення до відповідальності у сфері оподаткування ……..…...….53
2.2. Суб'єкт і суб'єктивна сторона юридичного складу правопорушення у справах про притягнення до відповідальності у сфері оподаткування …..…...61
Висновки до розділу 2…….…..80
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ПРО ПРАВОПОРУШЕННЯ ТА У СПРАВАХ ПРО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ..…….……84
3.1. Провадження в справі про правопорушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків …….……....….84
3.2. Заходи стягнення за правопорушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків ……...……..……112
Висновки до розділу 3…….……..……..140
ВИСНОВКИ……...…….…….…..……...145
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……..…….……153
ДОДАТКИ……...……166

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ДПС – Державна податкова служба;

ЄБРР – Європейський банк реконструкції і розвитку;

ЄС – Європейський Союз;

ЄСВ – єдиний соціальний внесок;

ЗАП – Закон України «Про адміністративну процедуру»;

КАС – Кодекс адміністративного судочинства України;

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення;

МВФ – Міжнародний валютний фонд;

НМДГ – неоподатковуваний мінімум доходів громадян;

ОЕСР – Організація економічного співробітництва і розвитку;

ООН – Організація об’єднаних націй;

Органи ДВС – органи державної виконавчої служби;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПСП – податкова соціальна пільга;

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю;

acquis communautaire – французький термін, що означає правове надбання Європейського Союзу (у вузькому сенсі – право ЄС);

Canada Revenue Agency (CRA) – урядовий орган, що здійснює адміністрування податків у Канаді (податкове відомство Канади);

CRS - Загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, схвалений Радою ОЕСР 15 липня 2014 року;

KPMG – глобальна організація незалежних фірм, що надають професійні послуги у сфері консультування та аудиту у 142 країнах світу

«KPMG – Isle of Man tax dodge» – справа, відома світовій податковій практиці тим, що податковим відомством Канади було викрито незаконну схему уникнення від оподаткування в особливо великих розмірах з використанням юрисдикції острова Мен, який розташований між Великою

Британією та Ірландією і вважається офшорною зоною. Фігурантами справи були клієнти-мультимільйонери канадського відділення KPMG;

Ordynacja Podatkowa – чинний податковий закон Польщі від 29 серпня 1997 року, яким врегульовано як матеріально-правові, так і процесуальні аспекти оподаткування, зокрема, загальні питання податкових зобов’язань, податкової інформації, податкового контролю і податкових проваджень, а також податкової таємниці.

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Інститут юридичної відповідальності за порушення в сфері оподаткування завжди викликає увагу з боку суб'єктів податкових правовідносин, причому як владної сторони, так і сторони підпорядкованої, з огляду на те, що так чи інакше зачіпає їх права та законні інтереси. Особливої актуальності це питання набуває в умовах правового режиму воєнного стану, в якому наша держава перебуває вже понад три роки, оскільки саме під час війни існує гостра потреба у додаткових фінансових ресурсах.

Посилене фінансування заходів національної безпеки і оборони, а також інших дотичних до них сфер, відбувається переважно (хоча й не виключно) за рахунок коштів публічних фондів, зокрема державного бюджету, основним джерелом наповнення якого є податкові надходження відповідно до Бюджетного кодексу України.

Водночас правове регулювання одного з найскладніших інститутів податкового права – інституту відповідальності за порушення в сфері оподаткування – здійснюється нормами Податкового кодексу України. Незважаючи на те, що окресленій проблематиці у згаданому кодифікованому акті присвячено окрему главу, фінансово-правове регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування на сьогодні характеризується складністю та заплутаністю норм чинного законодавства, а також неодноразовими суттєвими змінами, які було внесено останнім часом законодавцем до порядку притягнення осіб до відповідальності, а також порядку стягнення санкцій, передбачених податковим законодавством.

Крім того, на сучасному етапі у вітчизняній науці податкового права не існує єдиного підходу щодо визначення фінансово-правової відповідальності за порушення у сфері оподаткування, незважаючи на значну кількість

існуючих на сьогодні досліджень у цій сфері, що й обумовлює потребу у подальших розвідках та підкреслює актуальність нашого дослідження зокрема. На наш погляд, щодо інституту фінансово-правової відповідальності за порушення в сфері оподаткування повинна бути чітко сформована правова позиція законодавця, а вдосконалення законодавства та подальше реформування досліджуваної сфери повинні сприяти не лише зміцненню фінансової дисципліни та дотриманню законності як платниками податків, так і контролюючими органами, а й посиленню фінансової безпеки України в цілому.

Питання юридичної відповідальності (зокрема фінансово-правової) за порушення у сфері оподаткування, у різний час були предметом досліджень таких учених: В. Білоуса, М. Бліхар, Л. Воронової, Л. Ваолевської, О. Гетманець, Д. Гетманцева, О. Гурова, Е. Дмитренко, А. Йванського, М. Кармаліти, А. Касьяненка, Л. Касьяненко, В. Ковтун, М. Кучерявенка, М. Мацелика, О. Мірошниченко, О. Музики-Стефанчук, Г. Наконечної, О. Орлюк, Н. Пришви, Р. Усенка, І. Шумейко, Н. Якимчук та багатьох інших.

Під час здійснення дослідження автором також було використано наукові праці зарубіжних вчених, зокрема дослідників з Канади, Німеччини, Польщі та інших країн – Дж. Фаррара, Т. Кінг, А. Брудки, М. Древняни, Р. Гісселквіст, М. Пасіньского, П. Скурського, Д. Хамерлак, А. Якобсона та ін.

Проте, незважаючи на достатню розробленість обраної теми та існуючу кількість наукових праць з фінансово-правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування, зазначене питання потребує постійного вивчення та моніторингу з боку науковців у зв’язку з динамічним характером податкових правовідносин та постійних змін, що відбуваються у податковому законодавстві, особливо в умовах наявних викликів і загроз для фінансової безпеки держави та національної безпеки в цілому.

Ураховуючи зазначене вище, досліджувана тема є актуальною, а також має теоретичне та практичне значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертація виконана відповідно до Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р; Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р.; Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікованої Законом України від 16.09.2014 № 1678-VII.

Тема дослідження затверджена вченою радою Університету державної фіскальної служби України (протокол від 23 листопада 2021 року № 14).

Мета і завдання дослідження. *Мета роботи* полягає в тому, щоб на підставі аналізу фундаментальних праць юридичної науки та вітчизняного законодавства, враховуючи зарубіжний досвід і правозастосовну практику, розв'язати наукове завдання з удосконалення теоретичних основ та правового регулювання відповідальності за порушення в сфері оподаткування, а також розробити відповідні напрями покращання податкового законодавства.

Для досягнення вказаної мети нами було поставлено такі *завдання:*

– з'ясувати теоретико-методологічні основи фінансово-правової відповідальності за порушення у сфері оподаткування;

– розкрити поняття та ознаки та юридичної відповідальності, що застосовується до платників податків у справах, що перебувають у провадженні податкових органів, а також тих, що розглядаються в порядку адміністративного судочинства;

– проаналізувати об’єкт і об’єктивну сторону юридичного складу правопорушень у сфері оподаткування, враховуючи зміни, внесені до податкового законодавства в умовах воєнного стану;

– охарактеризувати суб’єктів і суб’єктивну сторону, що входять до юридичного складу правопорушень у сфері оподаткування;

– встановити особливості провадження у справах про притягнення до відповідальності платників податків;

– надати правову оцінку сучасним заходам стягнення за правопорушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків;

– окреслити перспективи подальшого розвитку інституту фінансово-правової відповідальності за порушення у сфері оподаткування та сформулювати пропозиції щодо внесення змін до відповідних законодавчих актів України.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у сфері правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Предметом дослідження є фінансово-правова відповідальність за порушення у сфері оподаткування.

Методи дослідження. Методологічне підґрунтя дисертаційної роботи склав комплекс взаємопов’язаних загальнонаукових та спеціально-юридичних методів наукового пізнання, зокрема конкретно-історичний, діалектичний, аналізу та синтезу, узагальнення, метод альтернатив, а також логіко-юридичний, формально-юридичний, порівняльно-правовий та міждисциплінарний метод (зокрема, культурологічний). *Конкретно-історичний метод* дозволив вивчити специфіку проблеми відповідальності за порушення у сфері оподаткування, а також прослідкувати динаміку її розвитку

та особливості правового регулювання в конкретний історичний період – зокрема, сучасної правової держави (розділи I-III). *Діалектичний метод* застосовувався при дослідженні причинно-наслідкового зв'язку між діянням і наслідками як однієї з характеристик об'єктивної сторони юридичного складу податкового правопорушення (підрозділ 2.1.). Використання *методів аналізу та синтезу* стало вкрай важливим при розгляді загальної структури юридичного складу правопорушень у сфері оподаткування, що включає в себе сукупність чотирьох традиційних елементів – об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта і суб'єктивної сторони (підрозділи 1.2, 2.1 і 2.2). Застосування *методу узагальнення* було зумовлено необхідністю визначення спільних ознак між видами юридичної відповідальності, що застосовуються за правопорушення у сфері оподаткування (висновки до розділу 1). За допомогою *методу альтернатив* було досліджено та зіставлено різні концепції і наукові погляди на існування інституту фінансово-правової відповідальності у вітчизняній теорії фінансового права (підрозділ 1.1.). *Логіко-юридичний метод* дав можливість вивчити на основі співставлення та логічно пояснити такий елемент юридичного складу податкового правопорушення як об'єкт, що було засновано на законах формальної логіки (підрозділи 2.1.). *Формально-юридичний метод* дав змогу розтлумачити зміст норм національного податкового, адміністративного та кримінального законодавства, якими врегульовано умови та порядок застосування відповідальності за порушення в сфері оподаткування (підрозділи 1.2., 2.1, 2.2, 3.1). Окрім того, *порівняльно-правовий метод* дав змогу зіставити вітчизняний досвід законодавчого врегулювання питань відповідальності з досвідом зарубіжних країн, зокрема Польщі та Канади (підрозділ 1.1.). *Міждисциплінарний (зокрема, культурологічний) метод* передбачає вивчення правових явищ як невід'ємної частини соціального регулювання разом з мораллю та етикою; його було використано під час дослідження позитивного (перспективного) виду

відповідальності (підрозділ 1.2, висновки до розділу I), а також тлумачення поняття відповідальності за порушення в сфері оподаткування в англомовній фаховій літературі (підрозділ 1.1).

Тож, поєднання комплексного застосування загальнофілософських та спеціальних методів наукового пізнання дало змогу забезпечити належну обґрунтованість загальних висновків, сформованих за результатами дослідження.

Науково-теоретичне підґрунтя дослідження склали фундаментальні праці вчених у галузі фінансового та податкового права, адміністративного права, кримінального права, загальної теорії держави і права, а також процесуальної фінансово-правової теорії.

Нормативну та емпіричну основу дослідження становлять: Конституція України, інші акти національного та зарубіжного законодавства, за допомогою яких здійснюється правове регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування, міжнародні нормативно-правові акти, статистичні матеріали органів державної влади, зокрема Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України, довідкова література, а також наукові фахові видання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших у вітчизняній правничій науці комплексним дослідженням фінансово-правової відповідальності за порушення в сфері оподаткування за час правового режиму воєнного стану, в результаті здійснення якого сформовано нові наукові положення, висновки та рекомендації, зокрема:

уперше:

— запропоновано під поняттям «юридична відповідальність за порушення у сфері оподаткування» розуміти комплексний міжгалузевий

інститут, що включає в себе фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність згідно з Податковим кодексом України;

— рекомендовано законодавчо посилити окремі аспекти відповідальності посадових (службових) осіб податкових органів, зокрема, шляхом збільшення строків давності притягнення їх до дисциплінарної відповідальності, які є справедливими та відповідають тим, що застосовуються до платників податків і зборів та осіб, прирівняних до них у правовому статусі;

— запропоновано доповнити ст. 128 «Податкові правопорушення контролюючих органів» Податкового кодексу України конкретними санкціями, що застосовуватимуться до порушників, як це передбачено у випадку платників податків ст. 117, 118, 118-1, 119, 119-1, 120, 120-1, 120-2, 121, 122, 123, 123-1, 124, 125-1, 126, 126-1, 128-1 Податкового кодексу України;

удосконалено:

— дефініцію «фінансова відповідальність» як окремий вид юридичної відповідальності, який уперше в Україні був запроваджений Податковим кодексом України та передбачає стягнення у вигляді фінансових штрафів та/або пені за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

– підходи до визначення структури відповідальності за порушення в сфері оподаткування, що включає в себе відповідальність підпорядкованої та владної сторін податкових правовідносин, де остання є двоступеневою і передбачає: 1) відповідальність податкового органу як юридичної особи публічного права (шкода відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету); 2) персональну відповідальність посадової (службової) особи податкового органу, що застосовується до неї у порядку регресу у вигляді

заходів дисциплінарної та матеріальної відповідальності на підставі законодавства про державну службу, а також заходів адміністративної чи кримінальної відповідальності залежно від ступеня тяжкості правопорушення та завданої потерпілій стороні шкоди.

– класифікацію об’єктів податкових правопорушень як елемента юридичного складу податкового правопорушення;

набули подальшого розвитку:

— положення про специфічні ознаки, що характеризують юридичну відповідальність у сфері оподаткування;

— наукові погляди щодо видів правопорушень, що вчиняються у сфері оподаткування;

— положення про види юридичної відповідальності, що застосовуються за правопорушення у сфері оподаткування;

— шляхи оптимізації структури відповідальності, що застосовується за вчинені правопорушення у сфері оподаткування;

— ефективні методи запобігання та протидії вчиненню правопорушенням у сфері оподаткування;

— напрями вдосконалення правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Теоретичне значення дисертаційної роботи полягає у формуванні авторських розробок щодо удосконалення національної системи юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування та обґрунтовує новий погляд на порядок застосування заходів впливу за такі порушення з позицій фінансового і податкового права.

Практичне значення одержаних результатів виявляється в тому, що вони несуть у собі не лише науково-теоретичну, а й практичну цінність, що сприятиме їх застосуванню у:

– *науково-дослідній сфері* – основні положення та висновки можуть стати науково-теоретичним підґрунтям для подальших доктринальних розвідок в сфері юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування та порядку й особливостей застосування такої відповідальності в Україні;

– *правотворчості* – з метою оптимізації вітчизняної чинної системи фінансово-правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування в контексті підготовки законопроектів про внесення змін до податкового законодавства;

– *освітньому процесі* – під час підготовки лекцій, підручників, навчальних посібників, методичних матеріалів з дисциплін фінансово-правового циклу «Фінансове право», «Податкове право», «Юридичний (податковий) консалтинг»;

– *правозастосовній сфері* – для покращання практичної діяльності органів Державної податкової служби України, а також інших органів державної влади, уповноважених застосовувати заходи відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування.

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є завершеною, самостійною науковою працею. Отримані в результаті її написання положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «Податкова відповідальність та вина як категорії податкового права», опублікованій у співавторстві з Стріяшко Г. М. автором особисто досліджено наукові та практичні проблеми визначення вини в діяннях суб’єктів податкових правопорушень.

У науковій статті «Interpretation of legal norms in modern jurisprudence», опублікованій у співавторстві з Merdova O., Striiashko G., Marshalek K.,

Karpenko S., автором особисто розглянуто відповідні форми тлумачення правових норм у сучасній юриспруденції.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено відповідні посилання.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дисертації обговорювалися на кафедрі фінансового та податкового права Державного податкового університету. Результати дослідження були оприлюднені на 3 міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: X Науково-практичній конференції, присвяченій науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 р.); IV Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates» (м. Дніпро, 23-24 лютого 2023 р.), VII Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану»: (м. Ірпінь, 3 квітня 2025 р.).

Публікації. Основні наукові положення та результати дисертаційного дослідження викладено у 8 наукових публікаціях, серед яких: 4 статті в наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 1 наукова стаття в міжнародному науковому журналі, що входить до наукометричної бази даних Web of Science; 3 тез доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації визначена метою та завданнями дослідження. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, логічно

об’єднаних у шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації становить 167 сторінок, із яких основного тексту – 152 сторінки. Список використаних джерел міститься на 13 сторінках і налічує 113 найменувань, 1 додаток на 2 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1.1. Теоретико-методологічні засади дослідження відповідальності за правопорушення в справах про притягнення до відповідальності платників податків

Умови правового режиму воєнного стану, в якому Україна перебуває четвертий рік поспіль, часті зміни податкового законодавства, а також відсутність одноманітної практики його застосування породжує проблеми та непорозуміння між податковими органами та платниками податків.

Для правозастосовної сфери актуальним завданням є забезпечення невідворотності відповідальності суб’єктів податкових правовідносин за порушення норм податкового законодавства. Такий стан речей, зокрема, потребує удосконалення законодавства, покращання якості застосування права, а також теоретичного переосмислення проблем юридичної відповідальності.

Необхідно пам’ятати, що без системи юридичної відповідальності, що чітко функціонує, право стає безсилим, а закон перетворюється на фікцію. Якщо держава не може організувати відновлення порушених прав і примусити до виконання обов’язків, покарати порушників правових заборон і обмежень, то навряд чи можна говорити про її ефективність.

Вилучення державою коштів юридичних і фізичних осіб на законних підставах з метою покриття публічних видатків врегульовано нормами податкового права. Відповідно, захист сфери податкового адміністрування вимагає наявності охоронного інституту, що забезпечує як мету публічного захисту, так і засоби її досягнення. Одним із таких інститутів є інститут фінансової відповідальності.

Проблематика відповідальності за порушення у сфері оподаткування є комплексною і багатогранною. На сьогодні у фаховій науковій літературі серед теоретиків фінансового та податкового права, а також навіть у межах Податкового кодексу України (аналіз норм щодо відповідальності, яка закріплена в цьому законодавчому акті буде подано далі в розділі) не існує єдиного підходу до розуміння і трактування поняття юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. Необхідно зазначити, що досить часто у доктринальних джерелах можна зустріти вживання терміну «фінансово-правова відповідальність» [1, с. 76; 2; 3, с. 372], хоча, по-перше, кожен дослідник має на увазі під цим терміном різні поняття, а по-друге, чинне законодавство України не містить ані терміну «фінансово-правова відповідальність», ані поняття «фінансово-правова відповідальність за порушення в сфері оподаткування» чи «фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства».

Так, наприклад, фундаментальною і хрестоматійною у сфері фінансово-правової відповідальності є дисертаційна докторська робота А. Й. Іванського «Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження» 2009 р. Нам імпонує думка вченого про те, що «питання фінансово-правової відповідальності є одним із найбільш дискусійних у правовій науці України. Суперечності викликає як сам факт існування такого виду відповідальності, так і питання, що стосуються природи фінансово-правових санкцій, порядку їх застосування, визначення ознак та складу фінансового правопорушення» [4, с. 3]. Разом з тим, не можемо в цілому погодитися з твердженням автора в тому, що «фінансово-правова відповідальність – це державний осуд, що має прояв з точки зору суб’єктивного права як *нормативний, формально визначений* у фінансовому праві,…» [4, с. 12], оскільки, як нами вже було зазначено вище, саме терміну «фінансово-правова відповідальність» ні чинне на час написання автором цієї

роботи законодавство не містило, ні жоден з поточних нормативних актів України не містить цього поняття.

Ще одним важливим науковим здобутком у сфері фінансово-правової відповідальності є дисертація проф., доктора юридичних наук Е. С. Дмитренко на тему «Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права (як складова механізму правового забезпечення фінансової безпеки України) 2011 р. [5]. Учена визначає «фінансово-правову відповідальність (у ретроспективному аспекті) як систему правовідносин між державою в особі уповноважених органів та порушником приписів фінансово-правових норм, змістом яких (правовідносин) є заподіяння правопорушнику певних негативних наслідків за фінансове правопорушення з метою його покарання у притаманній сфері фінансово-правового регулювання формі, охорони фінансових правовідносин, припинення правопорушення та відшкодування завданої шкоди» [5, с. 7].

Також у контексті пропонованого дослідження варто згадати кандидатську дисертацію Р. А. Усенка 2007 р. на тему «Фінансові санкції за адміністративним законодавством України» [6, с. 1], автор якої свого часу зробив вагомий внесок у розвиток не лише адміністративно-правової, а й фінансово-правової теорії. Так, Р. А. Усенко запропонував розглядати фінансову відповідальність у «двох аспектах, а саме як різновид адміністративної відповідальності і як застосування заходів юридичної відповідальності за порушення фінансового законодавства» [6, с. 6] – підхід, який пізніше у 2010 р. частково і в дещо зміненому вигляді знайшов своє відображення у главі 11 Податкового кодексу України «Відповідальність» [7].

Також у фаховій літературі можна зустріти підходи, згідно з якими до фінансової відповідальності дослідники [8] відносять заходи впливу у вигляді штрафів за порушення Закону України «Про ринок електричної енергії» [9], «Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового

призначення та подвійного використання» [10], «Про відповідальність за правопорушення в сфері містобудівної діяльності» [11] тощо.

На нашу думку, така позиція є дещо контроверсійною, якщо брати до уваги підхід законодавця у главі 11 розділу ІІ Податкового кодексу України [7] - нормативний акт, яким уперше в Україні було запроваджено термін «фінансова відповідальність». Хоча якщо розглянути штрафи як фінансову відповідальність не лише з погляду законодавця у Податковому кодексі, а й взяти до уваги сутнісний підхід (тут ми маємо на увазі, що штраф – це завжди певна сума фінансових коштів, яку має сплатити порушник), то, напевно, можна стверджувати, що фінансова відповідальність – це поняття набагато ширше, ніж той зміст, який у нього закладено Податковим кодексом України.

Нам найбільше імпонує підхід О. А. Музики-Стефанчук і Н. Я. Якимчук, представлений у підручнику «Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів» 2024 р., де зазначено, що «фінансово-правова відповідальність є не окремим видом юридичної відповідальності, а сукупністю різних видів інституційної фінансово-правової відповідальності (бюджетної, фінансової (за порушення норм податкового права), валютної, банківської тощо)» [12, с. 75].

Також розділяємо їхню позицію з приводу того, що поняття «фінансова відповідальність» та «фінансово-правова відповідальність» не є тотожними. Так, «фінансова відповідальність, настає за порушення податкового законодавства та інших законів, контроль за додержанням яких покладено на контролюючі органи (податкові та митні органи), і є лише одним з видів фінансово-правової відповідальності поряд з валютною, банківською, бюджетною тощо» [12, с. 76].

Водночас, якщо звернутись до аналізу іноземних наукових і законодавчих джерел, які розширюють наше сприйняття певної проблеми або дають можливість поглянути на неї під іншим кутом зору, з’ясуємо ще два важливих моменти. Перше, на що варто звернути увагу – в англомовній

фаховій літературі термін «відповідальність» *(«responsibility»)* пов'язують не з юридичною, а з моральною відповідальністю порушника податкового законодавства, а в тому в сенсі, як розуміємо його ми, вживають термін *«punishment»* – «покарання» [13, с. 1–2].

Наприклад, канадські науковці Дж. Фаррар та Т. Кінг уважають, що особа, усвідомлюючи свою відповідальність за вчинення податкового шахрайства (яке вони розглядають як один із видів податкових правопорушень), має альтернативу в подальшій своїй поведінці – дотриматися податкового законодавства або вчинити протиправні дії, які призведуть до негативних наслідків для особи-порушника у формі покарання, тобто юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства мовою вітчизняної податково-правової доктрини [13, с. 38].

Отже, саме від рішення платника податків – дотриматися законної поведінки чи вчинити інакше – залежатиме подальший розвиток подій. Причому Дж. Фаррар і Т. Кінг зазначають, що на рішення платника можуть впливати як внутрішні, так і зовнішні чинники [13, с. 17]. Водночас до зовнішніх чинників, які можуть вплинути на рішення платника, автори відносять поради податкових консультантів, зазначаючи при цьому, що вищим рівнем правосвідомості наділені платники, які ухвалюють рішення самостійно і незалежно; відповідно, більш низький рівень правосвідомості притаманний платникам податків, які ухвалюють свої рішення під впливом порад податкових консультантів.

Таке недовірливе відношення авторів аналізованої статті до податкових консультантів базується на наведеному ними прикладі. Науковці описують кейс (який широко висвітлювався в канадських ЗМІ), що був 2016 р. ініційований податковим відомством Канади (Canadian Revenue Agency) щодо відомого міжнародного гіганта в сфері надання послуг з бухгалтерського обліку і оподаткування, фірми KPMG, яка звинувачувалася в тому, що

«продавала» своїм клієнтам – канадським мультимільйонерам – схему ухилення від сплати податків (*«KPMG – Isle of Man tax dodge»* [13, с. 18]) з їх інвестиційного доходу, використовуючи податкову юрисдикцію острова Мен. У свою чергу, представники KPMG пояснювали, що перед тим, як надавати послуги з податкового консультування своїм канадським клієнтам, вони отримали юридичну консультацію від топової юридичної фірми Канади щодо правомірності зазначеної схеми мінімізації податків.

Однак, повертаючись до аналізу термінології іноземної фахової літератури, якою описується поняття юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, знаходимо ще 2 терміни у Англійсько-українському словнику міжнародних податкових термінів:

1) *«penalties»,* що трактується як адміністративні стягнення за вчинення податкових правопорушень (наприклад, несвоєчасної сплати податкового зобов'язання) та кримінальні стягнення у вигляді позбавлення волі за вчинення податкового шахрайства у великих чи особливо великих розмірах;

2) «penal sanctions», перекладається як кримінальні санкції, накладені судовою владою за повідомленням податкових органів, коли порушення податкових зобов'язань є злочином [14, с. 155].

Другим моментом, на якому ми би хотіли зупинитися в цьому дослідженні, є доволі дискусійне питання об'єднання (розмежування) відповідальності платників податків і осіб, прирівняних до них у правовому статусі (податкових агентів і законних представників платників податків), з одного боку, а також посадових і службових осіб податкових органів, з іншого боку, які вчиняють правопорушення під час виконання своїх службових обов'язків.

Вітчизняний законодавець у Податковому кодексі України пішов шляхом об'єднання норм про відповідальність платників податків і податкових органів у главі 11 розділу II [7], в якому, відповідно, «контролюючі

органи» у п. 100.3 ст. 110 Податкового кодексу [7] визнаються суб'єктами податкових правопорушень на рівні з платниками, податковими агентами тощо. У вказаному розділі присутня ст. 128 [7], окремо присвячена податковим правопорушенням контролюючих органів. Зокрема, у цій статті регламентується, що саме законодавець вважає податковими правопорушеннями контролюючих органів, а також встановлюються шість окремих юридичних складів податкових правопорушень контролюючих органів.

Разом з тим, у ст. 128 Податкового кодексу [7] відсутні конкретні санкції для посадових і службових осіб податкових органів, які вчинили одне чи більше з наведених у зазначеній статті податкових правопорушень. У п. 128.1 ст. 128 Податкового кодексу лише вказано, що вчинення податкових правопорушень контролюючими органами є «підставою для відшкодування шкоди особі, чиї права порушені, відповідно до закону» [7]. Порядок відшкодування такої шкоди встановлений ст. 114 Податкового кодексу [7]. Абзац 2 пункту 114.1 статті 114 Податкового кодексу передбачає, що «шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, відшкодовується державою *за рахунок коштів державного бюджету*». Водночас відповідно до п. 21.4 ст. 21 Податкового кодексу «посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою відповідальність *в порядку регресу* в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування через неправомірні рішення, дії чи бездіяльність цієї посадової (службової) особи» [7].

Також згідно з пп. 21.2.1 і 21.2.2. п. 21.2 ст. 21 Податкового кодексу до посадової (службової) особи може бути застосоване дисциплінарне стягнення в порядку, передбаченому законом, за «повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким визначаються

податкові (грошові) зобов'язання платників податків» або за «незаконну відмову у наданні індивідуальної податкової консультації» [7].

Таким чином, відповідальність посадових і службових осіб податкових органів у Податковому кодексі України передбачена, але не конкретизована, крім норми, що передбачає компенсацію посадовою (службовою) особою податкового органу державі в порядку регресу завданої шкоди платнику податків.

Очевидно, що для встановлення особливостей притягнення до дисциплінарної відповідальності посадової чи службової особи податкового органу потрібно звернутися до Закону України «Про державну службу» [15], оскільки всі посадові і службові особи органів Державної податкової служби України є державними службовцями. Згаданий закон містить розділ VIII «Дисциплінарна та матеріальна відповідальність державних службовців» [15], ст. 66 якого визначає види дисциплінарних стягнень, що можуть бути застосовані до державного службовця. До них законодавцем віднесено зауваження, догану, попередження про неповну службову відповідність та звільнення з посади державної служби.

Привертає увагу також норма ч. 3 ст. 65 Закону України «Про державну службу», якою встановлено, що «державний службовець не може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності, якщо минуло шість місяців з дня, коли керівник державної служби дізнався або мав дізнатися про вчинення дисциплінарного проступку, не враховуючи час тимчасової непрацездатності державного службовця чи перебування його у відпустці, або якщо минув один рік після його вчинення або постановлення відповідної окремої ухвали суду» [15].

Для порівняння візьмемо строк давності притягнення до відповідальності платників податків, передбачений Податковим кодексом України [7]. За загальним правилом, він становить 1095 днів (тобто 3 роки),

що передбачено п. 102.1 ст. 102 Податкового кодексу України [7], і 2555 днів (7 років) – у справах, що стосуються контрольованих іноземних компаній та трансфертного ціноутворення.

Отже, якщо строки давності для притягнення до дисциплінарної відповідальності для держслужбовців становлять 6 місяців і 1 рік, то притягнення платників податків до фінансової відповідальності – це, відповідно, 3 роки і 7 років.

Тобто, як свідчать проаналізовані статті чинного законодавства, рівності у питаннях відповідальності владної сторони (представників податкових органів) та сторони підпорядкованої (платників податків і осіб, прирівняних до них у правовому статусі) у податкових правовідносинах немає. Звісно, може виникнути питання, чи може йти мова про рівність у податкових правовідносинах, якщо податкове право – це публічна галузь права, що послуговується здебільшого імперативним методом правового регулювання і не передбачає рівності у правах і обов’язках для сторін податкових правовідносин.

Водночас, прагнення України протягом усього часу незалежності побудувати справжнє демократичне суспільство на засадах взаємної довіри, рівності та поваги до кожного члена української спільноти, сприяє утвердженню ідеї дотримання балансу публічного і приватного інтересу у сфері оподаткування як у національній податково-правовій доктрині, так і в судовій практиці в податкових спорах, а також поступовому відходу від радянської концепції фінансового права, сфокусованого виключно на публічному інтересі у сфері фінансів без урахування приватного.

У зв’язку з зазначеним пропонуємо посилити окремі аспекти відповідальності посадових (службових) осіб податкових органів, зокрема, шляхом збільшення строків давності притягнення їх до дисциплінарної відповідальності, які були б справедливими та адекватними тим, що

застосовуються до платників податків і зборів. Також пропонуємо доповнити ст. 128 «Податкові правопорушення контролюючих органів» Податкового кодексу України [7] конкретними санкціями, що застосовуватимуться до порушників (а не просто перерахувати та описати об'єктивну сторону юридичного складу податкових правопорушень контролюючих органів), як це передбачено у випадку платників податків ст. 117, 118, 118-1, 119, 119-1, 120, 120-1, 120-2, 121, 122, 123, 123-1, 124, 125-1, 126, 126-1, 128-1 Податкового кодексу України [7].

Водночас у науковій літературі висловлюються думки щодо того, що посадові чи службові особи податкових органів, які вчиняють правопорушення під час виконання своїх службових обов'язків, не є суб'єктами саме податкових правопорушень, як це зазначено у п. 110.3 ст. 110 Податкового кодексу України [7], оскільки здійснення ними протиправної поведінки не пов'язано у таких випадках із наявністю у них податкових зобов'язань перед державою та їх сплатою. Тобто в діях зазначених осіб немає складу саме податкового правопорушення, а їх дії потрібно кваліфікувати як дисциплінарне, адміністративне чи кримінальне правопорушення залежно від розміру спричиненої шкоди суб'єктам господарської діяльності чи фізичним особам-платникам податків.

Так, О. А. Мірошниченко зазначає, що «виключно юридичні особи та фізичні особи – підприємці можуть бути притягнуті до фінансово-правової відповідальності за вчинене ними податкове правопорушення. При цьому посадові особи, які є найманими працівниками та при виконанні своїх посадових обов'язків порушили встановлені норми податкового законодавства, можуть бути притягнуті до кримінальної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності» [2]. Така відповідальність передбачена, зокрема, розділом XVII «Кримінальні правопорушення у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг»

Кримінального кодексу України [16], а також Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КупАП) [17] та Законом України «Про державну службу» [15] відповідно.

Аналізуючи норми одного з основних джерел чинного податкового законодавства Польщі (яка у першому півріччі 2025 р. головує у Раді Європейського Союзу і є одним із «адвокатів» нашої держави у євроінтеграційних питаннях) – *Ordynacja podatkowa* [18] (*ordynacja* – постанова, розпорядження – прим. автора), з'ясовуємо, що в цьому законодавчому акті законодавцем відмежовано (на відміну від підходу українського законодавця) відповідальність платників податків і податкових агентів від відповідальності посадових і службових осіб податкових органів. Зокрема, зазначений нормативний акт містить окремий розділ 2 під назвою *«Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta»* (*odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta* – відповідальність платника податків і податкового агента – прим. автора) [18], в якому встановлено межі відповідальності платників податків і податкових агентів без будь-яких згадувань у цьому розділі про відповідальність представників податкових органів.

Тож, виникає питання, яким чином врегульовано відповідальність посадових і службових осіб податкових органів у законодавстві Польщі? У статті «Відповідальність податкових органів за шкоду, нанесену платникові податків» М. Пасіньські та П. Скурскі зазначають, що платник, якому спричинено шкоду помилковим чи неправомірним рішенням податкового органу, не є беззахисним. Відповідальність за таку шкоду може понести як сам податковий орган, так і його посадова (службова) особа, дії якої спричинили шкоду. Таку шкоду розглядають із позицій цивільного права, тобто як:

1) фактично понесені збитки *(damnum emergens)*, а також як:

2) втрачена вигода *(lucrum cessans),* яку платник податку міг би отримати, але не отримав через неправомірне рішення податкового органу [19].

Однак при цьому постраждала сторона (платник податків) зобов'язана довести причинно-наслідковий зв'язок між рішенням і фактичною шкодою та можливою втраченою вигодою, яку платник міг би отримати, якби податковий орган не ухвалив неправомірне рішення. Автори згаданої статті [19] також зауважують, що на жаль, на практиці дуже важко довести шкоду у вигляді втраченої вигоди.

Згідно зі ст. 77 Конституції Польщі кожен має право на відшкодування шкоди, завданої йому неправомірними діями органів публічної влади [20]. Водночас *Ordynacja podatkowa* [18] містить бланкетну норму статті 260, відповідно до якої у питаннях, що стосуються відповідальності за відшкодування шкоди, застосовуються положення цивільного законодавства. У зв'язку з цим платник податку, якому неправомірним рішенням податкового органу завдано шкоди, може подавати позов безпосередньо до суду загальної юрисдикції, оминаючи стадію адміністративного оскарження в податковому органі, як це було до 1 січня 2007 р. [19].

Однак, відповідно до рішення Верховного суду Польщі від 20 серпня 2009 р. у справі № Sygn. akt. II CSK 68/09 [21], навіть якщо очевидним є те, що рішення польського податкового органу є неправомірним, то цивільний суд не може призначити платнику податків компенсацію доти, доки рішення податкового органу не буде визнано неправомірним в адміністративному суді чи самим податковим органом.

Тож для того, щоб платнику податків у Польщі отримати відшкодування шкоди, завданої неправомірним рішенням податкового органу, йому спочатку потрібно отримати рішення адміністративного суду, яке підтверджує

неправомірність рішення податкового органу, а потім звернутися вже за відшкодуванням шкоди в порядку цивільного судочинства.

Водночас, аналогічно до України, у Польщі поряд з відповідальністю податкового органу як юридичної особи, існує персональна відповідальність посадових і службових осіб податкових органів, які за своїм правовим статусом є державними службовцями. Зокрема, відповідно до параграфу 1 ст. 231 Кримінального кодексу Польщі [22] за перевищення службових повноважень чи невиконання службових обов'язків державним службовцем, що завдають шкоди публічному чи приватному інтересам передбачено покарання у вигляді позбавлення волі до 3 років. Згідно з параграфом 2 ст. 231 згаданого вище Кодексу [22], якщо держслужбовцем вчиняються дії, передбачені параграфом 1 ст. 231, з метою отримання особистої чи майнової вигоди, то покарання може становити від 1 до 10 років позбавлення волі.

Окрім того, держслужбовці, на яких розповсюджується дія Трудового кодексу Польщі [23, с. 1], можуть бути притягнуті до матеріальної відповідальності на підставі розділу V згаданого Кодексу «Матеріальна відповідальність працівників» [23, с. 76], однак у межах шкоди, нанесеної своєму роботодавцю. Матеріальна відповідальність застосовується як за умисно, так і необережно спричинену шкоду.

Також у польській правовій системі наявний спеціальний Закон «Про майнову відповідальність державних службовців за грубе порушення закону» [24], що визначає принципи матеріальної відповідальності державних службовців перед Державним казначейством, органами місцевого самоврядування чи іншими особами за шкоду, заподіяну під час здійснення публічної влади, за дії чи бездіяльність, що призвели до грубого порушення закону. Водночас цим законом встановлено правила процедури щодо застосування такої відповідальності.

У підсумку зазначимо, що публічно-правова природа податкової сфери, владне «вторгнення» до приватної власності і факт її безеквівалентного вилучення повинні передбачати ефективну систему гарантій прав і законних інтересів платників податків. Однією з таких гарантій є інститут відповідальності податкових органів та їх посадових і службових осіб.

Уся система гарантій повинна мати правове закріплення в такій формі, що дозволить платнику податків та іншим суб'єктам податкових правовідносин, які вважають, що їх права порушено, реалізувати своє право на захист та притягнути податковий орган, а також його посадових і службових осіб до відповідальності.

Інститут відповідальності податкових органів, зокрема інститут відшкодування збитків платнику, заподіяних рішеннями, діями чи бездіяльністю владного суб'єкта податкових правовідносин, не може існувати поза межами правового поля, що забезпечує права і обов'язки та процесуальні правила їх реалізації й захисту. Однак, хоча главою 11 Податкового кодексу України частково і врегульовано зазначені питання, стаття 128 «Податкові правопорушення контролюючих органів» [7] потребує доопрацювання в частині встановлення санкцій, тобто безпосередніх заходів відповідальності у випадку вчинення податковим органом чи його посадовими (службовими) особами податкових правопорушень, передбачених вказаною статтею, про що ми писали вище.

1.2. Поняття та ознаки юридичної відповідальності за порушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків

В умовах правового режиму воєнного стану фінансова діяльність держави об'єктивно піддається структурним змінам та ускладненням. У цей

час підвищується і без того важлива роль податкових надходжень для формування і виконання бюджету, відбувається пошук нових форм забезпечення виконання податкового обов'язку; збільшуються обсяги руху фінансових ресурсів та форм їх мобілізації, розподілу та використання, що визначає особливості охорони публічного податкового інтересу і притягнення винних осіб до відповідальності.

Наразі вітчизняні теоретики фінансового права дотримуються точки зору, згідно з якою фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства за своєю природою, предметом та методом регулювання є різновидом (компонентом) фінансово-правової відповідальності [12, с. 76].

Однак із норм чинного законодавства випливає, що охорона податкових правовідносин на сучасному етапі здійснюється не лише нормами податкового, а й адміністративного та кримінального права. Це дає підстави вважати, що існує міжгалузевий комплексний інститут відповідальності за порушення в сфері оподаткування.

Підтвердження знаходимо в ст. 111 Податкового кодексу України [7], якою визначено, що за порушення законів з питань оподаткування до суб'єктів податкових правопорушень може бути застосовано фінансову, адміністративну або кримінальну відповідальність.

Ці види відповідальності можуть бути розмежовані за такими критеріями:

1) залежно від галузі законодавства, норми якої передбачають таку відповідальність (фінансова відповідальність передбачена податковим законодавством, зокрема Податковим кодексом України [7]; адміністративна відповідальність передбачена КУпАП [17]; кримінальна відповідальність – відповідно, кримінальним законодавством, зокрема, Кримінальним кодексом України [16]);

2) за підставами застосування, тобто підставою фінансової відповідальності є вчинення податкового правопорушення, адміністративної – адміністративного правопорушення, кримінальної – кримінального правопорушення або злочину;

3) за характером санкцій, встановлених за правопорушення, тобто за податкові правопорушення передбачено стягнення у вигляді фінансових штрафів та/або пені (п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України [7]), за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування – попередження, адміністративні штрафи або адміністративні штрафи з конфіскацією (алкогольних напоїв, тютюнових виробів, марок акцизного податку тощо) відповідно до ст. 163^1, ст. 163^2, ст. 163^3, ст. 163^4, ст. 163^{17}, ст. 164^1, ст. 164^5, ст. 166^6 КУпАП [17], за податкові кримінальні правопорушення – кримінальні штрафи з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років відповідно до ч. 1 і ч. 2 ст. 212 Кримінального кодексу України [16], а за діяння, передбачені ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України [16] - кримінальні штрафи з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна;

4) за характером провадження у справах про притягнення до відповідальності платників податків, тобто провадження у справах про податкові правопорушення здійснюються в порядку, встановленому ст. 56 Податкового кодексу України [7] та ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства [25]; провадження у справах про адміністративні правопорушення – в порядку, встановленому розділом IV КУпАП [17]; провадження про податкові кримінальні правопорушення – в порядку, передбаченому Кримінальним процесуальним кодексом України [26];

5) залежно від осіб, які підлягають відповідальності, тобто за податкові правопорушення несуть відповідальність, як фізичні, так і юридичні особи; за

адміністративні правопорушення – у більшості випадків – фізичні особи (наприклад, керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій), у деяких випадках, зокрема в порядку ч. 2 ст. 163^{17} КУпАП [17]), - юридичні особи (податковий агент, тобто особа, яка здійснює тимчасове розміщення платника туристичного збору у місцях проживання (ночівлі); за кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 Кримінального кодексу України – фізичні особи (спеціальний суб'єкт - службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особа, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи) [16].

Установивши критерії розмежування трьох видів юридичної відповідальності, визначеної Податковим кодексом за порушення у сфері оподаткування, охарактеризуємо кожен вид окремо.

Відповідно до п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України до фінансової відповідальності особу може бути притягнуто у двох формах:

1) у формі штрафних (фінансових) санкцій (штрафів);
2) у формі пені [7].

Фінансова відповідальність, встановлена Податковим кодексом України, характеризується низкою специфічних ознак:

1) фактичною підставою фінансової відповідальності є вчинення діяння, що містить ознаки складу податкового правопорушення (п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України), а юридичною (нормативною) підставою – норми податкового законодавства та вимоги, встановлені іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України);

2) настання відповідальності врегульовано нормами податкового законодавства (зокрема, главою 11 «Відповідальність» і главою 12 «Пеня» Податкового кодексу України);

3) відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (п. 111.2 ст. 11 Податкового кодексу України);

4) суб'єктами такої відповідальності є чітко визначені Податковим кодексом України категорії порушників (за загальним правилом – це платники податків, податкові агенти (п. 110.1 ст. 110), контролюючі органи (п. 109.4), законні представники платників податків - фізичних осіб згідно зі статтею 242 Цивільного кодексу України [27] у разі невиконання обов'язків, визначених Податковим кодексом (п. 110.4 ст. 110) [7].

Слід зазначити, що протягом 2018-2023 рр. до глави 11 Податкового кодексу було внесено низку змін щодо виокремлення спеціальних суб'єктів податкових правопорушень, зокрема:

– суб'єктів господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку (п. 117.3 ст. 117);

– нерезидентів (іноземні юридичні компанії, організації), що провадять діяльність через відокремлений підрозділ, у тому числі постійне представництво, без взяття на податковий облік (п. 117.4 ст. 117);

– осіб-нерезидентів операцій з постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, у тому числі фізичним особам - підприємцям, не зареєстрованим як платники податку на додану вартість, без реєстрації такої особи-нерезидента як платника податку на додану вартість (п. 117.5 ст. 117 Податкового кодексу України);

– фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей Багатосторонньої угоди CRS та Загального стандарту звітності CRS (п. 117.6 ст. 117 та п. 39^3.3 ст. 39^3 Податкового кодексу України);

– банків, інших фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей (п. 118.1 ст. 118 Податкового кодексу України);

– нотаріусів щодо порушення ними порядку та/або строків подання інформації контролюючим органам про посвідчення договорів оренди об’єктів нерухомості в разі вчинення такої нотаріальної дії (п. 119^1.1 ст. 119^1 Податкового кодексу України);

– суб’єктів господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов’язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтерів) щодо порушення порядку та/або строків подання інформації про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості (п. 119^1.2 ст. 119^1 Податкового кодексу України);

– контролюючих осіб щодо неподання ними звітів про контрольовані іноземні компанії (п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України);

– резидентів України щодо неповідомлення ними про укладення договору щодо управління або адміністрування трасту, або про припинення такого договору у строки, передбачені Податковим кодексом України (п. 121.4 ст. 121 Податкового кодексу України);

– осіб, які здійснюють управління або адміністрування трасту, щодо неподання ними або подання не в повному обсязі фінансової звітності, копій первинних документів та іншої інформації щодо трасту на запит контролюючого органу (п. 121.5 ст. 121 Податкового кодексу України [7]).

Другим 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 [7] є адміністративна

відповідальність. Підставою адміністративної відповідальності є вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого КУпАП [17].

Цей кодекс у главі 12 закріплює низку складів адміністративних правопорушень у сфері оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, зокрема:

– ст. 156 КУпАП, частина перша якої до складу адміністративного правопорушення відносить «роздрібну або оптову торгівлю алкогольними напоями чи тютюновими виробами, рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, без марок акцизного податку чи з підробленими марками цього податку» [17];

– ст. 163^{1} «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків» [там само];

– ст. 163^{2} КУпАП «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов’язкових платежів)» [там само];

– ст. 163^{3} КУпАП «Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів» [там само];

– ст. 163^{4} КУпАП «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи» [там само];

– ст. 163^{17} КУпАП «Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору» [там само];

– ст. 164^{1} КУпАП «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат» [там само];

– ст. 164^{5} КУпАП «Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку» [там само];

– ст. 166^6 КУпАП «Порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця» [там само], 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, регістрів 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 (не проведення 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 із сплати податків, зборів або єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);

– ст. 188^{23} КУпАП «Перешкоджання уповноваженим особам податкових органів, … у проведенні перевірок» [17].

У зв'язку із зазначеним слушною, на нашу думку, є класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування за видовими об'єктами, подана В. В. Іщенком: «1) адміністративні правопорушення проти порядку ведення податкового обліку, складання та подання податкової звітності (ст. 163^1, 163^2 КУпАП); 2) адміністративні правопорушення проти обов'язків зі сплати податків та подання декларацій про доходи та майновий стан (ст. 163^4, 164^1, ч. 1, 3, 4 ст. 172^6 КУпАП); 3) адміністративні правопорушення проти контрольних функцій податкових органів (ст. 163^3, ч. 5-9 ст. 166^6, ст. 188^{23} КУпАП); 4) адміністративні правопорушення у сфері виробництва та алкогольних напоїв та тютюнових виробів (ст. 156, 156^2, 164^5,

177^2 КУпАП); 5) адміністративні правопорушення проти прав та свобод платників податків (ч. 9, 10 ст. 166^6, ст. 166^{21} КУпАП)» [28, с. 144].

Третім видом відповідальності, передбаченим пп. 111.1.3 Податкового кодексу України [7], є кримінальна відповідальність. Згідно з ч. 1 ст. 2 Кримінального кодексу України [16] підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад кримінального правопорушення, передбаченого цим Кодексом.

Стаття 212 Кримінального кодексу України передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) [16]. Структура статті включає 6 частин і примітку.

Частина 1 статті 212 Кримінального кодексу України визначає об’єктивну сторону кримінального правопорушення - 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 [там само].

Таким чином, об’єктивна сторона злочину, передбаченого ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України [16], повинна містити сукупність трьох ознак:

1) умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку; тобто кримінальна відповідальність настає не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов’язкових платежів, а лише в разі, коли це діяння вчинено умисно. Виходячи з цього, суд має

встановити, що особа мала намір не сплачувати належні до сплати податки, збори, інші обов’язкові платежі в повному обсязі чи певну їх частину;

2) суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах;

3) причинний зв’язок між діянням і наслідками.

Також частина 1 ст. 212 Кримінального кодексу України [16] містить вказівку на спеціального суб’єкта для цього складу кримінального правопорушення:

1) службову особу підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності;

2) або особу, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи

3) чи будь-яку іншу особу, яка зобов’язана сплачувати податки, збори (обов’язкові платежі).

Частини 2 і 3 ст. 212 Кримінального кодексу України встановлюють відповідно кваліфікуючі та особливо кваліфікуючі ознаки кримінального правопорушення. Кваліфікуючими ознаками в цьому випадку є вчинення за попередньою змовою групою осіб або фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах. Особливо кваліфікуючими ознаками є вчинення особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах [16].

Частина 4 ст. 212 Кримінального кодексу України передбачає спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності, який полягає в тому, що особа, яка ухилялася від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори

(обов’язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) [там само].

Частинами 5 і 6 ст. 212 Кримінального кодексу України визначено умови, за яких діяння, передбачені частинами першою - третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) – це досягнення податкового компромісу платником податків відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України або, відповідно, подання особою одноразової (спеціальної) добровільної декларації та сплата узгодженої суми збору згідно з підрозділом 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України (т. зв. законом про податкову амністію) [там само].

Також стаття 212 Кримінального кодексу України містить примітку, якою встановлюються поняття значного розміру коштів (які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян), великого розміру (в п’ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян) та особливо великого розміру (в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян) для цілей вказаної статті [там само].

Отже, встановивши, що юридична відповідальність за порушення в сфері оподаткування застосовується до осіб у вигляді фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності (хоча виключенням не є застосування до порушників кількох видів відповідальності одночасно); виокремивши критерії розмежування цих видів відповідальності, а також низку їх специфічних ознак, спробуємо з’ясувати поняття юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування. Для цього звернемося

за аналізом до Податкового кодексу України [7] як основного джерела податкового права нашої держави.

Основні засади відповідальності, як було зазначено вище, врегульовано главою 11 Податкового кодексу України «Відповідальність» [7]. У таблицях 1 і 2, розміщених нижче, пропонуємо розглянути формулювання, які вживає вітчизняний законодавець на позначення термінів відповідальності та фінансової відповідальності у сфері оподаткування.

Таблиця 1

Законодавчі формулювання терміну «відповідальність» за Податковим кодексом України

№ з/п	**Дослівне формулювання відповідальності**	**Норма Податкового кодексу України**
Глава 11 «Відповідальність» розділ II Податкового кодексу		
1	Відповідальність за вчинення податкових правопорушень	п. 109.4 ст. 109, назва ст. 110, п. 110.3 ст. 110
2	Відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи	назва ст. 111
3	Відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган	абз 3 п. 112.7 ст. 112
4	Відповідальність особи за вчинення правопорушень	п.112^1.1 ст. 112^1

5	Відповідальність особи	назва ст. 112^1, п. 112^1.2 ст. 112^1
Інші норми Податкового кодексу, крім глави 11 розділу II		
1	Відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів	з назви ст. 21
2	Відповідальність за складення податкової звітності	ст. 47
3	Відповідальність платників рентної плати та контроль за її справлянням	ст. 258
4	Відповідальність платника єдиного податку	п. 300.1 ст. 300

Джерело: таблицю складено автором на підставі аналізу норм Податкового кодексу України

Необхідно зазначити, що крім глави 11, особливості відповідальності для деяких груп порушників встановлено нормами інших розділів і статей (див. II частину таблиці 1 «Інші норми Податкового кодексу, крім глави 11 розділу II» [7]).

Так, глава 1 розділу XIV «Спеціальні податкові режими», містить ст. 300, «Відповідальність платника єдиного податку» [7]. Як бачимо, законодавець виділяє серед інших порушників податкового законодавства платників єдиного податку. З якою метою це зроблено, незрозуміло, оскільки п. 300.1 ст. 300 Податкового кодексу України регламентує, що «платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до цього Кодексу» [7]. Звідси випливає, що до платників єдиного податку, як і до платників усіх інших податків і зборів, застосовуються положення глави 11 Податкового кодексу «Відповідальність» [там само]..

Водночас ст. 258 Податкового кодексу України встановлює «відповідальність платників рентної плати та контроль за її справлянням» [7], а також передбачає право Державної податкової служби України

застосовувати такий захід впливу до порушників як порушення «перед відповідним центральним органом виконавчої влади питання зупинення дії відповідного спеціального дозволу … за фактами, які відбуваються протягом шести місяців, щодо невнесення, несвоєчасного внесення платником рентної плати сум податкових зобов'язань або невиконання платником податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин» (абз. 3 пп. 258.2.2 п. 258.2 ст. 258 Податкового кодексу України [7]).

Окрім того, Податковий кодекс України містить ст. 47, яка виокремлює серед усіх порушників правил оподаткування осіб, «які несуть відповідальність за складення податкової звітності» [7].

Окремо відповідальність Податковим кодексом встановлено ст. 21 для посадових і службових осіб контролюючих органів, хоча деякі положення щодо відповідальності посадових і службових осіб податкових органів містить глава 11 Податкового кодексу. Зокрема, п. 109.1 ст. 109 надає визначення поняттю «податкове правопорушення», а також містить перелік суб'єктів податкового правопорушення, якими, серед інших, можуть бути і «контролюючі органи та/або їх посадові (службові) особи» [7]. Також п. 109.4 ст. 109 Податкового кодексу встановлює, що «контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини» [7].

Не можемо оминути увагою зміни до Податкового кодексу України, які було внесено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» від 10.08.2023 р. № 3317-IX [29], що стосуються доповнення Податкового кодексу статтею 21^1 «Реалізація спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» [7]. Згідно з п. 21^1.1 вказаної статті органам ДПС України надано

повноваження виконувати «рішення про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), прийняті у порядку, встановленому Законом України «Про санкції» [7]. Такі рішення можуть виконуватись шляхом здійснення заходів, перерахованих п. 21^1.1 ст. 21^1 Податкового кодексу:

– «анулювання ліцензій на право здійснення діяльності у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, …;

– відмова/зупинення у поверненні помилково та/або надміру сплачених сум податків та зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, пені, штрафів …;

– відмова в наданні розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), …;

зупинення/відмова в наданні бюджетного відшкодування податку на додану вартість …» [7].

Отже, з даних, наведених у таблиці 1, бачимо, що тільки в главі 11 розділу II Податкового кодексу згадано п'ять різновидів відповідальності. Проаналізувавши всі норми кодексу, ми дійшли висновку, що законодавець передбачає як мінімум 9 її різновидів. Ба більше, виділено ще 4 категорії суб'єктів відповідальності:

1) посадові та службові особи органів контролю;
2) особи, які несуть відповідальність за складення податкової звітності;
3) платники рентної плати;
4) платники єдиного податку [там само].

Отже, навіть у кодифікованому акті законодавець не виробив єдиного підходу до трактування відповідальності у сфері оподаткування, так само немає згоди серед дослідників, про що свідчать численні наукові джерела.

Нижче, в таблиці 2, наведені варіанти законодавчих формулювань, що характеризують фінансову відповідальність, яка може бути застосована до порушників податкового законодавства.

Таблиця 2

Законодавчі формулювання терміну «фінансова відповідальність» за Податковим кодексом України

№ з/п	**Дослівне формулювання терміна**	**Норма Податкового кодексу України**
Глава 11 «Відповідальність» розділ II Податкового кодексу		
1	Фінансова відповідальність за вчинення податкового правопорушення	п. 109.3 ст. 109, п. 112.1 ст. 112, п.112.3 ст. 112, п. 112.5 ст. 112, п. 112.6 ст. 112
2	Фінансова відповідальність за вчинення податкових правопорушень	п. 110.1 ст. 110, п. 110.5 ст. 110
3	Фінансова відповідальність, встановлена для платників податків	п. 110.4 ст. 110
4	Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства	абз. 1 п. 111. 2 ст. 111
5	Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом	абз. 1 п. 111. 2 ст. 111
6	Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи	абз. 2 п. 111. 2 ст. 111

7	Фінансова відповідальність за податкове правопорушення	п. 111.3 ст. 111, абз 1 п.112.7 ст. 112
8	Фінансова відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи	з назви ст. 112, абз 1 п. 112.8 ст. 112
9	Фінансова відповідальність, передбачена цим Кодексом або Митним кодексом України	пп.112.8.12 п. 112.8 ст. 112

Джерело: таблицю складено автором на підставі аналізу норм Податкового кодексу України

Отже, проаналізувавши норми глави 11 Податкового кодексу України, а також інші норми Податкового кодексу України, що встановлюють відповідальність за порушення податкового законодавства, нами було зроблено висновок про те, що у кодексі відсутня усталена термінологія з приводу відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування.

Отже, проаналізувавши норми глави 11 Податкового кодексу України, а також інші його норми, що встановлюють відповідальність за порушення податкового законодавства, нами було зроблено висновок про те, що в кодексі відсутня усталена термінологія, що стосується відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Тобто в межах цього нормативно-правового акту законодавцем наразі не вироблений єдиний підхід до визначення понять *відповідальність* і *фінансова відповідальність*. Згадуючи про відповідальність, законодавець використовує різні формулювання, що, на нашу думку, вносить плутанину і здебільшого не сприяє реалізації принципу правової визначеності законодавства України. Такий стан речей негативно

впливає на правовідносини, що виникають, змінюються та припиняються між податковими органами та платниками податків.

У межах здійснюваного дослідження вважаємо за необхідне акцентувати увагу на тому, що у теорії фінансового права (як, власне, і в загальній теорії права) [30, с. 14; 31, с. 208-209; 32, с. 9-14; 33, с. 365] юридичну відповідальність учені поділяють на перспективну (позитивну) та ретроспективну (негативну). Так, на думку В. В. Копєйчикова, «позитивна юридична відповідальність передбачає сумлінне виконання суб'єктами правових відносин своїх обов'язків перед громадянським суспільством, державою, колективом людей та окремою особою. Ретроспективна юридична відповідальність характеризується специфічними правовідносинами між державою і правопорушником. У цьому випадку застосовується державно-правовий примус, який характеризується засудженням протиправного діяння і суб'єкта правопорушення, покладанням на останнього обов'язку понести позбавлення і несприятливі наслідки особистого, майнового, організаційного характеру за скоєне правопорушення» [34].

Позитивна відповідальність, як зазначають Ю. С. Назар та І. М. Проць, характеризується не наслідками порушення правопорядку, а виконанням особою правових обов'язків, та здійснення нею позитивних соціальних ролей [32, с. 10]. Водночас у науковій літературі існує також інша позиція, наведена згаданим вище авторами, згідно з якою позитивна юридична відповідальність не має юридично значущих ознак і тому вона є не стільки юридичною, скільки моральною категорією [32, с. 11-12]. Зокрема, І. Б. Аземша наголошує на тому, що «позитивна відповідальність не має ознак формальної визначеності, державної примусовості та процесуальної форми реалізації» [35, с. 55].

На нашу думку, тут справа тісно пов'язана з уявленнями особи про правову дійсність та правомірною поведінкою, яку особа обирає усвідомлено. Така поведінка, як правило, визначається рівнем правосвідомості особи, на

який впливають суб'єктивні внутрішні фактори, наприклад, такі як внутрішні переконання, мотиви, рівень освіти та загальний культурний рівень, психоемоційний стан тощо. Так, згідно з Д. Забзалюком, на формування правосвідомості впливає рівень правопізнання особи – нижчий та вищий. «Нижчий рівень – це набір уявлень, описів права та його проявів, перелік його властивостей, набір експериментальних даних про право, які виступають змістом правопізнання як результату. Вищий рівень – це цілісна, взаємопов'язана, внутрішньо структурована система знань і уявлень про право, його сутність, зміст, форму його прояву, структуру, функції» [36, с. 26].

Ми в чомусь погоджуємось, а в чомусь не погоджуємось із науковцем. Не погоджуємось, оскільки вважаємо, що не завжди вищий рівень правопізнання особи позитивно впливає на її правосвідомість та сприяє правомірній поведінці. Маємо на увазі вчинення правопорушень особами, які, наприклад, є фаховими юристами і працюють на різних посадах в органах прокуратури, судової влади, нотаріату чи адвокатського самоврядування, корупційних діянь чи інших, пов'язаних з ними. Може мати місце навіть така ситуація, коли особа, маючи вищий рівень правопізнання, володіючи фаховими правничими знаннями, цілеспрямовано використовує їх на шкоду охоронюваним державою і законом суспільним відносинам та встановленому правопорядку в тій чи тій сфері.

Зазначимо також, що у загальній теорії права виокремлюють правосвідомість заохочення та правосвідомість страху, де правосвідомість заохочення визначає поведінку особи, яка свідомо обирає вчиняти правомірно у тій чи іншій ситуації незалежно від того, яке покарання передбачено законодавством, і чи передбачено воно взагалі. Коли ж особа керується правосвідомістю страху, то вона утримується від вчинення неправомірних дій лише з огляду на те, що розуміє, що за такі дії передбачено, наприклад, кримінальну відповідальність, і вона не хоче бути підданою покаранню.

О. Є. Бавико справедливо зазначає, що «заохочення – один з найбільш діючих засобів формування позитивної відповідальності у фінансових правовідносинах… Важливо, щоб реальними цілями заходів, щодо контролю за виконанням фінансового законодавства, були не тільки виявлення правопорушень, але й констатація правомірної поведінки та її схвалення» [30, с. 17].

У контексті зазначеного підтримуємо позицію Е. С. Дмитренко, яка розглядає «юридичну відповідальність суб'єктів фінансового права як систему правовідносин між уповноваженим та зобов'язаним суб'єктами з приводу порушення останнім правових приписів у сфері фінансової діяльності та обов'язку уповноваженого суб'єкта – засудити поведінку зобов'язаного, а зобов'язаного – понести відповідальність за протиправні діяння шляхом позбавлення належних йому певних благ (ретроспективна відповідальність); а також з приводу дотримання останнім правових приписів у зазначеній сфері та обов'язку уповноваженого суб'єкта заохотити таку поведінку (перспективна відповідальність)» [5, с. 7].

Висновки до розділу 1

Отже, підсумовуючи викладене, можна зробити висновок про те, що фінансова відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності, що містить у собі позитивну та негативну форми реалізації, які, в свою чергу, мають різні категорії вияву та певні межі.

Фінансова відповідальність виконує не лише каральну, а й компенсаційну (відновну) функцію. Каральна функція полягає в спрямованості застосування заходів відповідальності на примусове виконання податкового обов'язку конкретним правопорушником (платником податків, податковим агентом чи іншим суб'єктом, визначеним Податковим кодексом

України) та обов’язку перетерпіти негативні наслідки свого правопорушення. Компенсаційна (відновна) функція відповідальності полягає в забезпеченні відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання чи отримання ними не в повному обсязі або не в установлені строки податків і зборів.

Водночас, коли мова йде про застосування заходів адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, теоретики вітчизняної фінансово-правової та адміністративно-правової доктрини звертають увагу і на превентивну функцію адміністративно-правових заходів, зважаючи на суттєву різницю в сумах адміністративних і фінансових штрафів, що накладаються за правопорушення у сфері оподаткування.

Фінансова відповідальність, у свою чергу, являє собою регламентовані нормами податкового права суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються між державою в особі її податкових органів і порушниками податкового законодавства, на яких покладається обов’язок перетерпіти негативні наслідки за вчинене правопорушення. Таким чином, фінансова відповідальність – це особливий вид охоронних правовідносин, змістом яких є державний примус щодо понесення суб’єктом податкового правопорушення несприятливих наслідків, передбачених санкцією порушеної норми.

Отже, фінансова відповідальність є елементом правового статусу платника податків та необхідним засобом забезпечення його належної поведінки. Регламентація на рівні законодавства органічної єдності прав, обов’язків і відповідальності підпорядкованого суб’єкта податкових правовідносин є невід’ємною умовою для формування взаємної відповідальності держави та платників податків.

Поняття «фінансова відповідальність» та «відповідальність за порушення у сфері оподаткування» не є тотожними і їх потрібно розмежовувати. Поняття «відповідальність за порушення у сфері

оподаткування» є ширшим від поняття «фінансова відповідальність», оскільки це комплексний міжгалузевий інститут, що включає в себе згідно з Податковим кодексом України, окрім фінансової відповідальності, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Юридичній відповідальності за порушення у сфері оподаткування як правовому явищу притаманні низка специфічних особливостей, що її характеризують:

– застосовується компетентними органами з метою забезпечення режиму законності у сфері оподаткування та дотримання правил сплати податків і зборів, встановлених Податковим кодексом України;

– поширюється як на фізичних, так і на юридичних осіб – платників податків, осіб, прирівняних Податковим кодексом України у правах і обов’язках до них, а також на контролюючі органи;

– підстави та порядок їх застосування визначаються податковим, адміністративним і кримінальним законодавством;

– її застосування є результатом реалізації державно-владних повноважень посадовими особами контролюючих органів (Державної податкової служби України) чи інших компетентних органів (наприклад, правоохоронних, якщо мова йде про застосування кримінальної відповідальності в порядку ст. 212 Кримінального кодексу України);

– основною метою застосування заходів відповідальності є спонукання платників податків та інших податково зобов’язаних осіб до виконання податкового обов’язку;

– різнобічний характер цих заходів (за значущістю, силою впливу та масштабом застосування);

– особливий процесуальний порядок застосування, визначений Податковим кодексом України або ж іншими актами законодавства залежно

від виду юридичної відповідальності, що застосовується в кожному конкретному випадку;

– забезпечення можливості оскарження рішень, дій чи бездіяльності компетентних органів в адміністративному та/або судовому порядку.

Таким чином, основними ознаками юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування є:

1) суб’єкт відповідальності – фізична чи юридична особа (правопорушник);

2) фактична підстава відповідальності – вчинення суб’єктом податкового правопорушення, адміністративного правопорушення у сфері оподаткування або податкового кримінального правопорушення;

3) юридична підстава відповідальності – до правопорушника застосовується державний примус у процесуальній формі, передбаченій процесуальним податковим, адміністративним і кримінальним законодавством;

4) специфічні санкції, що накладаються на порушників за вчинення правопорушень у сфері оподаткування податковим, адміністративним та кримінальним законодавством – фінансові штрафи та/або пеня; адміністративні штрафи та/або конфіскація; кримінальні штрафи з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна або без такої.

Структура юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування включає в себе відповідальність підпорядкованої та владної сторін податкових правовідносин. Відповідно, з одного боку, це платники податків і зборів, їх законні представники, податкові агенти, а також банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей в порядку ст. ст. 109, 110 і 126 Податкового кодексу

України, а з іншого боку – контролюючі органи та їх посадові (службові) особи згідно зі ст. ст. 109-110 та 128 Податкового кодексу України.

У свою чергу, відповідальність за порушення у сфері оподаткування владної сторони є двоступеневою і передбачає відшкодування шкоди, завданої платнику податку у порядку регресу:

1) відповідальність податкового органу як юридичної особи публічного права (шкода відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету);

2) персональна відповідальність посадової (службової) особи податкового органу, що застосовується до неї у вигляді заходів дисциплінарної та матеріальної відповідальності на підставі законодавства про державну службу, а також заходів адміністративної чи кримінальної відповідальності залежно від ступеня тяжкості правопорушення та завданої потерпілій стороні шкоди.

Видами відповідальності за порушення у сфері оподаткування є перспективна (позитивна) і ретроспективна (негативна) відповідальність. Об’єктивний зміст перспективної відповідальності складають дії, що полягають у дотриманні вимог податкового законодавства, виконанні та правомірному використанні податкових норм. Суб’єктивний зміст позитивної відповідальності виявляється в усвідомленні особою необхідності підпорядкування своєї поведінки нормам податкового законодавства, добровільності виконання платником свого податкового обов’язку та реалізації прав і законних інтересів у сфері оподаткування.

На відміну від позитивної відповідальності, пов’язаної з правомірною поведінкою сторін податкових правовідносин, негативна відповідальність настає за їх неправомірні дії чи бездіяльність, наслідком чого є застосування до них передбачених податковим та іншим законодавством стягнень.

РОЗДІЛ 2. ОБ'ЄКТИВНІ ТА СУБ'ЄКТИВНІ ОЗНАКИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО СКЛАДУ У СПРАВАХ ПРО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Об'єкт та об'єктивна сторона юридичного складу в справах про притягнення до відповідальності у сфері оподаткування

Національна стратегія доходів до 2030 року передбачає «пошук шляхів збільшення доходів бюджету на стійкій основі, покращення надходження податків шляхом закриття існуючих можливостей для ухилення від оподаткування, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою» [37]. У згаданому стратегічному документі зазначено, що «стабільні податкові надходження необхідні для фінансування першочергових витрат воєнного часу, а також потрібні для задоволення нагальних потреб відновлення, реконструкції та модернізації у період повоєнного відновлення» [37].

За даними Міністерства фінансів України «загальна сума доходів Зведеного бюджету України за січень - грудень 2024 року становила 3 587,8 млрд грн, що на 483 млрд грн, або на 15,6 відсотка більше ніж за аналогічний період 2023 року» [38, с. 1]. Найбільшу питому вагу у 2024 р. в загальному обсязі надходжень до Державного бюджету України становили податкові надходження 52,7 відсотка, з них:

- податок на додану вартість – 23,5 відсотка;
- податок та збір на доходи фізичних осіб – 10,4 відсотка;
- податок на прибуток підприємств – 8,7 відсотка;
- акцизний податок – 6,7 відсотка [38, с. 2].

На підставі наведеного можна стверджувати, що наразі податкова система є важливим елементом регулювання фінансово-економічних відносин

у державі, а результати реалізації податкової політики, безумовно, впливають на стан фінансової безпеки та національної безпеки в цілому. Однією із загроз фінансовій безпеці держави є вчинення правопорушень у сфері оподаткування.

Як справедливо зазначають Ю. С. Назар та І. М. Проць, «для настання юридичної відповідальності за порушення … законодавства необхідні підстави, які сучасна правова наука поділяє на нормативні (наявність відповідної норми права) та фактичні (вчинення правопорушення)» [32, с. 50].

Таким чином, нормативною підставою відповідальності вважаються правові норми, які порушує особа, внаслідок чого до неї державою в особі компетентних органів застосовуються конкретні стягнення. Фактичною ж підставою є діяння (дії або бездіяльність), заборонене законом.

Для притягнення особи до юридичної відповідальності у сфері оподаткування необхідна наявність фактичної підстави - вчинення податкового правопорушення, адміністративного правопорушення або податкового кримінального правопорушення.

У теорії держави та права загальними ознаками всіх видів правопорушень прийнято вважати суспільну небезпечність (або шкідливість) діяння, протиправність дій чи бездіяльності, винність і караність. Тут необхідно звернути увагу на те, що деякі автори розрізняють поняття суспільної небезпечності діяння та його суспільної шкідливості. Зокрема, М. І. Трипольська вказує на те, що «суспільна небезпечність властива лише злочинам та адміністративним правопорушенням, інші ж правопорушення (цивільно-правові, дисциплінарні тощо) наділені лише властивістю суспільної шкідливості» [39, с. 41-42]. На думку вченої, суспільна шкідливість податкового правопорушення «полягає в здатності загрожувати спричиненням суспільно шкідливих наслідків або в завданні цих суспільно шкідливих

наслідків об’єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони» [39, с. 42].

Цікавим у цьому контексті є законодавчий досвід Іспанії, на який звертають увагу М. Кармаліта та С. Федчук [40, с. 101]. Автори зауважують, що згідно з Загальним податковим законом Іспанії [41] (актуальна редакція цього закону від 21.12 2024 р. – прим. автора) існує трирівнева класифікація податкових правопорушень у цій державі залежно від ступеня суспільної небезпеки – дуже небезпечні, небезпечні та незначні правопорушення. Дослідниці наголошують, що таке розмежування пов’язано із заходами відповідальності, що застосовуються за їх вчинення. Так, небезпечне правопорушення визнається джерелом економічного збитку для держави і карається штрафом у відсотках, натомість просте правопорушення не спричиняє економічних збитків державному бюджету та карається штрафом у фіксованому розмірі.

Також іспанський законодавець [41] визначає умови, за яких податкове правопорушення вважається небезпечним і дуже небезпечним. Відповідно, якщо правопорушення вчиняється за умов використання фіктивної бухгалтерської документації або часткового приховування даних, то воно визнається небезпечним; якщо ж порушниками законодавства використовувалися шахрайські засоби, то податкове правопорушення вважається дуже небезпечним. Якщо ж податкове правопорушення має місце, але його не можна кваліфікувати ані як небезпечне, ані як дуже небезпечне у зв’язку з відсутністю ознак, що їх характеризують, або сутність правопорушення складає незначний розмір виявленого податкового боргу, то таке правопорушення визнається незначним.

Податковий кодекс України в такому випадку передбачає застосування заходів фінансової відповідальності. Згідно з п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України «податковим правопорушенням є 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» [7]. Причому, як влучно зауважує М. І. Трипольська, «податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожує настанню або спричиняє суспільно шкідливі наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише те діяння, яке порушує норми податкового законодавства, що встановлюють податкові обов'язки та заборони» [39, с. 44].

Для притягнення суб'єктів податкових відносин до фінансової відповідальності необхідна наявність юридичного складу податкового правопорушення. У протилежному випадку, тобто у разі відсутності хоча б одного з елементів складу, діяння не може вважатися правопорушенням і виключає можливість притягнення особи до вказаної відповідальності.

Під складом правопорушення необхідно розуміти закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують те чи інше діяння як правопорушення. Повний юридичний склад правопорушення зазвичай конструюється за такою схемою: об'єкт – об'єктивна сторона – суб'єкт суб'єктивна сторона. Отже, склад податкового правопорушення, як і будь-яка система, включає в себе набір взаємопов'язаних елементів, що визначають його структуру та ефективність функціонування як механізму.

Податкове правопорушення як комплексний структурний об'єкт має являє собою сукупність елементів, кожен із яких має свої особливості. Так, «кожне протиправне діяння, передбачене законом, завжди посягає на певний об'єкт» [42, с. 93]. Так, об'єктом правопорушення є суспільні відносини, врегульовані нормами права, тобто однієї лише вказівки на суспільні відносини недостатньо. Суспільні відносини перетворюються на правовідносини тільки за умови їх правової урегульованості. Тому об'єктом

податкового правопорушення виступають суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, яким у результаті правопорушення завдається шкода. Іншими словами, це можуть бути відносини з приводу реалізації платниками податків податкового обов'язку, але не у всіх випадках це так. Це досить вузьке трактування об'єкта податкового правопорушення, зважаючи на коло суб'єктів, встановлене законодавцем у ст. 109 Податкового кодексу [7]. Якщо трактувати поняття об'єкта податкового правопорушення більш широко, то можна відзначити, що «це фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів» [43, с. 646].

Ромашкін С. І. звертає увагу на те, що «у науці кримінального права найбільш поширеною класифікацією об'єктів є триступенева «вертикальна» класифікація, яка розділяє об'єкти на загальний, родовий та безпосередній. Цю класифікацію побудовано на основі філософських категорій про загальне (загальний об'єкт), особливе (родовий об'єкт) та одиничне (безпосередній об'єкт)» [44, с. 427].

Загалом під класифікацією слід розуміти систему розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями. Класифікацією називається система розміщення предметів за класами на підставі схожості цих предметів у середині класу і їх відмінності від предметів інших класів [45].

У податково-правовій доктрині можна зустріти різні підходи щодо визначення об'єкта правопорушень. Перший підхід полягає у відсутності будь-якого поділу об'єкта податкових правопорушень із вказівкою на те, що «об'єктом правопорушення виступають ті суспільні відносини, на які спрямоване діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення» [46, с. 124].

Відповідно до другого підходу об’єкт правопорушень поділяється на родовий та безпосередній, де, якщо узагальнити, то до родового об’єкта дослідники [47, с. 102] відносять податкові відносини, врегульовані нормами податкового права, а до безпосереднього – не усі податкові правовідносини в цілому, а лише конкретний їх специфічний вид, що слугує критерієм розмежування окремих складів податкових правопорушень, наприклад, ведення податкового обліку, повнота і своєчасність сплати податків і зборів, подання податкової звітності тощо.

За третього підходу автори [48, с. 194], характеризуючи об’єкт податкового правопорушення, виділяють у його межах предмет правопорушення як матеріальну ознаку, що являє собою грошові кошти, які належить сплатити у формі податку чи збору.

Важливо також акцентувати увагу на тому, що залежно від об’єкта у теорії фінансового та податкового права податкові правопорушення фахівці (у тих чи інших варіаціях) класифікують на сім основних груп: «1) правопорушення проти системи податків; 2) правопорушення проти прав та свобод платників податків; 3) правопорушення проти системи гарантій виконання обов’язків платника податків; 4) правопорушення проти виконання дохідної частини бюджету; 5) правопорушення проти контрольних функцій податкових органів; 6) правопорушення проти порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання бухгалтерської та податкової звітності; 7) правопорушення проти обов’язків по сплаті податків» [28, с. 142].

Іншу класифікацію залежно від особливостей об’єкта податкового правопорушення у своєму дослідженні наводить В. М. Ковтун: а) правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов’язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і безпосередньо спричинюють фінансові втрати держави; б) правопорушення, що посягають на

відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління у сфері оподаткування» [49, с. 39].

Другим елементом складу податкового правопорушення, як було зазначено вище, є його об’єктивна сторона, що вказує на зовнішнє вираження правопорушення і може бути втілена у формі дії (активної поведінки, наприклад, заниження податкового зобов’язання) або бездіяльності (пасивної поведінки, зокрема, неподання податкової декларації платником податків у строки та у випадках, встановлених Податковим кодексом [7]) суб’єкта-порушника.

Зміст об’єктивної сторони податкового правопорушення складають обов’язкові та факультативні ознаки. Обов’язковими ознаками є: вчинення протиправного діяння, результатом якого стало порушення чи недотримання податково-правових норм; наявність шкідливих наслідків для держави в цілому (недоотримання держбюджетом коштів у вигляді загальнодержавних податків і зборів) або окремих територіальних громад, якщо мова, наприклад, йде про порушення порядку сплати місцевих податків або зборів, що надходять до місцевих бюджетів; наявність причинно-наслідкового зв’язку, тобто повинен існувати зв’язок між вчиненим діянням і наслідками, що настали. Наприклад, п. 118^1.5 ст. 118^1 Податкового кодексу України передбачено, що «подання фінансовим агентом звіту про підзвітні рахунки з неповними або недостовірними відомостями чи помилками» повинно бути вчинено саме «*внаслідок* невиконання, неналежного виконання або порушення правил належної комплексної перевірки, визначених підпунктом 39-3.1.3 пункту 39-3.1 статті 39-3» [7].

До факультативних (необов’язкових) ознак, як правило, відносять час, місце, обстановку, знаряддя і засоби вчинення правопорушення [42, с. 94], а також повторність [47, с. 102]. Факультативні ознаки об’єктивної сторони податкового правопорушення можуть бути обов’язковими, якщо вони прямо

передбачені у правовій нормі. Наприклад, ч. 2 ст. 117 Податкового кодексу встановлює, що «у разі неусунення таких порушень або за *ті самі дії* (маються на увазі дії, передбачені п. 117.1 ст. 117, тобто «неподання у строки … заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності…» [7]), *вчинені протягом року* особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення» передбачено відповідальність у вигляді фінансового штрафу у розмірах, передбачених санкцією абз. 2 п. 117.1 ст. 117 Податкового кодексу [7].

Слід додати, що відповідно до характеру об’єктивної сторони склади податкових правопорушень можуть бути поділені на матеріальні та формальні [47, с. 102].

Матеріальний склад правопорушення передбачає, що його об’єктивна сторона являє собою єдність трьох елементів – протиправності, наявності негативних наслідків і причинно-наслідкового зв’язку між протиправним діянням і шкідливими наслідками. Такі податкові правопорушення вважаються закінченими в момент настання шкідливих наслідків. До матеріальних складів належать, наприклад, несплата або сплата не в повному обсязі авансових внесків єдиного податку фізичною особою-платником, передбачені п. 122.1 ст. 122 Податкового кодексу України [7].

Формальний склад правопорушення передбачає, що момент закінчення безпосередньо не пов’язаний із настанням шкідливих наслідків. Для визнання таких діянь правопорушеннями достатньо самого факту вчинення протиправного діяння, передбаченого Податковим кодексом України. Шкідливі наслідки перебувають поза межами об’єктивної сторони і на

кваліфікацію правопорушення не впливають. До податкових правопорушень із формальним складом можна віднести порушення встановленого порядку взяття на облік у податкових органах, передбачене ст. 117 Податкового кодексу України [там само].

2.2. Суб'єкт і суб'єктивна сторона юридичного складу правопорушення у справах про притягнення до відповідальності у сфері оподаткування

Враховуючи, що в Україні з 24 лютого 2022 р. запроваджений правовий режим воєнного стану, застосування органами Державної податкової служби заходів впливу за правопорушення у сфері оподаткування на практиці часто супроводжується численними проблемами. Це зумовлено наявністю колізій у податковому законодавстві щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у вчиненні податкових правопорушень. Ситуація також може бути ускладнена тим, що факт вчинення таких правопорушень може бути обумовлений настанням незалежних від волі суб'єкта правопорушення обставин, за яких платник податків чи інший суб'єкт позбавлений можливості відвернути правопорушення.

Визначення поняття податкового правопорушення містить ст. 109 (п. 109.1) Податкового кодексу України [7]. Згідно з цією нормою податковим правопорушенням вважається «протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (у т. ч. осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом» [7].

Отже, виходячи з визначення податкового правопорушення, наданого законодавцем у Податковому кодексі, можна зробити висновок, що

відповідальність за вчинення податкових правопорушень характеризується неоднорідним колом суб'єктів з їх різним (і навіть протилежним) правовим статусом, на що ми уже звертали увагу у розділі І пропонованого дослідження. Маємо на увазі, що згідно з Податковим кодексом України суб'єктом податкового правопорушення може бути не лише підпорядкована сторона у податкових правовідносинах, як наприклад, платники податків, податкові агенти, законні представники платників податків, банки, а й самі контролюючі органи, тобто органи Державної податкової служби України та їх посадові (службові) особи.

Маємо знову звернути увагу, що такий підхід українського законодавця до визначення кола суб'єктів податкових правопорушень є досить оригінальним, якщо зважати на податкове законодавство інших держав. Наприклад, у Польщі згідно з філософією Податкової постанови *(Ordynacja Podatkowa)* від 29.08.1997 р. зі змінами на 01.01.2025 р. суб'єктами податкових правопорушень визнаються лише ті особи, у яких наявний податковий обов'язок перед державним чи місцевим бюджетом, тобто підпорядкована сторона у податкових правовідносинах. Якщо ж посадова чи службова особа податкового органу Польщі вчиняє неправомірні дії щодо платника податків під час виконання своїх обов'язків, то її відповідальність настає не згідно з податковим законодавством. Відповідальність державних службовців (посадових і службових осіб податкових органів) у цій країні встановлена спеціальними законодавчими актами про державну службу та відповідальність державних службовців і може бути дисциплінарною, матеріальною тощо [18].

Ст. ст. 109, 110, 126 Податкового кодексу України визначають такі категорії суб'єктів податкових правопорушень:

1) платники податків (як фізичні, так і юридичні особи);
2) податкові агенти;
3) законні представники платника податків;

4) банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей, прямо вказані у ст. 126 зазначеного кодексу;

5) контролюючі органи та їх посадові (службові) особи [7].

Тобто суб'єктом податкового правопорушення відповідно до Податкового кодексу України може бути як фізична, так і юридична особа-платник податків та інші особи, прирівняні до нього у статусі, які вчинили податкове правопорушення. Такі особи повинні бути наділені необхідною правосуб'єктністю (поняття, що в свою чергу, включає в себе три елементи – правоздатність, дієздатність і деліктоздатність).

Слід зазначити, що термін «правосуб'єктність фізичної особи» багато в чому розкривається через поняття «вік» та «осудність». За загальним правилом, яке розповсюджується і на сферу податкових правовідносин, суб'єктом правопорушення може бути лише осудна особа, яка усвідомлює протиправний характер своїх діянь. Очевидно, що така особа має досягти відповідного віку і бути здатною керувати своїми вчинками.

Згідно з п. 110.2. ст. 110 Податкового кодексу України «фізична особа - платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності» [7]. Отже, Податковий кодекс України не містить прямої вказівки на вік фізичної особи – суб'єкта податкового правопорушення, як, наприклад, Кримінальний кодекс України, у ч. 1 ст. 22 якого чітко встановлено, що «кримінальній відповідальності підлягають особи, яким до вчинення кримінального правопорушення виповнилося шістнадцять років» [16].

Натомість Податковий кодекс містить бланкетну норму п. 110.2 ст. 110, яка відсилає нас до ст. 34 Цивільного кодексу України. Відповідно до ч. 1 цієї статті «повну цивільну дієздатність має фізична особа, яка досягла

вісімнадцяти років (повноліття)» [27]. Проте наведене правило має чотири винятки. Зокрема, повною цивільною дієздатністю може бути наділена особа, яка не досягла повноліття, за умови:

1) реєстрації шлюбу з моменту такої реєстрації (ч. 2 ст. 34 Цивільного кодексу);

2) досягнення шістнадцяти років і роботи за трудовим договором (ч. 1 ст. 35 Цивільного кодексу);

3) запису матір'ю або батьком дитини (ч. 1 ст. 35 Цивільного кодексу);

4) досягнення шістнадцяти років і виявлення бажання займатися підприємницькою діяльністю (ч. 3 ст. 35 Цивільного кодексу).

Тож, у податкових правовідносинах прямих вікових обмежень щодо настання фінансової відповідальності немає. Разом з тим, за загальним правилом п. 110.2 ст. 110 Податкового кодексу та ст. 34, 35 Цивільного кодексу, що йому кореспондують, фізична особа-платник повинна досягти на момент вчинення податкового правопорушення 18-річного віку; у випадках укладення трудового договору і роботи за ним, а також державної реєстрації її як підприємця – 16 років. У випадках реєстрації шлюбу до досягнення повноліття або записом батьком чи матір'ю дитини закон пов'язує настання повної цивільної дієздатності у фізичної особи не з віком, а з моментами реєстрації шлюбу й ухваленням рішення органу опіки та піклування чи судового рішення за заявою заінтересованої особи.

Іншими словами, фізична особа, яка не досягла 18 років, зобов'язана сплачувати податки за умови, якщо вона в державному реєстрі зареєстрована як підприємець або працює за трудовим контрактом, є повністю дієздатною, і несе самостійну відповідальність, зокрема і майнову, за всіма своїми зобов'язаннями.

Отже, з'ясувавши вік, з якого може наставати відповідальність за вчинення податкового правопорушення у фізичної особи-платника,

встановимо, який зміст вкладає законодавець у поняття «платник податків», оскільки саме ця категорія суб'єктів податкових правопорушень вказана як перша у ст. ст. 109 і 110 Податкового кодексу України [7].

У ст. 15 Податкового кодексу подано загальне визначення платників податків, якими визнаються як фізичні, так і юридичні особи (резиденти і нерезиденти України), а також відокремлені підрозділи юридичних осіб, «які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування» згідно з чинним податковим законодавством, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом [7].

Водночас для того, щоб встановити, чи є конкретна особа платником того чи іншого податку або збору, необхідно з'ясувати, чи відповідає така особа критеріям платника відповідного податку. Зокрема, для того, щоб визначити, чи підлягає юридична особа обов'язку зі сплати податку на прибуток підприємств, необхідно звернутись до Розділу III «Податок на прибуток підприємств», а саме ст. 133 «Платники податку» і перевірити, чи відповідає вона критеріям ст. 133 [7]. Аналогічно і фізична особа для визначення критеріїв відповідності платнику податку на доходи фізичних осіб, повинна ознайомитися зі змістом Розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб», зокрема положеннями ст. 162 Податкового кодексу [7], де визначено перелік платників податку на доходи фізичних осіб, а також тих, хто не належить до кола платників згаданого податку.

Також, визначаючи податково-правовий статус конкретного платника податків в Україні, необхідно враховувати і принцип резидентства, регламентований ст. 15 Податкового кодексу [7], що містить такі терміни як резиденти і нерезиденти України. З метою встановлення змісту цих понять слід звернутися до ст. 14 Податкового кодексу (а саме пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу).

Так, до резидентів для цілей оподаткування Податковим кодексом віднесено три категорії осіб:

а) «юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;

в) фізична особа - резидент - фізична особа, яка має місце проживання в Україні» [7].

Нерідко в податковій практиці трапляються ситуації, коли місце проживання фізичної особи визначити або вкрай важко, або взагалі неможливо. У таких випадках Податковим кодексом, зокрема абз. 2-4 пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 [7], регламентовано правила визначення місця проживання фізичної особи для цілей оподаткування:

1) «у разі, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні;

2) якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв’язки (центр життєвих інтересів) в Україні… Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім’ї або її реєстрації як суб’єкта підприємницької діяльності;

3) у разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду)

протягом періоду або періодів податкового року» [7] («правило проживання 183 днів протягом 12-місячного періоду»);

4) якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні три положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Нерезидентами відповідно до пп. 14.1.122 ст. 14 Податкового кодексу України [7] визнаються три групи осіб:

а) «іноземні компанії, організації, партнерства та інші об'єднання осіб, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України, а також правові утворення без статусу юридичної особи, створені відповідно до законодавства іноземних держав або територій, які не є резидентами України, відповідно до Податкового кодексу;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичні особи, які не є резидентами України» [7].

Водночас у пп. 14.1.122[1] ст. 14 Податковий кодекс України присутнє поняття «нерезиденти, що мають офшорний статус» [7], відповідно до якого такими визнаються «нерезиденти, розташовані на території офшорних зон, крім нерезидентів, які надали платнику податку виписку з правоустановчих документів, легалізовану у встановленому законодавством порядку, що свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента» [7].

Перелік офшорних зон встановлюється урядом, зокрема Постановою від 27 грудня 2024 р. № 1505 «Про внесення змін у додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045» [50].

Не менш важливою характеристикою платників податків за змістом ст. 15 Податкового кодексу є наявність у платника об’єкта оподаткування, що проілюстровано у таблицях 3 і 4, поданих нижче.

Таблиця 3

Категорії платників податків відповідно до Податкового кодексу України	
Юридичні особи та їх відокремлені підрозділи	Фізичні особи
Резиденти та нерезиденти	
мають, одержують (передають) об’єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об’єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом	

Джерело: складено автором на підставі правового аналізу ст. 15 Податкового кодексу України [7]

Таблиця 4

Об’єкти оподаткування, визначені Податковим кодексом України
1) майно, товари;
2) дохід (прибуток) або його частина;
3) обороти з реалізації товарів (робіт, послуг);
4) операції з постачання товарів (робіт, послуг);
5) інші об’єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов’язує виникнення у платника податкового обов’язку.

Джерело: складено автором на підставі ст. 22 Податкового кодексу України [7]

Також слід звернути увагу на те, що для з'ясування сутності об'єкта оподаткування значення мають його окремі складові:

1) майно (пп. 14.1.105 ст. 14 Податкового кодексу) - у значенні, поданому у Цивільному кодексі України (тобто майном як особливим об'єктом відповідно до ст. 190 Цивільного кодексу визнаються «окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки» [27]. У свою чергу, ст. 179 Цивільного кодексу визначає, що «річчю є предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права та обов'язки» [там само].

Для цілей оподаткування також має значення поділ майна на нерухоме та рухоме майно, передбачений ст. 181 Цивільного кодексу. Згідно з ч. 1 ст. 181 зазначеного кодексу до «нерухомих речей … належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення» [там само]. Це можуть бути, наприклад, об'єкти житлової нерухомості, вказані у пп. 14.1.129 Податкового кодексу – житлові будинки, прибудови до житлових будинків, садові, дачні будинки, котеджі, квартири, кімнати у комунальних квартирах, які є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в розумінні п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу [7]. Рухомими речами відповідно до ч. 2 ст. 181 Цивільного кодексу України є «речі, які можна вільно переміщувати у просторі» [27]. Як приклад у цьому випадку можна вказати легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування транспортним податком згідно 3 пп. 267.2.1 п. 276.2 ст. 267 Податкового кодексу [7]);

2) товари, під якими у пп. 14.1.244 ст. 14 Податкового кодексу розуміються «матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення» [7].

Водночас в абз. 2 пп. 14.1.244 ст. 14 Податкового кодексу вказано, що «в цілях оподаткування операцій з переміщення майна та енергії через митний кордон України термін «товари» вживається у значенні, визначеному Митним кодексом України» [7]. Відповідно до п. 57 ст. 4 Митного кодексу товарами вважаються «будь-які рухомі речі, у тому числі ті, на які законом поширено режим нерухомої речі (крім транспортних засобів комерційного призначення), валютні цінності, культурні цінності, а також електроенергія, що переміщується лініями електропередачі» [51];

3) дохід – дохід з джерелом його походження з України, а якщо платник податку є резидентом України, то й дохід, отриманий з джерел за межами України (повний перелік видів доходів, що є об'єктом оподаткування, наведено у пп. 14.1.54 та пп. 14.1.55 ст. 14 Податкового кодексу [7], зокрема, але не виключно у формі:

- процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України або постійними представництвами нерезидентів в Україні;

- доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;

- спадщини, подарунків, виграшів, призів; заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;

- доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю);

4) реалізація товарів. Наприклад, реалізацією пального або спирту етилового для цілей оподаткування акцизним податком у Податковому кодексі (абз. 2 пп. 14.1.212 ст. 14) визнаються «будь-які операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального або спирту етилового з переходом права

власності на таке пальне або спирт етиловий чи без такого переходу, за плату (компенсацію) чи без такої плати на митній території України з акцизного складу/акцизного складу пересувного до акцизного складу/акцизного складу пересувного» [7], для власного споживання чи промислової переробки або будь-яким іншим особам.

Водночас для цілей оподаткування акцизним податком з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів реалізацією суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів вважається «продаж пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну, промислових замінників тютюну та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших об'єктах громадського харчування» відповідно до абз. 7 пп. 14.1.212 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу [7];

5) <u>постачанням товарів</u> згідно з пп. 14.1.191 ст. 14 Податкового кодексу України є «будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду» [там само]. Відповідно до змісту абз. 2 пп. 14.1.191 ст. 14 Податкового кодексу України до поняття «постачання товарів» включається постачання електричної та теплової енергії, газу, пару, води, охолодженого чи кондиційованого повітря;

6) <u>постачання послуг</u> відповідно до пп. 14.1.185 ст. 14 Податкового кодексу України вважається «будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної

діяльності» [там само]. Наприклад, відповідно до п. д) абз. 2 пп. 14.1.185 ст. 14 Податкового кодексу України постачанням послуг визнається «постачання послуг з розміщення знаку відповідної торгової марки або самого товару чи послуги в кінофільмі, серіалі або телевізійній програмі, які є візуальними (глядачі лише бачать продукт або знак торговельної марки, продукт чи торговельна марка згадується у розмові персонажа; товар, послуга чи торговельна марка органічно вплітаються в сюжет і є його частиною)» [7];

7) інші об'єкти, визначені податковим законодавством. Наприклад, для цілей оподаткування екологічним податком об'єктом і базою оподаткування є визначені ст. 242 Податкового кодексу України:

– «обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

– обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

– обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

– обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

– обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій)» [там само].

Четвертим, останнім елементом складу податкового правопорушення, є його суб'єктивна сторона. Під суб'єктивною стороною слід розуміти свідомо вольові ознаки податкового правопорушення, що включають в себе вину, мотив і ціль вчинення податкового правопорушення. Так, ціль передбачає досягнення конкретного результату. Мотив – це внутрішнє спонукання, що

підштовхує правопорушника до вчинення протиправного діяння. Мотиви і ціль податкового правопорушення можуть бути різними.

Маємо зазначити, що суб'єктивна сторона складу податкового правопорушення визначає психічне ставлення особи до скоєного.

Новелою вітчизняного податкового законодавства 2021 року стало включення до нормативного визначення податкового правопорушення (що міститься у п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України [7]) концепції вини платника податків та осіб, прирівняних у правовому статусі до нього. Причому законодавцем Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [52] від 16.01.2021 р. № 466-IX у редакції від 01.01.2022 р. було внесено зміни, згідно з якими до податкових органів застосовується відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини (п. 109.4 ст. 109 Податкового кодексу України [7]).

Таким чином, на підставі правового аналізу змісту норм 109-112 Податкового кодексу України [7], можемо зробити проміжний висновок про те, що в діях чи бездіяльності платника податків і осіб, прирівняних до нього (податкових агентів, законних представників) має бути обов'язково встановлено наявність вини. Тягар доказування вини платника Податковий кодекс покладено на контролюючий орган (п. 109.3 ст. 109; абз. 1, 3 п. 112.7 ст. 112 Податкового кодексу України [7]).

Однак необхідно звернути увагу на те, що платникам податків або їх представникам у суді не слід покладатись на законодавче закріплення такого обов'язку. Для підтвердження своєї позиції у суді платник податку повинен мати докази своєї поведінки у процесі здійснення господарської діяльності за принципом належної обачності (наприклад, документальні підтвердження проведення тендеру з метою відбору контрагента; отримання від потенційного

контрагента доказів реальності здійснення ним господарської діяльності, зокрема його засновницьких та інших документів; визначення в договорі обов'язкових гарантій з боку контрагента тощо). Тобто у випадку виявлення податковими органами порушення в діяннях платника у суді фактично сам платник повинен довести відсутність вини у своїх діяннях.

Ба більше, Податковий кодекс України не містить чіткого визначення поняття «вина», однак умови, за яких особа визнається винною, викладено у ст. 112 згаданого Кодексу. Вони передбачають, що особа визнається винною у вчиненні податкового правопорушення, коли буде доведено, що вона могла дотриматися норм Податкового кодексу України [7], але не застосувала достатніх заходів для цього.

Водночас зауважимо, що вжиті платником податків заходи щодо дотримання «норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності (абз. 2 п. 112.2 ст. 112 Податкового кодексу України» [7]).

Отже, можемо виділити дві групи умов, що визначають вину особи, в контексті ст. 112 Податкового кодексу України. По-перше, це з'ясування можливості дотримання потенційно винною особою норм податкового законодавства, але не вжиття такою особою достатніх заходів для цього. По-друге, це доведення податковим органом тієї обставини, що вчиняючи певні дії або бездіяльність, за які Податковим кодексом встановлено відповідальність, платник податків діяв «нерозумно, недобросовісно та без належної обачності» [7].

Ураховуючи зазначене та позицію Головного управління ДПС в Одеській області з цього питання [53], зауважимо, що саме можливість особи дотримуватися норм, за порушення яких Податковим кодексом України

передбачено відповідальність, але фактичне їх недотримання шляхом вчинення дій, які можуть бути оцінені судом як нерозумні, недобросовісні та без належної обачності (враховуючи доведеність такого факту податковим органом), є підтвердженням вини особи у здійсненні податкового правопорушення.

У випадку якщо орган Державної податкової служби України не доведе, що у платника податків була можливість дотриматися норм Податкового кодексу України, проте він не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання, то такий платник не може бути притягнутий до відповідальності за порушення податкового законодавства відповідно до п. 112.7 ст. 112 Кодексу [7]. Водночас положення згаданого пункту застосовуються лише у тому випадку, коли умовою застосування фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є наявність вини платника податків.

Процесуальний порядок доведення обставин, за яких до особи може бути застосовано заходи фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, в межах судового провадження регулюється главою 5, а також статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства [25].

Зауважимо, що у податкових правовідносинах діє принцип презумпції правомірності рішень платника податку, передбачений пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [7], сутність якого полягає в тому, що всі сумніви щодо наявності обставин, за яких до особи може бути застосовано заходи відповідальності, тлумачаться на користь такої особи. Таким чином, обов’язок доведення вини згідно з Податковим кодексом України покладено на податковий орган, без здійснення якого до особи не можуть бути застосовані заходи фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, для кваліфікації якого умовою є наявність вини.

При цьому необхідно пам’ятати, що згідно з п. 109.3 ст. 109 Податкового кодексу України, обов’язковою умовою застосування до особи заходів

фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є доведення податковими органами вини платника тільки у випадках, визначених пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2-123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125-1.2-125-1.4 статті 125-1 зазначеного Кодексу [7].

Тобто у всіх інших випадках, визначених Податковим кодексом України, за які встановлено фінансову відповідальність, обов'язок доведення вини платника на податкові органи не покладений. Підставою для застосування до платника заходів фінансової відповідальності є виключно не дотримання ним норм Податкового кодексу України [там само].

Зазначимо також, що згідно з п.109.3 ст. 109 Податкового кодексу України [там само], який ми вже згадували вище, обов'язковою умовою застосування фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є наявність умислу в діях особи у випадках, передбачених пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2-123.5 статті 123, пунктами 124.2, пунктами 125-1.2-125-1.4 статті 125-1 Кодексу; щодо кваліфікації діяння порушника за пунктом 124.3 статті 124 – необхідною ознакою такої кваліфікації є вчинення порушення повторно протягом 1095 днів або ж наявність причинно-наслідкового зв'язку, який передбачає, що діяння, передбачені п. 124.2 ст. 124, «призвели до прострочення сплати грошового зобов'язання на строк більше 90 календарних днів» [там само].

Таким чином, кваліфікуючими (обтяжуючими) ознаками податкового правопорушення є вчинення особою діяння умисно, повторно або за наявності причинно-наслідкового зв'язку між діянням і його наслідками.

Податковий кодекс України не містить прямого визначення умислу чи умисності діяння, однак так само як і з поняттям вини, розкриває зміст умислу. Так, згідно з п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу «діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом

обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [там само].

Вина є характерною обставиною дій чи бездіяльності особи і полягає в тому, що особа повинна та може дотримуватися встановлених Податковим кодексом України правил та норм. Недотримання цих правил та норм, у розумінні зазначеного кодексу, трактуються як умисні дії особи, що визначають її вину у вчиненні податкового правопорушення за умови доведення цього факту податковим органом.

Вину особи також може підтверджувати вчинення нею триваючого та повторного правопорушення. Згідно з п. 111.4 ст. 111 Податкового кодексу України «особа вважається такою, що вчинила правопорушення повторно, якщо вона була притягнута до відповідальності у встановленому цим Кодексом порядку» [там само].

Також, якщо правопорушення вчиняється повторно, це впливає і на розмір фінансової відповідальності особи, яка є більш суворою у порівнянні з податковим правопорушенням, вчиненим уперше. Статтями 117, 119, 120, 121, 123, 124, 125^1, 126, 127, 128^1 Податкового кодексу України встановлено заходи фінансової відповідальності за повторне порушення платниками податків податкового законодавства.

Триваюче правопорушення у п. 111.5 ст. 111 Податкового кодексу України визначено як «безперервне невиконання норм цього Кодексу платником податків, який вчинив певні дії чи допустив бездіяльність і не вчиняв подальших дій для його усунення до моменту виявлення такого правопорушення контролюючим органом» [там само].

Додамо також, що Законом № 466 [52] було розширено коло суб’єктів, які підлягають відповідальності за порушення податкового законодавства,

розширено загальні умови застосування фінансової відповідальності, визначено обставини, що пом’якшують відповідальність особи.

Проаналізувавши норми Податкового кодексу України, ми встановили, що цей кодекс не містить прямого визначення вини і умислу при вчиненні податкового правопорушення, однак розкриває зміст цих понять через окреслення умов, які визначають вину особи та умисел в її діях чи бездіяльності.

Таким чином, застосування інституту вини до податкових правопорушень було пов’язане із початком дії Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [там само] від 16.01.2021 р., згідно з яким пункт 109.1 статті 109 Податкового кодексу України [7] було викладено в новій редакції. Згідно з цією редакцією податковим правопорушенням стало визнаватись не просто протиправне діяння, а протиправне, *винне* діяння платника податку, осіб, прирівняних до нього, податкових органів та їх посадових чи службових осіб, інших суб’єктів у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України. Водночас абзац 2 оновленого пункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу України [7] відповідно до зазначеного вище закону встановив умови, за яких діяння порушників податкового законодавства вважаються умисними.

Разом з тим, важливим аспектом, що характеризує суб’єктивну сторону податкового правопорушення, є те, що навіть за наявності вини, яка виступає одним із основних критеріїв для притягнення особи до відповідальності, Податковим кодексом України, зокрема п. 112.8 ст. 112 [7], передбачено обставини, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Це сприяє підвищенню рівня справедливості під час провадження у справах про податкові правопорушення.

Такими обставинами податкове законодавство визнає:

1) сплив строків давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення;

2) вчинення діяння особою, яка діяла відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої платнику податків у паперовій або електронній формі, за визначених законодавством умов;

3) вчинення діяння особою, яка діяла відповідно до правових висновків Верховного Суду;

4) вчинення діяння внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності податкових органів;

5) вчинення діяння з вини банку, органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, небанківського надавача платіжних послуг, еквайра, емітента електронних грошей (щодо податкових правопорушень, передбачених ст. ст. 124 і 125-1 Податкового кодексу України [7]);

6) вчинення діяння з вини оператора поштового зв’язку;

7) вчинення діяння внаслідок виявлення в роботі електронного кабінету технічної та/або методологічної помилки чи технічного збою в роботі електронного кабінету;

8) самостійне виправлення платником податків помилок, що містяться у раніше поданих ним податкових деклараціях та розрахунках, за умови сплати самостійно донарахованих податкових зобов’язань та штрафних санкцій;

9) помилкова сплата платником податків, у тому числі податковим агентом, грошового зобов’язання на інший бюджетний рахунок (без порушення законодавчо визначеного строку сплати податку або узгодженої суми грошового зобов’язання до бюджету) за визначених Податковим кодексом умов;

10) вчинення діяння внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору);

11) вчинення діяння особою, яка діяла відповідно до консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи, наданої в письмовій або електронній формі, а також до узагальнюючої консультації, зокрема на підставі того, що у подальшому такі консультації були змінені або скасовані;

12) вчинення діяння особою, яка діяла відповідно до наданого попереднього рішення митного органу про застосування окремих положень митного законодавства України;

13) інші випадки звільнення від фінансової відповідальності, передбачені Податковим або Митним кодексом України [51].

Окрім того, у ст. 112^1 Податкового кодексу передбачено обставини, що пом'якшують відповідальність. Зокрема, до таких обставин законодавець відніс вчинення діяння під впливом примусу, погрози, через службову, матеріальну або іншу залежність; при збігу тяжких сімейних чи особистих обставин; самостійне повідомлення платником про вчинене ним правопорушення.

Висновки до розділу 2

Отже, юридичний склад податкового правопорушення – це комплексна теоретико-правова конструкція, що включає в себе набір чотирьох взаємопов'язаних елементів (об'єктивних і суб'єктивних ознак), закріплених законом, які визначають його (складу) структуру, характеризують те чи інше діяння як податкове правопорушення та є підставою для притягнення суб'єкта до юридичної відповідальності, в чому виявляється його практичне значення.

Іншими словами, склад податкового правопорушення – це система чітко встановлених Податковим кодексом України обов'язкових ознак, за умови

наявності яких протиправне діяння може бути кваліфіковане як податкове правопорушення.

Відсутність хоча б одного з елементів у такій конструкції свідчить про відсутність складу податкового правопорушення в діяннях особи, тобто не кожне порушення податкового законодавства є підставою для притягнення особи до юридичної відповідальності.

Таким чином, конструкція складу правопорушення має не суто теоретичне, а й цілком практичне значення, що дозволяє розмежовувати види правопорушень на податкові правопорушення, адміністративні правопорушення у сфері оподаткування та податкові кримінальні правопорушення, а також встановити наявність чи відсутність у поведінці конкретного суб’єкта правопорушення.

Водночас загальною ознакою всіх правопорушень у сфері оподаткування є те, що в їх основу покладено протиправне діяння порушника, вчинення якого є фінансово небезпечним (тобто посягає на основи національної фінансової безпеки) та спричиняє фінансову шкоду як державі в цілому, так і окремим суб’єктам податкових правовідносин.

Однак відмінними ознаками для цих діянь є:

1) закріплення правових норм, що їх регламентують, у різних законодавчих актах;

2) притягнення правопорушників до різних відповідних видів юридичної відповідальності;

3) суб’єкти, які здійснюють притягнення до відповідальності, мають різні повноваження;

4) різні правові наслідки з урахуванням суспільної шкоди (суспільної небезпеки);

5) різна процесуальна форма настання відповідальності.

Теорія вітчизняного податкового права не є якимось статичним відокремленим утворенням, яке існує в «чистому» вигляді і яке можна відділити від інших галузей права. Податкове право логічно вписується в чинну систему вітчизняного права, а тому часто взаємодіє з іншими галузями і нерідко може запозичувати у них необхідний правовий інструментарій.

Так, наприклад, розмірковуючи про сутність об’єкта податкового правопорушення та прагнучи визначити його поняття, податково-правова доктрина послуговується здобутками теорії держави і права в цій сфері, а також теорії кримінального права, де розмежування об’єктів правопорушень здійснюється згідно з триступеневою вертикальною класифікацією – загальний, родовий, безпосередній об’єкт. Така класифікація, в свою чергу, побудована на ґрунті філософських категорій про загальне, особливе й одиничне та влучно демонструє використання загальнонаукових (загальнофілософських) методів у правових дослідженнях і в цілому в галузі знань «Правознавство» як такій.

У побудові кожної класифікації важливим є вибір критерія, який є як мірилом для визначення, оцінки предмета, явища, так і ознакою, взятою за основу класифікації. Класифікація об’єктів податкових правопорушень та їх групування дозволяє сконструювати доволі чітку та зрозумілу систему таких об’єктів, а значить, і сприяти в уникненні помилок податковими органами і платниками податків у застосуванні норм права та зміцнити законність їх діяльності.

Також однією з характерних ознак фінансової відповідальності та податкових правопорушень, за які вона настає, є визначення спеціального кола її суб’єктів, визначених Податковим кодексом України, до якого належать:

1) платники податків – фізичні та юридичні особи;
2) податкові агенти;
3) законні представники платників податків – фізичних осіб;

4) контролюючі органи, їх посадові та службові особи;

банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей.

РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ПРО ПРАВОПОРУШЕННЯ ТА У СПРАВАХ ПРО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

3.1. Провадження у справах про правопорушення та у справах про притягнення до відповідальності платників податків

Своєчасність і повнота надходження податків і зборів до державного та місцевих бюджетів є необхідною умовою для ефективного фінансування органів державної влади і місцевого самоврядування, на які покладено виконання завдань і функцій держави. Отже, держава в особі податкових органів зацікавлена в тому, щоб платники податків, на яких покладено конституційний обов’язок щодо сплати податків і зборів, його виконували. Водночас не всі платники сумлінно ставляться до виконання зазначеного обов’язку, у зв’язку з чим держава не в повному обсязі отримує до бюджету грошові кошти у вигляді законно встановлених податків і зборів.

Оскільки обов’язок щодо сплати податків є загальним, за винятком встановлених законом випадків, практично кожний платник податків, який не виконує податковий обов’язок, підлягає притягненню до відповідальності, вид і ступінь якої відповідає тяжкості протиправного діяння і регулюється окремо відповідно до чинного законодавства.

В умовах правового режиму воєнного стану, дефіциту державного бюджету, нестачі податкових надходжень і завдання підвищення ефективності податкового адміністрування питання відповідальності у податковому праві набуває особливого значення та актуальності. Це зумовлено тим, що фінансова відповідальність як вид охоронних правовідносин має суттєвий вплив на виконання податкового обов’язку, а податково-правові санкції забезпечують наповнення бюджетів відповідних рівнів та водночас є одним із засобів

стимулювання фінансової дисципліни, без якої дотримання встановлених приписів щодо порядку утворення, розподілу та використання публічних фондів коштів є неможливим.

Разом з тим, одночасно із встановленням державою публічного податкового обов’язку для платника щодо відчуження частини його власності на публічні потреби, нерідко визначені законом особи ухиляються від його виконання, зловживають своїми правами, приховують доходи, у зв’язку з чим виникає загроза фінансовій безпеці держави.

Важлива роль у попередженні та зниженні рівня правопорушень у сфері оподаткування належить відповідальності, що виступає гарантією охорони законних інтересів не лише держави та органів місцевого самоврядування, а й добросовісних платників податків, а також є елементом системи стримувань і противаг та гарантує реалізацію прав усіх учасників податкових правовідносин.

Водночас з метою забезпечення законності та недопущення свавілля під час притягнення осіб до юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, держава встановлює чітку процесуальну форму, що регламентує різні процедури притягнення до відповідальності осіб-порушників. Виходячи з викладеного, вважаємо за необхідне акцентувати увагу на питаннях, що стосуються основних аспектів і правових особливостей проваджень у справах про правопорушення, що вчиняються у сфері оподаткування.

На наш погляд, для того, щоб з’ясувати особливості проваджень у справах про притягнення до відповідальності платників податків, розпочати потрібно з того, що загалом являє собою податковий процес. Одразу зазначимо, що чинне законодавство України не містить визначення поняття «податковий процес», та й у доктринальних джерелах з вітчизняного фінансового та податкового права цей термін вживається з обережністю.

Водночас утворення в структурі податкового права блоку процесуальних норм обумовило виникнення та розвиток наукових поглядів на податковий процес і вивчення його специфіки.

Дехто з вітчизняних дослідників, представників фінансово-правового підходу, зокрема, О. О. Герасименко висловлює думку щодо того, що оскільки податкове право є складником фінансового права, то природно, що «податковий процес є частиною фінансового та виокремлюється з-поміж інших процесів у межах фінансового права» [54, с. 203].

Разом з тим, у наукових джерелах також можна зустріти думку прихильників адміністративістського підходу [55, с. 616], які вважають, що окремо податкового процесу не існує, а всі процедури і провадження у податкових питаннях здійснюються у межах адміністративного процесу.

Маємо заперечити, аргументуючи свою позицію тим, що по-перше, у Податковому кодексі України маємо ст. 56 [7], яка детально регламентує процедуру адміністративного оскарження у податкових спорах, тобто така процедура врегульована саме податковим, а не адміністративним законодавством; по-друге, процедура судового оскарження у податкових спорах хоча й регулюється Кодексом адміністративного судочинства, але в межах цього Кодексу законодавець окремо виділив статтю 283 «Особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів», що також може свідчити про певну специфіку розгляду податкових спорів в адміністративних судах порівняно з іншими публічно-правовими спорами; по-третє, якщо взяти до уваги не лише вітчизняну, а й іноземну практику, зокрема досвід Німеччини, то можна побачити, що в цій країні вся система адміністративних судів поділена на суди загальної та спеціальної юрисдикції. До другої категорії відповідно до законодавства Німеччини [56] віднесено фінансові суди, які є спеціалізованими інстанціями щодо розгляду спорів у сфері сплати податків і митних зборів. Важливим моментом тут також є те, що

сенат при фінансовому суді окремої землі ФРН передбачає участь у ньому трьох професійних суддів і двох почесних [57, с. 191], що є підтвердженням все ж таки виокремлення податково-правової спеціалізації в межах адміністративного судочинства і адміністративного процесу загалом.

На нашу думку, адміністративний і податковий процес співвідносяться між собою як загальне і конкретне та мають загальну публічну природу, оскільки очевидним є зв'язок публічного управління та управління публічними фінансами.

Водночас стверджувати про існування податкового процесу дозволяє не лише наявність процесуально-правової регламентації діяльності податкових органів і платників податків, але й здійснення такої діяльності в процесуальній формі, що являє собою сукупність однорідних процедурних вимог, що висуваються до дій учасників процесу та спрямованих на досягнення конкретного результату.

У зв'язку з наведеним підтримуємо концепцію існування податкового процесу як такого і пропонуємо розглянути наукові підходи щодо визначення цього поняття. Так, М. Я. Сакали ще у 2011 р. запропонував розглядати податковий процес 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» [58, с. 10]. Водночас податкові провадження зазначений автор пропонує «розглядати як окремий елемент податкового процесу, які характеризуються наступним: утворюють певну сукупність процесуальних правовідносин, які відрізняються предметною характеристикою та пов'язані з відповідними матеріальними правовідносинами; викликають потребу встановлення, доказування, а також обґрунтування усіх обставин та фактичних даних юридичної справи, що розглядається; обумовлюють

необхідність закріплення, офіційного оформлення отриманих процесуальних результатів у відповідних правових актах» [58, с. 10].

У межах розгляду обраної тематики також наведемо позицію групи львівських учених, які у навчальному посібнику 2021 р. «Адміністративно-правовий захист прав платників податків» вказують на те, що «податкове провадження є головним структурним елементом податкового процесу. Під податковим провадженням варто розуміти комплекс взаємозалежних і взаємообумовлених податкових процедур, які поєднуються предметно-функціональною характеристикою, пов'язані з відповідними регулятивними чи охоронними податковими правовідносинами та спрямовані на досягнення єдиної мети – на реалізацію податкових зобов'язань» [59, с. 188].

Податкова процедура, на думку авторів названого вище посібника, є «системою дій учасників податкових правовідносин, спрямованою на досягнення правового результату (найближчої мети) у сфері оподаткування, модель якої (характер, послідовність дій, часові межі, вимоги до фіксації, оформлення тощо) встановлена у нормативно-правовому акті» [59, с. 188-189].

Таким чином, якщо підсумувати наведене, то можемо зробити висновок, що у податковому праві за аналогією із загальною процесуально-правовою теорією усі процесуальні аспекти групуються від загального до конкретного за схемою «процес→провадження→процедура».

Ба більше, якщо звернутися до Закону України «Про адміністративну процедуру», а саме до п. 4 і п. 5 ст. 2, то встановимо, що законодавець у межах поняття «адміністративна процедура», під якою розуміє «визначений законом порядок розгляду та вирішення справи», вирізняє процедурні дії і процедурні рішення. Процедурною дією відповідно до згаданого закону вважається «процедурна дія адміністративного органу, що вчиняється під час розгляду справи, але якою справа не вирішується по суті», а процедурним рішенням –

«рішення адміністративного органу, що приймається під час розгляду справи, але яким справа не вирішується по суті» [60].

Отже, вважаємо, що податковий процес – це полісемантичне юридичне поняття, що у науці податкового права передбачає тлумачення у межах двох підходів – вузького та широкого (комплексного).

За вузького підходу окремі дослідники можуть вживати термін «податковий процес» у значенні форми правозастосовної діяльності, тобто особливої форми реалізації права. Таким чином, за такого підходу податковий процес фактично ототожнюється з податковим провадженням – поняттям, яке у вітчизняному правовому і науковому просторі є саме по собі дещо контроверсійним, оскільки чинне податкове законодавство не містить такої дефініції, що, на нашу думку, є прогалиною і потребує відповідного заповнення в законодавчому полі. Авторські аргументи щодо цього питання буде викладено нижче.

Отже, окрема група дослідників під податковим процесом розуміє саме податкове провадження, тобто порядок розгляду і вирішення по суті податкового спору або справи про притягнення платника податків чи іншого суб’єкта податкового правопорушення до відповідальності податковим органом на основі норм процесуального податкового та/або інших галузей права, та/або ж судове провадження у податковому спорі між податковим органом і платником податків, що здійснюється адміністративним судом.

Необхідно відзначити, що така позиція може бути притаманна не лише представникам податково-правової доктрини, але й вченим-адміністративістам. Зокрема, А. В. Бойко трактує адміністративний процес як «судовий порядок вирішення деяких публічно-правових спорів», а адміністративну процедуру визначає як таку, що «охоплює всю діяльність публічної адміністрації – від реалізації повноважень щодо надання

адміністративних послуг до застосування заходів адміністративного примусу і так далі» [61, с. 22].

Підсумовуючи наукові позиції представників вузького підходу, зазначимо, що поняття податкового процесу визначається ними як процедура особливого характеру, покликана врегулювати відносини щодо застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства та вирішення податково-правових спорів. Характерною особливістю наведеної концепції є те, що вона побудована за аналогією з поняттями «цивільний процес», «господарський процес», «кримінальний процес».

За широкого підходу, до поняття «податковий процес» включається не лише правозастосовна його складова, яка має індивідуалізований, персоніфікований характер і завжди закінчується «виданням правозастосовного акта, в якому фіксується індивідуально-конкретний правовий припис щодо вирішення конкретної справи» [62], а й дві інші складові – правотворча та правоустановча. Такий підхід не є винаходом чисто фінансового чи податкового права, а взятий із загальної теорії держави і права. Так, наприклад, Д. Слинько у своїй статті «Правова форма діяльності держави як критерій класифікації юридичного процесу» виділяє навіть не три, а п’ять видів юридичного процесу – «правотворчий, правозастосовний, установчий, контрольно-наглядовий, інтерпретаційний» [63, с. 19]. У цілому погоджуємось із таким трактуванням і поділом, хоча вважаємо, що контрольно-наглядовий та інтерпретаційний процеси можна віднести до правозастосовного виду (оскільки інтерпретація або тлумачення правових норм здійснюється у межах правозастосовної діяльності органів судової влади, а контрольно-наглядова діяльність – у межах правозастосовної діяльності органів державної виконавчої влади).

Правотворчий податковий процес – це законодавчо врегульована діяльність Верховної Ради України та місцевих рад щодо встановлення, зміни

та скасування податків і зборів, а також усіх інших питань, пов'язаних з оподаткуванням.

У свою чергу, правоустановчий податковий процес – це, відповідно, сукупність процедур, регламентованих Податковим кодексом України, що не належать ані до правотворчої, ані до правозастосовної складової податкового процесу. Установчий процес можна визначити як «складне матеріально-процесуальне утворення, що базується на взаємодії матеріальних і процесуальних правових норм і відповідних їм правовідносин, які є результатом правового регулювання і складаються у певній послідовності, спрямовані на формування, реорганізацію чи ліквідацію органів, установ … та інших суб'єктів права і виступають у якості особливого нормативного порядку здійснення владної управлінської діяльності з приводу реалізації відповідних правових норм» [63, с. 19].

До останньої групи на підставі аналізу змісту Податкового кодексу можна віднести:

1) процедури міжнародного автоматичного обміну інформацією та подання звітності про підзвітні рахунки (ст. 39^3 Податкового кодексу України [7]);

2) процедури, передбачені розділом II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України, зокрема:

– листування платників податків і контролюючих органів (ст. 42);

– повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань (ст. 43);

– складання, подання та внесення змін до податкової звітності (ст. ст. 46-51);

– надання індивідуальних та узагальнюючих податкових консультацій контролюючим органом (ст. ст. 52-53);

– визначення сум податкових зобов’язань платника податків та порядок їх сплати (глава 4);

– податковий контроль і способи його здійснення (глави 5-8);

– погашення податкового боргу платників податків (глава 9);

– застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав (глава 10) та ін.;

3) порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) окремих податків і зборів до бюджету;

4) електронне адміністрування ПДВ (ст. 200^1);

5) порядок оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції, визначений розділом XVIII Податкового кодексу України тощо [7].

Вважаємо, що управлінська концепція існування податкового процесу є об’єктивною реальністю. Разом з тим, податковому процесу як формі правозастосовної діяльності притаманні загальні ознаки юридичного процесу: публічно-правовий характер діяльності суб’єкта владних повноважень; регламентація діяльності процесуальними нормами; завжди пов’язаний з реалізацією закріплених в матеріальних нормах прав і обов’язків; цільова, свідома, орієнтована на досягнення конкретного юридичного результату діяльність; має стадійний характер; проміжні та кінцевий результат завжди оформлюються процесуальними актами.

Таким чином, у сучасній науково-фаховій літературі з податкового права податковий процес розглядається, як було зазначено нами вище, у межах двох підходів – вузького та широкого. Вузький підхід до розуміння податкового процесу побудований на визначенні його як особливої форми правозастосовної діяльності, що покликана врегулювати відносини щодо застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства та вирішення податково-правових спорів між податковим

органом і платником податків. Широкий підхід передбачає включення до поняття «податковий процес», окрім правозастосовної компоненти, і управлінської концепції, заснованої на наявності процесуальних податково-правових норм, які регулюють також відносини у сфері адміністрування податків і зборів, що виникають між органами ДПС України з одного боку, і платниками податків й іншими податково зобов'язаними суб'єктами з іншого боку з приводу виконання останніми законодавчо встановленого податкового обов'язку.

Ураховуючи все зазначене вище, тобто проаналізувавши чинне податкове законодавство та доктринальні джерела, можемо зазначити, що провадження у справах щодо притягнення до відповідальності платників податків є частиною податкового процесу і відповідно до ст. 56 Податкового кодексу України [7] та ст. 283 КАС [25] поділяються на 2 групи:

1) провадження в податкових органах, що здійснюються в адміністративному порядку;

2) провадження у судах, що, відповідно, здійснюються в судовому порядку.

Розпочнемо з характеристики першої групи проваджень. Насамперед зауважимо, що повноваження органів Державної податкової служби України щодо здійснення проваджень у справах щодо притягнення платників податків до відповідальності, крім Податкового кодексу [7], також визначено Положенням про Державну податкову службу України [64].

Зокрема, відповідно до ч. 4 згаданого документу ДПС [64] має право:

1) застосовувати до платників податків та ЄСВ згідно з законодавством фінансові штрафи за порушення податкового законодавства;

2) складати протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у встановленому законом порядку (у пп. 20.1.41 п. 20.1 ст. 20 Податкового

кодексу України конкретизовано, що протоколи та постанови посадові особи державних податкових інспекцій складають щодо «платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб» [7];

3) застосовувати фінансові штрафи, встановлені Податковим кодексом України, до банків та інших фінансових установ, а також «небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей, які не подали відповідним контролюючим органам ДПС в установлений законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком/електронним гаманцем платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДПС про взяття рахунка/електронного гаманця на облік у ДПС» [64];

4) звертатися до суду у передбачених законом випадках (тут також треба пояснити, що відповідно до п. 5 Положення про ДПС Державна податкова служба «забезпечує самопредставництво ДПС та її територіальних органів у судах через Голову ДПС, а також без окремого доручення Голови ДПС через його заступників та державних службовців самостійних структурних підрозділів апарату ДПС та її територіальних органів» [64]);

5) здійснювати перегляд рішень територіальних органів ДПС у порядку, встановленому законом (тобто в порядку адміністративного оскарження, передбаченого ст. 56 Податкового кодексу України [7]).

Далі, у частині 6 Положення про ДПС, продовжується регламентація кола повноважень податкових органів, зокрема ДПС наділена такими правами:

1) порушення питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового, бюджетного та ін. законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

2) стягнення пені, що передбачена Податковим кодексом України, з банків та інших суб’єктів, визначених цим Кодексом, за «несвоєчасне

виконання ними рішень суду, рішень керівника органу стягнення (його заступника або уповноваженої особи)» [64];

3) звернення до суду у встановлених законом випадках, «у тому числі щодо встановлення тимчасового обмеження у праві виїзду за межі України керівників юридичних осіб або постійних представництв нерезидентів - боржників у разі невиконання податкового обов'язку щодо сплати грошових зобов'язань, що призвело до виникнення у такої юридичної особи або постійного представництва нерезидента податкового боргу» [64].

Частина 7 Положення про ДПС [64] визначає, що Державна податкова служба України здійснює свої повноваження безпосередньо та через утворені її територіальні органи, і водночас встановлює, що ДПС разом з її територіальними органами є контролюючими органами, тобто податковими органами та органами стягнення.

Важливо, на нашу думку, також у контексті аналізу повноважень ДПС у сфері притягнення платників податків та інших суб'єктів, визначених Податковим кодексом України [7], до відповідальності, звернути увагу на повноваження Голови ДПС у цій сфері. Зокрема, частина 11, а саме пункти 10 і 21, Положення про ДПС [64] зобов'язують Голову ДПС:

1) звітувати перед Міністром фінансів про притягнення до відповідальності посадових осіб органів ДПС України, які є винними у порушеннях законодавства;

2) вирішувати питання щодо притягнення працівників апарату ДПС, керівників та заступників керівників її територіальних органів, які є державними службовцями, до дисциплінарної відповідальності.

Разом з тим, повноваження податкових органів щодо притягнення платників податків до відповідальності визначені не лише Податковим кодексом (ст. ст. 19, 19-1, 19-2, 19-3, 20, 21, 21-1) [7] та Положенням про ДПС України [64], а й КУпАП [17] та Наказом Міністерства фінансів України «Про

затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення» [65].

Зокрема, відповідно до ч. 1 ст. 234^{2} КУпАП «податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (ст. 163^{13}), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (ст. 163^{15}), ухиленням від подання декларації про доходи (ст. 164^{1}), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст. 165^{1}), порушенням порядку припинення юридичної особи (ч. ч. 3 - 6 ст. 166^{6}), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (ст. 188^{23})» [17].

Повноваженнями щодо розгляду справ від імені податкових органів про адміністративні правопорушення і накладення адміністративних стягнень згідно з ч. 2 ст. 234^{2} КУпАП наділені «керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи» [17].

Водночас статтею 255 КУпАП, а саме абзацом 25 пункту 1, визначено коло осіб, які мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування – це уповноважені на те посадові особи «центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів (ст. 51^{2}, 155^{1}, ч. 1 і ч. 3 ст. 161^{1}, ст. 162^{1}, 163^{1} - 163^{4}, 163^{12}, 163^{15}, ч. 2 і ч. 3 ст. 163^{17}, ст. 164, 164^{5}, 164^{16}, 166^{16}, 166^{17}, 177^{2})» [17], тобто посадові особи центрального апарату Державної податкової служби України, а також підпорядкованих їй органів – ГУ ДПС в областях, 5 міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків і місцевих державних податкових інспекцій [66].

Детальний порядок розгляду податковим органом справ про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування врегульовано згаданим нами вище нормативно-правовим актом - Інструкцією з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення № 1046/29176, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України [65], включаючи оформлення протоколів, розгляд таких справ податковим органом, оскарження і виконання постанов у зазначених справах.

Хочемо також акцентувати увагу на тому, що ця Інструкція містить правову гарантію об'єктивного і неупередженого розгляду податковим органом справ про адміністративні правопорушення з позицій захисту прав і законних інтересів платників податків, а саме встановлює дисциплінарну, адміністративну, кримінальну та матеріальну відповідальність «за невиконання або неналежне виконання посадовими особами податкових органів своїх обов'язків» (ч. 2 Розділу VII) [65].

Разом з тим, ст. 56 Податкового кодексу України передбачає для платника податків право на оскарження рішення контролюючого органу в адміністративному порядку (про судовий ми напишемо нижче) [7]. Процесуальні норми щодо реалізації такого права містяться як у зазначеній статті, так і в Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 [67]. Вказаний Порядок [67] деталізує та розширює положення ст. 56 Податкового кодексу [7], включаючи регулювання таких питань як підвідомчість розгляду скарг та строки їх подання; перелік обов'язкових реквізитів для скарги, а також додатків до неї; порядок подання скарги; права скаржника; строк і порядок розгляду скарг; зміст рішення про результати розгляду скарги та його вручення, а також особливості розгляду скарг платників податків-нерезидентів.

Таким чином, на сьогодні правове регулювання проваджень у справах про правопорушення, що вчиняються платниками податків, а також у справах про притягнення останніх до відповідальності здійснюється, щонайменше, чотирма нормативно-правовими актами:

1) Податковим кодексом України [7];

2) КУпАП [17];

3) Інструкцією з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення № 1046/29176, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України [65];

4) Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 [67].

На додаток, хотілося б звернути увагу на те, що у сучасних доктринальних джерелах існують пропозиції щодо впровадження обов'язковості процедури досудового оскарження рішення, дій чи бездіяльності податкового органу. Зокрема, Є. О. Угольков у своїй статті 2024 р. «Окремі аспекти впровадження обов'язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту» [68, с. 204-209] пропонує запровадити процедуру «обов'язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту» з метою «позитивного» впливу на захист прав платників податків і розвантаження судів. Водночас сам автор у цій же статті визнає «серед чинників, які спонукають платників податків ігнорувати право на адміністративне оскарження … «формальний підхід» контролюючого органу до розгляду скарг платників податків та дискреційне право ДПС України збільшувати суму грошового зобов'язання» [68, с. 204].

На нашу думку, запровадження процедури обов'язкового адміністративного оскарження рішення, дій чи бездіяльності податкового органу лише звузить коло прав платників податків і негативно вплине на

правові гарантії захисту таких прав, обмеживши право платників податків на судовий захист та не сприяючи об'єктивному і неупередженому розгляду справи. Крім того, вважаємо, що така пропозиція прямо суперечить ч. 1 ст. 55 Конституції України, якою кожному гарантовано «право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб» [69].

Згідно з чинним податковим законодавством після незадоволення скарг в результаті процедури адміністративного оскарження або без застосування такої процедури, платник податків має право звернутися до суду з адміністративним позовом за захистом своїх прав і законних інтересів.

Судове оскарження може закінчитися рішенням адміністративного суду першої інстанції. Разом з тим, якщо одна зі сторін судового провадження у податковому спорі (платник податків чи податковий орган) не задоволена таким рішенням, то відповідно до чинного законодавства вона має право на апеляційне та касаційне оскарження в порядку адміністративного судочинства.

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду висловив правову позицію про те, що «процесуальний строк звернення до суду з позовом про скасування податкового повідомлення-рішення (рішення про застосування штрафних санкцій) у випадку, якщо платник податків не використовував процедуру досудового вирішення спору (адміністративного оскарження), визначається ч. 2 ст. 122 КАС України – становить шість місяців і обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів» [70].

Відповідно до абз. 2 п. 112.7 ст. 112 Податкового кодексу України «порядок доведення обставин, за яких особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинене податкове правопорушення, в межах судового провадження визначається процесуальним законодавством» [7].

Усі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, трактуються на користь такої особи.

Вище нами вже було зазначено, що процесуальні аспекти судового провадження у податкових спорах між податковим органом і платником податків визначено статтею 283 КАС України [25]. Зокрема, частина перша вказаної статті визначає категорії податкових спорів, які розглядаються у межах провадження у справах за зверненням податкових і митних органів. До таких проваджень законодавцем віднесено сім категорій справ, включаючи «зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках/електронних гаманцях платника податків» [25], «підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків» [25], «надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі» [25] та деякі інші.

Реалізація права на звернення до адміністративного суду податкових та митних органів здійснюється в особливому порядку судового провадження. Так, статтею 269 (частина 1) КАС встановлено, що у справах за зверненням податкових і митних органів «заявами по суті справи є позовна заява та відзив на позовну заяву (відзив)» [25]. Частина 2 згаданої статті визначає електронний формат спілкування між сторонами у справі і судом з приводу подання копії позовної заяви та додатків до неї. Зокрема, як випливає зі змісту досліджуваної норми, сторони повинні мати відповідний електронний кабінет або принаймні електронну пошту, про наявність якої повинен бути повідомлений суд.

Частина 2 статті 283 КАС [25] встановлює строки подання заяви до адміністративного суду першої інстанції. За загальним правилом – це 24 години «з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до

суду» [25], хоча законодавець не виключає і можливість продовження такого строку у разі, якщо суд повернув заяву заявнику для усунення недоліків у ній. За таких умов повторне звернення може відбутися «не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду» [25].

Важливо також звернути увагу на те, що частина 5 статті 270 КАС [25] містить заборону на поновлення пропущених строків подання заяв у справах за зверненнями податкових і митних органів. У таких випадках суд зобов'язаний залишити позовну заяву без розгляду.

На підставі ч. 4 ст. 283 КАС [25] адміністративний суд має право відмовити податковому органу у відкритті провадження у двох випадках:

1) якщо заявником заявлено вимогу, не передбачену ч. 1 ст. 283 КАС [25];

2) «із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право» [25].

Водночас частина 6 статті 283 КАС [25] надає право податковому органу на апеляційне оскарження ухвали суду про відмову у прийнятті заяви протягом 24 годин з моменту її постановлення.

Особливості розгляду справи за зверненням податкового чи митного органу врегульовано ч. 7 ст. 283 КАС [25]. Зокрема, ця норма передбачає строк для ухвалення судом рішення по суті вимог заявника (якщо судом ухвалою було відкрито провадження у справі) - не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення останнього до адміністративного суду. Водночас в аналізованій нормі мова йде про те, що розгляд справи відбувається за участю обох сторін – як податкового або митного органу, з ініціативи якого відбувається розгляд, так і платника податків, щодо якого подано заяву до суду.

Відповідно до ч. 1 ст. 286 КАС у справах за зверненням податкових і митних органів «щодо подання позовної заяви та про дату, час і місце розгляду

справи суд негайно повідомляє відповідача та інших учасників справи шляхом направлення тексту повістки до електронного кабінету, а за його відсутності - кур'єром або за відомими суду номером телефону, факсу, електронною поштою чи іншим технічним засобом зв'язку» [25]. Водночас у ч. 2 цієї статті зазначено, що «учасник справи вважається повідомленим належним чином про дату, час та місце розгляду справи, …, з моменту направлення такого повідомлення працівником суду, про що останній робить відмітку у матеріалах справи, та (або) з моменту оприлюднення судом на веб-порталі судової влади України відповідної ухвали про відкриття провадження у справі, дату, час та місце судового розгляду» [25].

Нам би хотілося загострити увагу на проблемі повідомлення належним чином учасників справи (податкового спору) про її розгляд. Зі змісту ч. 2 ст. 268 КАС [25] випливає, що під повідомленням належним чином учасників про розгляд справи законодавець вважає момент направлення такого повідомлення або момент оприлюднення відповідної інформації на офіційному сайті судової влади. Далі, розкриваючи свою позицію у ч. 3 аналізованої статті, законодавець вказує, що «неприбуття у судове засідання учасника справи, повідомленого відповідно до положень цієї статті, не перешкоджає розгляду справи у судах першої та апеляційної інстанцій» [25].

На нашу думку, такий підхід є занадто формалізованим і не сприяє забезпеченню реалізації юридичних гарантій прав і законних інтересів платників податків, які є завідомо слабшою стороною у податкових правовідносинах порівняно з податковим органом – представником влади. Вважаємо, що якщо податковий орган ініціює судове провадження щодо платника податків, який є відповідачем у справі, то такий платник податків має законне право знати, що проти нього ініційовано судовий процес з боку суб'єкта владних повноважень. Для платника податків зазначений факт має важливе значення, оскільки дає можливість підготувати всі матеріали справи,

з’явитись у судове засідання вчасно, а значить належним чином реалізувати своє процесуальне право на захист в адміністративному суді.

У зв’язку з зазначеним зауважимо, що більш справедливим щодо платників податків було б під поняттям «повідомлення належним чином» вважати не момент відправлення повідомлення судовим працівником або оприлюднення такого повідомлення на сайті (зрештою, у такому випадку невідомо, чи особа отримала повідомлення і чи ознайомлена з його змістом), а момент доручення такого повідомлення стороні-відповідачу.

Так, якщо звернутися до зарубіжної законодавчо-судової практики у вказаному питанні, то можна побачити, що, наприклад, у рішенні Воєводського адміністративного суду (тобто адміністративного суду першої інстанції) в Жешуві (Польща) № II SA/Rz 563/14 від 10.07.2014 р. склад суду у кількості трьох суддів підкреслив, що «умовою належного відкриття провадження в адміністративному суді є *доручення* стороні повідомлення про відкриття провадження та іншої кореспонденції, вказаної у ст. ст. 40-49 Адміністративно-процесуального кодексу» [71].

Більше того, якщо ми також звернемося до зазначених у досліджуваному судовому рішенні статей, то з’ясуємо, що Адміністративно-процесуальний кодекс Польщі (*Kodeks postępowania administracyjnego* [72]) містить цілу главу 8 під назвою «Доручення» у розділі I. У згаданій главі у ст. ст. 39-49b законодавець детально виписав усі можливі способи доручень листів адресату органом публічної адміністрації, починаючи від електронних доручень (ст. 39 Адміністративно-процесуального кодексу Польщі) і закінчуючи публічним оголошенням (ст. 49 зазначеного кодексу [72]).

Причому згідно із ст. 2 Закону Польщі «Про електронні доставки» [73] для електронної доставки органів публічної адміністрації юридичні особи повинні мати спеціальну адресу (електронну пошту), що надається відповідно до публічної послуги з реєстрації електронної доставки та є ідентифікатором

відправника або одержувача даних, надісланих у межах такої послуги. У вітчизняному законодавстві аналогом такої послуги, напевне, може бути «кваліфікована електронна довірча послуга реєстрованої електронної доставки», передбачена ст. 27 Закону України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» [74].

Щодо публічного оголошення як способу повідомлення сторони про рішення та інші дії органу публічної адміністрації, то згідно з ч. 2 ст. 49 Адміністративно-процесуального кодексу Польщі [72] повідомлення вважається виконаним належним чином після спливу чотирнадцяти днів від дня, коли воно було розміщено в офіційному джерелі – Бюлетені публічної інформації.

Про важливість і зв’язок факту вручення особі повідомлення від органу публічної адміністрації про відкриття провадження у справі зазначають і польські дослідники - М. Древняни та Д. Хамерлак, стверджуючи, що «для відкриття провадження у справі належним чином необхідним є офіційне повідомлення про такий факт сторін провадження. Не доставлення стороні повідомлення про відкриття провадження означає, що воно не відкрито належним чином … Відсутність факту доставки стороні ухвали про відкриття провадження у справі призводить до того, що провадження не розпочато, а всі процесуальні дії, вчинені у цей час (з боку суб’єкта владних повноважень – прим. автора), не матимуть правових наслідків» [75, с. 91]. Також згадані вчені звертають увагу на те, що «відсутність належним чином відкритого провадження у справі тягне за собою неможливість сторони взяти участь у провадженні, що є порушенням принципів, передбачених ст. 10 Адміністративно-процесуального кодексу та ст. 123 Податкового закону» [75, с. 91]. Згідно з цими принципами органи публічної адміністрації в Польщі, зокрема податкові органи, зобов’язані забезпечити сторонам можливість участі на кожній стадії провадження у справі.

Більше того, А. Брудка зауважує, що наслідком вручення (доставки) повідомлення про відкриття провадження у справі неналежним чином може бути не лише порушення принципу участі сторін у розгляді справи, а й пропуск стороною, щодо якої ініційовано провадження, строків на оскарження [76, с. 9].

Заради справедливості необхідно відзначити, що, звісно, у вітчизняному адміністративному та податковому законодавстві теж є аналогічні норми, що гарантують особі право на участь у розгляді своєї справи. До таких норм можна віднести:

1) частину 5 статті 5 КАС, якою встановлено, що «ніхто не може бути позбавлений права на участь у розгляді своєї справи» [25];

2) пункт 12 статті 4 Закону України «Про адміністративну процедуру» [60], а також стаття 17, пункти 2 і 6 статті 28 цього ж закону, якими особі гарантовано можливість участі в адміністративному провадженні у справі особисто або через представників, а також бути поінформованою щодо дати, часу і місця слухання у справі;

3) пункти 1 і 2 розділу VI Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами [67], якими платнику податків забезпечується право брати участь у розгляді скарги особисто або через уповноважених представників, зокрема адвокатів, а також бути поінформованим з боку податкового органу про дату, час, місце і спосіб розгляду скарги тощо.

Разом з тим, підсумовуючи викладене вище, важливим, на нашу думку, у повідомленні сторін про відкриття провадження у справі є не момент відправлення судовим працівником такого повідомлення, як це на сьогодні врегульовано Кодексом адміністративного судочинства (зокрема ст. 268 [25]), а факт доставки повідомлення і доведення до відома сторін про початок розгляду справи. Тобто, на наш погляд, сторонам має бути забезпечена

реальна можливість (а не формальний підхід, що часто в конкретній обстановці є правовою фікцією, яка не працює на практиці) брати особисто чи через своїх представників участь у справі шляхом закріплення правових гарантій щодо вручення повідомлення чи доведення до відома інформації, що міститься в такому повідомленні, іншим способом. Переконані, що уточнення законодавцем у ст. 268 КАС [25] поняття «повідомлення належним чином про дату, час та місце розгляду справи» суттєво поліпшить ступінь захисту прав і законних інтересів платників податків, а також інших суб'єктів, які є учасниками деяких категорій публічно-правових спорів, розгляд яких здійснюється в порядку адміністративного судочинства.

Необхідно також зауважити, що нерідко формалізований підхід до платників податків використовується не лише законодавцем, а й органами правозастосування, зокрема податковими органами та адміністративними судами у межах, відповідно, адміністративних і судових проваджень (що показово, навіть в умовах правового режиму воєнного стану).

Так, за інформацією Головного управління ДПС в Одеській області від 17.04.2025 [77] П'ятий апеляційний адміністративний суд визнав (постанова від 25.11.2024 у справі № 420/32016/23) правомірність застосування податковим органом фінансового штрафу, стягнення якого передбачено Податковим кодексом України, у сумі 68 тис. грн. з ТОВ, яке порушило (на думку податківців та адміністративного суду) строки подання звіту про контрольовані операції за 2021 р.

Фабула справи полягає в тому, що податковими інспекторами зазначеного вище територіального податкового органу було здійснено позапланову виїзну документальну перевірку ТОВ-відповідача у справі щодо несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції та участь у міжнародній групі компаній за 2021 р. У результаті цієї перевірки податковим органом 03.07.2023 р. було складено акт про порушення ТОВ строків,

передбачених пп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України [7]. Згаданою нормою законодавцем передбачено зобов’язання платника податків, який здійснював контрольовані операції у звітному році, подати звіт до 1 жовтня року, що настає за звітним.

Платник податків оскаржив рішення податкового органу в адміністративному суді, наполягаючи на тому, що вжив усіх залежних від нього заходів для подання звіту, але з незалежних від його волі причин лист, направлений органу ДПС, не був прийнятий. Звіт та повідомлення про участь і міжнародній групі компаній податковий орган отримав 15.10.2022.

Водночас, коли суд почав досліджувати обставини справи, з’ясувалося, що позивач (ТОВ-платник податків) подав звіт податковому органу 30.09.2022, що було підтверджено протоколом відправки звіту з програми MEDOC [78].

Після дослідження судом вказаного факту було встановлено, що часом відправки наданого ТОВ протоколу від 30.09.2022 було 18:03. Також П’ятий апеляційний адміністративний суд у своїй постанові звернув увагу на норму, що міститься у пункті 69.18 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [7]. Згідно з зазначеною нормою у редакції Податкового кодексу, що діяла на час подання звіту ТОВ, тобто відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» № 2120-IX [79] приймання податковим органом електронної документації від платників податків повинно було здійснюватися у робочі дні з 08:00 до 18:00 (відповідно до чинної редакції Податкового кодексу України на сьогодні цей час продовжено до 20:00).

Таким чином, суд у досліджуваному випадку потрактував поведінку платника податків як таку, якою було порушено строки, встановлені податковим законодавством для подання платником звітності органу ДПС, що

фактично склало запізнення на 3 хвилини і обійшлося суб'єкту господарської діяльності накладенням на нього фінансового штрафу у розмірі 68 тис. грн.

З приводу позиції суду та формального погляду на право можемо зазначити, що рішення суду є абсолютно правомірним. Водночас, беручи до уваги, що рік подання звітності ТОВ до податкового органу (2022-й) був роком початку повномасштабної війни держави-агресора проти України та запровадження правового режиму воєнного стану, заходи стягнення могли би бути менш суворими за податкове правопорушення з формальним складом.

Необхідно також зауважити, що під час дослідження питання розгляду і вирішення податкових спорів між податковим органом і платником податків нами було встановлено, що на сьогоднішній день є досі чинним Роз'яснення Вищого арбітражного суду «Про деякі питання практики вирішення спорів за участю органів державної податкової служби» від 12.05.1995 р. № 02-5/451 [80]. У зв'язку з тим, що зазначений документ містить багато посилань на давно вже нечинні нормативно-правові акти, (зокрема закони України «Про державну податкову службу в Україні» [81], «Про систему оподаткування» [82], «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [83], а також вказівки на те, що розгляд податкових спорів здійснюється господарськими судами і участь податкової міліції у таких спорах), пропонуємо скасувати його у зв'язку з невідповідністю сучасному податковому законодавству та законодавству про адміністративне судочинство та втратою актуальності.

Досліджуючи правову природу провадження у справах про притягнення платників податків до відповідальності за вчинені правопорушення, ми також з'ясували, що для розгляду зазначеного питання у судовому порядку має значення, ким є платник податків – юридичною чи фізичною особою. За загальним правилом податкові спори між органом ДПС та платником, оскільки вони мають публічно-правовий характер, вирішуються у порядку

адміністративного судочинства. Водночас відповідно до Інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 22.04.2011 р. № 571/11/13-11 «Щодо особливостей провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби» [84] для того, щоб стягнути податковий борг з платника податків, що є фізичною особою, суд повинен ухвалити відповідне рішення. Причому, як зазначено далі у наведеному Інформаційному листі, з аналізу норм Податкового кодексу України випливає, що «зміст вимоги про стягнення суми податкового боргу з фізичної особи не тотожний змісту вимоги про стягнення коштів за податковим боргом, передбаченого статтею 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України (нині ст. 283 КАС [25] – прим. автора)» [84].

У зв’язку з цим правова позиція Вищого адміністративного суду України на 2011 р. полягала в тому, що розгляд справ за позовом органу ДПС до платника податків – фізичної особи про стягнення податкового боргу має відбуватися за загальними правилами позовного провадження. Більше того, звернутися з поданням в порядку адміністративного судочинства в такій ситуації орган ДПС не має права. У разі ж пред’явлення податковим органом подання про стягнення податкового боргу з платника – фізичної особи у порядку ст. 183-3 КАС (нині ст. 283 КАС [25] – прим. автора) суд повинен відмовити у прийнятті такого подання на підставі ч. 4 вказаної статті.

У ч. 4 досліджуваної статті [25] законодавець наводить дві правові підстави для відмови суду ухвалою у відкритті провадження за заявою – це заявлення вимоги, не передбаченої ч. 1 цієї статті або ж вбачається спір про право із поданих до суду матеріалів. Частина 1 статті 283 КАС (тоді – ч.1 ст. 183-3) [25] фактично визначає категорії податкових спорів, що підлягають розгляду в адміністративних судах України. Зокрема, у пункті 5 частини 1 статті 283 КАС вказано, що до таких категорій відносяться провадження у

справах за звернення податкових і митних органів щодо стягнення коштів за податковим боргом.

Ураховуючи правову позицію, висловлену в Інформаційному листі Вищого адміністративного суду України [84] та з метою усунення суперечностей і неузгодженостей у практиці розгляду податкових спорів у судовому порядку та плутанини у визначенні підсудності таких справ, вважаємо за необхідне уточнити зміст пункту 5 частини 1 статті 283 КАС України словами «з платника податків – юридичної особи» та, відповідно, викласти цей пункт у такій редакції: «5) стягнення коштів за податковим боргом *з платника податків – юридичної особи*;».

Разом з тим, уточнення потребує також правова позиція законодавця, викладена у п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України [7], де вказано що орган стягнення повинен звернутися до суду з позовом щодо платника податків – фізичної особи про стягнення з нього податкового боргу. Знову ж таки, не цілком зрозумілим зі змісту досліджуваної статті є, до якого саме суду має звернутися податковий орган – до адміністративного, як зазначено у п. 5 ч. 1 ст. 283 КАС [25], чи до суду загальної юрисдикції за загальними правилами позовного провадження, як було роз’яснено в Інформаційному листі Вищого адміністративного суду [84]. Таким чином, норма пункту 87.11 статті 87 Податкового кодексу України також потребує уточнення, зокрема в частині конкретної регламентації органів судової влади України, що мають повноваження розглядати справи про стягнення податкового боргу з платників податків – фізичних осіб.

Внести ясність у розв’язання окресленої проблеми частково допомагає Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України «Щодо стягнення податкового боргу з платників податків – фізичних осіб» від 04.05.2012 № 1198/12/12-12 [85]. Детальний аналіз змісту, викладеному у цьому документі дозволяє зробити висновок про те, що Інформаційний лист

2012 р. послідовно повторює ключові положення Інформаційного листа Вищого адміністративного суду 2011 р. [84], а також розкриває їх і деталізує. Зокрема, в Інформаційному листі 2012 р. [85] Вищим адміністративним судом акцентовано увагу на тому, що виходячи зі змісту п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу, для платників податків – фізичних осіб у порівнянні з платниками податків – юридичними особами встановлено особливий порядок стягнення податкового боргу.

Цей особливий порядок, на думку суду, полягає у трьох основних моментах:

1) для того, щоб ініціювати процедуру стягнення боргу з фізичної особи – платника податків податковий орган повинен звернутися з відповідним позовом на підставі п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України, що означає вирішення справ за позовом податкового органу в порядку позовного провадження за загальними правилами. Крім того, Вищий адміністративний суд чітко вказує на те, що у цьому випадку податковий орган не має права звернутися з поданням у порядку статті 183^3 (нині – ст. 283) Кодексу адміністративного судочинства України;

2) вимоги щодо стягнення податкового боргу у порядку позовного провадження розглядаються у цілому, тобто без застосування окремих процедур стягнення коштів за податковим боргом та продажу майна, що перебуває в податковій заставі;

3) рішення суду про стягнення податкового боргу з платника – фізичної особи виконується не податковими органами, а органами Державної виконавчої служби відповідно до Закону України «Про виконавче провадження» [86].

Підсумовуючи викладене, можна зазначити, що процедура стягнення податкового боргу з фізичної особи згідно з чинним податковим законодавством розпочинається з вручення податкової вимоги платнику

представниками податкового органу. Наступний етап – це ухвалення рішення податковим органом про опис майна у податкову заставу, після чого відбувається безпосередній опис майна боржника у податкову заставу, а також реєстрація відомостей про обтяження такого майна у відповідних державних реєстрах. На цьому етапі здійснення процедури стягнення податкового боргу фізична особа – платник податків має дві опції – самостійно погасити борг або чекати на примусове стягнення податкового боргу державою на підставі ухваленого судом рішення та виконавчого листа.

Якщо податковий борг погашається платником самостійно, то податкова вимога відкликається, рішення про опис майна у податкову заставу втрачає юридичну силу, а майно платника податків звільняється з податкової застави.

Якщо ж стягнення податкового боргу відбувається все ж таки у примусовому порядку, то виконавчий документ судом направляється до Державної виконавчої служби, в результаті чого органи ДВС виконують рішення суду, яке набрало законної сили, за допомогою заходів примусового характеру відповідно до Закону України «Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів» [87] та у межах процедур, встановлених Законом України «Про виконавче провадження» [86].

3.2. Заходи стягнення за правопорушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків

Виконання платниками податків та іншими суб’єктами податкових правовідносин податкового обов’язку *a priori* не може спиратися лише на високий рівень їх правосвідомості, тобто усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового законодавства належної поведінки.

В умовах воєнного стану не останню роль для наповнення бюджетів відповідних рівнів податковими надходженнями відіграє застосування заходів державного примусу за правопорушення у сфері оподаткування.

Під примусом у теорії податкового права найчастіше розуміють встановлення у податково-правових нормах та застосування до їх порушників особливих заходів державного впливу, що тягнуть за собою обмеження фінансового (майнового) характеру з метою попередження та припинення порушень податкового законодавства, відшкодування шкоди, а також покарання винних.

Разом з тим, необхідно звернути увагу на термінологію, яку вживає сам податковий орган для позначення застосування заходів державного примусу до порушників податкового законодавства та законодавець у Податковому кодексі України. Якщо мова йде про застосування юридичної відповідальності, передбаченої Податковим кодексом [7], то, як ми вже зазначали раніше, вона передбачає застосування фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності залежно від складу правопорушення та його юридичної кваліфікації органами правозастосування. У свою чергу, фінансова відповідальність передбачає дві форми – фінансові штрафи (штрафні санкції – ст. 123) та пеню (глава 12 Розділу II Податкового кодексу [7]).

Якщо ж в офіційних текстах (наприклад, повідомленнях чи інформації органів ДПС України, оприлюдненій на їх офіційних інтернет-джерелах, або нормативно-правовій документації [88; 89; 90]) вживається термін «заходи стягнення», то найчастіше податковий орган або інший суб’єкт законодавчої ініціативи пов’язує це із заходами стягнення або погашення податкового боргу, зокрема, опис майна у податкову заставу, адміністративний арешт майна платника податків, стягнення коштів або продаж майна боржника [88].

Питання виникнення права податкової застави та продажу майна, що перебуває у податковій заставі, а також адміністративного арешту майна платника податків врегульовано, відповідно, нормами статей 88-89 і 94-95 Податкового кодексу [7]. Аналізуючи зміст вказаних статей, можна дійти висновку, що законодавець податкову заставу та адміністративний арешт майна трактує як способи забезпечення виконання платником податків його обов'язків.

Звідси випливає, що законодавець у Податковому кодексі України та податкові органи, здійснюючи свої інформаційну та нормативну функції, вдаються до різних термінологічних підходів для позначення одних і тих самих понять – податкової застави та адміністративного арешту платника податків. У Податковому кодексі податкова застава та адміністративний арешт тлумачаться як способи забезпечення виконання платником своїх обов'язків, а органи ДПС найчастіше називають їх заходами стягнення або погашення податкового боргу, хоча сутність явищ від цього не змінюється.

Таким чином, досить умовно можна поділити на 2 групи заходи державного примусу у сфері оподаткування: 1) заходи стягнення або погашення податкового боргу (податкова застава, продаж майна, що перебуває у податковій заставі, адміністративний арешт майна платник податків); 2) заходи фінансової відповідальності (фінансові штрафи та пеня). Хоча, якщо підходити суто з формального законодавчого погляду, то заходами стягнення все ж таки є лише ті, що передбачені видами юридичної відповідальності, встановленими Податковим кодексом, а податкова застава та адміністративний арешт майна визнаються способами забезпечення виконання платниками своїх обов'язків.

Також, у контексті дослідження проблематики відповідальності у сфері оподаткування та фінансової відповідальності зокрема, у науковій літературі та у законодавстві ми можемо часто зустріти термін «санкція».

Поняття «санкція» може вживатися як у фахових джерелах, так і в законодавчій та правозастосовній практиках у різних значеннях.

Загалом у теорії права термін «санкції» вживається у чотирьох загальновизнаних значеннях:

1) заходи, що застосовуються до правопорушника та тягнуть за собою конкретні несприятливі наслідки (тут потрібно пояснити, що залежно від характеру регульованих відносин вони можуть бути кримінально-правовими, адміністративно-правовими, дисциплінарними тощо. У наш час, у зв'язку з включенням до Податкового кодексу України нового виду юридичної відповідальності – фінансової – ми можемо говорити і про наявність податково-правових санкцій);

2) структурна частина норми права, що вказує на можливі заходи державного впливу на порушника такої норми;

3) дозвіл уповноваженої особи, наприклад, прокурора, на здійснення передбачених процесуальним законом слідчих і оперативно-розшукових дій (зазначимо, що на сьогодні у процесуальному кримінальному законодавстві, тобто Кримінальному процесуальному кодексі України [91], Законі України «Про прокуратуру» [92] такий термін не вживається, але він вживався у старому Кримінальному процесуальному кодексі України від 28 грудня 1960 р. [93], що діяв до ухвалення чинної версії від 13 квітня 2012 р. Цьому знаходимо підтвердження і в судовій практиці, зокрема Ухвалі Судової колегії в кримінальних справах Верховного Суд України від 19.06.97 р. [94]);

4) у міжнародному праві – заходи впливу на державу, яка порушує норми міжнародного права та міжнародні зобов'язання – міжнародні санкції. Особливо актуальним це питання є сьогодні для України, яка вдається до титанічних зусиль щодо об'єднання міжнародної спільноти, зокрема, Європейського Союзу та його окремих держав-членів, Ради Європи, інших

міжнародних суб'єктів, у справі тиску та колективного застосування міжнародно-правових санкцій щодо держави-агресора.

Традиційно у вітчизняній юридичній літературі санкції залежно від характеру несприятливих наслідків для винної особи поділяються на штрафні (каральні) та правовідновлювальні. Звісно, на практиці цей поділ, умовний, оскільки будь-яка правовідновлювальна санкція вміщує в собі елемент покарання. Так, якщо цю класифікацію застосувати до Податкового кодексу України [7], то, відповідно, штрафними санкціями будуть фінансові штрафи, а правовідновлювальними – пеня.

Сутність штрафних санкцій полягає у покаранні, попередженні правопорушень та можливому виправленні винних осіб. Зауважимо, що чітке зазначення в законі підстав реалізації санкцій є однією з гарантій законності їх застосування. Критерій, за яким санкції поділяються на штрафні та правовідновлювальні, полягає в способі реалізації відповідальності, тобто способі охорони наявних суспільних відносин.

Відповідно до чинного законодавства України ті чи інші санкції можуть застосовуватись як до фізичних, так і до юридичних осіб. Так, якщо ми візьмемо ст. 110 Податкового кодексу України, зокрема п. 110.2 і п. 110.5 [7], то з'ясуємо, що суб'єктами, які притягуються до фінансової відповідальності, є платники податків – фізичні та юридичні особи.

Адміністративно-правові санкції за правопорушення у сфері оподаткування застосовуються до фізичних осіб. Наприклад, суб'єктами адміністративної відповідальності за ст. 163^1 КУпАП є керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, які порушили встановлений законом порядок ведення податкового обліку. За ст. 163^2 КУпАП за неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування податків і зборів адміністративні штрафи можуть бути накладені на посадових осіб підприємств, установ або організацій. Попередженню або адміністративним

штрафам можуть бути піддані керівники та посадові особи підприємств, установ, організацій, зокрема установ Національного банку України, комерційних банків чи інших кредитно-фінансових установ, за невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів відповідно до ст. 163^3 КУпАП.

Кримінально-правові санкції, що передбачені ст. 212 Кримінального кодексу за ухилення від сплати податків, можуть бути застосовані до службових осіб підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або до осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи чи будь-яких інших осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори, якщо такі діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих чи особливо великих розмірах.

На наш погляд, у ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України законодавець мав би точніше виписати свою позицію щодо суб'єктів, які підлягають кримінально-правовим санкціям за цією статтею, оскільки не зовсім зрозуміло з тексту зазначеної норми, чи є юридичні особи суб'єктом відповідальності за ст. 212. Зрозуміло, що службові особи підприємств, установ, організацій є фізичними особами; також фізичними особами є особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи. Однак формулювання «будь-які інші особи, зобов'язані сплачувати податки і збори, якщо їх діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів коштів у значних розмірах» є доволі розмитим і, за логікою речей, включає в себе як фізичних, так і юридичних осіб. Утім, нам видається не до кінця зрозумілим, що ж саме мав на увазі законодавець при конструюванні цієї норми. У зв'язку з цим доцільно би було у ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України конкретизувати подане формулювання, наприклад, зазначивши «будь-які інші фізичні та юридичні особи» або «будь-які інші фізичні особи».

Також на підставі проаналізованого можемо підсумувати, що податково-правові санкції (фінансові штрафи і пеня) мають виключно фінансовий (грошовий) характер, оскільки суми фінансових штрафів і пені нараховуються податковим органом і сплачуються платником у гривнях. Водночас адміністративно-правові та кримінально-правові санкції, що застосовуються за правопорушення у сфері оподаткування, крім фінансового характеру (адміністративні і кримінальні штрафи), можуть мати ще й матеріальний (майновий) або матеріально-фінансовий характер (ч. 4 ст. 156 КУпАП – адміністративний штраф, поєднаний з конфіскацією предметів торгівлі та виручки, отриманої від продажу таких предметів) та особистий характер (попередження – ст. 163^3 КУпАП) чи фінансово-особистий (ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України - кримінальний штраф у поєднанні з позбавленням права обіймати певні посади чи здійснювати певну діяльність на строк до трьох років).

Розглядаючи санкцію як елемент правової норми, можна зазначити, що це найбільш змінна і динамічна складова, що досить швидко реагує на соціальні, економічні та політичні зміни в державі. Законодавець, не змінюючи сутності самої правової норми, може використати її для вирішення суспільних завдань, що з’являються на відповідних етапах існування та розвитку держави, шляхом зміни санкції в бік посилення чи пом’якшення відповідальності.

Отже, санкція – це захід юридичної відповідальності, що міститься в правових нормах, установлених законодавством України, і передбачає для правопорушника негативні наслідки у вигляді обтяжень особистого, майнового чи фінансового характеру.

Правовідновлювальною санкцією є пеня. Її функція полягає в тому, щоб відшкодувати шкоду, завдану державі чи органу місцевого самоврядування, а

саме збитки, які несуть ці суб'єкти у зв'язку з несплатою або сплатою не в строк чи не в повному обсязі до бюджету відповідного рівня податків і зборів.

Недоїмка являє собою суму єдиного внеску, своєчасно не нарахованого або не сплаченого у строки, встановлені Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [95], обчисленого податковим органом у випадках, передбачених згаданим Законом. Недоїмка, як і пеня, також має компенсаційний характер, але до заходів фінансової відповідальності не належить, оскільки не передбачена главами 11-12 Податкового кодексу України [7]. Та й сам ЄСВ формально до системи оподаткування не входить, тому що регулюється не Податковим кодексом України, а спеціальним законом. Разом з тим, сьогодні сплату ЄСВ контролюють податкові органи (раніше ця функція належала Пенсійному фонду України, але у зв'язку зі змінами законодавства була передана Державній податковій службі).

Таким чином, податково-правовими санкціями у чистому вигляді є фінансові штрафи та пеня.

Однак з метою формування цілісного уявлення про застосування державою заходів примусового характеру до платників, які добровільно не виконують свій податковий обов'язок або порушують податкове законодавство, ми розглянемо дві групи заходів, указаних на початку цього підрозділу.

Розпочнемо із заходів стягнення податкового боргу з платника податків. Визначення поняття податкового боргу міститься у пп. 14.1.175 ст. 14 Податкового кодексу України [7], під яким розуміється сума узгодженого грошового зобов'язання, яку платник податків не сплатив у визначений Податковим кодексом строк, та несплаченої пені, нарахованої відповідно до Податкового кодексу. Відповідно до чинного податкового законодавства у

ситуації, коли податковий борг платником не погашено своєчасно, органи ДПС України мають право застосувати заходи примусового характеру.

Стягнення податкового боргу відбувається у декілька етапів. Спочатку податковий орган надсилає платнику податкову вимогу у межах процедур, що передбачені ст. 59 Податкового кодексу України [7]. Податкова вимога не надсилається податковим органом у випадку, якщо сума податкового боргу не перевищує 180 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (п. 59 ст. 59).

Далі, для того, щоб забезпечити виконання платником податків, який має податковий борг, своїх обов'язків, майно платника передається в податкову заставу відповідно до п. 88.1 ст. 88 Податкового кодексу.

Майно, що перебуває у податковій заставі, оформлюється актом опису на підставі рішення керівника податкового органу, яке пред'являється платнику податків. Згідно з п. 89.3 ст. 89 Податкового кодексу [7] акт опису складається податковим керуючим та до нього включається майно, яке можливо використати для погашення податкового боргу. Зазначене майно реєструється у відповідному державному реєстрі обтяжень майна.

Якщо балансова вартість майна платника, що включена до опису, є недостатньою для погашення податкового боргу, то під податкову заставу підпадає майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому (п. 89.5 ст. 89 Податкового кодексу [7]). Також, якщо балансова вартість такого майна невідома, то його оцінка здійснюється за правилами Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [96].

Безпосередньо стягнення з платника податків здійснюється на підставі ст. 95 Податкового кодексу України, згідно з якою податковий орган на користь держави здійснює за платника заходи погашення податкового боргу шляхом стягнення коштів, що належать платнику на праві власності, а якщо таких коштів недостатньо – шляхом продажу майна, що перебуває у

податковій заставі. Причому пунктом 95.2 статті 95 Податкового кодексу [7] визначено процесуальний строк, згідно з яким стягнення коштів або продаж майна відбуваються не раніше ніж через тридцять календарних днів з дня надіслання або вручення податкової вимоги платнику податків.

Згідно з п. 95.4 ст. 95 Податкового кодексу [7] податковий орган здійснює стягнення готівки з платника податків у рахунок погашення податкового боргу на підставі рішення суду та відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу» від 29.12.2010 р. № 1244 [90].

Також орган ДПС повинен звернутися до суду з приводу надання дозволу на стягнення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника, що перебуває під податковою заставою.

Таким чином, заходи щодо стягнення податкового боргу з платника становлять собою певний алгоритм або послідовність, що передбачають три основних етапи: 1) виникнення податкового боргу і надсилання або вручення податкової вимоги податковим органом платнику; 2) виникнення права податкової застави та оформлення акту опису майна боржника; 3) безпосереднє стягнення податковим органом податкового боргу, що відбувається шляхом стягнення наявної готівки у платника, а якщо такої недостатньо – за рахунок продажу майна, що перебуває у податковій заставі.

До другої групи заходів державного примусу у сфері оподаткування нами було віднесено заходи юридичної відповідальності, передбачені главами 11 і 12 Податкового кодексу України. Згідно зі ст. 111 Податкового кодексу України [7] за порушення законів з питань оподаткування контролюючими органами може бути застосовано фінансову, адміністративну або кримінальну відповідальність.

Також необхідно відзначити, що національним законодавством для суб'єктів господарювання (які є водночас платниками податків) встановлено адміністративно-господарські санкції, передбачені Господарським кодексом України [97]. Разом з тим, ч. 2 ст. 250 Господарського кодексу передбачено, що дія ст. 250 «Строки застосування адміністративно-господарських санкцій» [97] не розповсюджується на штрафні санкції, розмір і порядок стягнення яких визначені Податковим кодексом України. Тобто у наведеній статті законодавець чітко розмежовує адміністративно-господарські санкції, регламентовані Господарським кодексом, та заходи стягнення, передбачені Податковим кодексом України [7].

Повертаючись до аналізу ознак, за якими слід здійснювати розмежування адміністративних та фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, зауважимо, що КУпАП [17] був ухвалений ще за радянських часів і залишається фактично одним з небагатьох джерел радянського права, які зі змінами та доповненнями зберігають свою чинність до сьогодні. Зазначена обставина зумовлює виникнення певного дисбалансу в сфері регулювання сучасних податкових відносин нормативно-правовим інструментарієм, який не цілком відповідає вимогам часу.

Більше того, на нашу думку, розширення обсягу санкцій не створює достатнього правового ефекту, у той час як підвищення ефективності правозастосування має визначатися з огляду на ефективність правових норм. Хоча, безумовно, з боку держави спільною метою застосування як адміністративних, так і фінансових санкцій за порушення податкового законодавства є забезпечення публічного інтересу у сфері оподаткування, зокрема відновлення та захист фінансових прав і законних інтересів держави у сукупності з настанням несприятливих наслідків для особи-правопорушника.

Правова природа заходів фінансової та адміністративної відповідальності полягає у встановленні несприятливих наслідків щодо порушення вимог законів з питань оподаткування та реакції держави шляхом застосування передбачених законом заходів щодо забезпечення виконання правових вимог, щодо відповідальності суб'єкта за вчинені порушення.

Серед основних критеріїв розмежування заходів фінансової та адміністративної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування можна виокремити:

а) *нормативну підставу для застосування* (норми ПКУ [7] / норми КУпАП [17]);

б) *фактичну підставу для застосування* (вчинення податкового правопорушення, передбаченого Податковим кодексом України [7] / вчинення адміністративного правопорушення у сфері оподаткування, передбаченого окремими статтями глави 12 розділу II КУпАП [17]);

в) *різний суб'єктний склад* (для податкових правопорушень – як фізичні, так і юридичні особи згідно зі ст. 110 ПКУ [7] / для адміністративних правопорушень у сфері оподаткування – за загальним правилом - фізичні особи (як правило, посадові особи підприємств, установ, організацій – ст. 156, ст. 163^1, ст. 163^2, ст. 163^3, ст. 163^4, ст. 163^{17}, ст. 164^1, ст. 164^5 КУпАП [17]), як виняток за ст. 163^{17} «Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору» КУпАП [17] – крім фізичних осіб-платників туристичного збору, юридичні особи (податковий агент, тобто особа, яка здійснює тимчасове розміщення платника збору у місцях проживання (ночівлі));

г) *одиницю обрахунку штрафної санкції* (у Податковому кодексі за різні види податкових правопорушень встановлено різні одиниці обрахунку фінансових штрафів – залежно від розміру вартості відчуженого майна, що перебувало у податковій заставі – ст. 116 [7]; фіксований розмір – сума в гривнях – п. 117.1 ст. 117 (340 грн для самозайнятих осіб і 1020 грн для

юридичних осіб) [7]; розмір 100 % вартості реалізованого пального або спирту етилового – п. 117.3 ст. 117 [7]; 30 розмірів мінімальної заробітної плати – п. 117.5 ст. 117 [7] тощо / у КУпАП [17] штрафи за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування встановлено у неоподатковуваних мінімумах доходів громадян);

ґ) *змінюваність та/або фіксований характер штрафної санкції* (КУпАП / Податковий кодекс України);

д) *варіативність виду санкцій* (адміністративний штраф або конфіскація предметів торгівлі та виручки за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування КУпАП [17] / фінансовий штраф або пеня за податкові правопорушення згідно з Податковим кодексом [7]);

е) д) пільговість *в оплаті санкцій у вигляді штрафу* (КУпАП [17] – не передбачено / Податковий кодекс – пільгові умови сплати під час дії воєнного стану передбачено п. 69 підрозділу X розділу XX [7]). Зокрема, у разі звільнення платника податків з підстав, визначених абз. 6-7 пп. 69.1 п. 69 підрозділу X розділу XX Податкового кодексу [7], податкові повідомлення-рішення, якими йому було визначено фінансові штрафи та/або пеню за несвоєчасне виконання податкових обов’язків вважаються скасованими (відкликаними) з дня набрання чинності Законом 2836, тобто з 01.03.2023 р. (абз. 9 пп. 69.1 п. 69 підрозділу X розділу XX [7].

Крім того, у випадку самостійного виправлення платником податків з дотриманням вимог ст. 50 Податкового кодексу помилок, що призвели до заниження податкового зобов’язання у звітних (податкових) періодах, що припадають на період дії воєнного стану, такі платники звільняються від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених п. 50.1 ст. 50 ПКУ, та пені, передбаченої абз. 13 пп. 69.1 п. 69 підрозділу X розділу XX ПКУ [7]. Враховуючи зазначене, і відповідно до Листа Державної податкової служби України № 3478 Законом № 2836 було встановлено нові граничні строки, які

застосовуються з 27.05.2022 р. щодо подання звітності та сплати податків і зборів для платників податків, які мали можливість своєчасно виконувати свої податкові обов'язки, при дотриманні яких такі платники звільняються від відповідальності [98].

Отже, можна зробити висновок про те, що заходи фінансової та адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування в Україні мають низку спільних і відмінних ознак. Зокрема, відмінністю, на нашу думку, виступає мета застосування цих санкцій – відповідно до ст. 23 КУпАП «адміністративне стягнення є мірою відповідальності і застосовується з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення» [17]. Водночас метою застосування заходів фінансової відповідальності за порушення у сфері оподаткування, крім виховної або каральної, на наш погляд, є компенсаційна мета, що полягає, з огляду на більш високі штрафи, у відновленні законного права держави на кошти у вигляді податків і зборів та забезпеченні фінансового публічного інтересу. Іншими словами, у податковому законодавстві штраф є грошовою компенсацією збитків держави, а в законодавстві про адміністративні правопорушення – покаранням превентивного характеру.

Таким чином, правовідновлювальний характер фінансової відповідальності та каральний характер адміністративної і кримінальної відповідальності зумовлюють пріоритет першої в сфері відповідальності за податкові правопорушення.

Проблема правового дуалізму відповідальності за правопорушення в сфері оподаткування привертає увагу фахівців уже принаймні 14 років, з моменту, коли набрав чинності Податковий кодекс України у 2011 р. [7] і було запроваджено новий вид юридичної відповідальності за податкові правопорушення – фінансову відповідальність. Водночас умови та порядок застосування адміністративної відповідальності за правопорушення в сфері

оподаткування, як власне і за інші адміністративні правопорушення, регламентує Кодекс України про адміністративні правопорушення [17].

Протягом зазначеного періоду між юристами-фінансистами та адміністративістами не припиняються дискусії про те, якою правовою природою наділено відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування; чи є вона частиною адміністративної відповідальності, чи має самостійний характер.

На користь адміністративістського підходу свідчить і ухвалення 2022 р. нового Закону України «Про адміністративну процедуру» (далі - ЗАП) [60].

Основною метою розроблення та ухвалення згаданого закону стало впорядкування діяльності всіх органів публічної адміністрації України на єдиних засадах, оскільки до цього окреслену сферу правовідносин було врегульовано безліччю нормативно-правових актів, зокрема і підзаконних, у кожному з яких були свої підходи та правила взаємодії з громадянином та суб’єктом господарювання.

Згідно з п. 5 ст. 2 ЗАП [60] адміністративна процедура є встановленим порядком розгляду і вирішення справ в органах державної виконавчої влади та місцевого самоврядування або, якщо висловлюватись мовою цього закону, - органах публічної адміністрації чи адміністративних органах. Тут мова йде не лише про надання адміністративних послуг, а також про інспекційні та втручальні провадження - зокрема, діяльність Державної податкової служби України, Державної митної служби, Державної служби України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів тощо.

Аналізований закон встановлює єдині засади діяльності для всіх органів публічної адміністрації. В Україні серед них налічується близько 75 тільки центральних органів виконавчої влади (включаючи міністерства, державні і національні служби, державні і національні агентства, а також інші органи, наприклад, такі як Пенсійний фонд України, Фонд державного майна тощо),

не враховуючи їх територіальних відділень та органи місцевого самоврядування, яких майже півтори тисячі. У зв'язку з цим ЗАП фактично встановлює загальні правила і слугує фундаментом для всіх сфер: податкової, митної, реєстрації актів цивільного стану, соціального і пенсійного забезпечення, екологічної, охорони здоров'я тощо.

Таким чином, Закон України «Про адміністративну процедуру» [60] наближає нас до стандартів ЄС у сфері публічного адміністрування. Одним із основоположних актів Європейського Союзу є Хартія ЄС з фундаментальних прав людини, стаття 41 якої закріплює право на належне адміністрування (*right to good administration*) [99, с. 18]. Згідно з цим положенням, кожна особа має право на неупереджений і справедливий розгляд своєї справи та її вирішення упродовж розумного строку.

Право на належне адміністрування згідно з наведеною Хартією ЄС [99, с. 18] включає в себе три засадничі елементи:

1) право бути вислуханим до моменту, з якого щодо особи може бути вжито будь-якого індивідуального заходу впливу (наприклад, відмови або накладення штрафу);

2) право на доступ до матеріалів справи, але з урахуванням дотриманням особою принципів конфіденційності та службової таємниці;

3) обов'язок органу належно мотивувати своє рішення й надати особі.

На нашу думку, до третього елемента доцільно було б у згаданій Хартії включити ще право особи на отримання зрозумілої інформації про порядок оскарження рішення, ухваленого адміністративними органом щодо цієї особи.

Також тісно пов'язаним з принципом належного адміністрування і широко вживаним у правозастосовній сфері в ЄС є принцип належного врядування (*principle of good governance*). Зауважимо, що із розумінням і трактуванням цього принципу ситуація є складнішою (ніж з принципом

належного адміністрування, який є формально визначеним), оскільки в єдиному нормативному акті ЄС він ніде не закріплений.

Водночас дослідниця з Університету об'єднаних націй та Світового інституту розвитку економічних досліджень Рейчел М. Гісселквіст у своїй статті «Good Governance as a Concept, and Why This Matters for Development Policy» («Належне врядування як концепція, та чому воно впливає на політику розвитку») [100, с. 6-8] наводить велику порівняльну таблицю тлумачень поняття «належне врядування» різними міжнародними організаціями, серед яких: ООН, Світовий Банк, Африканський банк розвитку, Азійський банк розвитку, ЄБРР, Міжамериканський банк розвитку, Єврокомісія, МВФ та ОЕСР.

Власний підхід до трактування принципу належного врядування має і Рада Європи. Наприклад, у Стратегії інновації та належного врядування на місцевому рівні [101, с. 9-21] цей принцип розглядається як такий, що має 12 складових: чесного проведення виборів, представництва і участі; швидкості реагування; ефективності та результативності; відкритості та прозорості; верховенства права; етичної поведінки; компетентності та спроможності; інновацій та відкритості до змін; сталого розвитку та довгострокової орієнтації; надійного фінансового управління; прав людини, культурного різноманіття та соціальної згуртованості; відповідальності.

Повертаючись до аналізу змісту Закону України «Про адміністративну процедуру» [60], зазначимо, що ЗАП регламентує, що виконання адміністративного акту може бути забезпечене адміністративним органом шляхом застосування заходів впливу.

Відповідно, заходами впливу є правові важелі впливу на зобов'язаних осіб (адресатів адміністративного акту), які дозволяють забезпечити його примусове виконання, тобто дають змогу досягти мети, поставленої врегулюванням справи за допомогою ухвалення адміністративного акту в ній.

Частиною 2 статті 93 ЗАП [60] передбачено три види таких заходів:

1) вчинення дій за рахунок зобов’язаної особи;
2) грошове стягнення;
3) безпосередній вплив.

Так, адміністративний орган може вдатися до першого виду заходів впливу, якщо особа не виконує вимоги адміністративного акту; тобто адміністративний орган може самостійно виконати необхідні дії або залучити третю сторону для їх виконання без особистої участі зобов’язаної особи. У такому випадку витрати на виконання покладаються на зобов’язану особу.

Наприклад, знесення незаконно побудованих споруд, що може бути здійснено іншими особами за дорученням адміністративного органу. У таких випадках адміністративний орган має право вимагати повної компенсації витрат від зобов’язаної особи.

У випадках, коли покладені на особу зобов’язання можуть бути виконані лише особисто зобов’язаною особою, і вона свідомо не виконує ці зобов’язання у встановлений строк, адміністративний орган може застосувати другий вид із заходів впливу, передбачених ЗАП, - накласти грошове стягнення.

Метою грошового стягнення є не покарання зобов’язаної особи, а стимулювання виконання покладеного на неї зобов’язання або утримання від дій. Якщо особа продовжує ухилятися від його виконання, сума грошового стягнення може бути збільшена удвічі.

Розміри грошового стягнення встановлені ч. 1 і ч. 3 ст. 96 ЗАП [60] варіюються від 70 до 530 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі – НМДГ) для фізичних осіб (від 1190 до 9010 грн) та від 175 до 1765 НМДГ для юридичних осіб (від 2975 до 30005 грн). Важливо також звернути увагу на те, що розмір НМДГ визначається Податковим кодексом України, а саме п. 5 Підрозділу 1 Розділу XX [7]. Так, у наведеному положенні вказано, що за

загальним правилом НМДГ становить на сьогодні 17 грн., а у випадках, коли мова йде про юридичну кваліфікацію адміністративних чи кримінальних правопорушень – сума НМДГ встановлюється на рівні податкової соціальної пільги.

У свою чергу, податкова соціальна пільга (далі – ПСП) розраховується відповідно до правила пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу України [7], що передбачає її розмір у 50% від прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня звітного податкового року.

Прожитковий мінімум для працездатних осіб визначається кожного року законом про державний бюджет на поточний рік. У 2025 р. цей мінімум складає 3028 грн. відповідно до ст. 7 Закону України «Про державний бюджет на 2025 рік» [102]. Половина від зазначеної суми – це 1514 грн.

Отже, якщо особа вчиняє адміністративне чи кримінальне правопорушення, передбачене нормами КУпАП [17] чи Кримінального кодексу України [16], то сума штрафу розраховується, виходячи з ПСП у розмірі 1514 грн., у всіх інших випадках (зокрема, і у випадку застосування штрафів, що передбачені ЗАП [60]), застосовується НМДГ у розмірі 17 грн.

Згідно з ч. 3 ст. 96 ЗАП [60] постанова про накладення на зобов’язану особу грошового стягнення є виконавчим документом та підлягає виконанню органами Державної виконавчої служби.

Разом з тим, якщо перші два заходи (вчинення дій за рахунок зобов’язаної особи та грошове стягнення), передбачені ЗАП [60], не можуть досягти мети адміністративного акту або не можуть бути застосовані з огляду на об’єктивні обставини, адміністративний орган має право застосувати безпосередній вплив до зобов’язаної особи, якщо спеціальним законом йому надано відповідні повноваження. У випадку, коли адміністративному органу законом не надано повноваження щодо застосування безпосереднього впливу,

адміністративний акт за його зверненням виконується іншим органом, який має відповідні повноваження.

Прикладом застосування безпосереднього впливу на особу може бути її примусове переміщення з аварійної будівлі. Також можливе використання примусових заходів під час карантину, коли обмежується свобода пересування або здійснюється примусова ізоляція особи.

Водночас необхідно пам’ятати про те, що захід впливу повинен відповідати меті виконання та застосовуватись із дотриманням вимог пропорційності. Тож, правозастосовний орган повинен обирати такий захід впливу та таку інтенсивність його застосування, що дозволили б досягти виконання особою покладених на неї зобов’язань з мінімальною шкодою для останньої та суспільства.

Стаття 98 ЗАП [60] передбачає обов’язкове попередження зобов’язаної особи про можливе застосування до неї заходів впливу. Таке положення забезпечує особі можливість виконати адміністративний акт добровільно та уникнути примусу з боку адміністративного органу.

У попередженні має міститись інформація щодо строку для добровільного виконання адміністративного акту, кошторису витрат, які особа буде зобов’язана відшкодувати у випадку примусового виконання, а також виду заходу впливу, який може бути застосовано, зокрема, розмір можливого грошового стягнення.

Таке попередження повинно бути оформлено письмово та вручено зобов’язаній особі у порядку, встановленому ЗАП [60] для доведення до відома адміністративних актів.

Відповідно до ст. 100 ЗАП [60] зобов’язана особа може подати скаргу на рішення про застосування заходу або заходів впливу. Така скарга може бути подана виключно щодо часу, місця або виду заходу впливу.

Скарга подається не пізніше спливу 5 робочих днів із дня доведення до відома зобов'язаної особи рішення про застосування заходу впливу. Подання скарги зупиняє виконання заходу впливу до завершення її розгляду по суті.

Рішення щодо такої скарги приймається органом розгляду скарги протягом 10 календарних днів з дня її отримання. Водночас рішення адміністративного органу щодо застосування заходу впливу може бути оскаржено до суду.

Отже, національний законодавець у Законі України «Про адміністративну процедуру» [60] намагався максимально врахувати положення *acquis communautaire* та стандарти сучасної світової практики міжнародних організацій у сфері адміністративних процедур і проваджень. Основною метою ЗАП є покращання взаємодії бізнесу і громадян з адміністративними органами, зокрема, в частині реалізації адміністративних процедур щодо бізнесу і приватних осіб.

Однак перед нами одразу постає запитання: «Чи розповсюджується вказаний закон на податкові процедури (адже податкові органи в розумінні п. 1 ч. 1 ст. 2 ЗАП [60] є адміністративними органами і виконують функції публічної адміністрації)?» У самому законі немає жодної вказівки чи уточнення, як, наприклад, у ст. 3 Закону України «Про медіацію», де чітко вказано, що він застосовується до цивільних, сімейних, трудових, господарських і адміністративних відносин, «а також у справах про адміністративні правопорушення та у кримінальних провадженнях з метою примирення потерпілого з підозрюваним (обвинуваченим)» [103].

Разом з тим, у ч. 2 ст. 1 ЗАП [60] визначено 8 категорій відносин, на які дія цього закону не поширюється. Водночас податкові відносини до вказаних 8 категорій законодавцем не включено. Звідси випливає, що закон про адмінпроцедуру до податкових відносин застосовується. Також однією з

вимог ЄС було, щоб ЗАП [60] поліпшував взаємодію і співробітництво, насамперед, фіскальних органів і бізнесу з громадянами-платниками податків.

У самому ж Податковому кодексі України, а саме у п. 3.3 ст. 3 зазначено, що «порядок адміністрування податків, зборів, … визначається виключно податковим законодавством» [7]. Відомо також, що адміністративний порядок розгляду податкових спорів визначається і здійснюється на практиці згідно з нормами Податкового кодексу. Однак що ж у цьому випадку робити із ЗАП [60]? Яким чином його застосовувати до сфери податкових правовідносин, адже очевидно, що податкові процедури є різновидом адміністративних процедур у розумінні ЗАП [60]? Якщо ж виключити податкові правовідносини зі сфери застосування ЗАП [60], то постане інша проблема – Україна не виконує міжнародних зобов'язань, взятих згідно з Угодою про асоціацію з ЄС [104]. На сьогодні питання залишається дискусійним і відкритим.

Не можемо оминути своєю увагою ще один тренд сучасної податкової політики, зокрема, щодо удосконалення механізму для вирішення податкових спорів у досудовому порядку. Так, у публічному інтерв'ю для одного з медіа-ресурсів Голова ДПС України Р. Кравченко [105] акцентував увагу на проблемі неефективності вирішення податкових спорів в умовах існуючого адміністративного (досудового) порядку. Зокрема, очільник ДПС України зазначив, що на сьогодні бізнес не довіряє податковій, а тому не бачить сенсу подавати скаргу (наприклад, щодо розблокування податкових накладних) до податкового органу вищої інстанції, і, відповідно, одразу звертається до суду за захистом порушених прав. Водночас також Голова ДПС наголосив на проблемі невиконання судових рішень у податкових спорах.

Вихід із ситуації, що склалася, чиновник вбачає в удосконаленні системи досудового врегулювання податкових спорів, проводячи паралель з кримінальним процесом, в якому «є угода про примирення або угода про визнання винуватості, де прокурор може ухвалити попереднє рішення і

погодити покарання менше, ніж передбачено законом. Потім з цією угодою обвинувачений з прокурором ідуть до суду — і суддя або затверджує цю угоду, або ні» [105].

Зауважимо, що проблема не є новою в царині податкового права та практики в сфері оподаткування. Обговорення і дискусії серед широкого кола науковців і практиків [106; 107, с. 318; 108, с. 273; 109, с. 150] щодо впровадження альтернативних способів вирішення податкових спорів, зокрема інституту медіації у податкові правовідносини, тривають вже не перший рік.

Разом з тим, як науковці, так і практики погоджуються в тому, що для того, щоб запровадити процедуру медіації для вирішення податкових спорів, необхідно внести зміни до Податкового кодексу України, оскільки відповідно до ст. 2 зазначеного кодексу [7] зміна його положень може відбуватися лише шляхом ухвалення закону України про внесення змін до Податкового кодексу України, який автоматично стає частиною кодексу.

Згідно з ч. 1 ст. 89 Регламенту Верховної Ради України [110] суб’єктами законодавчої ініціативи в Україні є Президент України, народні депутати та Кабінет Міністрів.

Отже, Державній податковій службі України у цьому випадку необхідно підготувати пропозиції змін до податкового законодавства з обґрунтуванням необхідності внесення таких змін і подати такі матеріали згідно з принципом субординації на розгляд Міністерства фінансів України (ч. 1 Положення про ДПС України [64]). Далі, згідно з п. 5 ч. 4 § 8 Регламенту Кабінету Міністрів України [111] Міністр фінансів, як член уряду, подає на розгляд Кабміну проект необхідного законодавчого акту. У разі схвалення Кабінет Міністрів, як суб’єкт законодавчої ініціативи, згідно з п. 2 ст. 12 Закону України «Про комітети Верховної Ради України» [112] має право подати законопроект на попередній розгляд та підготовку висновків і пропозицій профільному

комітету, тобто Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики. Згідно з п. 2 ст. 16 зазначеного закону профільний комітет має розглянути отриманий законопроект у порядку і строки, встановлені Регламентом Верховної Ради України [110].

Частиною 6 статті 93 Регламенту Верховної Ради України [110] визначено, що для попереднього розгляду проекту закону на засідання головного комітету запрошується ініціатор законопроекту чи представник суб'єкта законодавчої ініціативи, а у випадку необхідності представники уряду. Таким чином, поданий з питань оподаткування законопроект у Верховній Раді на попередньому розгляді в комітеті має бути представлений уповноваженими особами ДПС України або Кабінету Міністрів.

Відповідно до ст. 20 Закону України «Про комітети Верховної Ради України» [112] парламентські комітети беруть участь у формуванні порядку денного пленарних засідань законодавчого органу, вносячи пропозиції з питань, віднесених до їх відання, а також визначаючи доповідачів та співдоповідачів, які виступають з доповідями на пленарних засіданнях.

У Регламенті Верховної Ради України (ч. 3 ст. 20) [110] зазначено, що порядок денний сесії повинен містити інформацію про назви, реєстраційні номери та дати реєстрації законопроектів.

Процедуру обговорення питань на пленарних парламентських засіданнях врегульовано ст. ст. 30-31 Регламенту Верховної Ради [110], яка може бути повною або скороченою. Зокрема, процедура повного обговорення включає в себе, насамперед, доповідь народного депутата, який є ініціатором внесення пропозиції чи іншого суб'єкта законодавчої ініціативи, а також запитання доповідачу і відповіді на них. Крім того, законодавством передбачено співдоповідь співдоповідача, визначеного головним комітетом, запитання і відповіді; виступи народних депутатів, які є членами головного комітету з обґрунтуванням своєї думки, якщо вона не була надана попередньо

разом з висновком головного комітету; виступ представника комітету, до якого надсилався законопроект, крім головного; виступи представників депутатських фракцій; оголошення головуючого на пленарному засіданні про припинення обговорення; заключне слово доповідача і співдоповідача, а також уточнення та оголошення пропозицій головуючим, що надійшли з обговорюваного питання і будуть виноситися на голосування.

Відповідно до ч. 2 ст. 103 Регламенту Верховної Ради «зареєстрований та включений до порядку денного сесії законопроект при підготовці до першого читання в обов'язковому порядку направляється для проведення наукової експертизи, а при підготовці до всіх наступних читань - для проведення юридичної експертизи та редакційного опрацювання у відповідні структурні підрозділи Апарату Верховної Ради» [110]. Частиною 5 цієї ж статті визначено обов'язок направлення висновків, підготовлених за результатами експертизи, головному комітету для врахування при розгляді законопроекту та прийняття рішення щодо подальшої роботи над ним.

У випадку позитивного рішення розгляд законопроекту відбувається у межах трьох читань, порядок здійснення яких врегульовано главами 19-21 Регламенту Верховної Ради [110]. Якщо у результаті проходження третього читання парламент ухвалює рішення про прийняття закону, то такий текст готується і направляється на підпис Президенту України не пізніше 10 днів з дня його прийняття. Попередньо оригінал затвердженого Верховною Радою закону підписується керівником секретаріату головного комітету та візується його головою. Зауважимо, що така формальність є надзвичайно важливою з метою уникнення зловживань з боку окремих парламентарів при передачі проголосованого Верховною Радою варіанту закону на підпис главі держави.

Як бачимо, процедура внесення змін до Податкового кодексу є досить складною та тривалою у часі, але водночас необхідною для вітчизняної

податкової практики, зважаючи на прагнення нашої держави інтегруватися в спільний європейський правовий простір, зокрема і податково-правовий.

Повертаючись безпосередньо до теми відповідальності, зазначимо, що загалом існування інституту юридичної відповідальності зумовлено каральною функцією публічної адміністрації з метою підтримання правопорядку в державі. Аналізуючи механізм притягнення винної особи до відповідальності за порушення податкового законодавства, необхідно підкреслити, що теоретичний підхід, заснований на відокремленні видів відповідальності за галузевим принципом, має деякі недоліки. Так, дискусія щодо правового дуалізму відповідальності за порушення в сфері оподаткування спричинена подібними складами правопорушень, передбачених у Податковому кодексі України [7] та КУпАП) [17].

Можна навіть гіпотетично припустити, що наявність у Податковому кодексі України як фінансової, так і адміністративної відповідальності за податкові правопорушення є своєрідною помилкою законодавця, зважаючи, по-перше, на те, що КУпАП [17] є фактично джерелом та атавізмом радянського права, бо діє з 1984 р. і не був заново розроблений за часів незалежної України, по-друге, на збільшення кількості окремих видів відповідальності шляхом установлення відмінностей у процедурах (хоча основною формою відповідальності за правопорушення в сфері оподаткування як згідно з адміністративним, так і податковим підходом є штраф) замість того, щоб їх уніфікувати та зробити більш ефективними, прозорими і зрозумілими як для правозастосувача, так і для порушників.

Підтвердження наведеної нами позиції знаходимо також у роботах представників вітчизняної школи фінансового і податкового права Так, А. А. Манукян у своїй статті 2023 р. «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки» зауважує, що ««паралельне» притягнення платника податків до фінансової відповідальності та особи,

відповідальної за ведення бухгалтерського обліку такого платника податків, до адміністративної відповідальності є рудиментарним та часто позбавленим об'єктивної процедурної логіки» [113, с. 382]. Дослідник обґрунтовує свій підхід тим, що місцеві суди загальної юрисдикції, які розглядають справи про притягнення фізичних осіб до адміністративної відповідальності в порядку ч. 1 або ж ч. 2 ст. 164^2 КУпАП («Порушення законодавства з фінансових питань» - прим. автора) [17], не спеціалізуються на розгляді податкових спорів, наслідком чого є занадто формалістичний підхід у вирішенні такої категорії справ. На додаток згаданий автор також аргументує свою позицію тим, що фізична особа, яка підлягає притягненню до адміністративної відповідальності за ст. 164^2 КУпАП [17], не зацікавлена в об'єктивному і всебічному розгляді справи через занадто малі суми адміністративних штрафів, передбачені згаданою статтею. Іншими словами, такій особі набагато простіше заплатити адміністративний штраф і таким чином завершити провадження у справі, аніж доводити свою можливу невинуватість у суді загальної юрисдикції.

На наш погляд, виходом з цієї ситуації може стати підхід до відокремлення юридичної відповідальності не за галузевим принципом, а за сутністю покарань, що застосовуються за конкретне правопорушення.

На підставі оцінки адміністративних штрафів можна констатувати, що їх розмір є набагато нижчим і номінальним у порівнянні з фінансовими штрафами, передбаченими Податковим кодексом України [7]. Це, в свою чергу, свідчить про те, що фінансові штрафи виконують не лише карально-виховну функцію, як адміністративні, а й правовідновлювальну функцію. Вона дозволяє державі отримати компенсацію за несплачені кошти у вигляді податків і зборів та задовольнити публічний інтерес у сфері оподаткування.

Зрештою, залишається дати відповідь на основне питання: «У якому нормативно-правовому акті мають бути об'єднані всі склади податкових

правопорушень?». Остаточне формування та виокремлення фінансової відповідальності, на наш погляд, можливе лише після подолання правового дуалізму, який полягає у «перехрещенні» складів податкових правопорушень, що містяться у Податковому кодексі України [7] та КУпАП [17].

Отже, вважаємо за необхідне перенести із КУпАП [17] до Податкового кодексу України [7] з подальшою консолідацією ті норми, що передбачають відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування, зокрема, статті 156, 163^1, 163^2, 163^3, 163^4, 163^{17}, 164^1, 163^5 тощо.

Однак на сьогодні поки що не вдалося подолати логічні протиріччя між юридичною технікою вирішення зазначених питань на рівні податкового та адміністративного законодавства. На наш погляд, певною мірою це можна пояснити гносеологічними причинами, а також колишнім превалюванням адміністративного права над фінансовим і податковим правом.

Разом з тим, тектонічні зрушення у сфері національної економічної, зокрема фінансової, безпеки, а також прагнення та конкретні кроки України в напрямі інтеграції вітчизняного внутрішнього ринку з єдиним ринком ЄС об’єктивно створюють необхідність напрацювання нового співвідношення. Поки що ж порівняльний аналіз норм податкового та адміністративного законодавства дає підстави стверджувати, що об’єктивні сторони адміністративних правопорушень у сфері оподаткування кореспондують, а іноді і збігаються з об’єктивними сторонами податкових правопорушень.

Вважаємо, що від такого паралелізму рано чи пізно потрібно відходити, і вихід тут може бути знайдено з позицій правил юридичної техніки. Таким чином, ще раз наголошуємо на необхідності виключення з КУпАП [17] статей, що є подібними за змістом і які фактично продубльовано у Податковому кодексі України [7]. При цьому виключення кримінальної відповідальності не потребується, оскільки вона настає за вчинення кримінальних правопорушень,

які, на відміну від податкових, характеризуються підвищеною суспільною небезпечністю.

Висновки до розділу 3

З огляду на викладене вище, вважаємо за необхідне інкорпорувати в Податковий кодекс України нормативні приписи Наказу Міністерства фінансів України від 02.07.2016 р. № 566 «Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення» або хоча би створити бланкетну норму у Податковому кодексі України, яка би відсилала користувачів-заінтересованих осіб до зазначеного наказу.

Цей наказ, на наш погляд, фактично є правовою регламентацією податкових проваджень щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення законодавства з питань оподаткування і навіть визначає стадії такого провадження, якщо проаналізувати зміст і структуру цього наказу:

1) оформлення протоколів про адміністративні правопорушення (розділ II);

2) розгляд посадовими особами податкових органів справ про адміністративні правопорушення (розділ III);

3) оскарження постанов у справах про адміністративні правопорушення, винесених податковими органами (розділ IV);

4) виконання постанов у справах про адміністративні правопорушення, винесених посадовими особами податкового органу (розділ V).

У продовження теми зазначимо, що інкорпорація наказу в Податковий кодекс, на нашу думку, була би логічним кроком, оскільки процедура

адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкового органу виписана у ст. 55 і ст. 56 Податкового кодексу України, а процедура власне винесення рішення залишається чомусь в наказі.

Більше того, зазначений наказ особі, яка не є фахівцем у галузі податкового права, знайти дуже важко, тобто здогадатися про його існування, тому що Податковий кодекс, який є систематизованим зводом податкових законів, не містить жодного посилання на згаданий наказ. Більшість сучасних вітчизняних підручників та навчальних посібників з податкового права також не містять посилання на цей наказ, принаймні нам про такі невідомо. Єдине відсилання на вказаний нормативно-правовий акт має всього 1 документ (судячи з сайту Верховної Ради України) – це Лист Державної фіскальної служби України «Про надання рекомендацій» від 13.05.2017 № 11856/7/99-99-12-03-03-17, про який платники податків можуть і не знати і який не є обов’язковим до виконання.

Переконані, що інкорпорування норм досліджуваного наказу до кодифікованого акту - Податкового кодексу – сприятиме, по-перше, систематизації вітчизняного податкового законодавства; по-друге, створить сприятливі умови для забезпечення дії принципу правової визначеності, що є складовою принципу верховенства права, щодо платників податків і осіб, прирівняних до них у правовому статусі; по-третє, значно поліпшить юридичні гарантії захисту таких осіб від незаконних рішень, дій чи бездіяльності суб’єкта владних повноважень у податкових правовідносинах.

Аргументувати свою позицію можемо тим, що чітка та послідовна правова регламентація процедури та строків складання протоколів про правопорушення, вчинені платниками податків, процедури та строків винесення за цим протоколом подальших постанов про накладення стягнень на порушника або винесення іншого рішення у справі (наприклад, про закриття справи про адміністративне правопорушення, вчинене платником

податків) податковими органами, очевидно, зменшує поле для зловживань суб'єкта владних повноважень щодо підпорядкованої сторони податкових правовідносин, реалізуючи головну мету сучасної податкової політики держави щодо забезпечення балансу публічного і приватного інтересу у сфері оподаткування.

Вважаємо, що чим більш чітко платник податків буде обізнаний і розумітиме свої процесуальні права у податковому провадженні, а також сам алгоритм здійснення такого провадження щодо нього (для платника податків процедура притягнення його до відповідальності має бути абсолютно чіткою, прозорою та зрозумілою), тим більше він буде захищений з правових позицій. Водночас суб'єкт владних повноважень, знаючи про вагомі юридичні гарантії платників та законодавчо визначені умови, що забезпечують їх реалізацію, буде відчувати більшу перспективну (позитивну) відповідальність за свої рішення, дії чи бездіяльність щодо платників податків та осіб, прирівняних до них у правовому статусі.

Тобто наявність суворо регламентованої процесуальної форми є необхідною, оскільки суб'єкт застосування податкового права (податковий орган) є носієм владних повноважень, а значить, здатний ними зловживати, що, на жаль, особливо часто відбувається саме у податковому правозастосуванні.

Отже, конфліктність податкових правовідносин, пов'язана з одностороннім переміщенням доходів у формі податків і зборів від платника до держави, диктує підвищені вимоги до детальної формалізації податкового процесу, їх нормативної фіксації, суворого дотримання на практиці. Зміст існування податкових законів полягає в їх практичному втіленні, а ефективність здійснення матеріальних норм податкового права прямо залежить від якості процесуальних норм.

І ще одне: чому ми говоримо не про адміністративне провадження, а саме про податкове – тому що у КУпАП, а адміністративне провадження, що здійснюється податковими органами, має власну специфіку (це підтверджує існування самого наказу). Таким чином, суб'єкт законодавчої ініціативи виокремлює податкове провадження з інших видів адміністративних проваджень, тим самим як би стверджуючи, що податковий процес є специфічним видом адміністративного процесу.

Можемо зауважити, що ми погоджуємось з таким станом речей, тим більше, що він відповідає законодавчій та податковій практиці держав-членів ЄС, зокрема досвіду Польщі та Німеччини. Так, у польському законодавстві процедура податкового провадження (*DZIAŁ IV - Postępowanie Podatkowe*) виписана в окремому податковому законі, глава 4 – *Ordynacji Podatkowej* (тобто не адміністративному, а податковому законодавстві), а в Німеччині фінансові суди відповідно до Закону «Про фінансові суди» розглядають податкові спори, і такі суди є судами спеціальної адміністративної юрисдикції.

Разом з тим, як ми зазначали вище у розділі ІІІ дисертаційного дослідження, повноваження податкових органів щодо притягнення платників податків до відповідальності визначені щонайменше чотирма нормативно-правовими актами, зокрема Податковим кодексом України, Положенням про ДПС України, КУпАП та Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення». Виникає запитання: «Чи це доцільно? Який правовий ефект це має?»

Знову ж таки, очевидний для фахівців факт – розпорошеність повноважень у декількох законодавчих актах одного й того самого органу ніколи не сприяла ефективній реалізації принципу правової визначеності, а навпаки завжди вносить плутанину і невизначеність у перебіг податкових

правовідносин на практиці, ускладнюючи таким чином правозастосування як для податкових органів, так і для платників податків.

З цією метою пропонуємо, крім перенесення складів адміністративних правопорушень, що стосуються сфери оподаткування, з КУпАП, також перенести і повноваження податкових органів з КУпАП щодо розгляду справ про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, а також складення протоколів про вчинення адміністративного правопорушення і накладення стягнень, узгодивши їх зі складами податкових правопорушень, що вже містяться у Податковому кодексі України. Таким чином, до Податкового кодексу України пропонуємо інкорпорувати норми не лише Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення», а й ті норми КУпАП, що регулюють процесуальні повноваження податкових органів щодо притягнення платників до відповідальності, а також склади адміністративних правопорушень у сфері оподаткування.

На нашу думку, такий підхід до інкорпорації та систематизації вітчизняного податкового законодавства сприятиме дієвій реалізації принципу правової визначеності і транспарентності у податкових правовідносинах. Це, у свою чергу, дасть належний правовий ефект у сфері узгодження публічного і приватного податкового інтересу.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснений комплексний аналіз та запропоновано нове вирішення наукового завдання щодо удосконалення теоретичних основ та правового регулювання відповідальності за порушення в сфері оподаткування, а також розроблення відповідних напрямів покращання податкового та іншого галузевого законодавства, що містить положення щодо відповідальності у вказаній сфері.

Серед найважливіших результатів наукового дослідження можна виділити такі.

1. Становлення фінансової відповідальності як окремого виду в системі юридичної відповідальності нашої держави було зумовлено виокремленням самої сфери публічних фінансів (зокрема, податків і зборів - податкових надходжень, що становлять найбільш вагому частку у доходах державного бюджету), наданням їй абсолютно нового значення порівняно з радянським періодом та періодом незалежності, який передував ухваленню Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р.

Розвиваючись від загального до конкретного та будучи наділеною спільними рисами з адміністративною, фінансова відповідальність набула власної специфіки, що зумовлена як самою сферою регулювання, так і розвитком системи національного законодавства.

Проблеми застосування податкового законодавства, побудова сучасної системи оподаткування, зростання кількості правопорушень у сфері оподаткування, зокрема податкових правопорушень, заклали підвалини розвитку інституту фінансової відповідальності та його спеціалізації як виду юридичної відповідальності.

У зв’язку з цим запропоновано розглядати фінансову відповідальність як окремий вид юридичної відповідальності, який уперше в Україні був

виокремлений і встановлений Податковим кодексом України та передбачає стягнення у вигляді фінансових штрафів та/або пені за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

2. Застосування охоронного інституту фінансової відповідальності податковими органами спрямовано, насамперед, на виконання податкового обов'язку, причому мета такої відповідальності полягає не стільки в тому, щоб підвладний суб'єкт податкових правовідносин перетерпів несприятливі правові обмеження, скільки в забезпеченні його поведінкових стимулів.

Таким чином, фінансова відповідальність виявляється у застосуванні до суб'єкта податкових правовідносин, винного у вчиненні податкового правопорушення, заходів, передбачених чинним законодавством у суворо визначеній процесуальній формі, з метою примусового виконання таким суб'єктом податкового обов'язку та задоволення публічного податкового інтересу (відновлення права держави чи органу місцевого самоврядування на втрачені фінансові кошти у вигляді податків і зборів).

3. Поняття «фінансова відповідальність» та «відповідальність за порушення у сфері оподаткування» не є тотожними, а отже їх доцільно розмежовувати. Поняття «відповідальність за порушення у сфері оподаткування» є ширшим від поняття «фінансова відповідальність», оскільки це комплексний міжгалузевий інститут, що включає в себе згідно з Податковим кодексом України, окрім фінансової відповідальності, адміністративну та кримінальну відповідальність.

4. Юридичній відповідальності за порушення у сфері оподаткування як правовому явищу притаманні низка специфічних особливостей, що її характеризують:

– застосовується компетентними органами з метою забезпечення режиму законності у сфері оподаткування та дотримання правил сплати податків і зборів, встановлених Податковим кодексом України;

– поширюється як на фізичних, так і на юридичних осіб – платників податків, осіб, прирівняних Податковим кодексом України у правах і обов'язках до них, а також на контролюючі органи;

– підстави та порядок їх застосування визначаються податковим, адміністративним і кримінальним законодавством;

– її застосування є результатом реалізації державно-владних повноважень посадовими особами контролюючих органів (Державної податкової служби України) чи інших компетентних органів (зокрема, правоохоронних, якщо мова йде про застосування кримінальної відповідальності в порядку ст. 212 Кримінального кодексу України);

– основною метою застосування заходів відповідальності є спонукання платників податків та інших податково зобов'язаних осіб до виконання податкового обов'язку;

– різнобічний характер цих заходів (за значущістю, силою впливу та масштабом застосування);

– особливий процесуальний порядок застосування, визначений Податковим кодексом України або ж іншими актами законодавства залежно від виду юридичної відповідальності, що застосовується в кожному конкретному випадку;

– забезпечення можливості оскарження рішень, дій чи бездіяльності компетентних органів в адміністративному та/або судовому порядку.

5. Особливістю юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування також є її компенсаційно-каральний характер. Компенсаційний характер відповідальності полягає в забезпеченні відшкодування збитків

держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання чи отримання ними не в повному обсязі або не в установлені строки податків і зборів. Каральний характер полягає в спрямованості застосування заходів відповідальності на примусове виконання податкового обов'язку конкретним правопорушником (платником податків, податковим агентом чи іншим суб'єктом, визначеним Податковим кодексом України) та обов'язку перетерпіти негативні наслідки свого правопорушення.

Водночас застосування заходів адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування має на меті превентивний характер, зважаючи на суттєву різницю в сумах адміністративних і фінансових штрафів, що накладаються компетентними органами за правопорушення у сфері оподаткування.

5. Основними ознаками юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування є:

1) суб'єкт відповідальності – фізична чи юридична особа (правопорушник);

2) фактична підстава відповідальності – вчинення суб'єктом податкового правопорушення, адміністративного правопорушення у сфері оподаткування або податкового кримінального правопорушення;

3) юридична підстава відповідальності – до правопорушника застосовується державний примус у процесуальній формі, передбаченій процесуальним податковим, адміністративним і кримінальним законодавством;

4) специфічні санкції, що накладаються на порушників за вчинення правопорушень у сфері оподаткування податковим, адміністративним та кримінальним законодавством – фінансові штрафи та/або пеня; адміністративні штрафи та/або конфіскація; кримінальні штрафи з

позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна або без такої.

6. Структура юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування включає в себе відповідальність підпорядкованої та владної сторін податкових правовідносин. Відповідно, з одного боку, це платники податків і зборів, їх законні представники, податкові агенти, а також банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей в порядку ст. ст. 109, 110 і 126 Податкового кодексу України, а з іншого боку – контролюючі органи та їх посадові (службові) особи згідно зі ст. ст. 109-110 та 128 Податкового кодексу України.

У свою чергу, відповідальність за порушення у сфері оподаткування владної сторони є двоступеневою і передбачає відшкодування шкоди, завданої платнику податку у порядку регресу:

1) відповідальність податкового органу як юридичної особи публічного права (шкода відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету);

2) персональна відповідальність посадової (службової) особи податкового органу, що застосовується до неї у вигляді заходів дисциплінарної та матеріальної відповідальності на підставі законодавства про державну службу, а також заходів адміністративної чи кримінальної відповідальності залежно від ступеня тяжкості правопорушення та завданої потерпілій стороні шкоди.

7. Видами відповідальності за порушення у сфері оподаткування є перспективна (позитивна) і ретроспективна (негативна) відповідальність. Об’єктивний зміст перспективної відповідальності складають дії, що полягають у дотриманні вимог податкового законодавства, виконанні та правомірному використанні податкових норм. Суб’єктивний зміст позитивної відповідальності виявляється в усвідомленні особою необхідності

підпорядкування своєї поведінки нормам податкового законодавства, добровільності виконання платником свого податкового обов’язку та реалізації прав і законних інтересів у сфері оподаткування.

На відміну від позитивної відповідальності, пов’язаної з правомірною поведінкою сторін податкових правовідносин, негативна відповідальність настає за їх неправомірні дії чи бездіяльність, наслідком чого є застосування до них передбачених податковим та іншим законодавством стягнень.

8. Юридичний склад податкового правопорушення – це комплексна теоретико-правова конструкція, що включає в себе набір чотирьох взаємопов’язаних елементів (об’єктивних і суб’єктивних ознак), закріплених законом, які визначають його (складу) структуру, характеризують те чи інше діяння як податкове правопорушення та є підставою для притягнення суб’єкта до юридичної відповідальності, в чому виявляється його практичне значення.

Таким чином, конструкція складу правопорушення має не суто теоретичне, а й цілком практичне значення, що дозволяє розмежовувати види правопорушень на податкові правопорушення, адміністративні правопорушення у сфері оподаткування та податкові кримінальні правопорушення, а також встановити наявність чи відсутність у поведінці конкретного суб’єкта правопорушення.

9. Загальною ознакою всіх правопорушень у сфері оподаткування є те, що в їх основу покладено протиправне діяння порушника, вчинення якого є фінансово небезпечним (тобто посягає на основи національної фінансової безпеки) та спричиняє фінансову шкоду як державі в цілому, так і окремим суб’єктам податкових правовідносин.

Однак відмінними ознаками для цих діянь є:

1) закріплення правових норм, що їх регламентують, у різних законодавчих актах;

2) притягнення правопорушників до різних відповідних видів юридичної відповідальності;

3) суб’єкти, які здійснюють притягнення до відповідальності, мають різні повноваження;

4) різні правові наслідки з урахуванням суспільної шкоди (суспільної небезпеки);

5) різна процесуальна форма настання відповідальності.

10. Теорія вітчизняного податкового права не є статичним відокремленим утворенням, яке існує в «чистому» вигляді і яке можна відділити від інших галузей права. Податкове право логічно вписується в чинну систему вітчизняного права, а тому часто взаємодіє з іншими галузями і нерідко може запозичувати у них необхідний правовий інструментарій.

У зв’язку з цим, характеризуючи сутність об’єкта податкового правопорушення та прагнучи визначити його поняття, податково-правова доктрина використовує надбання теорії держави і права в цій сфері, а також теорії кримінального права, де розмежування об’єктів правопорушень здійснюється згідно з триступеневою вертикальною класифікацією – загальний, родовий і безпосередній об’єкт. Така класифікація, в свою чергу, побудована на ґрунті філософських категорій про загальне, особливе й одиничне та свідчить про використання загальнонаукових (загальнофілософських) методів у правових дослідженнях і в цілому в галузі знань «Правознавство» як такій.

У побудові кожної класифікації важливим є вибір критерія, який є як мірилом для визначення, оцінки предмета, явища, так і ознакою, взятою за основу класифікації. Класифікація об’єктів податкових правопорушень та їх групування дозволяє сконструювати доволі чітку та зрозумілу систему таких об’єктів, а значить, і сприяти в уникненні помилок податковими органами і

платниками податків у застосуванні норм права та зміцнити законність їх діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Наконечна Г. Я. Фінансово-правова відповідальність суб’єктів фінансового права. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. Вип. 2. Т. 2. С. 76-80.

2. Мірошниченко О. А. Фінансово-правова відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення: реалії та перспективи. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування.* 2024. № 14. URL: https://reicst.com.ua/pmtl/article/view/2024-14-01-18/2024-14-01-18 (дата звернення: 24.01.2025).

3. Гуров О. В. Фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування доходів фізичних осіб. *Держава і право.* 2012. Вип. 56. С. 372-377.

4. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2009. 42 с.

5. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб’єктів фінансового права (як складова механізму правового забезпечення фінансової безпеки України): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 31 с.

6. Усенко Р. А. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2007. 22 с.

7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2349 (дата звернення: 18.02.2025 р.).

8. Шумейко І. П. Недопущення подвійного притягнення до відповідальності за одне правопорушення в контексті фінансової відповідальності. *Приватне та публічне право.* 2024. № 2. С. 66-72.

9. Про ринок електричної енергії: Закон України від 13.04.2017 р. № 2019-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#Text (дата звернення: 19.08.2024 р.).

10. Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання: Закон України від 20.02.2003 р. № 549-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/549-IV#Text (дата звернення: 19.08.2024 р.).

11. Про відповідальність за правопорушення в сфері містобудівної діяльності: Закон України від 14.10.1994 р. № 208/94-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/208/94-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 19.08.2024 р.).

12. Музика-Стефанчук О. А., Якимчук Н. Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів: підручник. Київ, 2024. 656 с.

13. Farrar J., King T. Tax fraud punishment, responsibility for tax fraud, and observers' tax compliance. URL: https://tarc.exeter.ac.uk/v8media/universityofexeter/businessschool/documents/centres/tarc/events/8thannualconference/Farrar_King_Tax_Fraud_Punishment.pdf (дата звернення: 24.01.2025 р.).

14. Jakobsson A. R. E., Stepanenko O. R., Verovkin V. V. English-Ukrainian Lexicon of International Tax Terms [Electronic resource]. Warsaw, 2021. 204 p. URL: https://files.znu.edu.ua/files/Bibliobooks/Inshi72/0052981.pdf (дата звернення: 24.01.2025).

15. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 р. № 889-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#n669 (дата звернення: 27.01.2025).

16. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text (дата звернення: 06.02.2025).

17. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text (дата звернення: 06.02.2025).

18. Rozdział 2 - Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta - Ordynacja podatkowa. Dz.U.2023.2383 t.j. Akt obowiązujący. Wersja od 1 stycznia 2025 r. do

31 stycznia 2026 r. URL: https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/ordynacja-podatkowa-16799056/dz-3-roz-2 (дата звернення: 27.01.2025).

19. Pasiński M., Skórski P. Odpowiedzialność organów podatkowych za szkodę wyrządzoną podatnikowi. *Infor*. 2009. URL: https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/urzad-skarbowy/najczestsze-problemy/684763,Odpowiedzialnosc-organow-podatkowych-za-szkode-wyrzadzona-podatnikowi.html (дата звернення: 29.01.2025).

20. Art. 77 «Prawo do wynagrodzenia szkody». Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Wersja od 21 października 2009 r. URL: https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-16798613/art-77 (дата звернення: 29.01.2025).

21. Wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej dnia 20 sierpnia 2009 r. Sygn. akt II CSK 68/09. URL: http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/Orzeczenia2/II%20CSK%2068-09-1.pdf (дата звернення: 29.01.2025).

22. Art. 231 «Nadużycie uprawnień przez funkcjonariusza». Kodeks karny. Wersja od 1 lutego 2025 r. do 12 lutego 2025 r. URL: https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/kodeks-karny-16798683/art-231 (дата звернення: 06.02.2025).

23. Kodeks pracy: Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. (Opracowano na podstawie: t.j. Dz. U. z 2023 r.). URL: https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19740240141/U/D19740141Lj.pdf (дата звернення: 06.02.2025).

24. O odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa: Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. (Opracowano na podstawie: t.j. Dz. U. z 2016 r.). URL: https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20110340173/U/D20110173Lj.pdf (дата звернення: 06.02.2025).

25. Кодекс адміністративного судочинства: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Офіційний вісник України.* 2005. № 32. С. 11.

26. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text (дата звернення: 13.02.2024).

27. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: https://ips.ligazakon.net/document/T030435?an=3 (дата звернення: 14.02.2024).

28. Іщенко В. В. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: доктринальні підходи. *Порівняльно-аналітичне право.* 2017. № 1. С. 142-145.

29. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій): Закон України від 10.08.2023 р. № 3317-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3317-20#Text (дата звернення: 14.02.2025 р.).

30. Бавико О. Є. Позитивна складова фінансової відповідальності. *Форум права.* 2010. № 1. С. 13-18.

31. Карапейчик Я. І. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. Позитивний та негативний (ретроспективний) аспекти. *Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Право.* 2013. Вип. 5. С. 207-210.

32. Назар Ю. С., Проць І. М. Адміністративна та фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: монографія. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 172 с.

33. Бліхар М. М. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері фінансів. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2021. № 10. С. 365-368. URL: http://www.lsej.org.ua/10_2021/95.pdf (дата звернення: 18.02.2025).

34. Копєйчиков В. В. Загальна теорія держави і права: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2000. 320 с.

35. Аземша І. Б. Юридична відповідальність: сучасні погляди, дискусії та концепції. *Часопис Київського університету права.* 2010. № 2. С. 55.

36. Забзалюк Д. Право та правова свідомість: взаємодія, взаємозалежність та взаємовплив. *Вісник Національного університету «Львівська Політехніка». Серія «Юридичні науки».* 2020. Т. 7. № 1. С. 23-29.

37. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223 (дата звернення: 13.02.2025).

38. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за січень-грудень 2023-2024 років (за даними місячного звіту Державної казначейської служби України від 24.01.2025). URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_of_2024-698 (дата звернення: 20.02.2025).

39. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2015. № 1 (47). С. 41-45.

40. Кармаліта М., Федчук С. Правове регулювання відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства Іспанії. ІІ Міжнародний податковий конгрес [Електронне видання]: збірник матеріалів (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 1298 с. С. 99-104.

41. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. URL: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&tn=1&p=20241221 (дата звернення: 14.06.2025).

42. Олешко О. Л. Об’єктивна сторона податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2023. № 3 (81). С. 92-98.

43. Податковий кодекс України. Постатейний коментар. У 2 ч. Ч. 1. [В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін.]. За ред. М. П. Кучерявенка. Харків. Право. 2011. 928 с.

44. Ромашкін С. І. Об’єкт кримінального правопорушення, передбаченого ст. 146-1 Кримінального кодексу України. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2022. № 9. С. 426-429. URL: http://lsej.org.ua/9_2022/105.pdf (дата звернення: 21.02.2025).

45. Словник української мови: [в 11 т.] / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні; редкол.: І. К. Білодід (голова) та ін. Київ: Наук. думка, 1970 - 1980. URL: https://slovnyk.ua/index.php?swrd=%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D1%81%D0%B8%D1%84%D1%96%D0%BA%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F (дата звернення: 16.03.2025).

46. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО.* 2015. Вип. 35. Ч. І. Т. 2. С. 123-126.

47. Гоцуляк Є. М. Склад та кваліфікуючі ознаки порушень податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2014. № 6. С. 100-105. URL: http://www.lsej.org.ua/6_2014/28.pdf (дата звернення: 21.02.2025).

48. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1-2. С. 192-196.

49. Ковтун В. М. Доктринальні підходи до категорії (правопорушення) у сфері фінансових відносин. *Соціологія права.* 2017. № 1-2. С. 36-41.

50. Про внесення змін у додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2024 р. № 1505. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1505-2024-%D0%BF#Text (дата звернення: 12.03.2025).

51. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text (дата звернення: 16.03.2025).

52. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2021 р. № 466-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1129 (дата звернення: 14.02.2025).

53. Головне управління ДПС в Одеській області. Закон 466-IX: Поняття податкового правопорушення, вини, умисності діяння. Повторне, триваюче

правопорушення. URL: https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/448907.html (дата звернення: 14.02.2025).

54. Герасименко О. О. Місце податкового процесу в податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2018. № 6. С. 200-204. URL: http://www.lsej.org.ua/6_2018/54.pdf (дата звернення: 10.04.2025).

55. Миколенко О. І., Манжула А. А. Адміністративне право та податкове право в контексті регулювання публічно-сервісних правовідносин. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2023. № 3. С. 616-618. URL: http://lsej.org.ua/3_2023/142.pdf (дата звернення: 07.06.2025).

56. Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 6.10.1965. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/BJNR014770965.html (дата звернення: 03.04.2025).

57. Паславська Н. Т. Система адміністративних судів ФРН: організація і функціонування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО.* 2024. Випуск 81: частина 2. С. 189-195.

58. Сакали М. Я. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 20 с.

59. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посіб. / М. В. Ковалів та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с.

60. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text (дата звернення: 08.06.2025).

61. Бойко А. В. Адміністративний процес та адміністративна процедура: зміст категорій та їх співвідношення (окремі аспекти дискусії). *Правова позиція.* 2019. № 3. С. 14-23. URL: https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2019/3/2.pdf (дата звернення: 10.04.2025).

62. Абдуллазаде Ф. Ш. Поняття та сутність правозастосовного процесу. Theoretical and empirical scientific research: concept and trends: Collection of scientific papers «ΛΌΓΟΣ» with Proceedings of the IV International Scientific and Practical Conference, Oxford, October14, 2022. Oxford-Vinnytsia: P.C. Publishing House & European Scientific Platform, 2022. С. 21-23.

63. Слинько Д. Правова форма діяльності держави як критерій класифікації юридичного процесу. *Jurnalul juridic naţional*: *teorie şi practică.* 2016. С. 16-20. URL: http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2016/6/part_2/4.pdf (дата звернення: 10.04.2025).

64. Положення про Державну податкову службу України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 6 бер. 2019 р. № 227. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text (дата звернення: 04.04.2025).

65. Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення: Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2016 № 566. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-16#Text (дата звернення: 09.04.2025).

66. Єдиний державний вебпортал електронних послуг. Державна податкова служба України. Територіальні органи. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura/teritorialni-organi/ (дата звернення: 09.04.2025).

67. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами: Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text (дата звернення: 11.04.2025).

68. Угольков Є. О. Окремі аспекти впровадження обов’язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО.* Вип. 84: ч. 3. 2024. С. 204-209. URL: https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/09/33-2.pdf (дата звернення: 14.04.2025).

69. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 14.04.2025).

70. Постанова Верховного Суду від 27 січня 2022 року у справі № 160/11673/20 (адміністративне провадження № К/9901/30170/21). URL:

https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_20_27_01_2022_N_160_11673 (дата звернення: 14.04.2025).

71. Wyrok Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie II SA/Rz 563/14 2014-07-10. URL: https://lexlege.pl/orzeczenie/18237/ii-sa-rz-563-14-wyrok-wojewodzki-sad-administracyjny-w-rzeszowie/ (дата звернення: 22.04.2025).

72. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. «Kodeks postępowania administracyjnego». URL: https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19600300168/U/D19600168Lj.pdf (дата звернення: 22.04.2025).

73. Ustawa o doręczeniach elektronicznych z dnia 18 listopada 2020 r. URL: https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20200002320/U/D20202320Lj.pdf (дата звернення: 22.04.2025).

74. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text (дата звернення: 22.04.2025).

75. Hamerlak D., Drewniany M. Fikcja prawna doręczenia w postępowaniu administracyjnym prowadzonym przez organy publiczne. *Zeszyty Naukowe WSFiP*. 2014. № 2. С. 75-93.

76. Bródka A. Praktyczne problemy doręczeń w postępowaniu administracyjnym. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G.* 2022. Vol 69. No 1. С. 7-22.

77. Головне управління ДПС в Одеській області. Суд підтвердив правомірність застосування контролюючим органом штрафних санкцій у сумі 68 тис грн за порушення строків подання звіту про контрольовані операції за 2021 рік та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній за 2021 рік. URL: https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/889154.html (дата звернення: 05.05.2025).

78. Судова практика. Подання звіту після 18.00 обійшлося ТОВ у 68 тисяч – суд на боці податкової. URL: https://7eminar.ua/news/7072-podannya-zvitu-pislya-1800-obiislosya-tov-u-68-tisyac-sud (дата звернення: 05.05.2025).

79. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#n121 (дата звернення: 12.05.2025).

80. Про деякі питання практики вирішення спорів за участю органів державної податкової служби: Роз'яснення Вищого арбітражного суду від 12.05.1995 р. № 02-5/451 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_451800-95#Text (дата звернення: 12.05.2025).

81. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text (втратив чинність 19.11.2012 р.).

82. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text (втратив чинність 01.01.2011 р.).

83. Про порядок погашень зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text (втратив чинність 01.01.2011 р.).

84. Щодо особливостей провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 22.04.2011 р. № 571/11/13-11. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0571760-11#Text (дата звернення: 13.05.2025).

85. Щодо стягнення податкового боргу з платників податків – фізичних осіб: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 04.05.2012 р. № 1198/12/12-12. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1198760-12#Text (дата звернення: 13.05.2025).

86. Про виконавче провадження: Закон України від 02.06.2016 р. № 1404-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#Text (дата звернення: 13.05.2025).

87. Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів: Закон України від 02.06.2016 р. № 1403-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1403-19#Text (дата звернення: 13.05.2025).

88. Головне управління ДПС у Вінницькій області. Про алгоритм застосування примусових заходів до СГ задля стягнення податкового боргу. URL: https://vin.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/883946.html (дата звернення: 14.05.2025).

89. Щодо заходів стягнення податкового боргу: Лист Державної податкової адміністрації України від 10.02.2003 р. № 2143/7/24-1117. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2143225-03#Text (дата звернення: 14.05.2025).

90. Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1244. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-%D0%BF/conv#n148 (дата звернення: 14.05.2025).

91. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text (дата звернення: 09.06.2025).

92. Про прокуратуру: Закон України від 14.10.2014 р. № 1697-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1697-18#Text (дата звернення: 09.06.2025).

93. Кримінально-процесуальний кодекс України: Кодекс Верховної Ради УРСР від 28.12.1960 р. № 1001-05. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-05#Text (втратив чинність: 19.11.2012).

94. Ухвала Судової колегії в кримінальних справах Верховного Суду України від 19.06.1997 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0111700-97#Text (дата звернення: 14.05.2025).

95. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text (дата звернення: 09.06.2025).

96. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text (дата звернення: 14.05.2025).

97. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (дата звернення: 20.02.2025).

98. Лист Державної податкової служби України № 3478. URL: https://ibuhgalter.net/storage/web/source/1/k_3478_doc.pdf (дата звернення: 14.10.2024).

99. Charter of Fundamental Rights of European Union. URL: https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf (дата звернення: 06.06.2025 р.).

100. Gisselquist R. M. Good Governance as a Concept, and Why This Matters for Development Policy. *Working Paper*. 2012. № 30. 36 р. URL: https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/wp2012-030.pdf (дата звернення: 06.06.2025 р.).

101. Council of Europe. Strategy for Innovation and Good Governance at Local Level. 28 p. URL: https://rm.coe.int/1680746f16 (дата звернення: 06.06.2025 р.).

102. Про Державний бюджет України на 2025 рік»: Закон України від 19.11.2024 № 4059-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20#Text (дата звернення: 07.06.2025 р.).

103. Про медіацію: Закон України від 16.11.2021 р. № 1875-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text (дата звернення: 20.02.2025 р.).

104. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Угода від 27.06.2014 р. № 984_011. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 20.02.2025 р.).

105. Фіскальна політика під час війни. Публічне інтерв'ю з Головою ДПС України Русланом Кравченком. URL: https://lb.ua/economics/2025/05/12/675325_golova_dps_chasto_z_biznesom_brakuie.html (дата звернення: 19.05.2025 р.).

106. Горецький О. Медіація в податкових спорах. *Юридична газета online.* 19 серпня 2019 р. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/mediaciya-v-podatkovih-sporah.html (дата звернення: 19.05.2025 р.).

107. Шушакова І. К., Грабова І. Д., Дем'янова І. В. Податкова медіація як інструмент вирішення податкових спорів. *Бізнес-інформ.* 2021. № 10. С. 318-325.

108. Соколов А. О. Розвиток медіації як практики вирішення податкових спорів: досвід Великобританії. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2020. № 9. С. 273-277.

109. Овчаренко А. До питання про розвиток альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні. *Юридичний вісник.* 2021. № 4. С. 150-155.

110. Про Регламент Верховної Ради України: Закони України від 10.02.2010 р. № 1861-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17#Text (дата звернення: 19.05.2025).

111. Регламент Кабінету Міністрів України, затверджений Постановою Кабінету Міністрів від 8 липня 2009 р. № 712. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/228286390 (дата звернення: 19.05.2025).

112. Про комітети Верховної Ради України: Закон України від 04.04.1995 р. № 116/95-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 19.05.2025).

113. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство.* 2023. № 5. С. 376-384.

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Стріяшко Г. М., Терепа С. В. Податкова відповідальність та вина як категорії податкового права. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал.* 2021. Вип. 3 (7). С. 132–138. URL: https://drive.google.com/file/d/1asureSXVS1ddKUiYu9axM6s3uxIKeCU8/view

2. Merdova O., Striiashko G., Marshalek K., Terepa S., Karpenko S. Interpretation of legal norms in modern jurisprudence. *Cuestiones Políticas.* 2023. Vol. 41. № 77. P. 298–308. https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:001013087600020 (Web of Science)

3. Терепа С. В. Відповідальність у сфері оподаткування за податковим кодексом України. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал.* № 4 (17). С. 104–112. URL: https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/304/315.

4. Терепа С. В. Податкове правопорушення та його кваліфікуючі ознаки. *Правова держава.* 2024. № 54. С. 42–48. URL: http://pd.onu.edu.ua/article/view/304869/298188.

5. Терепа С. В. Правові підстави відповідальності за порушення податкового законодавства. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал.* 2024. № 1 (14). С. 80–88. URL: https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/203/203.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Терепа С. В. Правовий дуалізм відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку:* матеріали X наук.-практ. конф., присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса. Ірпінь, 30 жовтня 2024 р. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 237–241.

2. Терепа С. В. Проблеми сьогодення щодо відповідальності за порушення податкового законодавства. *Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates:* матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Дніпро, , 23-24 лютого 2023. ФОП Мареніченко В.В., Дніпро. 2023. С. 291-292.

3. Терепа С. Заходи фінансової та адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства: спільні та відмінні ознаки. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану:* збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025. Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. С. 369-372.