

*Наталія Карлівна Ісаєва,
старший науковий співробітник відділу
проблем державного управління
та адміністративного права
Інституту держави і права
імені В. М. Корецького НАН України,
кандидат юридичних наук, доцент
ORCID: 0000-0002-9716-9472*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВИХ ЗАСАД ЗАСТОСУВАННЯ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ В УКРАЇНІ В СУЧАСНИЙ ПЕРІОД

Постановка проблеми. Застосування відповідальності в податковій сфері, невідворотність її настання при порушенні правових норм і справедливість покарання за порушення вимог законодавства, що регулює податкові відносини в Україні, належить до одних з актуальніших проблем у державі. Складні умови воєнного стану в Україні загострюють зазначену проблему, оскільки і робота податкових органів, і можливість платників податків виконати свої обов'язки, визначені законодавством, під час воєнних дій об'єктивно ускладнюються. Це вимагає від держави оперативно вживати необхідних заходів правового та організаційного характеру. Своєю чергою судам також доводиться вирішувати на практиці проблеми застосування відповідальності в податковій сфері при недостатній чіткості правового регулювання цілої низки питань, зокрема, пов'язаних з об'єктивними обставинами, які зумовлені дією воєнного стану в Україні.

Тому вдосконалення правових засад застосування відповідальності в податковій сфері є важливим завданням, вирішення якого повинно базуватись на відповідному науково-теоретичному підґрунті, з урахуванням наукових розробок у цій галузі та аналізу практики застосування відповідальності до суб'єктів – учасників податкових відносин при порушенні ними податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці застосування юридичної відповідальності, розробці теоретичних засад застосування відповідальності загалом і в податковій сфері зокрема завжди приділялась велика увага з боку вчених-юристів. Зазначені проблеми розглядалися у роботах М. Кучерявенка, Н. Пришви, Л. Ваолевської, Е. Дмитренко, А. Манаєнко та інших вчених.

При тому, що з теоретичних питань застосування відповідальності в податковій сфері продовжуються наукові дискусії та дослідження, практика застосування відповідальності щодо суб'єктів податкових ставить перед дослідниками нові питання, вирішення яких потребує вдосконалення її правових засад і розробки відповідних пропозицій.

Метою статті є здійснення наукового аналізу теоретичних і правових засад застосування відповідальності в податковій сфері, розробка відповідних пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України, що регулює зазначену сферу відносин.

Виклад основного матеріалу. Інститут відповідальності в сучасній державі є не лише однією з гарантій забезпечення принципу законності у функціонуванні держави та суспільства. Його роль у демократичній державі зростає саме в забезпеченні запобігання правопорушенням через усвідомлення учасниками правовідносин невідворотного та справедливого покарання при порушенні встановлених державою правових норм.

Основна проблема, пов'язана з удосконаленням інституту відповідальності, – забезпечення законності, запобігання правопорушенням, максимально можливе усунення збитків, заподіяних

суспільству та правопорядку. В цій проблемі концентруються два доволі важливі соціальні завдання: по-перше, суспільство та кожний громадянин мають бути впевненими, що правопорушенням запобігають за допомогою державного примусу, що права та охоронювані державою законні інтереси захищені від протиправних посягань; по-друге, що боротьба з правопорушеннями здійснюється на підставі закону, що забезпечує недоторканність прав і свобод громадянина, який не вчинив нічого протиправного [1].

Підставою для застосування відповідальності в податковій сфері є скоєння податкового правопорушення. Відповідно до 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. Діяння вважаються умисними, 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 цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за яким покладено на контролюючі органи [2].

Слід зазначити, що доведення наявності прямого умислу в діях платника податку по невиконанню або неналежному виконанню вимог, установлених податковим законодавством, покладене на податкові органи викликає сумніви, оскільки Кримінальним кодексом України передбачена кримінальна відповідальність за умисне ухилення від сплати податків у значних, великих та особливо великих розмірах.

Зокрема, ст. 212 Кримінального кодексу України визначено, що умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форм 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 цільових фондів коштів у значних розмірах, – карається штрафом від п'яти до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого.

Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, – караються штрафом від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Діяння, передбачені частинами першою або другою ст. 212, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у особливо великих розмірах, – караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна [3].

Тобто застосування кримінальної відповідальності за податкові правопорушення передбачає не лише суворе покарання за ухилення від сплати податків у формі прямого умислу, а обов'язково потребує здійснення відповідної процедури для її застосування, визначеної кримінально-процесуальним законодавством України. Доведення вини у формі прямого умислу здійснюється при проведенні розслідування правоохоронними органами у чітко визначеному законом порядку, порушення якого своєю чергою передбачає відповідальність.

Варто зазначити, що розслідування податкових правопорушень, зокрема й доведення наявності вини у формі прямого умислу, раніше здійснювалось податковою міліцією, яка входила до структури податкових органів і тому в той час такий обов'язок податкових органів був цілком правомірним. Натепер правоохоронного органу в складі органів податкової служби немає, тому покладення на них обов'язку доведення умислу в діях платника податків суперечить кримінально-процесуальному законодавству України.

Аналізуючи поняття і форму вини, О. Макух справедливо вважає, що в сучасних умовах динаміки податкових відносин цілком логічною є позиція, за якою вина встановлюється обов'язковим компонентом податкового правопорушення й має значення як для платника податків, так і посадових осіб контролюючих органів. Однак вона цілком виправдано акцентує увагу на необхідності узгодження відповідних нормативних приписів і як наслідок – якісно регламентованого правового механізму притягнення до відповідальності суб'єктів податкових правовідносин за вчинення податкових правопорушень [4].

Для кваліфікованого визначення протиправних дій або бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, вчинення яких зумовлює відповідальність, важливою є детальна класифікація податкових правопорушень.

Грунтовна класифікація податкових правопорушень за їх об'єктами наведена Е. Дмитренко, зокрема:

- порушення порядку ведення податкового обліку й надання податкової звітності: порушення порядку постановки на облік і надання відомостей, необхідних для його ведення; ухилення від надання інформації про відкриття рахунку в банку, порушення порядку її надання; ухилення від ведення обліку, недостовірний облік об'єктів оподаткування; порушення правил документування фінансових операцій і відображення їх у бухгалтерських документах, надання документів податкової звітності невідповідної форми або таких, що не відображають необхідних відомостей або з порушенням термінів; порушення порядку збереження або втрата через недбалість обліково-звітних податкових документів; порушення порядку подачі декларацій про прибутки; порушення встановленого законом порядку здійснення розрахунків;

- порушення порядку здійснення податкового контролю: перешкоджання законній діяльності податкових органів; невиконання (неналежне виконання) рішень податкових органів; розголошення податкової (комерційної) таємниці;

- порушення сплати податків; ухилення від сплати податків шляхом приховування (заниження) доходів (прибутків), приховування об'єктів оподаткування, неподання декларацій про доходи;

- порушення порядку встановлення (зміни) податків і зборів, надання податкових пільг, стягнення та перерахування податків: порушення порядку встановлення розміру податку, його утримання, перерахування, звільнення від сплати, надання податкових пільг державними органами, органами місцевого самоврядування та їх посадовими особами; порушення банками, іншими фінансовими установами виконання доручень платників податків щодо перерахування податків до бюджету або позабюджетного фонду; неутримання, несвоєчасне (неповне) утримання, неперерахування у відповідний бюджет сум податків підприємствами, установами, організаціями, що виплачують доходи громадянам; незаконне стягнення податків;

- порушення прав і законних інтересів платників податків: незаконна відмова посадовою особою податкового органу у постановці на податковий облік, у видачі рішення, іншого документа, необхідного для відкриття рахунку в банку, іншій фінансовій установі; незаконне призупинення операцій платника податків за рахунками у банках, інших фінансових установах, незаконне накладення арешту на майно платника податку, незаконне здійснення посадовою особою податкового органу контролю прийомом і способами, що істотно ускладнюють здійснення платником податків його звичайних ділових операцій; незаконна вимога щодо розширення видів і обсягів облікових дій і звітних документів; відмова від консультування або неналежне надання консультацій посадовою особою податкового органу; відмова надати учасникам податкових правовідносин безкоштовну письмову інформацію про порядок і умови оподаткування, права й обов'язки, ненадання такої інформації у встановлений термін; безпідставне притягнення до відповідальності платників податків [5].

Наведена класифікація податкових правопорушень за їх об'єктивною стороною в цілому узагальнює й охоплює всі види протиправних діянь, що складають об'єктивну сторону податкових правопорушень, навіть враховуючи всю їх велику різноманітність, оскільки будь-яке порушення приписів правових норм, що містить податкове законодавство України, визначають об'єктивну сторону правопорушень у податковій сфері.

На нашу думку, зазначена класифікація може бути покладена в основу конкретизації порядку застосування відповідальності в податковій сфері як платників податків, так і податкових органів. Особливо це стосується застосування відповідальності за порушення податкового законодавства

посадовими особами податкових органів, що недостатньо повно визначено Податковим кодексом України.

Зокрема, ст. 21 «Обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів» Податкового кодексу України визначено, що посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій. Таке формулювання не можна вважати цілком коректним, враховуючи, що будь-який державний орган повинен забезпечувати неухильне дотримання та реалізацію прав і законних інтересів фізичних та юридичних осіб. Забезпечення дотримання законодавства є завданням державних органів.

Крім того, п. 21.2 ст. 21 Податкового кодексу України визначено, що за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові (службові) особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. Своєю чергою у пп. 21.2.1 п. 21.2 зазначеної статті передбачено, за які дії, а саме: за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова особа (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом. Повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, є підставою для застосування до такої посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення в порядку, передбаченому законом [6].

Необхідно зазначити, що законодавством України передбачається індивідуальна відповідальність особи за вчинені нею правопорушення, тому положення щодо притягнення до відповідальності керівника особи, яка прийняла неправомірне рішення, не лише є некоректним, а суперечить основоположним засадам застосування юридичної відповідальності. У даному випадку питання щодо застосування відповідальності до керівника посадової (службової) особи податкового органу, яка прийняла неправомірне рішення, може бути поставлене у зв'язку з неналежним контролем такого керівника за діями своїх підлеглих. Тоді це вже буде неналежне виконання своїх обов'язків керівником.

Підпунктом 21.2.2 п. 21.2 ст. 21 Податкового кодексу України визначено, що незаконна відмова в наданні індивідуальної податкової консультації є підставою для застосування до винної посадової (службової) особи контролюючого органу дисциплінарного стягнення в порядку, передбаченому законом [7].

Тобто перелік порушень, за які несуть відповідальність посадові особи податкових органів обмежується у Податковому кодексі України лише двома видами порушень, при тому, що таких правопорушень існує набагато більше. Як детально конкретизовано у вищенаведеній класифікації податкових правопорушень, вони різноманітні, численні, але їх цілком можливо згрупувати за спільними категоріями.

Тому, безперечно, положення Податкового кодексу України, які регулюють застосування відповідальності в податковій сфері, вимагають розширення та конкретизації, особливо це стосується відповідальності посадових (службових) осіб податкових органів. Це є важливим також і тому, що відповідно до п. 109.4 ст. 109 Податкового кодексу України контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини [8].

Загалом, як справедливо зазначає М. Смокович, рівень якості національного податкового законодавства завжди потребував бути кращим. Податкове законодавство в Україні є кодифікованим, завдяки чому вдається мінімізувати, але не уникнути суперечності його норм [9].

Необхідно зазначити також, що в умовах воєнного стану і в наступний за ним повоєнний період суспільна небезпека податкових правопорушень, що вчиняються як платниками податків, так і податковими органами та їх посадовими особами зростає. Водночас, враховуючи складність здійснення господарської діяльності та можливість платниками податків виконати свої обов'язки, пов'язані зі сплатою податків в умовах воєнного стану, зростання суспільної небезпечності податкових правопорушень стосується більшою мірою порушень з боку податкових органів.

Висновки. Враховуючи зазначене, положення податкового законодавства України, які регулюють застосування відповідальності у сфері податкових відносин, потребують удосконалення та

конкретизації як у частині повноважень органів податкової служби, так і в частині визначення протиправних дій чи бездіяльності цих органів, за які застосовується відповідальність.

Список використаних джерел

1. Інститут юридичної відповідальності у демократичних правових системах: монографія / Н. М. Оніщенко, Т. І. Тарахонич та ін.; за ред. Н. М. Оніщенко. Київ: Вид-во «Юридична думка», 2009. С. 31.
2. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Кримінальний кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
4. Макух О. В. Нові підходи до визначення порушення податкового законодавства. *Право та інновації: науково-практичний журнал*. 2021. № 2. С. 76.
5. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2009. С. 324–325.
6. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Смокович М. І. Вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану та євроінтеграції України: організаційні та правові аспекти. *Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 15 берез. 2024 р.)*. Харків: Право, 2024. С. 104.

References

1. Instytut yurydychnoi vidpovidalnosti u demokratychnykh pravovykh systemakh: monohrafiia / N. M. Onishchenko, T. I. Tarakhonych ta in.; za red. N. M. Onishchenko. Kyiv: Vyd-vo «Yurydychna dumka», 2009. S. 31.
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Kryminalnyi kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
4. Makukh O. V. Novi pidkhody do vyznachennia porushennia podatkovoho zakonodavstva. *Pravo ta innovatsii: Naukovo-praktychnyi zhurnal*. 2021. № 2. S. 76.
5. Dmytrenko E. S. Yurydychna vidpovidalnist sub'iektiv finansovoho prava u mekhanizmi pravovoho zabezpechennia finansovoi bezpeky Ukrainy: monohrafiia. Kyiv: Yurinkom Inter, 2009. S. 324–325.
6. Podatkovyi kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Podatkovyi kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Podatkovyi kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Smokovych M. I. Vyrishennia podatkovykh sporiv v umovakh voiennoho stanu ta yevrointehratsii Ukrainy: orhanizatsiini ta pravovi aspekty. *Problemni pytannia vyrishennia podatkovykh sporiv v umovakh voiennoho stanu: materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii (Kharkiv, 15 berez. 2024 r.)*. Kharkiv: Pravo, 2024. S. 104.

Ісаєва Н. К. Актуальні питання вдосконалення правових засад застосування юридичної відповідальності у податковій сфері в Україні в сучасний період

У статті розглядаються актуальні питання вдосконалення правових засад застосування відповідальності за порушення податкового законодавства в Україні в сучасний період. Аналізуються підстави застосування відповідальності в податковій сфері, досліджується питання доведення вини платника податків при порушенні податкового законодавства. Розглядається класифікація податкових правопорушень з метою визначення пропозицій щодо вдосконалення та конкретизації положень законодавства України, яке регулює застосування відповідальності в сфері податкових правовідносин. Також у статті аналізуються проблемні питання щодо змісту та формулювання деяких закріплених у Податковому кодексі України положень та обґрунтовуються висновки щодо необхідності їх удосконалення.

Ключові слова: відповідальність, кримінальна відповідальність, відповідальність посадових осіб податкових органів, податкове правопорушення, класифікація податкових правопорушень, податкове законодавство.

Isaieva N. K. Topical Issues in Improving the Legal Framework for Applying Liability in the Tax Sphere in Ukraine in the Modern Period

The article examines topical issues in improving the legal framework for applying liability for violations of tax legislation in Ukraine during the modern period. Attention is drawn to the fact that the challenging conditions

of martial law in Ukraine exacerbate the problems of applying liability for tax violations, as the operations of tax authorities and the ability of taxpayers to fulfill their obligations defined by legislation during wartime are objectively complicated. This requires the state to promptly take necessary legal and organizational measures. In turn, courts also have to address practical issues in applying liability in the tax sphere amidst insufficient clarity in legal regulation of several issues, including those related to objective circumstances influenced by martial law in Ukraine.

The author notes that the institution of liability in a modern state is not only a guarantee for ensuring the principle of legality in the functioning of the state and society. Its role in a democratic state increases, particularly in preventing violations of the law through the awareness of participants in legal relations that violations will incur inevitable and fair punishment upon breaching established state norms.

The article analyzes the grounds for applying liability in the tax sphere and examines issues of proving taxpayer guilt in cases of tax law violations. Attention is focused on the fact that applying criminal liability for tax offences involves not only strict punishment for tax evasion in significant, large, and especially large amounts with the presence of direct intent. This type of liability also necessitates mandatory actions by law enforcement agencies as specified by criminal procedural legislation. Therefore, in cases of tax evasion, the intent in the taxpayer's actions must be established by them rather than the tax authorities.

The author also highlights that the scientific classification of tax violations by their object generally summarizes and covers all types of unlawful acts constituting the objective side of violations in the tax sphere. Thus, the scientific classification can serve as the foundation for specifying and improving the procedures for applying liability in the tax sphere to both taxpayers and tax authorities and their officials.

The article also analyzes problematic issues related to the content and formulation of some provisions enshrined in Ukraine's Tax Code and substantiates conclusions regarding the necessity of their improvement.

Key words: liability, criminal liability, liability of tax authority officials, tax offense, classification of tax offenses, tax legislation.

DOI: 10.33663/2524-017X-2025-16-196-201