

КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ОЛЕШКО ОЛЕКСІЙ ЛЕОНІДОВИЧ

УДК: 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ, ЯК ПІДСТАВА ФІНАНСОВО-
ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

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

_____ Олешко О. Л.

Науковий керівник – Мащенко Ольга Вікторівна, доктор юридичних наук,
професор

Запоріжжя – 2024

АНОТАЦІЯ

Олешко О. Л. Податкове правопорушення, як підстава фінансово-правової відповідальності – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Класичний приватний університет, Запоріжжя, 2024.

Розділі 1 „Загально-правова характеристика податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності” встановлено, що поняття правопорушення є основним елементом кожного з видів відповідальності. Проте, на сьогодні, не існує законодавчого закріплення поняття „фінансове правопорушення”, хоча раніше воно містилось у ряді підзаконних нормативно-правих актів, які, на сьогодні, вже втратили чинність.

Констатовано, що у п.22, ч.1, ст.92 Конституції України серед видів відповідальності до яких може бути притягнута винна особа не міститься фінансової. Запропоновано розглянути питання щодо внесення змін шляхом доповнення п.22, ч.1, ст.92 фразою „фінансової відповідальності”.

Виявлено, що у бюджетних правопорушеннях існує проблема визначення вини особи. Адже у ч.1, ст. 116 БК України нічого не вказано з приводу вини, тобто виникає сумнів з приводу дії принципу презумпції невинуватості. Запропоновано внести зміни до ч.1, ст. 116 БК України.

Досліджено зміст поняття „правомірна поведінка” та виявлено ознаки правомірної поведінки платника податків.

Встановлено, що у податковому праві превельюють зобов'язуючі, забороняючі та уповноважуючі норми права. Дослідження показало, що велика кількість забороняючих норм стосується посадових осіб контролюючих органів. Зроблено висновок, що податкові норми, зазвичай – є зобов'язуючими, оскільки встановлюють конкретні вимоги щодо поведінки особи.

Проаналізував види правопорушень, їх суб'єктний склад надано класифікацію: за суб'єктами вчинення; за об'єктом посягання правопорушення; за періодичністю вчинення; за суб'єктивною стороною.

У Розділі 2 „Склад та елементи податкового правопорушення” констатовано, що підставою притягнення особи до юридичної відповідальності будь-якого виду, зокрема і фінансової, є наявність складу правопорушення. Склад правопорушення представляє собою сукупність ознак (об'єктивних та суб'єктивних), які закріплено відповідним правовим актом.

Встановлено, що об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень може бути реалізована як шляхом вчинення активних дії, так і шляхом бездіяльності. Говорячи про причинний зв'язок як ознаку об'єктивної сторони податкового правопорушення, необхідно пам'ятати, що протиправна поведінка особи може бути визнана причиною шкідливого наслідку (результату причини), тільки у випадку, якщо діяння, за часом, передувало настанню такого наслідку.

Встановлено, що фінансова відповідальність не відповідає принципу індивідуалізації, тому як наявність вини особи при вчиненні податкового правопорушення не є обов'язковою умовою фінансової відповідальності, а лише у випадках, прямо передбачених ПК України, крім того, законодавець не виділяє як ознаку суб'єктивної сторони правопорушення – вчинення діяння за необережністю, і не враховує таку ознаку для кваліфікації ступеню тяжкості правопорушення); не враховує мету та мотиви вчинення правопорушення, особу правопорушника (його спосіб життя, фізичний та психологічний стан). Виявлено, що велика кількість податкових правопорушень вчиняється за необережністю, коли платник податків з причини дуже великої плинності законодавства не обізнаний із внесеними змінами до ПК України, або ж не розуміє шкідливих наслідків, які можуть мати місце як результат такого правопорушення.

У Розділі 3 “Загальна характеристика податкових правопорушень як

підстави фінансово-правової відповідальності” зазначено, що до складу правопорушень у сфері організації обліку платників податків віднесено визначені у ст. 117 Податкового кодексу України за „Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах”. Об’єктивна сторона полягає у вчиненні бездіяльності платником податку у вигляді неподання у строки визначенні ПК України, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі; неповідомленні та відсутності реєстрації змін місцезнаходження чи інших змін облікових даних, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності. Зроблено висновок, що обов’язок повідомляти, перш за все, стосується податку на майно.

До податкових правопорушень у сфері надання податкової інформації віднесено визначені у статтях: 118; 118-1; 119; 119-1; 126 ПК України. Виявлено, що об’єктивна сторона правопорушення, передбаченого ст. 119 ПК України, полягає у вчиненні активних дій, таких як: подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги). Або ж у бездіяльності (неподання такої інформації). Суб’єктом правопорушення – є податковий агент. Під час аналізу норм ст. 119 ПК України встановлено колізію, зокрема у законодавстві не має норми, яка б зобов’язувала платника податків подавати такі розрахунки з нарахованого єдиного внеску, цей обов’язок покладений п. 176.2, ст.176 та п.51.1, ст. 51 лише на податкових агентів. Запропоновано внести зміни до п. п.51.1, ст. 51 ПК України до суб’єктного складу осіб.

Об’єктивна сторона податкового правопорушення за ст. 119-1 „Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об’єктів нерухомості” виявляється у бездіяльності

правопорушників (нотаріусів), які порушили порядок та/або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості. На підставі аналізу змісту п.119-1.1, ст. 119-1 ПК України зроблено висновок, що до порушення порядку подання інформації можна віднести – неподання інформації. Зроблено припущення, що порушення строків подання інформації, можна вважати – подання, але із затримкою, проте – це припущення автора, відсутність чітко визначеної норми зашкоджує здійсненню характеристики цього податкового правопорушення, зокрема стосовно визначення об'єктивної сторони, що унеможлиблює розуміння: чи це буде бездіяльність з боку нотаріусів, чи активні дії у вигляді виконання свого обов'язку але з недодержанням встановлених законодавством строків.

До податкових правопорушень у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку можна віднесено передбачені статтями: 120; 120-1; 120-2; 121; 128-1 ПК України. Під час дослідження об'єктивної сторони податкового правопорушення за ст. 120 ПК України виявлено складнощі, що можуть виникнути у платника податку під час заповнення та подання „Податкової декларації про майновий стан і доходи” стосовно визначення суми оподаткованого доходу. Запропоновано чітко визначити об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб шляхом внесення змін до форми „Податкової декларації про майновий стан і доходи” та до форми 4ДФ „Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску”, вказав „нарахований” чи „виплачений” дохід, без ототожнення цих понять.

Доведено хибність норми п. 89.5, ст.89 ПК України стосовно включення майна до акта опису право власності на яке платник податків набуде у майбутньому. Запропоновано внести зміни до п.89.2, ст. 89 ПК України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

До податкових правопорушень, вчинених у сфері сплати податків та зборів, віднесені ті, що зазначені у статтях: 122; 123; 124; 125-1; 126-1 ПК України. Під час дослідження суб'єктивної сторони податкового правопорушення за ст. 126-1 ПК України встановлено, що законодавець у якості окремої категорії правопорушників виділив платників єдиного податку, а у якості окремої категорії правопорушників виділяє податкового агента платника єдиного податку третьої групи. Зроблено висновок, що фізична особа – підприємець платник другої групи єдиного податку, також, може бути податковим агентом для своїх найманих працівників, яким він нараховує та виплачує заробітну плату, з якої він і зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, але у ст. 126-1 ПК України не передбачено відповідальності для цієї категорії платників податків у разі вчинення ними правопорушення. Доведено, що такий підхід суперечить принципам на яких будується податкове законодавство, як то: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Запропоновано внести зміни до п. 126-1.1, ст. 126-1 ПК України та викреслити фразу „третьої групи”.

Ключові слова: податкове правопорушення, фінансово-правова відповідальність, платник податків, податковий обов'язок, фінансове правопорушення.

ABSTRACT

Oleshko O. L. Tax offense as a basis for financial and legal responsibility - On the rights of the manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of candidate of legal sciences on the specialty 12.00.07 – administrative law and process; finance law; information law. – Classical private university, Zaporizhzhia, 2024.

Chapter 1 "Common law characteristics of a tax offense as a basis for financial and legal responsibility" states that the concept of an offense is the main

element of each type of liability. However, to date, there is no legislative confirmation of the concept of "financial offense", although earlier it was contained in a number of secondary legal acts, which, as of today, have already lost their validity.

It has been established that item 22, part 1, article 92 of the Constitution of Ukraine does not include financial liability among the types of liability to which a guilty person may be held liable. It is proposed to consider the issue of making changes by adding the phrase "financial responsibility" to item 22, part 1, article 92.

It was revealed that there is a problem of determining the guilt of a person in budget crimes. After all, in Part 1, Art. 116 of the Budget Code of Ukraine does not indicate anything about guilt, that is, there is a doubt about the operation of the principle of presumption of innocence. It is proposed to make changes to Part 1, Art. 116 of the Budget Code of Ukraine.

The content of the concept of "lawful behavior" was studied and signs of the taxpayer's lawful behavior were identified.

It is established that binding, prohibiting and authorizing norms of law prevail in tax law. The study showed that a large number of prohibitive norms concern officials of regulatory bodies. It was concluded that tax regulations are usually binding, as they establish specific requirements for a person's behavior.

Analyzed the types of offenses, their subject structure was classified: by subjects of commission; by the object of the offense; by frequency of commission; on the subjective side.

In Section 2 "Composition and elements of a tax offense" it is stated that the basis for bringing a person to legal responsibility of any kind, in particular financial, is the existence of the composition of the offense. The composition of the offense is a set of signs (objective and subjective), which are fixed by the relevant legal act.

It has been established that the objective side of many tax offenses can be realized both by active actions and by inaction. Speaking about the causal

relationship as a sign of the objective side of a tax offense, it is necessary to remember that the illegal behavior of a person can be recognized as the cause of a harmful consequence (result of the cause) only if the act, in time, preceded the occurrence of such a consequence.

It was established that financial responsibility does not correspond to the principle of individualization, because the presence of a person's guilt in committing a tax offense is not a mandatory condition for financial responsibility, but only in cases directly provided for by the Criminal Code of Ukraine, in addition, the legislator does not distinguish as a sign of the subjective side offense – committing an act due to carelessness, and does not take into account such a feature for qualifying the degree of severity of the offense); does not take into account the purpose and motives of committing the offense, the identity of the offender (his lifestyle, physical and psychological condition). It was found that a large number of tax offenses are committed due to carelessness, when the taxpayer is not aware of the changes made to the Tax Code of Ukraine, due to the great fluidity of the legislation, or does not understand the harmful consequences that may occur as a result of such an offense.

In Section 3 "General characteristics of tax offenses as a basis for financial and legal responsibility" it is stated that offenses in the field of organization of taxpayer accounting include those defined in Art. 117 of the Tax Code of Ukraine for "Violation of the established order of taking into account (registration) in control bodies". The objective side consists in the taxpayer's inaction in the form of failure to submit applications or documents for registration in the relevant supervisory body within the time limit determined by the PC of Ukraine; non-notification and lack of registration of changes in location or other changes in accounting data, failure to provide information about persons responsible for accounting and/or tax reporting. It was concluded that the obligation to report primarily concerns property tax.

Tax offenses in the field of providing tax information include those defined in articles: 118; 118-1; 119; 119-1; 126 of the Tax Code of Ukraine. It was revealed

that the objective side of the offense provided for in Art. 119 of the Criminal Code of Ukraine, consists in taking active actions, such as: filing in violation of the established terms, filing incompletely, with inaccurate information or with errors in tax reporting on the amounts of income accrued (paid) in favor of the taxpayer, the amount withheld from them tax, as well as amounts charged (paid) to individuals for goods (works, services). Or inaction (failure to submit such information). The subject of the offense is a tax agent. During the analysis of the norms of Art. 119 of the Tax Code of Ukraine established a conflict, in particular, the legislation does not have a norm that would oblige the taxpayer to submit such calculations from the accrued single contribution, this obligation is imposed by clause 176.2, article 176 and clause 51.1, article 51 only on tax agents. It is proposed to make changes to clause 51.1, art. 51 of the Tax Code of Ukraine to the Tax Code of Ukraine subject composition of persons.

The objective side of a tax offense under Art. 119-1 of the Tax Code of Ukraine "Violation of the procedure for submitting information to the controlling authorities about real estate lease agreements" is manifested in the inaction of offenders (notaries) who violated the procedure and/or deadlines for submitting information regarding the certification of real estate lease agreements. Based on the analysis of the content of clause 119-1.1, Art. 119-1 of the Tax Code of Ukraine, it was concluded that non-submission of information can be attributed to the violation of the procedure for submitting information. It is assumed that the violation of the terms of submission of information can be considered as submission, but with a delay, however, this is the author's assumption, the absence of a clearly defined norm harms the implementation of the characteristics of this tax offense, in particular with regard to the definition of the objective party, which makes it impossible to understand: whether it will be inactivity on the part of notaries, or active actions in the form of fulfilling their duty but with non-compliance with the deadlines established by law.

Tax offenses in the field of tax and/or accounting include the following articles: 120; 120-1; 120-2; 121; 128-1 of the Tax Code of Ukraine. During the

investigation of the objective side of the tax offense under Art. 120 of the Tax Code of Ukraine revealed difficulties that may arise for the taxpayer when filling out and submitting the "Tax declaration on property and income" in relation to determining the amount of taxable income. It is proposed to clearly define the object of taxation on the income of natural persons by making changes to the form "Tax declaration on property status and income" and to the form 4DF "Tax calculation of the amounts of income accrued (paid) for the benefit of taxpayers - natural persons, and the amounts tax withheld from them, as well as the amounts of the accrued single contribution", indicated "accrued" or "paid" income, without equating these concepts.

The falsity of the norm of Clause 89.5, Article 89 of the Tax Code of Ukraine regarding the inclusion of property in the deed of description of the ownership right to which the taxpayer will acquire in the future has been proved. It is proposed to make changes to clause 89.2, Art. 89 of the Code of Ukraine in the part of the exclusion of the norm, which obliges the extension of the right of tax lien to the property to which the taxpayer will acquire ownership rights in the future.

Tax offenses committed in the field of payment of taxes and fees include those specified in articles: 122; 123; 124; 125-1; 126-1 of the Tax Code of Ukraine. During the investigation of the subjective side of the tax offense under Art. 126-1 of the Tax Code of Ukraine, it is established that the legislator singled out single tax payers as a separate category of offenders, and single tax payers of the third group are singled out as a separate category of offenders. It was concluded that an individual - an entrepreneur paying the second group of the single tax can also be a tax agent for his employees, to whom he charges and pays wages, from which he is obliged to withhold personal income tax and military levy. but in Art. 126-1 of the Tax Code of Ukraine does not provide for liability for this category of taxpayers in case they commit an offense. It has been proven that this approach contradicts the principles on which tax legislation is built, such as: equality of all taxpayers before the law, prevention of any manifestations of tax

discrimination. It is proposed to make changes to clause 126-1.1, art. 126-1 of the Tax Code of Ukraine and delete the phrase "third group".

Key words: tax offense, financial and legal responsibility, taxpayer, tax liability, financial offense.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у виданнях, які включено

до переліку наукових фахових видань України

1. Олешко О. Л. Презумпція невинуватості у податковому праві. *Вісник Запорізького національного інституту Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 158–166.

2. Олешко О. Л. Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві. *Вісник Запорізького національного університету. «Юридичні науки»*. 2011. № 2. Ч. 1. С. 194–201.

3. Олешко О. Л. Фінансове правопорушення, передбачене ст. 121 Податкового кодексу України: проблеми характеристики та відповідальності. *Правові новели*. 2021. № 15. С. 258–264.

4. Олешко О. Л. Об'єктивна сторона податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 3. С. 92–98.

5. Олешко О. Л. Вина у формі умислу або необережності в податковому правопорушенні: до проблеми визначення. *Право та державне управління* : зб. наук. праць. 2023. № 4. С. 91–99.

6. Олешко О. Л. Загальна характеристика податкового правопорушення, передбаченого статтею 116 Податкового кодексу України. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. №4. С.80-84.

Стаття в зарубіжному виданні

7. Олешко О. Л. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: проблеми визначення. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2023. № 3(55). С. 234–240. URL: <https://cuesc.org.ua/zhurnali/>

Матеріали конференцій

8. Олешко О. Л. Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності при вдосконаленні податкового деліктного законодавства. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні* : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (24 квітня 2009 р.). Запоріжжя : Юридичний ін-т ДДУВС, 2009. С. 208–212.

9. Олешко О. Л. Визначення основних ознак фінансового правопорушення, передбаченого ст. 122 ПК України. *Пріоритетні напрями розвитку правової системи України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 28–29 січня 2022 р.). Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2022. С. 53–57.

10. Олешко О. Л. До проблеми характеристики ст. 119 Податкового кодексу України. *Сучасні проблеми правової системи та державотворення в Україні* : матеріали Міжнар. наук. конф. (м. Запоріжжя, 25–26 лютого 2022 р.). Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2022. С. 52–55.

11. Олешко О. Л. Сутність причинного зв'язку між діями та наслідками у податковому правопорушенні. *Наука і вища освіта* : тези доповідей ХХХІІ Міжнар. наук. конф. здобувачів вищої освіти і молодих учених (м. Запоріжжя, 8 листопада 2023 р.). Запоріжжя : КПУ, 2023. С. 240.

12. Олешко О. Л. До проблеми характеристики податкового правопорушення, передбаченого статтею 118 Податкового кодексу України. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції* : зб. матеріалів ХІV Міжнар. наук. конф. (м. Ірпінь, 8 грудня 2023 р.). Ірпінь : Держ. податк. ун-т, 2024. С. 512–515. URL: <https://drive.google.com/file/d/1mx3Esc9q1ZHxM0E8H-mtOHjfaT7LAFYw/view>.

ЗМІСТ

ВСТУП	14
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ, ЯК ПІДСТАВИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	22
1.1 Теоретичні підходи до визначення змісту поняття „фінансове правопорушення” та „податкове правопорушення”.	22
1.2. Поняття та ознаки податкового правопорушення, як підстави фінансово-правової відповідальності.	38
1.3 Види відповідальності за податкові правопорушення.	58
Висновки до першого розділу	75
РОЗДІЛ 2. СКЛАД ТА ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ	80
2.1 Об’єктивна сторона податкового правопорушення	80
2.2 Суб’єктивна сторона податкового правопорушення: проблеми визначення.	90
2.3 Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві	104
Висновки до другого розділу	126
РОЗДІЛ 3. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ, ЯК ПІДСТАВИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.	129
3.1 Податкові правопорушення у сфері організації обліку платників податків та у сфері надання податкової інформації.	129
3.2 Податкові правопорушення у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку.	150
3.3 Загальна характеристика податкових правопорушень у сфері примусового погашення податкового боргу та у сфері сплати податків та зборів.	162
Висновки до третього розділу	181
ВИСНОВКИ	189
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	196
ДОДАТКИ	213

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. У Конституції України наголошено на тому, що кожен має право займатися підприємницькою діяльністю, не забороненою законом. При цьому держава зобов'язана забезпечувати захист конкуренції в підприємницькій діяльності та не допускати зловживання монопольним становищем на ринку. Разом з тим, ч. 1 ст. 67 Основного закону встановлює обов'язок кожного сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Відповідно в кожного платника податків виникають не тільки права, але й обов'язки перед державою та суспільством, невиконання яких має негативні наслідки у вигляді притягнення до відповідальності. Сумлінна сплата податків (зборів) забезпечує фінансову безпеку держави. Податки є необхідним елементом формування фінансових ресурсів будь-якої сучасної держави та джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів. Це забезпечує створення суспільних благ належної якості та кількості. Однак, цілком природне бажання платників податків мінімізувати податкове навантаження як законними, так і незаконними способами. Кількість податкових правопорушень щороку зростає, поштовхом до чого стало, зокрема, введення воєнного стану, що свідчить про необхідність протидії цьому протиправному явищу як на законодавчому рівні, так і шляхом наукових пошуків.

Проблемам визначення сутності податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення присвячені наукові дослідження таких відомих представників фінансового права, як: Проблемам визначення сутності податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення присвячені наукові дослідження таких відомих представників фінансового права, як: Ю. О. Аністратенко, О. М. Бандурка, З. М. Будько, Л. К. Воронова, Р. А. Гаврилюк, Д. О. Гетманцев, О. П. Гетьманець, П. М. Годме, Е. С. Дмитренко, О. А. Дмитрик, А. Й. Іванський, Л. М. Касьяненко, І. Є Криницький, М. П. Кучерявенко, О.В. Мащенко (Покатаєва), О. А. Музика-

Стефанчук, Г. А. Нечай, О. П. Орлюк, В. О. Рядінська, Н. Ю. Пришва, Т. О. Проценко, М. О. Перепелиця, Л. А. Савченко та ін. Але й на сьогодні в доктрині податкового права є дещо невизначеними питання стосовно того, чи є необхідним обов'язкове встановлення вини особи, яка вчинила податкове правопорушення, а також щодо визначення форми вини в такому правопорушенні.

Але й на сьогодні в доктрині податкового права є дещо невизначеними питання стосовно того, чи є необхідним обов'язкове встановлення вини особи, яка вчинила податкове правопорушення, а також щодо визначення форми вини в такому правопорушенні.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до тем науково-дослідних робіт, як-то: «Фінансово-правове регулювання публічних відносин в Україні» (номер державної реєстрації 0111U008728) та «Баланс публічних і приватних інтересів при правовому регулюванні суспільних відносин» (номер державної реєстрації 0122U002006) кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права Інституту права ім. Володимира Сташиса Класичного приватного університету.

Мета й завдання дослідження. *Мета дослідження* полягає у вивченні змісту податкових правопорушень як підстави притягнення до фінансово-правової відповідальності як самостійного, специфічного, закріпленого в нормах фінансового та податкового права інституту й розробці пропозицій щодо вдосконалення законодавства в цій сфері.

Для досягнення зазначеної мети поставлено такі *завдання*:

- узагальнити теоретичні підходи до визначення змісту понять «фінансове правопорушення» та «податкове правопорушення»;
- виокремити ознаки податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності;
- розглянути види відповідальності, до яких може бути притягнутий платник податків за вчинення податкового правопорушення;

- надати характеристику об'єктивній стороні податкового правопорушення як підстави притягнення до фінансово-правової відповідальності;
- охарактеризувати суб'єктивну сторону податкового правопорушення;
- дослідити вину як умову забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві;
- розглянути склад податкових правопорушень у сфері організації обліку платників податків та у сфері надання податкової інформації;
- надати характеристику податкових правопорушень у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку;
- надати загальну характеристику податковим правопорушенням у сфері примусового погашення податкового боргу та у сфері сплати податків і зборів.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у процесі реалізації фінансово-правової відповідальності під час вчинення податкового правопорушення.

Предмет дослідження – податкове правопорушення як підстава притягнення до фінансово-правової відповідальності.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є сукупність методів і прийомів наукового пізнання: діалектичний, формально-логічний, історико-порівняльний, системно-структурний, порівняльно-правовий тощо. Діалектичний метод пізнання застосовано з позиції принципів загальності, єдності, цілісності, взаємного зв'язку та змін, які відбуваються в розвитку податкових правовідносин, зокрема щодо інституту фінансово-правової відповідальності (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3). Доповненням цього методу став системно-структурний, який сприяв дослідженню складу та елементів податкового правопорушення (підрозділи 2.1, 2.2). Логіко-юридичний метод застосовано для аналізу поняття та виявлення ознак податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності (підрозділ 1.2). За допомогою порівняльно-правового

методу проаналізовано нормативно-правову базу щодо податкових правопорушень (підрозділи 3.1, 3.2, 3.3).

Нормативну базу дослідження становлять положення Конституції України, чинного податкового, бюджетного законодавства, нормативно-правових актів інших галузей права (адміністративного, кримінального), проекти нормативних актів.

Теоретичною основою дослідження є праці науковців у галузі фінансового та податкового права, теорії держави і права, адміністративного та кримінального права.

Наукова новизна одержаних результатів зумовлена постановкою проблеми й полягає в тому, що дисертація є цілісним комплексним дослідженням правових засад притягнення до фінансово-правової відповідальності (як окремого інституту) платників податків за вчинення податкових правопорушень. Отримані результати дали змогу сформулювати наукові положення й висновки, які виносяться на захист:

вперше:

– запропоновано розглянути питання щодо внесення змін до Конституції України шляхом доповнення п. 22 ч. 1 ст. 92 фразою «фінансової відповідальності» як окремого виду відповідальності, що має окремі нормативні, фактичні, процесуальні підстави притягнення, не схожі з іншими видами відповідальності, та реалізується через специфічні санкції, які відрізняються за формою, змістом і порядком обрахування;

– обґрунтовано наявність проблеми визначення вини особи за вчинення бюджетних правопорушень для притягнення до фінансової відповідальності й запропоновано внести зміни до ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України (далі – БК України);

– запропоновано внести зміни до п. 51.1 ст. 51 ПК України щодо суб'єктного складу осіб, які зобов'язані подавати розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, з

розбивкою по місяцях звітнього кварталу, зокрема, виключити з числа осіб «платників податків» та «платників єдиного внеску», залишивши лише «податкових агентів», для усунення колізії між п. 176.2 ст. 176 та п. 51.1 ст. 51 Податкового кодексу України (далі – ПК України) для можливості притягнення до відповідальності за вчинені правопорушення, кваліфіковані за ст. 119 ПК України;

– запропоновано чітко визначити об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб шляхом внесення зміни до форми «Податкової декларації про майновий стан і доходи» та до форми 4ДФ «Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску», вказавши «нарахований» чи «виплачений» дохід, без ототожнення цих понять;

– доведено хибність норми п. 89.5 ст. 89 ПК України стосовно включення майна до акта опису, право власності на яке платник податків набуде в майбутньому, оскільки для реалізації платником податку права на податкову заставу, майно має бути наявним, перебувати в його власності, а балансова вартість майна повинна відповідати сумі податкового боргу. За наявності боргу керівник контролюючого органу призначає податкового керуючого, який має ряд повноважень за цим майном, за відсутності майна – керуючий не може виконати свої повноваження. Запропоновано внести зміни до п. 89.2 ст. 89 ПК України;

– запропоновано внести зміни до п. 126-1.1 ст. 126-1 ПК України та видалити фразу «третьої групи», оскільки фізична особа – підприємець платник другої групи єдиного податку також може бути податковим агентом для своїх найманих працівників, яким він нараховує та виплачує заробітну плату, з якої зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб і військовий збір. Відсутність цієї категорії платників податків, що можуть бути притягнуті до фінансової відповідальності за ст. 126-1, суперечить принципам, на яких будується податкове законодавство, як-от: рівність усіх

платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;

удосконалено:

– класифікацію податкових правопорушень: *за суб'єктами вчинення* (правопорушення, вчинені юридичними особами; правопорушення, вчинені фізичними особами; правопорушення, вчинені самозайнятими особами); *за об'єктом посягання правопорушення* (порядок організації обліку платників податків; у сфері надання податкової інформації; у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку; у сфері погашення податкового боргу; у сфері сплати податків та зборів); *за періодичністю вчинення* (діяння, вчинені вперше; діяння, вчинені повторно); *за суб'єктивною стороною* (діяння, вчинені умисно; діяння, вчинені через необережність);

– порядок набуття дієздатності суб'єктом податкових правовідносин за виключних підстав набуття повної цивільної дієздатності, а як наслідок – і податкової дієздатності особою, що не досягла повноліття, серед яких реєстрація шлюбу фізичної особи з моменту такої реєстрації, шляхом внесення змін до ч. 1 ст. 23 СК України;

набуло подальшого розвитку:

– розуміння об'єктивної сторони податкових правопорушень, які можуть бути реалізовані як шляхом вчинення активних дій, так і шляхом бездіяльності. До фінансової відповідальності за бездіяльність особа може бути притягнута лише у випадку, коли на суб'єкта законом покладалася обов'язок діяти у визначений спосіб у певних ситуаціях, у певні строки;

– розуміння, що фінансова відповідальність не задовольняє принципу індивідуалізації, оскільки не враховує ступеня вини правопорушника (діяння вчинене умисно – одна з кваліфікуючих ознак, а вчинення діяння через необережність не виділено як ознаку суб'єктивної сторони правопорушення). При кваліфікації правопорушення не враховується ступінь тяжкості правопорушення; мета та мотив вчинення й особа самого правопорушника (його спосіб життя, фізичний і психологічний стан);

– визначення об'єктивної сторони податкового правопорушення за ст. 119-1 ПК України, яка полягає в бездіяльності правопорушників (нотаріусів), які порушили порядок та/або строки подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості. Зроблено припущення, що порушення строків подання інформації – це подання, але із затримкою, але така норма відсутня в ПК України, що перешкоджає здійсненню характеристики цього податкового правопорушення, зокрема стосовно визначення об'єктивної сторони, що унеможливує розуміння: чи це буде бездіяльність з боку нотаріусів, чи активні дії у вигляді виконання свого обов'язку, але ж з недодержанням встановлених законодавством строків;

– уявлення, що кваліфікації податкових правопорушень за ст. 122 ПК України у вигляді вчинення протиправного діяння (активних дій, як-от сплата не в повному обсязі авансових внесків єдиного податку), або у вигляді бездіяльності (несплата таких внесків в установленому порядку, у встановлені строки) заважає відсутність норми щодо визначення поняття «сплата» податку або збору, його зміст можна вивести із супутніх статей, зокрема ст. 38 ПК України, та з наукових публікацій. Сплата податків та зборів – завжди активні дії, а правопорушення, передбачене ст. 122 ПК України, може бути вчинене як шляхом бездіяльності, так і шляхом певних дій, але не в повному обсязі або неналежним чином.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес:

– у правотворчій та правозастосовній діяльності – для вдосконалення практики застосування норм чинного законодавства щодо зменшення кількості податкових правопорушень, вчинених платниками податків, запропоновані рекомендації можуть бути використані в правозастосовній практиці Головного управління ДПС у Київській області (довідка № 119/11-01 від 15.11.2023 р.);

– у науково-дослідній діяльності – під час проведення загальнотеоретичних та галузевих досліджень з питань кваліфікації

податкових правопорушень, удосконалення процесу притягнення до фінансово-правової відповідальності;

– у навчальному процесі – при викладанні студентам закладів вищої освіти дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право» (довідка Класичного приватного університету № 3278 від 13.10.2023 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею. Наукові положення, методичні розробки, висновки та пропозиції, які виносяться на захист, підготовлені автором самостійно.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження доповідались та обговорювались на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні» (м. Запоріжжя, 2009 р.); «Пріоритетні напрями розвитку правової системи України» (м. Львів, 2022 р.); «Сучасні проблеми правової системи та державотворення в Україні» (м. Запоріжжя, 2022 р.); «Наука та вища освіта» (м. Запоріжжя, 2023 р.); «Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції» (м. Ірпінь, 2023 р.).

Публікації. Основні положення дослідження викладено у 12 наукових публікаціях, з яких: 6 – статті в наукових фахових виданнях України, 1 – в науковому періодичному виданні іншої держави, 5 – матеріали конференцій. Загальний обсяг публікацій – 5,36 д.а.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 216 сторінок, з них основний текст – 184 сторінки. Список використаних джерел включає 152 найменування та викладений на 18 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ, ЯК ПІДСТАВИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

1.1 Теоретичні підходи до визначення змісту поняття „фінансове правопорушення” та „податкове правопорушення”

Поняття правопорушення є основним елементом кожного з видів відповідальності. Проте, на сьогодні, не існує законодавчого закріплення поняття „фінансове правопорушення”, хоча раніше воно містилось у ряді підзаконних нормативно-правих актів, які, на сьогодні, вже втратили чинність.

Так, у „Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні” було вказано, що фінансове правопорушення – є дією або бездіяльністю органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм (п. 1.5.3 Інструкції [27]).

В „Інструкції про організацію та проведення комплексних контрольних заходів фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держбуду України” зазначалось, що під фінансовим правопорушенням слід розуміти – дію або бездіяльність на підконтрольних об'єктах, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм (п.1.2.12 Інструкції [148]).

У „Порядку проведення внутрішнього аудиту”, затвердженого Національним агентством України з питань державної служби міститься поняття фінансового порушення, як - дії або бездіяльності посадових осіб, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм [108].

Розглядаючи визначення, що представлено у Інструкції [148] доцільно встановити, що законодавець розуміє під поняттям підконтрольних об'єктів, – останніми – є підприємства, установи, організації, що належать до сфери управління Держбуду України (п. 1.2.3 Інструкції [148]).

Досліджуючи основні завдання Держбуду України, як то:

– участь у формуванні та забезпечення реалізації державної житлової політики, державної науково-технічної, економічної політики у сферах будівництва, промисловості будівельних матеріалів, архітектури і містобудування;

– збереження традиційного характеру середовища, історичних ареалів населених місць, пам'яток архітектури і містобудування;

– організація робіт зі стандартизації та технічного регулювання у сферах будівництва, промисловості будівельних матеріалів і містобудування;

– реалізація політики ціноутворення у будівництві [88]. Можна зробити висновки, що до рідконтрольних об'єктів належать лише ті підприємств, які здійснюють господарську діяльність у сфері будівництва, виробництва будівельних матеріалів.

Інструкція – є документом, у якому викладають правила, що регулюють спеціальні сторони діяльності і стосунки установ чи поведінку працівників при виконанні службових обов'язків; це зведення правил, детальні настанови, приписи керівного органу чи особи службовим особам або органам, обов'язкові для виконання. Розрізняють відомчі й міжвідомчі інструкції. До відомчих належать інструкції, обов'язкові для системи одного відомства (міністерства) [16]. „Інструкції про організацію та проведення комплексних контрольних заходів фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держбуду України” належить сає до відомчих.

У теорії держави і права [121, с.374] вказано, що інструкція - акт, що роз'яснює порядок застосування норм права, а також порядок здійснення

певної діяльності. Відомча інструкція - містять вторинні (похідні) норми, які розкривають і конкретизують первинні норми; приймаються на їх основі, спрямовані на їх виконання, поширюються на всіх суб'єктів права.

Отже, як було вказано вище, Інструкція – є підзаконним нормативно-правовим актом – виданням на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 22.05.2002 р., № 685 „Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю”.

Підзаконний нормативно-правовий акт володіє необхідною юридичною силою, але не має такої ж загальності і верховенства, як це властиво закону. Він має певні ознаки, які розкривають його суть: містить вторинні (похідні) норми, що приймаються на основі закону, відповідають йому; розвиває, конкретизує, деталізує первинні норми, вміщені в законах з метою їх реалізації, або регулює забезпечувальні чи допоміжні суспільні відносини. Підзаконність означає його відповідність не лише законам, а й іншим актам, що мають більш високу юридичну силу [121, с.373]. Як це у нашому випадку.

Логічно можна здогадатися, що Інструкції про організацію та проведення комплексних контрольних заходів фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держбуду України [148] була прийнята для уточнення та конкретизації норма ЗУ „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” [114], хоча у самій Інструкції про це не має згадки.

Дивно, що ЗУ „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”, який є діючим на сьогодні, не містить визначення поняття „фінансове правопорушення”.

Визначення цього поняття можна побачити у науці фінансового права.

І. П. Устинова вважає, що фінансове правопорушення – є дією або бездіяльністю органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб,

громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм [136, с.241]. Невиконання норм може відображатися у порушенні податкового та бюджетного законодавства, зокрема: порушення строків та повноти виконання податкового обов'язку (сплати податків та зборів, подання податкових декларацій та розрахунків) та порушення законодавчих норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету.

Так, О. М. Бандурка та О. П. Гетманець вважають, що фінансове правопорушення – це суспільно шкідливе (небезпечне) діяння (дія або бездіяльність), протиправне (таке, що порушує норми фінансового законодавства), винне діяння деліктоздатного суб'єкта (фізичної чи юридичної особи), яке зазіхає на фінансові інтереси держави і суспільства, що охороняються законом, і за яке встановлено фінансово-правову відповідальність [140].

Досліджуючи це визначення виникає питання з приводу встановлення поняття „деліктоздатного суб'єкта”.

Деліктоздатність – це здатність особи нести відповідальність за завдану шкоду. Особливість деліктоздатності фізичної особи полягає в тому, що вона залежить від її здатності усвідомлювати значення своїх дій. Якщо фізична особа здатна до самостійного психічного процесу, наслідком якого є вчинення юридичних дій (як правомірних, так і протиправних), то це означає її здатність усвідомлювати значення своїх дій [15, с.159]. Але довгий час не було зрозуміло вік фізичної особи з якого вона набувала фінансової (зокрема, податкової деліктоздатності, про що в своєму дослідженні вказує ще у 2012 році вказувала О.В. Покатаєва), де вона вказувала, що: „..... в окремих випадках фізична особа може бути відповідальною за вчинене правопорушення з та притягнута до фінансової відповідальності з чотирнадцяти років” [86, с.49-50]. Ці висновки автор зробила посилаючись на можливість мати повну дієздатність з цього віку в окремих випадках у цивільних правовідносинах. Аналіз норм Бюджетного та Податкового

кодексів не надавав можливості зробити висновки щодо віку з якого фізична набувала здатність нести відповідальність за завдану шкоду.

Але 16 січня 2020 року було прийнято ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві” яким було внесено зміни до п. 110.2, п.110 ПК України в якому вказано, що фізична особа - платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності [98]. Тобто, законодавець вже конкретизував на які норми маємо посилались щодо визначення наявності дієздатності та деліктоздатності, що є складовою останньої. Отже, для визначення наявності дієздатності (деліктоздатності) потрібно керуватися положеннями ст. 34 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) де вказано, що повна дієздатність в особи виникає по досягненню особою вісімнадцяти років (повноліття). Але, в окремих випадках (визначений у ст. 35 ЦК України) деліктоздатність може виникати і з більш раннього віку.

З приводу набуття деліктоздатності за бюджетні правопорушення – БК України не містить норми, які вказують вік набуття.

Більш детально це питання буде розкрито у Розділі 2 дисертації.

Л. К. Воронова виділяє обов’язкові ознаки фінансового правопорушення, як то: а) антисоціальний характер, що виявляється у суспільній небезпечності (якщо правопорушення є злочином, що передбачений Кримінальним кодексом) або суспільній шкідливості; б) протиправність; в) винність; г) караність [11].

Автор вбачає антисоціальний характер як матеріальну ознаку фінансового правопорушення. Адже, діяння, що порушують норми фінансового права, завдають шкоди нормальній фінансовій діяльності держави та місцевого самоврядування [11].

Протиправність вказує на передбаченість конкретного діяння в актах фінансового законодавства. Протиправність науковці рекомендують

розглядати як юридичну оцінку антисоціального характеру діяння з боку законодавця, що закріплена в нормах фінансового права [11; 137]. Багато хто з авторів під час доведення антисоціального характеру згадують положення Конституції України (п.22, ч.1, ст.92), де говориться, що: „Виключно законами України визначаються: засади цивільно-правової відповідальності; діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них” [37]. Адже, серед перелічених видів юридичної відповідальності не має фінансової відповідальності. Така ситуація вимагає внесення змін до Конституції шляхом доповнення п.22, ч.1, ст.92 фразою „фінансової відповідальності”.

Протиправність фінансового правопорушення виражається в порушенні учасниками фінансових відносин норм фінансового законодавства. Правопорушенням, яке містить ознаки фінансового, вважається тільки те діяння, яке передбачено фінансовим законодавством. Воно може виражатись у невиконанні обов’язків (бездіяльність) або вчиненні певних дій, які не відповідають (суперечать, порушують) нормативним приписам. Як зазначає І. П. Устинова: „Не кожне діяння є правопорушенням, а лише те, яке вчиняється всупереч правовим приписам, тобто порушує закон. Це або порушення заборон, або невиконання обов’язків” [136, с.242].

Як зазначають Л. М. Касьяненко, Т. О. Мацелик, Ю. І. Аністратенко: „Протиправне діяння може здійснюватися у формі дій (перешкоджання доступу посадових осіб компетентного фінансового органу на територію платника податку, нецільове використання бюджетних коштів тощо), а також бездіяння (неподання фінансової звітності, несплата податків тощо) [139, с.505].

І. П. Устинова наголошує, що фінансове правопорушення – є особливим видом правопорушення, вчинення якого передбачає притягнення до особливого виду відповідальності із застосуванням унікального виду покарання – фінансових санкцій. І для притягнення до цього виду юридичної відповідальності в законі України або в кодексі, виходячи з теорії права і

найголовніше – з Конституції України, має бути описаний склад відповідного правопорушення. Якщо ж немає складу (усіх необхідних ознак), то немає й правопорушення” [139, с.243].

М. С. Кельман та О. Г. Мурашин виділяючи підстави притягнення до юридичної відповідальності вказують на: наявність правової норми, що передбачає склад правопорушення; юридичний факт – вчинення самого правопорушення; наявність правозастосовного акта, що набрав чинності [29].

З теорії держави і права ми знаємо, що складом правопорушення – є сукупність закріплених у законі ознак об’єктивного та суб’єктивного характеру, за наявності яких суспільнонебезпечне діяння визнається конкретним правопорушенням [29]. Це юридична конструкція, що складається із системи ознак (елементів) акта поведінки, необхідних і достатніх для кваліфікації його правопорушенням і притягнення правопорушника до юридичної відповідальності [121, с.462].

Елементами складу правопорушення, є: об’єкт правопорушення; об’єктивна сторона правопорушення; суб’єкт правопорушення та суб’єктивна сторона правопорушення.

Об’єктом правопорушення – є охоронювані нормами права суспільні відносини, соціальні блага, права і законні інтереси суб’єктів права, природне становище тощо, яким при здійсненні правопорушення заподіюється шкода. [120, с.462]. Правопорушень в яких був би відсутній об’єкт – не існує.

Об’єктивна сторона правопорушення – сукупність ознак, що характеризують зовнішню сторону правопорушення. Основними ознаками об’єктивної сторони правопорушення, є: 1) наявність протиправного діяння (дії чи бездіяльності); 2) результат діяння, його суспільно небезпечні або шкідливі наслідки; 3) причинно-наслідковий зв’язок між діянням і шкідливим результатом. Можуть мати місце факультативні ознаки об’єктивної сторони правопорушення, які враховуються при кваліфікації діяння (визначенні ступеня суспільної шкоди), як то: спосіб і обставини вчинення правопорушення, місце і час, тощо [121, с.462]. Кожен з них додатково

характеризує суб'єкта правопорушення, ступінь суспільної шкоди від його посягання, роль кожного правопорушника в разі співучасті, обставини, що обтяжують або пом'якшують вину суб'єкта [29]. Причинний зв'язок як ознака об'єктивної сторони складу правопорушення має місце тоді, коли шкідливі наслідки об'єктивно походять від даної протиправної дії чи бездіяльності [126].

Л. К. Воронова досліджуючи об'єкт фінансового правопорушення у якості загального об'єкта виділяє – встановлений державою та місцевими утвореннями порядок формування, розподілу і використання публічних грошових коштів, що охороняється заходами фінансово-правової відповідальності. В межах загального об'єкту виокремлює родовий та видовий об'єкт правопорушення. Родовим об'єктом вона вважає однорідні, відносно відокремлені групи відносин: бюджетні, податкові. Видовим об'єктом фінансового правопорушення - відносно відокремлену групу правил (норм) в тій чи іншій сфері фінансової діяльності держави чи місцевих утворень, за порушення яких передбачено відносно специфічну систему мір фінансово-правової відповідальності. Вона розрізняє такі видові об'єкти, як податкові відносини, бюджетні відносини, банківські тощо [11, с. 44].

А. А. Нестеренко досліджуючи безпосередній об'єкт фінансового правопорушення, як конкретні правовідносини, що охороняються нормами фінансового права під об'єктом пропонує розуміти певну частину, сферу, сторону правопорядку з погляду соціально-правової оцінки. Об'єктом вона вважає суспільне благо, яке охороняється правом та на яке посягає правопорушення [64, с.296].

Суспільні блага, це ті блага, які мають суспільну корисність (задовольняють певну потребу людей), не передбачають оплати від споживачів та не мають конкуренції щодо споживання, до них можна віднести: національну безпеку, маяки, пам'ятки мистецтва. Їх виробництво та споживання супроводжуються позитивними зовнішніми ефектами для всіх

людей [131, с.106].

Вчена-економіст, доктор економічних наук О.І. Тулай доводить яке надзвичайно велике значення має забезпечення оптимального виробництва суспільних благ, пояснюючи тим, що суспільне благо є неподільним, його неможливо продавати окремими частинами, адже всі користувачі споживають його однаково кількість [131, с.106]. І саме державні фінанси сприяють забезпеченню виконання державою суспільних благ, через реалізацію соціальної, економічної, екологічної функцій. Держава забезпечує баланс інтересів між нею та населенням через відповідні організаційні форми, як то: державний і місцеві бюджети; державні соціальнострахові фонди; державні та комунальні банки, тощо [131, с.107]. Вчинення фінансового правопорушення, що може призвести до ненадходження грошових коштів до державного та місцевого бюджетів здатне вплинути на якість та своєчасність фінансування державою та органами місцевого самоврядування суспільних благ.

Суб'єкт правопорушення – може бути фізична або юридична особа, яка вчинила правопорушення і є деліктоздатною, тобто має здатність нести юридичну відповідальність. Деліктоздатність фізичної особи визначається законом з урахуванням віку і психічних можливостей контролювати свою поведінку волею і розумом (свідомістю). Деліктоздатність юридичної особи настає з моменту її офіційної реєстрації [121, с.462].

Як зазначає А. А. Нестеренко: „Саме ознака суб'єкта виокремлює фінансові правопорушення серед інших видів правопорушень – тільки фінансові правопорушення можуть вчинятися юридичними особами” [64, с.295]. Проте, з цим доводом не можемо погодитись, адже у Кримінальному кодексі України (далі – КК України) повністю присвячено окремий Розділ XIV-1 „Заходам кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб”, в якому визначено: підстави для застосування до юридичних осіб заходів кримінально-правового характеру (ст. 96-3 КК України); наведено перелік юридичних осіб, до яких можуть застосовуватися заходи кримінально-

правового характеру (ст. 96-4 КК України); визначено підстави для звільнення юридичної особи від застосування заходів кримінально-правового характеру (ст. 96-5 КК України); наведено види заходів кримінально-правового характеру, які можуть бути застосовані до юридичних осіб (ст. 96-6 КК України). Тому, ця ознака не може бути визначальною для виділення особливостей фінансового правопорушення. Бо кримінальні правопорушення, також, можуть вчинятися юридичними особами.

Суб'єктивна сторона правопорушення – це психічне ставлення особи до скоєного нею діяння та його шкідливих наслідків. Правопорушенням визнається лише діяння особи, яка здатна усвідомлювати значення свого вчинку і керувати ним, тому відсутність такої властивості робить її неделіктоздатною [22].

Ознаками суб'єктивної сторони правопорушення є вина (як основна ознака); мотив, мета (факультативні ознаки). Вина – це психічне ставлення особи до вчиненого нею протиправного діяння та його негативних наслідків, виражене у формі умислу чи необережності. Мотив – це система чинників, що вплинули на формування бажання вчинити правопорушення; мета – моделювання бажаного шкідливого результату і спрямованість на його досягнення. Мотив і мета враховуються при кваліфікації правопорушення, при визначенні міри покарання у разі, якщо це прямо вимагає норма права [121, с.462].

В. Нагребельний зазначає, що фінансове правопорушення є фактичною підставою для притягнення до фінансово-правової відповідальності, тому внаслідок цього воно характеризується сукупністю об'єктивних і суб'єктивних ознак, які в сукупності утворюють склад фінансового правопорушення. На його думку: „Склад фінансового правопорушення – це встановлені нормами фінансового права ознаки (елементи), сукупність яких дозволяє вважати протиправне діяння фінансовим правопорушенням” [59].

Л.Г. Уртаева виділяє особливості фінансових правопорушень, серед яких: їх висока латентність, різноманітність способів їх вчинення; широке

коло суб'єктів, які як правило мають високий інтелектуальний рівень, вищу освіту. Прикладом загальних ознак може бути ієрархічність, багаторівневість фінансових правопорушень, яка проявляється в тому, що будь-яка система є частиною іншої, більш широкої системи, а її елементи, в свою чергу, можуть розглядатись як самостійні системи меншого ступеня, чи порядку, складності. Фінансові правопорушення можуть утворювати окремі групи, певні види протиправних діянь, чи правопорушень певного виду (наприклад, бюджетні, податкові) [133].

А. А. Нестеренко продовжує думку і говорить, що фінансове правопорушення характеризується системністю суб'єктного складу правопорушення, в основу якої покладено підвиди фінансово-правової відповідальності. Тобто суб'єкти фінансового правопорушення можуть існувати у сфері податкових відносин, банківських, публічних валютних, грошово-касових відносин [62, с.111].

Як слушно вказує А.С. Літвінцева: „... практичне значення матиме закріплення поняття окремих видів правопорушень у межах інститутів фінансового права, зокрема поняття податкового правопорушення, бюджетного правопорушення тощо. Але притаманні істотні відмінності, і видається неможливим об'єднати їхні ознаки в одне уніфіковане визначення”. [48, с.127].

І дійсно, враховуючи відсутність законодавчого закріплення поняття „фінансове правопорушення”, аналіз норм Бюджетного кодексу України (далі – БК України) свідчить про використання законодавцем терміну „порушення бюджетного законодавства” під яким слід розуміти порушення учасником бюджетного процесу встановлених Бюджетним кодексом України, чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання (ч.1, ст. 116 БК України [8]). І надалі наведено 40 видів правопорушень, які можуть бути вчиненні учасниками бюджетного процесу.

Як слушно зазначає Н. Я. Якимчук вказане визначення містить

недоліки, адже в ньому вважається порушенням лише вчинені діяння, що пов'язані з бюджетним процесом, щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. Поза сферою бюджетних правопорушень залишилась значна частина відносин у сфері міжбюджетних відносин, бюджетної системи, відносин у сфері бюджетного контролю [63, с.411].

Ще суттєвим недоліком є те, що, у ч.1, ст.121 БК України чомусь, взагалі, не має згадки про притягнення винних осіб до фінансової відповідальності. Посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства можуть нести: цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність [8].

Ю. С. Назар, І. М. Проць наголошують про дискусійність питання щодо винуватості як ознаку бюджетного правопорушення. Вина в правовому аспекті характеризується тим, що зміст волі дійової особи не відповідає змісту волі держави закріпленої в праві, і знаходить своє відображення у формі протиправних дій. Принцип відповідальності за вину полягає в тому, що відповідальність може настати тільки за наявності вини правопорушника, яка означає усвідомлення особою неприпустимості (протиправності) своєї поведінки і викликаних нею результатів [60, с.54-55]. Особа не може бути притягнута до відповідальності, якщо буде не доведена її вина.

У бюджетних правопорушеннях існує проблема визначення вини особи. Адже у ч.1, ст. 116 БК України нічого не вказано з приводу вини, тобто виникає сумнів з приводу дії принципу презумпції невинуватості.

Ю. С. Назар, І. М. Проць наголошують на особливості фінансової відповідальності та нехарактерному для інших принципу презумпції винуватості суб'єкта фінансово-правової відповідальності [60, с.54-55]. З чим ми не можемо погодитися.

Дослідження закордонного досвіду (Гонконг, Сінгапур) показало, що обмеження правового принципу презумпції невинуватості, тобто впровадження презумпції винуватості, зазвичай застосовується задля

полегшення та підвищення ефективності ведення боротьби з корупцією, а саме, для легшого доказування наявності складу злочину та виявлення доказів незаконного збагачення посадової особи [138, с.202].

Принцип презумпції невинуватості закріплений у ст. 62 Конституції, відповідно до якого, особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду [38]. Отже, відповідно до Конституції цей принцип стосується лише кримінальної відповідальності.

У п. 104 Дослідження Європейської комісії за демократію через право (Венеційська комісія) на тему „Мірило правосуддя” зазначено, що презумпція невинуватості – є інститутом кримінального права, що є надважливим у забезпеченні права на справедливе судочинство та який застосовується винятково у сфері кримінальної юстиції без жодного стосунку до сфери цивільного, господарського або адміністративного судочинства [151]. Проте, тут жодного слова не має про сферу фінансового права.

Але у п.4.1 Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Багінського Артема Олександровича щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 14-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення, Справа № 1-34/2010 від 22 грудня 2010 року вказано, що адміністративна відповідальність в Україні та процедура притягнення до адміністративної відповідальності ґрунтуються на конституційних принципах та правових презумпціях, які зумовлені визнанням і дією принципу верховенства права в Україні [29].

Отже, доцільно внести зміни до ч.1, ст. 116 БК України та викласти у такій редакції:

Стаття 116. Порухення бюджетного законодавства

1. Порухенням бюджетного законодавства *визнається протиправне, винне діяння у вигляді:* порухення учасником бюджетного процесу норм

щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання; *нецільового використанням бюджетних коштів; порядку перерахування міжбюджетних трансфертів.*

Трохи інша ситуація з податковими правопорушеннями. У п. 109.1, ст.109 ПК України надано визначення податковим правопорушенням, як протиправним, винним діянням платника податку (в тому числі, прирівняних до нього осіб), контролюючих органів та/або їх посадових осіб, інших суб'єктів у випадках, передбачених ПК України [83]. Інститут вини у податковому праві останнім часом претерпів суттєвих змін.

Так 16 січня 2020 року було прийнято ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві”, зокрема доповнено ст.112 ПК України нормою, яка вказувала, що особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення лише за умови наявності в її діянні вини. Винною вона вважається, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, які вона порушила, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання [83].

Враховуючи те, що саме вчинення правопорушення може бути підставою притягнення до відповідальності, то у такому випадку правопорушення має характеризуватися особливим складом, та мати особливу природу об'єкта правопорушення.

Як зазначає А.С. Літвінцева: „Об'єкт фінансового правопорушення може бути родовим, видовим і безпосереднім. Родовий об'єкт охоплює врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини у сфері фінансової діяльності держави, тобто в процесі формування, розподілу й використання бюджетних коштів та державних цільових фондів. Видовий об'єкт визначається залежно від виду фінансового правопорушення в межах окремих підвидів фінансової відповідальності – податкової, бюджетної, валютної тощо; безпосередній – конкретизується на рівні складу конкретного

правопорушення” [63, с.127].

А. А. Нестеренко наголошує, що ознаки фінансового правопорушення є ідентичними звичайним правопорушенням, але з деякими специфічними рисами. Попри це, поняття, структура та категорії вказаної сфери запозичені із теорії адміністративного права та адміністративного деліктного права, частково також із кримінального, але в незначній мірі [63, с.94].

Л.Г. Уртаєва виділяє окрім загальних ознак фінансових правопорушень, які притамані усім правопорушенням ще й специфічні, як то:

1) об’єкт посягання – суспільні відносини, що складаються у сфері оподаткування, адміністрування митних платежів, бюджетного процесу, здійснення розрахунків у національній та іноземній валюті, проведення готівкових і безготівкових розрахунків, провадження ліцензованої господарської діяльності, банківської діяльності, державного страхування тощо; 2) предметна спрямованість – грошові кошти, які мають бути сплачені в процесі оподаткування, адміністрування митних платежів, бюджетного процесу, здійснення розрахунків у національній та іноземній валюті, проведення готівкових і безготівкових розрахунків, провадження ліцензованої господарської діяльності, банківської діяльності, державного страхування та ін.; 3) фінансова-правова визначеність – охоплює вид фінансових правопорушень, за які законодавством передбачено відповідальність; 4) мотивація – корисливі мотиви та мета збагачення; 5) суб’єкти правопорушення платники податків, податкові агенти, та/або їх посадові особи, посадові особи контролюючих органів; 6) суб’єкти виявлення порушень контролюючі органи та ін [134, с. 397-398]. Проте, з такою класифікацією ми не зовсім погоджуємось. Так при здійсненні цих правопорушень не завжди має місце визначена автором мотивація. Велика кількість податкових правопорушень вчиняється за необережністю, коли платник податків з причини дуже великої плинності законодавства не обізнаний із внесеними змінами до ПК України, або ж не розуміє шкідливих

наслідків, які можуть мати місце як результат такого правопорушення. Стосовно суб'єктів правопорушення, то автор виділяє лише суб'єктів податкових правопорушень, тоді як фінансові правопорушення можуть вчиняти учасники бюджетного процесу (органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (тобто правами та обов'язками з управління бюджетними коштами). І взагалі, 4,5,6 класифікаційні ознаки стосуються лише податкових правопорушень, але чомусь автор статті забув про вчиненні правопорушення у бюджетній сфері.

Заслуговують на увагу погляди Д.М. Кобельки, який зазначає, що фінансове право містить два типи правопорушень – власне фінансові правопорушення та правопорушення у фінансовій сфері. Виходячи із ознак, вказаних у працях автора, ці типи правопорушень майже ідентичні, але дослідник не розмежує їх, тим самим створюючи конфлікт понятійного апарату. Автор вважає, що „правопорушення у фінансовій сфері” – є ширшою за своїм змістом категорією за категорію „фінансове правопорушення”, оскільки включає всі види порушень норм фінансового законодавства (кримінальні, адміністративні, цивільно-правові, дисциплінарні та фінансові правопорушення) [63, с. 94]. Правопорушенням у фінансовій сфері Д.М. Кобелька пропонує розуміти суспільно шкідливе або небезпечне винне, протиправне діяння (дія або бездіяльність) деліктоздатного суб'єкта, що, направлено на порушення норм фінансового законодавства, за допомогою якого здійснюється правове регулювання мобілізації (створення, формування), розподілу (перерозподілу), використання централізованих і децентралізованих фондів коштів [30, с.197]. Проте, поняття фінансового правопорушення автором не представлено, що ускладнює усвідомлення різниці між цими двома категоріями.

Як слушно зазначають О. М. Бандурка, О. П. Гетманець та Ю. М. Жорнокуй: „Фінансове правопорушення може утворювати склад дисциплінарного правопорушення, адміністративного правопорушення або кримінального злочину. Це не означає, що воно стає автоматично іншим

правопорушенням або злочином, образ фінансового правопорушення є збірним” [140, с.118-119]. І це твердження знаходить своє відображення у можливості притягнення до різних видів відповідальності (адміністративної, фінансової, кримінальної), наприклад платників податків, про що зазначено у п.111.1, ст. 111 ПК України.

1.2. Поняття та ознаки податкового правопорушення, як підстави фінансово-правової відповідальності.

В теорії держави і права правопорушенням вважається суспільно небезпечне, винне діяння деліктоздатного суб’єкта, яке суперечить вимогам правових норм [29]; шкідливе діяння (дія чи бездіяльність), яке тягне за собою юридично визначені негативні наслідки для правопорушника [22, с.353]; являє собою діяння, що є соціально шкідливим, протиправним, учинення якого припускає притягнення суб’єкта правопорушення до юридичної відповідальності [124].

Правопорушення – є соціальним і юридичним антиподом правомірної поведінки. В соціальному розумінні це поведінка, яка суперечить інтересам суспільства. Вона спроможна завдати шкоди правам і законним інтересам громадян, їх колективам і суспільству в цілому, вона ускладнює і дезорганізує розвиток суспільних відносин [29]. Ця шкода може бути різною, залежно від наслідків протиправного діяння, його соціальної оцінки (матеріальною і моральною, значною і незначною) [22, с.353].

Поведінка – є однією з важливих соціальних характеристик особи. Правомірна поведінка визнається єдиною вірною людською поведінкою, яка регулюється правовими нормами. Правомірна поведінка – це зумовлена культурно-моральними поглядами та життєвим досвідом людини діяльність у сфері соціальної дії права, яка заснована на свідомому виконанні його завдань та вимог. Вона є, також, соціально-корисною діяльністю, яка спрямована на задоволення державних та правових, суспільних та особистих

інтересів [26, с.37].

Правомірна поведінка – це масова за масштабом, соціально корисна, усвідомлена поведінка (дія або бездіяльність) індивідуальних чи колективних суб'єктів, яка відповідає правовим нормам та принципам права і гарантується та забезпечується державою. Вона є суспільно корисною, оскільки реалізується без порушень правових приписів, тобто передбачає дотримання правових заборон та виконання юридичних обов'язків. Вона витісняє суспільно шкідливу поведінку, роблячи її неприйнятною для індивідів, їх колективів та суспільства загалом [80, с.67]. Науковці зазначають, що вона відіграє позитивну роль як для особистості, оскільки завдяки їй забезпечується свобода, захищаються законні інтереси, так і через правомірну поведінку здійснюється впорядкування суспільних відносин, бо вона необхідна для нормального функціонування та розвитку суспільства в цілому, тому як забезпечує стан правопорядку. Вона є найважливішим фактором вирішення завдань, що стоять перед суспільством [127]. Правомірною поведінкою платників податків – є виконання ними податкового обов'язку, який полягає у: додержанні встановленого порядку обчислення податків та зборів; своєчасності подання декларацій та/або розрахунків у законодавчо встановленні строки та своєчасності та повноті сплати податків та зборів.

Але соціальна роль правомірної поведінки полягає в забезпеченні не лише суспільних потреб, а й задоволенні інтересів самих суб'єктів правових дій. І оскільки суспільство та держава зацікавлені в такій поведінці, вони підтримують її організаційними заходами, заохочують і стимулюють, а дії суб'єктів, які вони перешкоджають здійсненню правомірних дій, припиняються державою [127]. Соціальна роль правомірної поведінки платника податків полягає у повноті та своєчасності виконання податкового обов'язку в частині сплати податків та зборів, що допомагає органам державної влади та місцевого самоврядування у виконанні покладених на них функцій щодо фінансування видатків на: освіту, охорону здоров'я,

соціальний захист та соціальне забезпечення, державні культурно-освітні та театральні-видовищні програми; фізичну культуру та спорт (стосовно фінансування з місцевих бюджетів) та окрім цих напрямків на: державне управління, судову владу, міжнародну діяльність; національну оборону; правоохоронну діяльність, тощо (щодо фінансування з державного бюджету).

Серед основних ознак правомірної поведінки виділяють:

1) відповідність поведінки нормам права – тобто людина діє правомірно, якщо вона діє у відповідності до норм права. Інколи правомірну поведінку трактують як поведінку, яка не порушує норми права;

2) соціально корисна – це дії, що відповідають образу життя, корисні (бажані), а інколи й необхідні для нормального функціонування суспільства;

3) має свідомо вольовий характер, виражається в усвідомленій мотивації правомірних вчинків для досягнення поставлених цілей;

4) зовні виражається у вигляді дії чи бездіяльності, здійснюється у формах реалізації норм права – дотриманні, виконанні, використанні (громадянами), правозастосуванні (посадовими особами);

5) спричиняє юридичні наслідки, оскільки виявляється в юридичних фактах (правовстановлюючих, правозмінюючих, правоприпиняючих), що є передумовою правовідносин;

б) охороняється державою за допомогою дозвільних, зобов'язуючих і охоронних норм, стимулюється за допомогою рекомендаційних і заохочувальних норм [127, с.353].

Якщо ці ознаки застосувати до поняття правомірної поведінки платника податків, то вони б мали таке відображення:

1) відповідність поведінки платника податків нормам податкового та митного законодавства в частині своєчасності та повноти виконання податкового обов'язку;

2) своєчасне виконання податкового обов'язку – є соціально корисним, адже сприяє повноті виконання органами державної влади та місцевого самоврядування покладених на них функцій з фінансування

видатків за напрямками, визначеними у ст.87, ст.89, ст.90, ст.91 Бюджетного кодексу України;

3) платник податків свідомо виконує свій податковий обов'язок, розуміючи його соціальну корисність та ті негативні наслідки, які можуть для нього настати у разі невиконання податкового обов'язку;

4) виражається у вигляді дії чи бездіяльності, якими можуть бути: ведення податкового та інших видів обліку; розрахування та своєчасна сплата податків та зборів; своєчасне подання податкової звітності; своєчасна постановка на облік; зокрема й за неосновним місцем обліку та й виконання інших обов'язків, зазначених у ст.16 Податкового кодексу України;

5) спричиняє платникові податків юридичні наслідки у разі невиконання податкового обов'язку у вигляді: застосування виняткових способів забезпечення виконання податкового обов'язку, (як то: податкова застава та/або адміністративний арешт майна платника податків) та притягнення платника податків до фінансової, адміністративної та/або кримінальної відповідальності;

б) у податковому праві превельюють зобов'язуючі (які встановлюють обов'язок здійснення активних дій), забороняючі (встановлюють заборону на вчинення певних дій), та уповноважуючі норми права (надають певні права платникові податків. Так, ст. 16 ПК України встановлює обов'язки платника податків, які вони мають виконувати: щодо постановки на облік; ведення обліку доходів і витрат; сплати податків та зборів; складання звітності; збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку; використання електронного кабінету для листування з контролюючими органами в електронній формі та ін. Забороняючі норми будуть розглянуті на наступних сторінках дисертації у цьому розділі.

„Кожне окреме правопорушення, як явище реальної дійсності, конкретно: воно вчиняється конкретною особою, в певному місті та у певний час, суперечить чинній правовій нормі, характеризується точно визначеними ознаками” [10, с.37]. У нашому випадку це правопорушення, яке може бути

вчинене, як платником податків, так і посадовими особами контролюючих органів, а також і особами, що причетні до справляння податків та зборів, якими можуть бути: банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей, які неподали до контролюючих органів у встановлений законодавством строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків (стаття 118 ПК України), або нотаріуси, які своєчасно не надали інформацію контролюючим органам у разі посвідчення ними договорів оренди об'єктів нерухомості (стаття 119-1 ПК України).

М. А. Самбор під час дослідження змісту поняття „правопорушення” наголошує на наявності певного системного причинно-наслідкового зв'язку, який характеризує взаємопов'язаність вчиненого діяння; особи, яка його вчинила; значення для суспільства та наслідків, які визначені суспільством для осіб, які вчиняють подібні діяння [119, с.41].

Але автор наголошує на наявності двох підходів стосовно такого причинного зв'язку. Перший підхід – пов'язаний із вчиненням діянь, які порушують загальноприйняті норми, виражені у законодавстві; другий – той, що безпосередньо пов'язує протиправність діяння із юридичною відповідальністю. У такому випадку перший підхід забезпечує можливість ідентифікації діяння як суспільно шкідливого, такого, що не відповідає загальноприйнятим нормам поведінки особи у суспільстві. Другий підхід пов'язаний з тим, що норма права встановлює юридичну відповідальність за вчинення такого діяння. Тобто, протиправні діяння, які ідентифікуються як правопорушення, повинні знайти своє відображення у заборонних нормах [119, с.41].

Специфіка забороняючих норм полягає у тому, що вони прямо не встановлюють правила позитивної поведінки, що характерно для уповноважуваних норм. Вони вказують лише на ті дії, які не можна здійснювати [29]. Але, якщо дослідити податкові норми, то можна побачити, що велика кількість забороняючих норм стосується посадових осіб

контролюючих органів як то, забороняється:

–вимагати від платника податків надання інформації, що була отримана контролюючим органом раніше (п.20.3, ст. 20 ПК України);

–вимагати від платника податків вчинення додаткових дій, не передбачених п. 42-1.5 ПК України, для отримання права користування електронним кабінетом;

– визначати платнику податків грошове зобов'язання, застосовувати штрафні санкції та нараховувати пеню, ініціювати притягнення платника податків до відповідальності за порушення податкового законодавства, що були зумовлені технічною та/або методологічною помилкою у роботі електронного кабінету (п. 42-1.11, ст.42-1 ПК України);

– відмовити платникові податку у прийнятті податкової декларації з будь-яких причин, не визначених статтею 49 ПК України (п. 49.10);

– проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків, зборів та єдиного внеску (п.77.3, ст.77 ПК України);

–проводити документальні позапланові перевірки, якщо питання, що є предметом такої перевірки, були охоплені під час попередніх перевірок (п.78.2, ст.78 ПК України);

– витребувати документи від платника податків, які не передбачені Податковим кодексом України (п.85.1, ст.85 ПК України);

–вилучати оригінали первинних, фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством (п.85.5, ст.85 ПК України) [83].

Проте, деякі забороняючі норми податкового законодавства стосуються законодавчих органів влади, зокрема: забороняється вносити зміни до елементів податків та зборів, пізніше ніж як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду (що вмістить в собі принцип

стабільності, як принцип, на якому має ґрунтуватися податкове законодавство). Забороняється встановлювати загальнодержавні та місцеві податки та збори, якщо вони не передбачені Податковим кодексом України (п. 9.4, ст.9 та п.10.4, ст.10 ПК України).

Більша кількість забороняючих норм, яка стосується платників податків міститься у Розділі VI „Акцизний податок”.

Проте, можна зробити висновок, що податкові норми, зазвичай – є зобов’язуючими, оскільки встановлюють конкретні вимоги щодо ведінки особи (платника податку у нашому випадку) незалежно від її бажання. Тобто, це ті норми, які стосуються своєчасності та повноти сплати податків та зборів, подання податкової звітності, повідомлення про зміну місцезнаходження юридичної особи (місця проживання фізичної особи – підприємця), тощо. У статті 16 ПК України міститься перелік обов’язків платника податків, які він має виконувати незалежно від його бажання.

Деякі науковці вважають, що правопорушенням має заподіюватись певна шкода іншим особам, тобто воно можливе виключно за умови наявності потерпілої сторони, під якою можна розуміти як окрему особу (фізичну чи юридичну), так і суспільство чи державу в цілому. Це фактично деталізує таку ознаку правопорушення, як суспільна шкідливість [129, с.364].

Податкові правопорушення здатні спричинити шкоду державі у разі ненадходження до державного чи місцевих бюджетів грошових коштів, які мали бути спрямовані на: національну оборону; правоохоронну діяльність та цивільний захист населення і територій; освіту; охорону здоров'я; державне управління; судову владу; наукову і науково-технічну діяльність, тощо.

Саме тому виникає твердження, що правопорушення – є правовідношенням, в якому реалізується суспільно шкідливе діяння (дія або бездіяльність) особи, яка знаходить свій вираз у заборонних нормах у відносинах загальнодозволеного типу правового регулювання, або у недотриманні прямо передбачених у законі правил поведінки у відносинах спеціально дозволеного типу правового регулювання, внаслідок яких

суб'єктам заподіюється шкода, а норми права передбачають застосування до таких осіб відповідних видів юридичної відповідальності [119, с.42].

Проте, якщо дослідити податкові правопорушення, то можна побачити, що не завжди вони напряму спричиняють шкоду державі та суспільству.

Так, наприклад, правопорушення передбачене статтею 119-1 у вигляді „Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості” [83], санкція якого передбачає притягнення до фінансової відповідальності нотаріусів, які зобов'язані подавати інформацію щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення ними нотаріальної дії. Шкода може бути спричинена лише у тому випадку, якщо особа, яка надає майно в оренду не сплачує податок на доходи фізичних осіб з доходу у вигляді орендної плати, але якщо платник податку сплачує, то шкода – відсутня.

Некоректно говорити про спричинення шкоди у разі вчинення платником податків податкового правопорушення, передбаченого ст. 120 ПК України у вигляді „Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності” [83]. Адже, саме неподання податкової звітності не спричиняє шкоди державі чи суспільству, шкода може мати місце, лише, якщо будуть внесені завідомо неправдиві дані до податкової звітності, і на підставі таких даних буде сплачено податкове зобов'язання у меншому розмірі. А лише несвоєчасне подання податкової звітності, у разі своєчасного перерахування та в повному обсязі податкового зобов'язання не спричинить шкоди державі та суспільству.

Так, для кваліфікації діяння як адміністративне правопорушення необхідною умовою є – настання шкідливих наслідків.

При цьому враховуються не лише шкідливі наслідки, які настали, але й ті, які можуть настати. Саме суспільна шкідливість і суспільна небезпечність основна об'єктивна ознака, що відрізняє правомірну поведінку від неправомірної. Юридичний аспект шкідливості виражається в порушенні

суб'єктивних юридичних прав і обов'язків або перешкоді їх виконанню, матеріальний – у заподіянні учаснику правовідносин матеріальних або моральних збитків [19].

Суспільна шкідливість дії чи бездіяльності означає, що вона заподіює або створює загрозу заподіяння шкоди об'єктам адміністративно-правової охорони. Суспільний означає такий, що виражає соціальні відносини, становище людей у суспільстві, тому наявність шкоди оцінюється з позиції всього суспільства [129, с.364].

Ч.2, ст. 1 КК України вказує на те, що у разі вчинення діяння, яке є суспільно небезпечним його треба кваліфікувати як кримінальне правопорушення [43]. Про це наголошує у своїх наукових працях О.В. Лахова: „Суспільна небезпечність – головна, найбільш суттєва ознака злочину, його визначальна властивість, притаманна лише злочиніві. Всі інші правопорушення можуть бути визнані лише суспільно шкідливими”. „Небезпечними для певної системи – на думку автора – є такі зміни у звичайному, природному функціонуванні, що порушують умови її існування, утворюють загрозу її існуванню, здатні призвести до її загибелі. Шкідливі порушення такими наслідками не загрожують” [46, с.401].

О. Ткаля вказує на те, що суспільна небезпека може виражати реальну, фактичну заподіяну шкоду для інтересів суспільства або тільки можливість настання вказаних антисоціальних наслідків [129, с.364]. Тому на думку автора: „Суспільна шкідливість нерозривно пов'язана з суспільною небезпекою, тому що адміністративні проступки і є небезпечними в силу своєї шкідливості. Тому суспільною небезпекою наділені всі правопорушення. Але окремо взяте адміністративне правопорушення не може становити небезпеки для суспільства в цілому, хоча певної шкоди вони дійсно завдають” [129, с.364]. Роблячи висновки з судження автора усі правопорушення (не лише адміністративні) – є небезпечними.

М. І. Трипольська наголошує на певні відмінності фінансової відповідальності від інших видів юридичної відповідальності, як-то:

кримінальна та адміністративна. Її специфіка полягає у відмінності цілей її застосування (вона зазвичай не спрямована на виховання особистості порушника, а покликана лише відновити порушений стан речей та компенсувати завдані порушенням збитки) [130, с.42]. З цього автор робить висновки, що податкове правопорушення обов'язково має бути суспільно шкідливим, а отже, залишати відповідні негативні наслідки. Суспільна шкідливість податкового правопорушення виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, або перешкоджанні їх виконанню, а також полягає в здатності загрожувати спричиненням суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони. [130, с.42].

У п.109.1, ст. 109 ПК України міститься визначення податкового правопорушення, як протиправного, винного діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб [83]. Проте, нічого не вказано про можливість настання суспільно шкідливих наслідків або ж суспільної небезпеки. Але прогнозуючи наслідки, які можуть мати місце у разі вчинення податкових правопорушень (не отримання державним або місцевим бюджетом грошових коштів, неспроможність органів державної влади чи місцевого самоврядування виконати бюджет за видатками, що відобразиться на сферах: освіти, медицини, державному управлінню та ін)., можна сказати, що ці наслідки – є суспільно шкідливими. Але ж, якщо діяння особи призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, - то тоді можна цілком впевнено говорити про суспільну небезпеку, адже втрати бюджетів у 2023 році мали сягати понад 4 026 0000 грн. (тобто 1342,00 грн. * 3000 неоподатковуваних мінімумів). І у такому випадку правопорушення має бути визначено як кримінальним.

Науковці наголошують, що правопорушення характеризується наявністю певних ознак, які відрізняють його від інших видів соціальної

поведінки, та характеризують як неправомірну поведінку, і до цих ознак можна віднести.

По-перше, правопорушення – це завжди діяння (тобто дія, чи бездіяльність). Як наголошують О. М. Бандурка, О. М. Головка, О. С. Передерій: „Правопорушення – це свідомо-вольовий акт поведінки особи, який знайшов вираз у дії або бездіяльності. Події хоча й можуть констатуватись як соціально негативні за своєю значущістю, проте, на відміну від діянь, події виникають незалежно від волі й свідомості людей, тому вони не можуть визначатись як правопорушення. Не може визначатись як правопорушення і напрям думок людини, що потенційно може, але ще не знайшов свого втілення в діянні-правопорушенні [125, с.284-285]. Як, зазначають науковці: „Думки, наміри, переконання, які зовні не виявилися, не визнаються чинним законодавством об’єктом переслідування. Практика переслідування за інакомислення є виявом репресивної суті тоталітарного режиму в державі” [126, с.226]. Дії - це життєві факти, що є результатом свідомої, пов'язаної з волею діяльності людей, що породжують права і обов'язки [122]. В свою чергу дії поділяються на правомірні, тобто такі, що відповідають правовим нормам, і неправомірні, які суперечать нормам права, тобто є правопорушенням. Тобто це вольові дії людини, під якими слід розуміти – свідомі дії, спрямовані на певну мету і пов'язані із зусиллями, що потрібні для подолання перешкод на шляху до мети [20]. Отже, правопорушення – це свідомі, неправомірні дії спрямовані на досягнення певного результату (у даному випадку на спричинення шкоди). А якщо говорити про податкові правопорушення – то спричинення шкоди державі за рахунок ненадходження до державного чи місцевого бюджету у повному розмірі податків та зборів.

По-друге, правопорушення – є свідомим і вольовим актом поведінки, тобто скоєний особою, яка розуміє характер і значення свого діяння і може керувати своїми вчинками. Тому правопорушення – це варіант поведінки, вчинений осудною і дієздатною особою (неповнолітні і психічно хворі не

визнаються законом деліктоздатними) [29]. Але, як зазначають науковці: „Категорії недієздатності та неосудності не є тотожними, як і категорії обмеженої дієздатності та обмеженої осудності. Хоч на практиці недієздатність та неосудність особи часто збігаються, вони не є ідентичними поняттями. Як правило, (не)дієздатність пов'язана з (не)здатністю до планомірної розсудливої діяльності протягом більш чи менш тривалого часу, а (не)осудність завжди стосується якоїсь конкретної дії, часто вчинюваної у короткий проміжок часу. [56, с. 21]. Для визнання особи недієздатною необхідно, щоб вона страждала на хронічний, стійкий психічний розлад. Медичним критерієм неосудності є хронічне психічне захворювання, тимчасовий розлад психічної діяльності, недоумство або інший хворобливий стан психіки [147, с.187]. Тобто це свідомий вчинок особи, яка добре розуміла протиправність своїх дій та здогадувалась, або мала здогадуватись стосовно негативних наслідків, які можуть мати місце за результатом її вчинку.

По-третє, мають суспільно шкідливий або суспільно небезпечний характер. Суспільна шкідливість (проступок) і суспільна небезпечність (злочин) – основна об'єктивна ознака, що відрізняє правомірну поведінку від неправомірної. Юридичний аспект шкідливості виражається в порушенні суб'єктивних юридичних прав і обов'язків або перешкоді їх виконанню, матеріальний – у заподіянні учаснику правовідносин матеріальних або моральних збитків [126, с.226].

По-четверте, правопорушенням визнається лише винне діяння, тобто скоєне умисно або з необережності. Тобто це дія, яка виражає негативне внутрішнє ставлення правопорушника до інтересів людей, завдає своєю дією (чи бездіяльністю) збитки суспільству і державі, містить вину. Вина – це психічне ставлення особи до свого діяння і його наслідків [126, с.226]. Нажаль, Податковий кодекс України не містить визначення поняття „вина”, однак умови, за яких особа може вважатися винною, представлені у ст. 112 ПК України. Так, у п. 112.2 серед таких умов визначено – встановлення факту, можливості платником податків дотримання правил та норм

податкового законодавства, за порушення яких передбачена відповідальність, проте цим платником не було вжито достатніх заходів задля їх дотримання.

По-п'яте, обов'язкова наявність причинного зв'язку між вчиненими особою діями та суспільно небезпечними наслідками, що настали після цих діянь. Тобто, контролюючи органи мають довести, що, наприклад, порушення строку сплати узгоджену грошового зобов'язання платником податку призвело до втрат державного чи місцевого бюджету.

По-шосте, правопорушення завжди завдає суспільству певної шкоди, а тому завжди є небажаним, суспільно небезпечним. Суспільна небезпека правопорушень визначається всією сукупністю ознак правопорушення: цінністю того блага, на яке посягає правопорушення; шкідливістю наслідків, що наступають як результат правопорушення; способом діяння; мотивами діяння, формою та ступенем вини [29].

По-сьоме, – є караним, тобто передбачає застосування до правопорушника заходів державного примусу, заходів юридичної відповідальності у вигляді позбавлень особистого, організаційного і матеріального характеру. Застосування державного примусу до правопорушника має на меті захистити правопорядок, права і свободи громадян [126, с.226]. Підтвердженням цієї ознаки – є санкції статей 116–128-1 ПК України, які передбачають накладення штрафу, розмір якого буде залежати від тяжкості вчиненого правопорушення та тих негативних наслідків, до яких воно здатно призвести.

Ознаками податкового правопорушення вважають: суспільну шкідливість діяння, зокрема, заподіяння майнової шкоди суб'єктам податкових правовідносин, а також можливість такого заподіяння, протиправність, а саме, порушення суб'єктами податкових правовідносин норм податкового законодавства, винність, тобто діяння вчинюється умисно або з необережності, караність – застосування заходів фінансово-правової відповідальності [44, с.197]. Проте, як нами вже зазначено вище, не завжди податкові правопорушення напряду спричиняють шкоду державі та

суспільству (зокрема це можуть бути ст. 119-1, 120 та інші).

Досліджуючи зміст та ознаки податкових правопорушень О. С. Юнін, О.О. Круглова, М. О. Савельєва, наголошують що ці правопорушення переважно завдають матеріальних збитків (несплата сум податків), але є й такі, які вносять дезорганізацію в існуючий порядок формування, розподілу й використання державних фондів грошових коштів, як то – неподання податкової декларації [141, с.151].

Відповідно до п. 46.1, ст. 46 ПК України податковою декларацією, розрахунком, звітом – є документ, який подається платником податків до контролюючого органу у встановлені податковим законодавством строки. Саме на підставі цих документів здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання. До того ж, у декларації міститься інформація про суми нарахованого (виплаченого) доходу, на користь платників податків - фізичних осіб, а також суми нарахованого єдиного соціального внеску. На підставі інформації, яка міститься у податкових деклараціях, розрахунках, звітах контролюючі органи мають уявлення про суми податкових зобов'язань, які платники податків повинні перерахувати до бюджету чи цільового фонду, а наприклад, керівництво територіальної громади має можливість здійснювати планування дохідної частини бюджету. Крім того, на підставі цих документів вони можуть проаналізувати повноту сплати податків та зборів та встановити факт порушення податкового законодавства за ст. 124 ПК України, яка передбачає притягнення до фінансової відповідальності за „Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання”.

Отже, можна погодитися з авторами наукових публікацій О. С. Юніним, О.О. Кругловою та М. О. Савельєвою, що неподання податкової декларації, яке є, також, податковим правопорушенням не завдає матеріальних збитків державі, але вносить дезорганізацію в порядок формування, розподілу та використання грошових коштів.

М. І. Трипольська серед ознак податкового правопорушення виділяє:

наявність зовнішньої форми виразу, тобто вчиняється у формі діяння (дії або бездіяльності). Дія є активною формою податкового правопорушення й виражається у вчиненні тих дій, від яких відповідно до чинного податкового законодавства слід було утриматися. Бездіяльність виникає у тому випадку, коли на порушника покладається обов'язок здійснити певні дії, а він від них утримується [130, с.43]. Прикладами бездіяльності може бути: неподання у встановлені ПК України строки заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі (ст. 117), відсутність реєстрації змін місцезнаходження чи внесення змін до своїх облікових даних (ст. 117); неподання контролюючим органам у встановлені ПК України строки повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків фінансовими установами (ст. 118).

Науковці виділяють причини вчинення правопорушень, серед яких можуть бути:

– фактори суб'єктивного характеру, як то: низький рівень правової культури, правовий нігілізм, омани в ціннісній орієнтації особи в умовах розвитку ринкових відносин (наприклад, криміналізація економіки, що продовжується, збільшення кількості збройних нападів на банки, підприємців і об'єкти охорони);

– конкретні суперечності в суспільстві, прояви суспільної кризи, хиткість соціального становища, розбіжності рівня розвитку продуктивних сил і потреб суспільства;

– недоліки в правотворчості і правозастосуванні: суперечності нормативно-правових актів, прогалини в законодавстві, слабка діяльність правоохоронних органів та ін. [122, с.426-427].

Науковець [44, с.198-199] серед причини виникнення податкових правопорушень в Україні виділяє: а) правові; б) економічні; в) моральні.

Адже податкове законодавство – є дуже великим за обсягом, щорічно до Податкового кодексу України вноситься велика кількість змін (багато з яких до Розділу XX „Перехідні положення”, що мають тимчасовий характер).

Норми, які вносяться часто суперечать одна одній (особливо це спостерігається останнім часом, що пов'язано із прийняттям великої кількості нормативно-правових актів, які регулюють порядок виконання податкового обов'язку під час дії воєнного стану). Засвоїти такий великий обсяг правової інформації платникові податку, а також й іншим учасникам податкових правовідносин дуже складно, що призводить до вчинення податкових правопорушень за відсутності умислу.

Економічні причини виявляються у великому податковому навантаженні на платників податків. Хоча, уряд декларує, щодо реформування податкової системи та суттєвого зниження ставок податків та зборів, але можна побачити штучне приховування податкового навантаження.

Так, у ч.2, ст. 8 ЗУ „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” вказано, що єдиний внесок не входить до системи оподаткування [111]. Але з цією нормою важко поводитись. Так податки мають наступні ознаки:

1. Це вид платежу, закріплений актом компетентного органу державної влади.

2. Індивідуальна безоплатність, чи одnobічний характер встановлення податку. В основу цієї ознаки покладено одnobічний рух коштів від платника до держави. Держава не має зустрічних обов'язків перед платником податків. Кошти платника йдуть на задоволення суспільних потреб.

3. Нецільовий характер податкового платежу означає надходження його у фонди, що акумулюються державою і використовуються на задоволення державних потреб.

4. Безумовний характер податку – означає сплату податку, не пов'язану з жодними зустрічними діями, привілеями з боку держави.

5. Платіж надходить до бюджету відповідного рівня чи цільового фонду. Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації і може йти двома основними напрямками:

закріплення податку за певним бюджетом чи розподіл податку між бюджетами.

6. **Обов'язковий характер податкового вилучення** забезпечує нагромадження коштів у доходній частині бюджету. Обов'язковість податку забезпечується силою держави в особі податкових, правоохоронних і судових органів і свідчить про те, що сплата податків має не добровільний, а примусовий характер.

7. **Безповоротний характер податку.** У кінцевому підсумку платник одержує віддачу віднесених ним податків, коли держава задовольняє суспільні потреби, в яких зацікавлене суспільство і кожен його індивід.

8. **Платіж у грошовій формі.** Внесення податку до бюджету відбувається в грошовій формі [82, с.38-39].

Майже всі ці ознаки має й єдиний соціальний внесок.

Відповідно до п.1,ч.2, ст. 6 ЗУ „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” сплачується він до податкового органу за основним місцем обліку платника.

Має обов'язків характер вилучення.

Так, ст. 119 ПК України передбачено притягнення до фінансової відповідальності у разі порушення платником податків порядку подання інформації про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платників податків, а також про суми утриманого з них єдиного соціального внеску. Ст. 120 ПК України передбачає притягнення до фінансової відповідальності у разі у разі несвоєчасності подання Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (форма № 1ДФ), а ст. 124 ПК України передбачає притягнення до фінансової відповідальності за несвоєчасну сплату єдиного соціального внеску.

Але у разі умисного ухилення від сплати єдиного соціального внеску у значних розмірах винна особа може бути притягнута до кримінальної відповідальності (ч.1, ст. 212-1 КК України [43]).

Моральними причинами можуть бути низький рівень правової культури платників податків; неповажне ставлення до представників контролюючих органів (вважаючи, що вони „обирають” народ, стягуючи занадто високі податки); негативне відношення до представників влади (нерозуміння, куди спрямовуються податки, звинувачення у корупційній складовій); негативне ставлення до самої системи оподаткування (думка про її недосконалість: з-за великої кількості податків, складності їх обчислення з-за внесення великої кількості змін до податкового законодавства).

Отже, розглянув зміст та поняття податкового правопорушення, можна виділити наступні ознаки, які його будуть виокремлювати від інших видів правопорушень, а саме:

- воно є протиправним діянням (дією чи бездіяльністю);
- є суспільно шкідливим діянням, бо посягає на суспільне благо;
- податкове правопорушення – є свідомим-вольовим актом поведінки особи, який знайшов своє відображення у вчинення протиправних дій або бездіяльності;
- є винним діянням. Але може вчинятися не лише з прямим умислом а й за необережності;
- податкове правопорушення – є підставою для притягнення до фінансової відповідальності;
- за вчинення податкового правопорушення винна особа може бути притягнута окрім фінансової й до адміністративної та/або кримінальної відповідальності;
- наслідками податкового правопорушення не завжди є спричинення реальної шкоди державі у разі ненадходження до державного чи місцевих бюджетів грошових коштів, але й дезорганізація існуючого порядку формування, розподілу й використання державних грошових коштів;
- є особливим видом правопорушення, за вчинення якого передбачено притягнення до особливого виду відповідальності із застосуванням покарання у вигляді фінансових санкцій;

– метою притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення – є відновлення фінансового стану та відшкодування завданої державі шкоди;

– податкового правопорушення зазвичай вчиняється особливим видом суб'єктів, які мають знання в галузі економіки, менеджменту, юриспруденції, та здатність до побудови схем ухилення від оподаткування.

Дослідивши зміст та поняття податкового правопорушення, виокремивши його ознаки, доцільно розділити їх за видами, запропонував класифікацію, яка у подальшому може бути використана для надання характеристики окремих видів правопорушень.

Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова запропонували класифікацію правопорушень. Серед класифікаційних ознак, найбільш здатні розкрити природу податкових правопорушень, наступні:

а) за характером нормативно-правового припису:

- матеріальні;
- процесуальні.

б) за ступенем суспільної небезпеки, що є зовнішнім вираженням неправомірної поведінки:

- проступки (шкідливі правопорушення);
- злочини (небезпечні правопорушення) [126, с.229-231].

в) за суб'єктами правопорушення:

- вчинені фізичними особами;
- вчинені юридичними особами;
- вчинені державою [126, с.229-231].

Стосовно правопорушень вчинених державою, автори їх виділяють у окрему категорію на підставі аналізу положень Конституції України, зокрема статті 3. Автори пояснюють: „Оскільки утвердження і забезпечення прав і свобод людини і громадянина – є головним обов'язком держави, то його невиконання чи неналежне виконання останнього може кваліфікуватись як конституційне правопорушення. Своєрідною юридичною гарантією

належного виконання державою взятого на себе обов'язку є правило, згідно з яким «держава відповідає перед людиною за свою діяльність» [126, с.229-231].

В. В. Мушенко запропонував класифікацію в залежності від особливостей об'єкта правопорушення:

- правопорушення, які посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень, і безпосередньо спричинюють фінансові втрати держави та органів місцевого самоврядування;

- правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління в сфері оподаткування [58, с.114-115]..

Крім того, він ще окремо виділяє видовий поділ податкових правопорушень:

- правопорушення проти порядку ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської та податкової звітності;

- правопорушення проти обов'язків по сплаті податків; – правопорушення проти контрольних функцій державних органів [58, с.114-115].

Проаналізував види правопорушень, їх суб'єктний склад можливо класифікувати наступним чином:

a. За суб'єктами вчинення:

- правопорушення вчинені юридичними особами (статті: 116, 117, 118; 118-1; 119; 119-1; 120; 120-1; 121; 123; 123-1; 124 ПК України);

- правопорушення, вчинені фізичними особами (статті: 116, 117; 120 ПК України);

- правопорушення, вчинені самозайнятими особами (статті: 116, 117; 118; 119; 119-1; 120; 120-1; 121; 122; 123 ПК України)

b. За об'єктом посягання правопорушення:

- порядок організації обліку платників податків (статті: 117

- у сфері надання податкової інформації (статті: 118; 118-1; 119; 119-1; 126 ПК України);
- у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку (статті: 120; 120-1; 120-2; 121; 128-1 ПК України)
- у сфері погашення податкового боргу (статті: 116 ПК України)
- у сфері сплати податків та зборів (статті: 122; 123; 124; 125-1; 126-1 ПК України).

с. За періодичністю вчинення:

- діяння вчиненні вперше;
- діяння вчиненні повторно;

д. За суб'єктивною стороною:

- діяння вчиненні умисно;
- діяння вчиненні за необережністю.

Надалі, у Розділі 3 дисертації, де буде надано характеристику окремим видам правопорушень, – буде використана ця класифікація, зокрема будуть поділені правопорушення за класифікаційною ознакою – „*За об'єктом посягання правопорушення*”.

1.3 Види відповідальності за податкові правопорушення

Інтерес до проблеми відповідальності суб'єктів податкових правовідносин за вчинення ними правопорушень не вгасає, не дивлячись на внесення ряду змін до ПК України в частині визначення підстав притягнення та звільнення від відповідальності; врегулювання інституту вини. Причиною є стрімкий розвиток податкового законодавства, формування великого законодавчого масиву, що регулює порядок притягнення до відповідальності та застосування відповідних санкцій за вчиненні правопорушення.

Якщо говорити про фінансову відповідальність та практику її застосування, то слід зазначити про існування різних думок з цього питання: від визнання фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної

відповідальності до повного заперечення існування її як виду [138, с.71]. М. П. Кучерявенко пропонує розглядати фінансову відповідальність як комплексну категорію, яка включає відносно відокремлені блоки залежно від інституційної належності фінансово-правових норм, що порушуються при вчиненні протиправного діяння у сфері фінансової діяльності держави. Такими блоками, зокрема, є: відповідальність за порушення бюджетного законодавства; відповідальність за порушення податкового законодавства [138, с.71]. І з цим ми цілком погоджуємось, адже Глава 18 Бюджетного кодексу України регулює відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства а Глава 11 Податкового кодексу України відповідальність за вчинення податкового правопорушення.

На думку Ю. О. Ровинського зміст фінансово-правової відповідальності полягає у застосуванні компетентними органами державної влади до особи, що вчинила правопорушення фінансово-правових норм та обтяжень майнового характеру у вигляді штрафу та пені. Фінансово-правова відповідальність – є формою державного примусу в сфері фінансової діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування [60; 118, с.3]. Схожі визначення пропонують А. Й Іванський (як зазнання правопорушниками заходів державного примусу за вчинене правопорушення, зміст якого полягає у засудженні та накладенні на порушника нових, додаткових обмежень особистого чи майнового характеру, що знаходить своє вираження через реалізацію охоронних правовідносин [25, с.36; 60]) та В. П. Нагребельний, В. В. Сухонос, В. Д. Чернадчук з уточненням: „ ... як обов’язок винної особи, що вчинила фінансове правопорушення зазнавати міри державно-владного примусу, що застосовуються уповноваженими органами державної влади, і полягають у накладенні на неї додаткових юридичних обов’язків майнового характеру” [59, с.190; 60]. Отже, останні вже акцентують увагу, що зазнавати міри державно-владного примусу може лише особа, що винна у скоєнні фінансового правопорушення. Вони єдиної думки, щодо накладенні

додаткових обов'язків на правопорушника майнового характеру, якими можуть бути застосування штрафів та/або пені. Проте, стосовно визначення, представленого А. Й Іванським де він вбачає накладення обмежень особистого чи майнового характеру на правопорушників, вважаємо, що він вкладає у зміст визначення поняття „фінансово-правова відповідальність” саме відповідальність за вчинення бюджетних правопорушень, уникаючи податкових. І такими обмеженнями можуть бути: зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів (ч.1, ст. 117 БК України [8]). І це ще раз підтверджує думку М. П. Кучерявенко стосовно фінансової відповідальності як комплексної категорії, до якої належить: відповідальність за порушення бюджетного законодавства; відповідальність за порушення податкового законодавства.

О.А. Лукашев наголошує на тому, що категорію „фінансово-правова відповідальність” слід розглядати як комплексне теоретичне поняття, що включає самостійні види відповідальності за вчинення бюджетних, податкових правопорушень та інших видів порушень норм, що регулюють суспільні відносини у сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування [51, с.20].

Так, О. А. Музика-Стефанчук вважає, що фінансова відповідальність є видом юридичної відповідальності, що виникає у зв'язку зі вчиненням правопорушення у сфері фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування та полягає в обов'язку суб'єкта правопорушення зазнати певних позбавлень майнового характеру, пов'язаних із застосуванням до нього фінансових санкцій [57, с. 251]. Проте, з таким визначенням важко погодитись, адже науковець у якості суб'єкта правопорушення виділяє лише тих осіб, які представляють публічний інтерес. Таке визначення підходить для виділення ознаки фінансової відповідальності лише за вчинення бюджетних правопорушень, де до фінансової відповідальності можуть бути притягнуті лише посадові особи органів державної влади чи місцевого

самоврядування, які є учасниками бюджетного процесу і вчинили діяння у вигляді порушення порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету. Тоді як суб'єктами податкових правопорушень можуть бути й фізичні особи, що невиконали свій податковий обов'язок (не сплатили податки чи збори, зокрема: плату за землю, транспортний податок, податок на нерухоме майно; не подали своєчасно Декларацію про майновий стан і доходи).

У той же час, визнаючи фінансову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності, науковці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що крім штрафних санкцій, вона передбачає й право відновлювальної санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їх протиправної поведінки [58]. І такі відновлювальні санкції ми бачимо у ч.4, ст.212 КК України, де вказано, що особа, яка вчинила кримінальне правопорушення у вигляді умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення її до цієї відповідальності сплачено податковий борг, а також, фінансові санкції та пеню, що є відшкодуванням шкоди, завданої державі внаслідок несвоєчасної сплати.

Виділяють ознаки фінансово-правовій відповідальності, які притаманні обов'язковим ознакам юридичній відповідальності:

- підставою відповідальності є вчинення правопорушення;
- відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає як форма реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм;
- полягає в застосуванні до правопорушника негативних наслідків, передбачених санкціями фінансово-правових норм, які мають майновий характер і виражені переважно в грошовій формі;
- відповідальність за порушення фінансового законодавства

реалізують у специфічній процесуальній формі [11; 58, с.112-113].

Суддя Верховного суду України Р.Ф. Ханова вказує на особливу природу фінансової відповідальності, виділяючи критерії її відмежування від інших видів юридичної відповідальності, зокрема:

- мета (гарантування національних інтересів, забезпечення загального добробуту, запобігання вчиненню правопорушень, покарання порушників);
- юридичне закріплення (спеціальні положення нормативних актів фінансового права);
- підстави притягнення до відповідальності;
- форма правореалізації (примус у контексті фінансової діяльності держави);
- наявність спеціальних суб'єктів правозастосування (спеціально уповноважених контролюючих органів);
- застосування особливих процедур, установлених спеціальними нормами фінансового права;
- наявність обмежувальних наслідків, закріплених санкціями відповідних юридичних норм [144].

А. М. Черніков виділяє спеціальні ознаки які притаманні лише фінансово-правовій відповідальності, як то:

- спрямована на охорону фінансових правовідносин (які стосуються формування, розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів держави й органів місцевого самоврядування);
 - безальтернативність санкцій (точно вказані вид і міра покарання);
 - особливий процедурний порядок застосування заходів фінансової відповідальності;
 - залежно від виду фінансового правопорушення фінансова відповідальність може здійснюватися в позасудовому порядку [146, с.96].
- Про спеціальну процесуальну форму наголошують й Л. К. Воронова, В. В. Мушенко [11; 58] та Р.Ф. Ханова [144]. Адже рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені не лише у судовому

порядку, а в адміністративному (п. 56.1, ст.56 ПК України), адже, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв рішення, що суперечить законодавству – він має право звернутися із скаргою про перегляд рішення до контролюючого органу вищого рівня (п.56.2, ст.56 ПК України [83]). Що відрізняє фінансову відповідальність від інших видів юридичної відповідальності;

- заходи впливу спрямовані на відшкодування державі й органам місцевого самоврядування завданого правопорушенням збитку;
- заходам фінансово-правової відповідальності притаманне поєднання компенсаційної та каральної мети [146, с.96].

Як наголошує А. М. Черніков: „Безальтернативність санкцій – полягає в тому, що за будь-яке правопорушення, за яке настає фінансово-правова відповідальність, встановлюється чітко визначена санкція у вигляді штрафу або пені, яка не може змінюватися [146, с.96]. У ст.116 – 128-1 ПК України чітко визначені розміри санкцій, їх зменшення або збільшення не передбачено незалежно від: ступеня тяжкості правопорушення, особи правопорушника та його відношення до наслідків, що мають місце за результатами його діяння (тобто вчинення правопорушення з прямим умислом або за необережністю). У п.112.8, ст.112 ПК України закріплено обставини, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Тобто, або ж, взагалі, особу може бути звільнено від притягнення до відповідальності, або ж накладено санкції без врахування вище перелічених обставин.

С. А. Жулавський спростовує думку того, що фінансова відповідальність – є різновидом юридичної відповідальності. Він наголошує на тому, що за суб'єктним складом фінансової відповідальності притаманні риси адміністративної відповідальності, в якій також з одного боку виступає орган виконавчої влади, а з іншого – юридична або фізична особа [21, с.149]. З цим твердженням можна погодитися, дійсно досліджуючи зміст статей 111,

113, 114 ПК України можна зробити висновки, що учасниками правовідносин, за якими було вчинено правопорушення, що передбачає притягнення до відповідальності – є суб'єкт владних повноважень, як то контролюючі органи – з одного боку та платник податку (юридична чи фізична особа) – з іншого боку. Між цими суб'єктами існує певне підпорядкування, що пояснюється імперативним методом правового регулювання.

С. А. Жулавський наполягає особливому порядку застосування фінансової відповідальності, розглянемо цю думку детальніше. Так, відповідно до п.113.7-113.8 ПК України право застосовувати штрафні (фінансові) санкції до платників податків, що вчинили правопорушення мають контролюючі органи. Підставою для притягнення особи, що вчинила податкове правопорушення до фінансової відповідальності – є податкове повідомлення-рішення (п. 112.5, ст. 112 ПК України). Зокрема, саме податкове повідомлення-рішення, що прийняте за результатами документальної перевірки – є процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення нею податкового правопорушення (пп. 58.1.2, п.58.1, ст. 58 ПК України). Оформлення результатів перевірок здійснюється у формі актів (якщо під час здійснення перевірки виявлено порушення податкового законодавства) та довідок (за відсутності порушень). Якщо платник податків не погоджується з результатами перевірки, то він має право підписати такий акт перевірки із запереченнями, що є підставою для адміністративного оскарження рішення контролюючого органу (п.86.1, ст. 86 ПК України). У разі збільшення суми грошового зобов'язання внаслідок адміністративного оскарження на суму збільшення надсилається окреме податкове повідомлення-рішення (п.60.6, ст.60 ПК України).

С. А. Жулавський наполягає на відсутності процесуальної форми провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності (тобто: відсутній порядок порушення провадження, порядок розгляду по суті, не

визначено процесуальні права та обов'язки сторін провадження). За таких обставин контролюючий орган може і не звертати уваги на заперечення платника податків і формально зазначити, що не бере їх до уваги без обґрунтування підстав відмови прийняття заперечень платника податків [21, с.150]. Це зумовлює реалізацію фінансової відповідальності не за процесуальною формою.

До того ж, дослідження змісту ст. 116 – ст. 128-1 ПК України дало підстави стверджувати, що у ПК України передбачено застосування фінансових санкцій у вигляді штрафів у чітко встановлених розмірах, що суперечить про порушення ст. 61 Конституції України стосовно того, що юридична відповідальність повинна мати індивідуальний характер. Фінансова відповідальність не відповідає принципу індивідуалізації, адже не враховує ступінь вини правопорушника (у тесті ми знаходимо лише вчинення діяння умисно, як одну із кваліфікуючих ознак, тоді як законодавець не виділяє як ознаку суб'єктивної сторони правопорушення – вчинення діяння за необережністю, і не враховує таку ознаку для кваліфікації ступеню тяжкості правопорушення); не враховує мету та мотиви вчинення правопорушення, особу самого правопорушника (його спосіб життя, фізичний та психологічний стан).

Проте, з іншого боку, враховуючи те, що серед видів відповідальності, закріплених в Конституції України (п.22, ст. 92), взагалі, відсутня фінансова відповідальність, – то це пояснює такий її специфічний характер та відсутність ознак, притаманним іншим видам юридичної відповідальності.

У п.111.1, ст.111 ПК України зазначено, що за вчинення податкового правопорушення до особи можеуть бути застосовані такі види юридичної відповідальності, як: фінансова, адміністративна та кримінальна.

І притягнення до фінансової відповідальності, яка застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи від юридичної відповідальності інших видів (п.111.1, ст.111 ПК України [83]).

Водночас існує інша позиція, підтримана представниками науки адміністративного права. Наприклад, Р. Усенко вважає, що у зв'язку з тим, що фінансові санкції постають як міра юридичної відповідальності в різних галузях права, видається не коректним конструювати на їхній основі окремий вид юридичної відповідальності – фінансову відповідальність у межах фінансового права. На його думку, фінансова відповідальність – є різновидом адміністративної відповідальності [135, с.41].

А. Монаєнко навпаки наголошує на тому, що фінансово-правова відповідальність відрізняється від адміністративної відповідальності за такими критеріями: підстави притягнення (адміністративні та фінансові правопорушення); санкції, що застосовуються (санкції особистого характеру в адміністративному праві, їх відсутність у фінансовому праві); мета (у фінансовому праві обов'язковою є правовідновлювана мета, а в адміністративному — штрафна). Основні аргументи він наводить в тому, що підстави стягнення, санкції, що застосовуються, мета адміністративної відповідальності, її ознаки містяться в КпАП України, а інститут фінансово-правової відповідальності регулюється значно ширшим колом нормативно-правових актів і не обмежується КпАП України [55, с.233-234].

А.В. Лебідь виділила відмінність між фінансовою та адміністративною відповідальністю, яка полягає у тому, що:

- різні нормативні та фактичні підстави застосування цих видів відповідальності;
- розходження в цілях (основною метою адміністративної відповідальності – є покарання, фінансово-правової – компенсація збитків);
- різне коло суб'єктів (суб'єктами адміністративної відповідальності можуть бути посадові особи, а фінансово-правової – ні);
- різний склад органів, на які покладається обов'язок застосовувати заходи цих видів юридичної відповідальності;
- різні процесуальні підстави адміністративної та фінансово-правової відповідальності;

– різне співвідношення способів, прийомів правового впливу на суспільні відносини, різний якісний склад юридичних фактів тощо утворюють специфіку галузевого методу фінансового права [45]. З чим ми цілком погоджуємося.

Є.В.Літвінова пояснює відокремленість фінансової від адміністративної відповідальності наявністю різновидів першої, зокрема: бюджетної, податкової, банківської та валютної [47, с.64-65].

Крім того, Є.В.Літвінова наголошує, що підставами відмінності – є різні підстави виникнення, суб'єктний склад, порядок застосування заходів впливу, та й самі заходи впливу. Крім того, фінансова санкція може виражатися в конкретній сумі неправомірно одержаного доходу, у повному розмірі прихованого податку, частині прихованого обов'язкового платежу, тобто розмір цієї суми у встановлених законом випадках попередньо не визначений [47, с.64]. Ще однією відмінністю – є наявність принципу поглинання адміністративних стягнень, відповідно до якого, якщо особа вчинила декілька адміністративних правопорушень, справи про які одночасно розглядаються одним і тим же органом, стягнення накладається в межах санкції, встановленої за більш серйозне правопорушення з числа вчинених. До основного стягнення може бути приєднано одне з додаткових. ч. 2 ст. 36 КпАП України [17]. Стосовно фінансової відповідальності – цей принцип не передбачений.

Крім того, різні строки застосування відповідальності. Так, відповідно до ч.1, ст. 38 КпАП України, адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – не пізніше як через два місяці з дня його виявлення [34]. Тоді як, граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій до платників податків дорівнюють строкам давності для нарахування грошових зобов'язань (п.113.1, ст.113 ПК України [83]), які дорівнюють 1095 днів з дня вчинення правопорушення.

Як зазначає Є.В.Літвінова: „ ... у адміністративної та фінансової

відповідальності різна мета. Основною метою адміністративної відповідальності в загальному розумінні – є покарання, тоді як фінансової – відновлення” [47, с.64]. Метою фінансової відповідальності – є охорона фінансових правовідносин, припинення правопорушення та відшкодування завданої державі шкоди [17, с.40]. Адміністративна відповідальність має на меті: запобігання правопорушенням, їх припинення, виховання громадян у дусі виконання й дотримання вимог закону [4]. Специфіка фінансово-правової відповідальності полягає у прагненні компенсувати збитки, завдані несвоєчасним виконанням особою грошових зобов’язань, через застосування компенсаційних (пеня) заходів і в каральному впливі на правопорушника через штрафні санкції з метою забезпечення фінансової дисципліни [12, с.89].

Отже, мета цих двох видів відповідальності зовсім інша. Особливо мета відновлення фінансового стану та відшкодування завданої державі шкоди простежується у нормах бюджетного законодавства (ст.117 БК України) шляхом вчинення таких заходів впливу до порушника, як: зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів [8].

О. Головенко виділяє відмінності між адміністративної та фінансової відповідальності, серед яких: різне коло суб’єктів: суб’єктами адміністративної відповідальності можуть бути фізичні особи, серед яких виділяють спеціальний суб’єкт – посадову особу. Суб’єктом фінансової відповідальності можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, а також відокремлені підрозділи останніх. Посадові особи не визнаються суб’єктами фінансового правопорушення [12, с.89]. Хоча з цим твердженням автора частково можна погодитися. У фінансовій відповідальності, також, і дуже часто має місце спеціальний суб’єкт, як то: самозайнята особа, особа, відповідальна за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, фізична особа – підприємець; банки, фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти

електронних грошей, фінансові агенти. І до речі, у п. 123.4, ст. 123 ПК України у якості осіб, що притягуються до фінансової відповідальності визначено посадових осіб платника податків.

О. Головенко вказує на наступні відмінності:

– нормативні підстави: нормативні підстави фінансового-правової та адміністративної відповідальності регулюються нормами різного законодавства – фінансового й адміністративного відповідно. Проте, фінансового законодавства можуть передбачати можливість застосування адміністративних заходів впливу;

– фактичні підстави: фінансові й адміністративні правопорушення характеризуються специфічними конкретними складами, відмінними один від одного [12, с.89]. Фактичними підставами притягнення до будь-якої відповідальності є правопорушення, тобто винне протиправне діяння, скоєне деліктоздатною особою. Проте, ці правопорушення вчиняються у різних сферах та мають різний об'єкт посягання. Адміністративне правопорушення посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління (ст. 9 КпАП України [17]). Тоді як фінансове правопорушення посягає на фінансову безпеку держави у вигляді порушення процесу мобілізації, розподілу чи використання коштів з фондів, утворених для задоволення публічних інтересів.

О. Головенко серед ознак виокремлює:

– процесуальні підстави: підставою для адміністративної відповідальності – є постанова по справі про адміністративне правопорушення, підставою для фінансово-правової – рішення компетентного органу (судового, правоохоронного або фінансового) про накладення фінансових санкцій [12, с.89]. Не зовсім можливо погодитись з цією думкою, адже, відповідно до п.61.2, ст. 61 ПК України, п.41.1, ст.41 ПК України податковий контроль (як систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів) мають право здійснювати

лише податкові та митні органи (щодо оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість під час ввезення товарів на митну територію України). У п.61.3, ст. 61 ПК України чітко зазначено, що органи Служби безпеки України, Національної поліції України, прокуратури, інші правоохоронні органи не можуть брати безпосередньої участі у здійсненні контролю).

О. Головенко наголошує, що: „.... суттєва відмінність полягає у юридичних підставах для застосування заходів адміністративної відповідальності. Адже якщо для прийняття рішення про застосування фінансових санкцій за скоєння податкового правопорушення необхідний акт перевірки, то для ухвалення постанови про накладення адміністративного стягнення обов'язковою умовою – є протокол про адміністративне правопорушення” [12, с.91]. Право складати протоколи стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб юридичної особи у разі вчинення ними адміністративного правопорушення надано контролюючим органам у п. 20.1.41, п.20.1, ст. 20 ПК України. Право контролюючого органу складати протокол заріплено у ч.1, ст. 255 КпАП України за правопорушення визначені у ст. 51-2, ст. 155-1, ч.1, ч.3, ст. 161-1, ст. 162-1, ст. 163-1, ст.163-2, ст.163-3, ст.163-4, ст. 163-12, ст. 163-15, ч.2, ч.3, ст. 163-17, ст. 164, ст. 164-5, ст. 164-16, ст. 166-16, ст. 166-17, ст. 177-2). За відсутності протокола особа не може бути притягнута до адміністративної відповідальності.

Але цей факт свідчить про тісний взаємозв'язок між адміністративною та фінансовою відповідальністю. Про що у своїх роботах М.П. Кучерявенко пояснює, що: „ ... охоронна функція фінансового права обумовлена тим, що адміністративна відповідальність забезпечує виконання платниками податків їх обов'язків. Адже, відповідальність за порушення податкового законодавства містить разом з фінансовими і систему адміністративних санкцій. При цьому застосування адміністративних санкцій за фінансові правопорушення також неможливе без використання категорій фінансового права” [138, с.34]. Бо саме фінансове право визначає правовий статус

учасників фінансових правовідносин, їх права та обов'язку, серед яких право контролюючих органів на складання протоколу про адміністративне правопорушення.

А. С. Літвінцева наголошує на реалізації фінансової відповідальності через специфічні санкції, які відмінні від заходів інших видів відповідальності за змістом, формою й порядком обрахування. На відміну від санкцій в адміністративному праві, фінансові санкції пов'язані з негативним наслідками, що стосуються виключно впливом на майнову сферу правопорушника й виражається переважно в грошовій формі” [49, с.128]. Так, фінансова відповідальність за вчинення порушення податкового законодавства застосовуються санкції у вигляді штрафів та/або пені (п.111.2, п.111 ПК України); за порушення бюджетного законодавства у вигляді: зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення чи зменшення бюджетних асигнувань (ч.1, ст. 117 БК України). Тоді як за вчинення адміністративного правопорушення пов'язаного зі справлянням податків та зборів, передбачено й інші види санкцій (адміністративні стягнення), як то: попередження; оплатне вилучення предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення; конфіскація: предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення; грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення; позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю; адміністративний арешт (ст. 24 КпАП України [34]).

Ми погоджуємось з думкою А. С. Літвінцевої, яка обґрунтовує самостійність фінансової відповідальності враховуючи особливості предмету й методу фінансового права, які не існують окремо, а є частиною предмета й методу відповідної галузі права; особливі фактичні підстави застосування (учинення діянь, що визначені законодавством як фінансові правопорушення, та їх склад); окремі нормативні підстави застосування (закріплення складів фінансово-правових порушень у нормативно-правових актах); специфічна

процесуальна підстава застосування – акт правозастосування уповноваженого державного органу, який є результатом особливої процедури притягнення до відповідальності (системи правових норм, у яких така процедура закріплена; особливих принципів процедури притягнення до відповідальності; системи уповноважених суб'єктів правозастосовної діяльності; стадій процесу; наявність специфічних за формою, змістом і методом обчислення фінансових санкцій, а також негативних наслідків майнового характеру; правовідновлювальний характер [48, с.130].

Але головне, для того, щоб особа була притягнута до адміністративної відповідальності в її діях мають бути ознаки вчинення адміністративного правопорушення.

Адміністративним правопорушенням (проступком) вважається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність (ст. 9 КпАП України [34]).

Кодексом України про адміністративні правопорушення визначені наступні склади правопорушень, які можуть вчинятись у фінансовій сфері та бути пов'язаними зі сплатою податків та зборів й інших обов'язкових платежів:

- стаття 155-1. Порухення порядку проведення розрахунків;
- стаття 163-1. Порухення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;
- стаття 163-2. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);
- стаття 163-3. Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів;
- стаття 163-4. Порухення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи;

- стаття 163-15. Порушення порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги);
- стаття 163-17. Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору;
- стаття 164. Порушення порядку провадження господарської діяльності;
 - стаття 164-1. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат;
 - стаття 164-2. Порушення законодавства з фінансових питань;
 - стаття 164-5. Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку встановленого зразка;
 - стаття 165-1. Порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
 - стаття 177-2. Виготовлення, придбання, зберігання або реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів [135].

Проте, якщо платник податків вчинив умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що призвело до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (тобто в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян), то він може бути притягнутий до кримінальної відповідальності (ч.1, ст. 212 КК України [43]). Крім того, КК України виділяє кваліфікуючі ознаки, які можуть впливати на призначення покарання, серед яких: діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб; вчинення діяння, що призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих чи особливо великих розмірах; особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

О. М. Бандурка, О. П. Гетманець та Ю. М. Жорнокуй вважають, що кримінальна та фінансова відповідальність схожі за суб'єктами, об'єктами, суб'єктивним і об'єктивним складами правопорушення. На їх думку, фінансові відносини – можуть бути предметом кримінально-правового регулювання й охорони. А за вчинення деяких видів фінансових правопорушень, як то: ухилення від сплати податків та зборів у значних розмірах, порушення правил здійснення операцій з валютою) особа може бути притягнута як до фінансової, так і до кримінальної відповідальності [140, с.79–80]. Про що нами, також, вказано вище.

Але науковці наводять й відмінності між цими видами відповідальності, як то:

– кримінальна відповідальність застосовується за рішенням суду, а фінансова – за рішенням органів, уповноважених законодавством на застосування фінансових санкцій [140, с.79–80].

Також відрізняються наслідки кримінальної та фінансової відповідальності (кримінальна відповідальність – накладення судимості, конфіскація майна, штрафи, позбавлення права обіймати певні посади, позбавлення волі в кінцевому підсумку, а фінансова відповідальність – застосування санкцій відновлювального майнового характеру, таких як штраф, пеня, припинення бюджетного фінансування) [140, с.79–80]. Ч.4, ст. 212 КК України підкреслює своєрідність фінансової відповідальності та її щільний зв'язок із кримінальною. Адже, якщо якщо особа до притягнення її до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), та відшкодувала шкоду, завдану державі її несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня), то вона звільняється від кримінальної відповідальності [43]. Законодавець передбачив звільнення від кримінальної відповідальності з виконанням обов'язкової умови – відшкодування шкоди державі, це ще раз підкреслює майновий характер негативних наслідків для правопорушника у разі вчинення ним кримінального правопорушення. Можна зробити висновки, що у разі вчинення кримінального

правопорушення за ст.212 КК України – кримінальна відповідальність буде мати багато спільних рис з фінансовою відповідальністю.

Дослідивши особливості фінансової відповідальності, її схожі риси з адміністративної та кримінальною відповідальністю, а також відмінності між ними, можна говорити про неї, як окремий вид відповідальності.

Висновки до першого розділу

1. Встановлено, що поняття правопорушення є основним елементом кожного з видів відповідальності. Проте, на сьогодні, не існує законодавчого закріплення поняття „фінансове правопорушення”, хоча раніше воно містилось у ряді підзаконних нормативно-правих актів, які, на сьогодні, вже втратили чинність, тоді як ЗУ „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”, не містить визначення поняття „фінансове правопорушення”. Визначення цього поняття міститься лише у науці фінансового права.

2. Констатується, що у п.22, ч.1, ст.92 Конституції України серед видів відповідальності до яких може бути притягнута винна особа не міститься фінансової. Запропоновано розглянути питання щодо внесення змін до Конституції шляхом доповнення п.22, ч.1, ст.92 фразою „фінансової відповідальності”.

3. Встановлено, що у Бюджетному кодексі України законодавцем використовується термін „порушення бюджетного законодавства”, і представлено 40 видів правопорушень, які можуть бути вчиненні учасниками бюджетного процесу. Проте, вказане визначення містить недоліки, серед яких нами виділено: відсутність норми, яка б вказувала про притягнення винних осіб до фінансової відповідальності. Адже, відповідно до ч.1, ст. 121 Бюджетного кодексу України посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства можуть нести: цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність, що

викликає необхідність внесення змін шляхом доповнення фразою „*фінансову*” з розробкою механізму притягнення.

4. Виявлено, що у бюджетних правопорушеннях існує проблема визначення вини особи. Адже у ч.1, ст. 116 БК України нічого не вказано з приводу вини, тобто виникає сумнів з приводу дії принципу презумпції невинуватості. Отже, доцільно внести зміни до ч.1, ст. 116 БК України та викласти у такій редакції:

Стаття 116. Порухення бюджетного законодавства

1. Порухенням бюджетного законодавства *визнається протиправне, винне діяння у вигляді: порушення учасником бюджетного процесу ... норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання; нецільового використанням бюджетних коштів; порядку перерахування міжбюджетних трансфертів.*

6. Досліджено зміст поняття „правомірна поведінка” та виявлено ознаки правомірної поведінки платника податків, зокрема:

- відповідність поведінки платника податків нормам податкового та митного законодавства в частині своєчасності та повноти виконання податкового обов'язку;

- своєчасне виконання податкового обов'язку – є соціально корисним, адже сприяє повноті виконання органами державної влади та місцевого самоврядування покладених на них функцій з фінансування видатків за напрямками, визначеними Бюджетним кодексом України;

- платник податків свідомо виконує свій податковий обов'язок, розуміючи його соціальну корисність та негативні наслідки, які можуть мати місце у разі невиконання;

- виражається у вигляді дії чи бездіяльності, якими можуть бути: ведення податкового та інших видів обліку; розрахування та своєчасна сплата податків та зборів; своєчасне подання податкової звітності; своєчасна постановка на облік та виконання інших обов'язків, зазначених у ст.16 Податкового кодексу України;

– у разі невиконання податкового обов'язку спричиняє платникові податків юридичні наслідки у вигляді: застосування виняткових способів забезпечення виконання податкового обов'язку.

7. Встановлено, що у податковому праві превелюють зобов'язуючі, забороняючі та уповноважуючі норми права. Специфіка забороняючих норм полягає у тому, що вони прямо не встановлюють правила позитивної поведінки, що притаманно уповноважуючим нормам, а вказують на ті дії, які не можна здійснювати. Дослідження податкових норм показали, що велика кількість забороняючих норм стосується посадових осіб контролюючих органів. Зроблено висновок, що податкові норми, зазвичай – є зобов'язуючими, оскільки встановлюють конкретні вимоги щодо ведінки особи (платника податку у нашому випадку) незалежно від її бажання. Тобто, це ті норми, які стосуються своєчасності та повноти сплати податків та зборів, подання податкової звітності, повідомлення про зміну місцезнаходження юридичної особи (місця проживання фізичної особи – підприємця), тощо.

10. Виявлено, що деякі науковці вважають, що правопорушенням має заподіюватись певна шкода іншим особам, тобто воно можливе виключно за умови наявності потерпілої сторони, під якою можна розуміти як окрему особу (фізичну чи юридичну), так і суспільство чи державу в цілому. Податкові правопорушення здатні спричинити шкоду державі у разі ненадходження до державного чи місцевих бюджетів грошових коштів, які мали бути спрямовані на: національну оборону; правоохоронну діяльність та цивільний захист населення і територій; освіту; охорону здоров'я; державне управління; судову владу; наукову і науково-технічну діяльність, тощо. Проте, деякі податкові правопорушення, напряду не спричиняють шкоду державі та суспільству, зокрема за статтею 119-1 у вигляді „Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості” та ст. 120 у вигляді „Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до

податкової звітності”.

10. Виділено ознаки податкового правопорушення, які його будуть виокремлювати від інших видів правопорушень, а саме: воно є протиправним діянням (дією чи бездіяльністю); є суспільно шкідливим діянням, бо посягає на суспільне благо; є свідомим-вольовим актом поведінки особи, який знайшов своє відображення у вчинення протиправних дій або бездіяльності; є винним діянням (але може вчинятися не лише з прямим умислом а й за необережності); є підставою для притягнення до фінансової відповідальності; за вчинення податкового правопорушення винна особа може бути притягнута окрім фінансової й до адміністративної та/або кримінальної відповідальності; наслідками податкового правопорушення не завжди є спричинення реальної шкоди державі; є особливим видом правопорушення, за вчинення якого передбачено притягнення до особливого виду відповідальності із застосуванням покарання у вигляді фінансових санкцій; метою притягнення до фінансової відповідальності – є відновлення фінансового стану та відшкодування завданої державі шкоди; зазвичай вчиняється особливим видом суб'єктів, які мають знання в галузі економіки, менеджменту, юриспруденції, та здатність до побудови схем ухилення від оподаткування.

11. Проаналізував види правопорушень, їх суб'єктний склад надано класифікацію: *за суб'єктами вчинення* (правопорушення вчинені юридичними особами; правопорушення, вчинені фізичними особами; правопорушення, вчинені самозайнятими особами); *за об'єктом посягання правопорушення* (порядок організації обліку платників податків; у сфері надання податкової інформації; у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку; у сфері погашення податкового боргу; у сфері сплати податків та зборів); *за періодичністю вчинення* (діяння вчиненні вперше; діяння вчиненні повторно); *за суб'єктивною стороною* (діяння вчиненні умисно; діяння вчиненні за необережністю).

12. Дослідивши особливості фінансової відповідальності, її схожі риси з адміністративною та кримінальною відповідальністю, а також відмінності

між ними (за колом суб'єктів; за нормативними, фактичними та процесуальними підставами притягнення до відповідальності; за реалізацією через специфічні санкції, що є відмінними від заходів інших видів відповідальності за змістом, формою, порядком обрахування та призначенням), можна говорити про неї, як окремий вид відповідальності.

РОЗДІЛ 2 СКЛАД ТА ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

2.1 Об'єктивна сторона податкового правопорушення

Згідно зі ст. 42 Конституції України кожен має право займатися підприємницькою (господарською) діяльністю, яка не заборонена законом. А, відповідно до ч. 1 ст. 67 Основного закону, кожна особа зобов'язана сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом [37]. Тож кожен суб'єкт господарювання (платник податків) наділений не тільки правами але й певним колом обов'язків перед державою та суспільством, невиконання яких, відповідно, тягне за собою відповідальність.

В Україні за порушення законодавства у сфері оподаткування застосовуються наступні види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна. Відповідальність за порушення законодавства у сфері оподаткування передбачена Главою XI другого Розділу Податкового кодексу України (далі – ПК України). Статтями 116 – 128-1 ПК України чітко визначено конкретні склади податкових правопорушень за вчинення яких настає фінансова відповідальність. Цей перелік має вичерпний характер. А згідно зі ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [83].

У п. 109.1 ст. 109 ПК України наголошується на тому, що податкове правопорушення – це протиправне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, яке призвело до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [83]. У разі порушення встановлених державою норм податкового законодавства настає податкова відповідальність, яка, найчастіше, реалізується шляхом

покладення на винну у вчиненому особу обов'язку сплатити додаткові грошові кошти на користь держави. Тобто застосовуються фінансові санкції – штраф чи пеня. Фінансова відповідальність встановлюється та застосовується згідно з ПК України.

Слід зазначити, що вітчизняна доктрина податкового права є порівняно новою. Наявні наукові підходи стосовно сутності понять «податкове правопорушення», «склад податкового правопорушення», «об'єктивні та суб'єктивні ознаки податкового правопорушення» є дещо суперечними та не дають чіткого уявлення про ці категорії.

Підставою притягнення особи до юридичної відповідальності будь-якого виду, зокрема і фінансової, є наявність складу правопорушення. Склад правопорушення представляє собою сукупність ознак (об'єктивних та суб'єктивних), які закріплено відповідним правовим актом. До них належать об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона. Все це елементи складу податкового правопорушення.

Як і будь-яке правопорушення податкове правопорушення характеризується наявністю певних ознак – складу. Склад податкового правопорушення – це перелік умов, закріплених в законі, у разі недотримання яких, у їх сукупності, діяння особи (учасника податкових правовідносин) розцінюється як порушення, яке тягне за собою фінансову відповідальність [140, с. 117].

У доктрині податкового права загальноновизнаним є науковий підхід, відповідно до якого склад податкового правопорушення утворюють: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона. Така конструкція є класичною також для кримінальних правопорушень та адміністративних проступків [49, с. 124]. В деяких випадках можна, також, виділити предмет правопорушення, якщо він прямо вказаний у відповідній правовій нормі.

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

Відповідно до найпоширенішої концепції щодо визначення об'єкта

правопорушення, таким об'єктом виступають певні суспільні відносини, тобто ті блага, цінності та правові відносини, що охороняються законом [124, с. 12]. Кожне протиправне діяння, передбачене законом, завжди посягає на певний об'єкт. Як зазначає В. М. Стратонов – всі суспільні відносини складаються з трьох основних елементів: 1) суб'єктів відносин, тобто носіїв певних інтересів; 2) явищ та проявів зовнішнього світу, які в змозі задовольняти певні потреби окремих носіїв інтересів і суспільства в цілому; 3) взаємозв'язку між певними суб'єктами у суспільстві [40, с. 43].

У науці податкового права такими відносинами визнаються відносини, які встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку в широкому розумінні. Тобто це фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [85, с. 646].

Будь-якому об'єкту (суспільним відносинам, благу, інтересам) шкода спричиняється певною суспільнонебезпечною або шкідливою протиправною поведінкою суб'єкта суспільних відносин. Зовнішні ознаки такої поведінки створюють її об'єктивну сторону. Це зовнішній прояв людської поведінки (дія або бездіяльність), яка спричиняє небезпечні для суспільства зміни у навколишньому середовищі.

Об'єктивна сторона правопорушення – це зовнішній акт поведінки людини в об'єктивному світі. До її обов'язкових ознак відносяться: вчинення протиправного діяння; настання шкідливих для суспільства або держави наслідків; наявність причинного зв'язку між відповідним діянням та наслідками, що настали (у правопорушеннях з матеріальним складом). «Матеріальним складом» зветься такий склад правопорушення, об'єктивна сторона якого включає не тільки дію чи бездіяльність, але й наслідки, які знаходяться в причинному зв'язку з протиправним діянням [75, с.240].

Об'єкт податкового правопорушення – це суспільні відносини, на які спрямовано протиправне діяння та яким завдається шкода в результаті вчинення такого правопорушення. У податковому праві такими відносинами

визнаються відносини, які встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку у його широкому розумінні, тобто, практично, об'єктом податкового правопорушення виступають фінансові інтереси держави, які охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [84, с. 646].

Об'єктивна сторона податкового правопорушення, як зазначає Н. Ю. Онищук, показує його вираження зовні. Вона включає елементи протиправної поведінки, які характеризують його як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності [78, с. 193].

Необхідно відзначити, що об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень, передбачених Главою XI ПК України, може бути реалізована як шляхом вчинення активних дії, так і шляхом бездіяльності. Активні дії можуть виражатися, зокрема, у відчуженні особою майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу (ст. 116 ПК), порушенні порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості (ст. 119-1 ПК) тощо. Шляхом бездіяльності можуть бути вчинені правопорушення, передбачені статтями 123-1, 124, 128-1 ПК України. Як шляхом активних дій, так і шляхом бездіяльності можуть бути вчинені діяння, передбачені, наприклад, такими статтями ПК України: ст. 117 «Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах»; ст. 118 «Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки» [75, с.240].

Об'єктивна сторона кожного правопорушення утворюється з сукупності визначених відповідною нормою права його обов'язкових та факультативних ознак. До обов'язкових ознак відносяться: вчинення протиправного діяння; настання шкідливих для суспільства або держави наслідків; наявність причинного зв'язку між відповідним діянням та наслідками, що настали. До факультативних ознак відносяться: час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя і засоби вчинення правопорушення. Однак

додаткові необов'язкові ознаки набувають правового значення лише якщо на їх наявність прямо вказано у нормі права [41, с. 89-90].

У ст. 109 ПК України український законодавець, даючи визначення податкового правопорушення, наголосив на можливості його вчинення як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності. Слід зазначити, що об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень, передбачених Главою XI ПК України, може бути реалізована як шляхом вчинення активних дій, так і шляхом бездіяльності. Дія передбачає активну форму поведінки особи, а бездіяльність – пасивну (невиконання, не вчинення чого-небудь тощо).

При цьому шляхом активних дій вчинюються правопорушення, передбачені такими нормами ПК України: 116, 119-1, 123.

Шляхом бездіяльності вчинюються податкові правопорушення, про відповідальність за які зазначено у наступних статтях ПК України: 123-1, 124, 128-1.

Також, як шляхом активних дій, так і шляхом бездіяльності можуть бути вчинені діяння, передбачені такими статтями ПК, як ст.: 117; 118, 118-2, 119, 120, 120-1, 120-2, 121, 122, 125-1, 126, 126-1, 128.

Так, у статтях 116, 119-1 та 123 ПК України на активний спосіб вчинення цих діянь вказує наступне формулювання законодавцем диспозицій цих правових норм [71, с.95]:

1) Відчуження платником податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з ПК України (ст. 116) [83]. Відчуження – це активні дії, які полягають у оплатній або безоплатній передачі відповідного майна або права на майно;

2) У п. 1 ст. 119-1 ПК України передбачено відповідальність нотаріуса, у разі порушення ним порядку та/або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення такої нотаріальної дії, а у п. 2 – за порушення суб'єктом господарювання, який провадить посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з

оренди нерухомості (ріелтером), порядку та/або строків подання інформації про укладені за його посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості. З одного боку можна припустити, що такі порушення можуть бути вчинені і шляхом бездіяльності, у разі не вчинення дій, які зазначеними у даній нормі особами мали бути вчинені у відповідні строки, але, при цьому у п. 3 розглядуваної статті ПК України наголошено на відповідальності за вчинення саме дій, передбачених пунктами 119-1.1 і 119-1.2, вчиненими суб'єктом, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення.

3) Стаття 123 ПК України передбачає відповідальність платника податків якщо ним вчинено діяння, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1, 54.3.2 (крім випадків зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларованої до повернення з бюджету у зв'язку із використанням права на податкову знижку), 54.3.6 пункту 54.3 статті 54 ПК України [83]. Тож дане діяння може бути здійснене лише шляхом активних дій платника податків.

У статтях 123-1, 124 та 128-1 ПК України законодавцем наголошується на можливості вчиненні цих правопорушень лише шляхом бездіяльності суб'єкта податкового правопорушення.

У ст. 123-1 ПК України описуються умови за яких платник податку-страхувальник, який визнав у бухгалтерському обліку витрати, зобов'язаний збільшити фінансовий результат до оподаткування звітного періоду на суму таких попередньо сплачених платежів, внесків, премій із нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на кінець звітного періоду, в якому відбулося розірвання договору або такий договір перестав відповідати вимогам, передбаченим ПК України [73].

Тобто логічно припустити, що відповідальність такого суб'єкту правопорушення настає у випадку не вчинення ним зазначених вище дій, тобто платник податку-страхувальник не відобразив у бухгалтерському обліку витрати щодо збільшення фінансового результату до оподаткування звітного періоду на суму попередньо сплачених платежів.

У ст. 128-1 ПК України визначено предмет даного податкового правопорушення, а саме: витратомір-лічильник; рівнемір-лічильник рівня пального у резервуарі рівнеміра-лічильника на введеному в експлуатацію резервуарі, розташованому на акцизному складі; витратомір-лічильник на місці відпуску пального наливом з акцизного складу, розташованого на акцизному складі; витратомір-лічильник обсягу виробленого спирту етилового витратоміра-лічильника спирту етилового; масовий витратомір на місці отримання та відпуску спирту етилового, розташованого на акцизному складі. Відповідальність передбачено за необладнання та/або відсутність реєстрації в Єдиному державному реєстрі відповідних пристосувань.

При цьому слід зазначити, що відповідальність за бездіяльність можлива лише у тих випадках, коли на суб'єкта законом покладался обов'язок діяти у визначений спосіб у певних ситуаціях, як це зазначено у наведеній вище нормі ПК України.

В більшості норм Одинадцятої Глави ПК України, що передбачають відповідальність за податкові правопорушення, які можуть бути вчинені шляхом дії або шляхом бездіяльності, диспозиція сформульована таким чином, що наголошується, одночасно, на неподанні, або поданні у невідповідний строк, або не в повному обсязі, або з помилками певної документації, звітності тощо. Так, відповідно до ст. 117 ПК України відповідальність суб'єктів податкових правопорушень настає у випадку «неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, 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, відповідно до вимог встановлених цим Кодексом» [83]. П. 218.1, ст. 118 ПК України передбачено відповідальність за неподання банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей відповідним контролюючим органам в установленій ст. 69 даного Кодексу строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків. Правопорушення вчинюється шляхом бездіяльності. Водночас з тим кваліфіковані склади цієї правової норми наголошують на вчиненні діяння шляхом дії: 1) Здійснення видаткових операцій за рахунком/електронним гаманцем платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах (п. 2); 2) Неподання, подання з порушенням встановленого строку, подання не в повному обсязі або з недостовірними відомостями, або з помилками фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до вимог [п. 69.8](#) ст. 69 ПК України (п. 4) [71, с.96]..

Певна термінологічна неузгодженість спостерігається при формулюванні ст. 120-1 ПК України. У п.120-1.1 даної норми протиправне діяння визначається як «Порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого [ст. 201](#) ПК України, для реєстрації [податкової накладної](#) та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних...» [83]. Таке «порушення» (як вбачається з широкого розуміння цього поняття) може бути вчинене як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності, а також як навмисно, так и через необережність (зокрема відсутність досвіду). У п.201.2, ст.201 ПК України досліджуваної норми наголошується вже на: «Відсутності реєстрації протягом граничного строку...». Поняття «відсутність» є достатньо розмитим та неточним. Його використання припускає, що відповідна реєстрація може бути відсутня з будь-яких причин, незалежно від обставин.

Це ж стосується і формулювання п. 120-2.2, ст. 120-2 ПК України, щодо «відсутності з вини платника» акцизного податку реєстрації першого примірника акцизної накладної/першого примірника розрахунку коригування до акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних після спливу 10 календарних днів... [83].

П.121.1, ст. 121 ПК України передбачається відповідальність платника податків за «незабезпечення» зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст. 44 ПК України строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК України. Але таке «незабезпечення» також, як видається, може бути вчинене як шляхом дії так і шляхом бездіяльності, що не уточнюється законодавцем. З одного боку такі документи можуть зберігатися недбало, через що може настати їх псування або знищення. З іншого боку – платник податків, наприклад через брак знань чи досвіду, може знищити таку документацію. Або ж таке знищення може бути вчинене свідомо (навмисно, з прямим умислом) [71, с.96].

Також, кожне протиправне діяння спричиняє настання певних шкідливих наслідків. В залежності від моменту закінчення вчинення правопорушення виділяються правопорушення з матеріальним складом (склад правопорушення охоплює настання наслідків діяння) та формальним складом (склад правопорушення, відповідно, не охоплює настання наслідків вчиненого діяння). Тобто, «матеріальним складом» зветься такий склад правопорушення, об'єктивна сторона якого включає не тільки дію чи бездіяльність, але й наслідки, які знаходяться в причинному зв'язку з протиправним діянням. Прикладом такого правопорушення може послужити умисне надання власником рахунку документів самостійної оцінки CRS стосовно себе та/або стосовно його контролюючих осіб у випадках,

передбачених [ст. 39-1](#) ПК України, з недостовірними відомостями, якщо це призвело до невстановлення підзвітності рахунку для власника рахунку та/або для його контролюючих осіб (п.118-1.8, ст. 118-1 ПК України), що виступає, у даному випадку, як наслідки протиправних дій власника рахунку. Або ж як приклад можна навести п.119.1, ст. 119 ПК України, якою передбачено відповідальність за «неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги)...» у випадку, коли такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку [83]. І, звісно ж між діянням та його наслідками має бути причинний зв'язок. Протиправна поведінка особи може бути визнана причиною шкідливого наслідку, який настав, тільки у випадку, якщо діяння, за часом, передувало настанню такого наслідку. Також необхідно встановити, що саме відповідна протиправна дія (бездіяльність) особи викликала настання відповідного шкідливого наслідку.

При формальному складі діяння його об'єктивна сторона складається лише з дії чи бездіяльності. Наприклад – відчуження платником податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу (ст. 116 ПК). В даному випадку відповідальність платника податків настає незалежно від наслідків вчиненого ним діяння.

Серед інших (факультативних) ознак об'єктивної сторони складу податкового правопорушення слід виділити час вчинення такого правопорушення, він відіграє значну роль при визначенні порушеної норми та при віднесенні її до звітного періоду. Такі ж ознаки, як місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення при застосуванні податкової відповідальності (на відміну від відповідальності за вчинення адміністративного проступку або ж кримінального правопорушення), не

враховуються [71, с.97].

Будь-яке протиправне діяння тягне за собою настання тих чи інших шкідливих наслідків. Концепція визначення причинного зв'язку між діянням та наслідками більше притаманна науці кримінального права. Цьому питанню у теорії кримінального права приділяється значна увага. Доктрина ж податкового права є порівняно новою, та дещо неповно розглядає проблеми щодо елементів складу податкових правопорушень взагалі, а, тим більш, питання, пов'язані з сутністю причинного зв'язку. З іншого боку, у Кримінальному кодексі України також не має норм, що вирішували б дане питання. Здебільшого вітчизняна кримінально-правова наука розглядає причинний зв'язок між суспільно-небезпечним діянням та суспільно-небезпечними наслідками з позиції філософії, де вчинене діяння – це причина, а наслідки, породжені причиною – результат. Причина є таким явищем, яке неминує з внутрішньою необхідністю породжує інше явище – результат (наслідок). «Причина – це об'єктивний зв'язок між фактом матеріального світу й наслідком від цього факту» [41, с. 95]. Говорячи про причинний зв'язок як ознаку об'єктивної сторони податкового правопорушення, необхідно пам'ятати, що протиправна поведінка особи може бути визнана причиною шкідливого наслідку (результату причини), тільки у випадку, якщо діяння, за часом, передувало настанню такого наслідку. Також необхідно встановити, що саме відповідна протиправна дія (бездіяльність) особи викликала настання відповідного шкідливого наслідку.

2.2 Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: проблеми визначення

Будь-яке правопорушення є антиподом правомірної поведінки. У законодавстві України, залежно від виду юридичної відповідальності, виокремлюються такі види правопорушення як: кримінальне (злочин, проступок); адміністративне (проступок); цивільно-правове; податкове тощо.

Підставою відповідальності особи є сукупність обставин, наявність яких робить юридичну відповідальність можливою та необхідною. Підставою фінансової відповідальності є порушення податкового законодавства (та вимог, встановлених іншим законодавством), контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Таке порушення тягне за собою відповідальність, передбачену ПК України та іншими законами України (п.109.2, ст. 109 ПК України) [83]. Для притягнення платника податків (або іншого суб'єкту податкового правопорушення) до відповідальності, його діяння має відповідати ознакам та елементам складу правопорушення, визначеного відповідною статтею ПК України [43, с. 194].

Суб'єктом податкового правопорушення є фізична або юридична особа – учасниця фінансових правовідносин. Відповідно до ст. 110 ПК України такими суб'єктами можуть бути: платники податків (фізичні та юридичні особи), податкові агенти, контролюючі органи а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених ПК України [83].

Як зазначає А.А. Нестеренко: „Суб'єкт фінансового правопорушення характеризується ознаками, які у сукупності дозволяють застосувати до нього заходи фінансово-правової відповідальності. Ці ознаки є різними для фізичних і юридичних осіб. Суб'єкт фінансових правовідносин наділений фінансовою правосуб'єктністю як правової властивості. У більш вузькому розумінні фінансова правосуб'єктність це можливість суб'єкта фінансових правовідносин бути безпосереднім учасником фінансових правовідносин. Фінансова правосуб'єктність включає правоздатність та дієздатність [64, с.296].

Податкове правопорушення – є різновидом фінансового правопорушення, тому можна говорити, для того щоб особа стала учасником податкових правовідносин вона повинна мати податкову правосуб'єктність. Податкова правосуб'єктність може поділятися на податкову правоздатність, податкову дієздатність (до складу якої належить податкова деліктоздатність).

Податкова правоздатність є здатністю юридичної чи фізичної особи

бути учасником податкових правовідносин, вона передбачена податковими нормами та включає можливість мати права й обов'язки щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів [87, с.8]. Тобто це лише можливість мати права та обов'язки, але для їх реалізації особа має мати податкову дієздатність.

Зміст податкової дієздатності полягає у можливості здійсненні особою дій, спрямованих на: придбання прав і створення обов'язків; реалізація прав та здійснення обов'язків; здатність відповідати за податкові правопорушення [87, с.8].

Податкову дієздатність юридична особа набуває одночасно із податковою деліктоздатністю під час здійснення державної реєстрації її як суб'єкта господарювання.

У ч.2, ст.19 Господарського кодексу України (далі – ГК України) вказано, що суб'єкти господарювання підлягають державній реєстрації [14].

Суб'єкт господарювання підлягає державній реєстрації як юридична особа чи фізична особа-підприємець (ч.1, ст.58 ГК України). У разі відсутності державної реєстрації у державних органах – діяльність такого суб'єкта може бути визнана фіктивною (ч.1, ст.55-1 ГК України [14]).

Громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності лише за умови державної реєстрації його як підприємця, але без статусу юридичної особи (ч.1, ст.128 ГК України [14]). Проте, податкової правоздатності та дієздатності як приватного підприємця він набуває, також, з моменту державної реєстрації. Саме у цей момент у нього виникають обов'язки зі сплати тих податків та зборів, обов'язок за якими може виникнути лише у фізичної особи – підприємця (рентна плата за використання водних ресурсів, єдиний податок).

Фізична особа набуває податкової дієздатності лише з настання певного віку, коли вона відповідно до законодавства може вчиняти дії, які призводять до виникнення у неї обов'язків зі сплати податків (мати у власності будівлі чи споруди, транспортні засоби; бути власником чи

орендарем земельної ділянки; отримувати доходи, які є об'єктом оподаткування; вчиняти юридично-значущі дії, які підлягають державній реєстрації; здійснювати підприємницьку діяльність). До того ж, вона має досягти того віку, в якому вона може усвідомлювати свої дії, розуміти наслідки таких дій та керувати ними.

До 2020 року питання: „коли фізична особа набуває податкову дієздатність?” було зовсім не врегульовано.

О.В. Покатаєва робить висновок у своїй науковій роботі, що обов'язок зі сплати податку на доходи фізичних осіб у особи може виникнути у разі досягнення нею шістнадцяти років, а за окремих підстав із чотирнадцяти, адже ст.188 Кодексу законів про працю України дозволяє прийняття на роботу осіб у віці п'ятнадцяти років за згодою одного з батьків або особи, що його замінює, а також учнів загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних і середніх спеціальних навчальних закладів у разі виконання ними легкої роботи, яка не завдає шкоди здоров'ю і не порушує процесу навчання, у вільний від навчання час по досягненні ними чотирнадцятирічного віку [86, с.46-47]. Отже, авторка припустила, що податковий обов'язок може виникнути, навіть, з чотирнадцяти років.

Стосовно виникнення обов'язку зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, науковець вважає, що вінб може виникнути лише у віці шістнадцяти років. Адже, особа, яка вчиняє правочин, повинна мати необхідний обсяг цивільної дієздатності. Повну цивільну дієздатність фізична особа має за досягненням неї вісімнадцятирічного віку, тобто повноліття. Однак за наявності достатніх підстав фізична особа може набути повної цивільної дієздатності у віці шістнадцяти років. І саме з цього віку така особа вона має право здійснювати правочини щодо купівлі об'єкту житлової нерухомості [86, с.46-47]. До 2020 року дійсно була проблема визначення віку набуття податкової дієздатності у фізичної особи. Проте, 16 січня 2020 року було прийнято Закон України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків,

усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві”, яким було внесено зміни до Податкового кодексу України, та вказано, що: „Фізична особа - платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності” (п. 110.2, п.110 ПК України [83]). Тобто, відтепер законодавець чітко вказав, що податкова деліктоздатність (як складова дієздатності) виникає з моменту набуття повної цивільної дієздатності.

Правову основу набуття повної цивільної дієздатності регулюють ст.34-35 ЦК України. У ч.1-2, ст.34 вказано, що повну цивільну дієздатність має фізична особа, яка досягла вісімнадцяти років. Проте, якщо особа вступила до шлюбу не досягнувши вісімнадцяти років – вона набуває повної цивільної дієздатності з моменту реєстрації шлюбу [145].

У ст. 35 ЦК України вказано, що повна цивільна дієздатність може бути надана фізичній особі, яка досягла шістнадцяти років і: працює за трудовим договором, бажає займатися підприємницькою діяльністю, а також неповнолітній особі, яка записана матір'ю або батьком дитини [145]. Отже, буквально досліджуючи норми ст. 35 ЦК України чітко зрозуміло, що повної цивільної дієздатності, а отже і податкової дієздатності особа може набути у віці 16 років. Якщо досліджувати норми ч.2, ст. 34 ЦК України, то треба звернути увагу на норми Сімейного кодексу України (далі СК України), щоб встановити мінімальний вік особи, дозволений для створення сім'ї. Так, ч.1, ст. 4 та ч.1, ст. 23 СК України вказують на те, що: „Особа, яка досягла шлюбного віку, має право на створення сім'ї” . Шлюбним віком вважається – вік вісімнадцять років, як для чоловіків так і для жінок [120].

Проте, у ч.2, ст. 23 СК України вказані підстави за яких особі, яка досягла шістнадцяти років, за рішенням суду може бути надано право на шлюб [120]. Отже, можна зробити висновок, що відповідно до ч.2, ст. 34 ЦК України фізична особа може набути повної цивільної, а отже, і повної податкової дієздатності у віці шістнадцяти років. Проте, виникають

непорозуміння, коли знайомимося з ч.2, ст. 4 СК України, де вказано, що: „Сім'ю може створити особа, яка народила дитину, *незалежно від віку*” [120]. Отже виникає цілком логічне питання: „Сім'ю може створити особа, яка досягла віку шістнадцяти років? Або, якщо особа народила дитину, то незалежно від віку?” Виникає певна колізія. А отже, стає і незрозумілим, з якого ж року у такої особи виникає цивільна та податкова дієздатність?

А. А. Нестеренко зазначає, що говорячи про вік з якого особа може бути притягнута до фінансової відповідальності (тобто мати податкову дієздатність), слід враховувати, що така особа повинна бути здатна через свій вік усвідомлювати свої дії і керувати ними [64, с. 297]. Тому виникає питання, чи здатна малолітня особа, або у віці від 14 до 16 років, що народила дитину усвідомлювати значення своїх дій?.

Суб'єктивна сторона податкового правопорушення – це, так би мовити, його внутрішня сторона, тобто психічна діяльність особи, яка відображає ставлення її свідомості та волі до чиненого діяння, а також до його наслідків [39, с. 129]. Необхідною умовою для того щоб притягнути особу до фінансової відповідальності є те, що вона має бути визнаною винною у вчиненому, якщо це прямо передбачено законом [140, с. 117-118].

Останній з вказаних елементів, зважаючи на поставлену мету дослідження, потребує більш детальної характеристики.

У загальній теорії права суб'єктивна сторона правопорушення визначається як ставлення особи до вчинюваного нею діяння та його наслідків. Суб'єктивна сторона правопорушення відображає його внутрішню сторону та характеризує психічну діяльність особи в момент вчинення протиправного діяння.

Головним елементом суб'єктивної сторони є вина особи (у формі умислу або необережності). До факультативних (необов'язкових) елементів суб'єктивної сторони відносяться мотив і мета вчинення правопорушення [122, с. 26].

Здатність особи усвідомлювати значення свого вчинку (інтелектуаль-

ний аспект) і керувати ним (вольовий аспект) – необхідна умова оцінки вини, яка залежно від конкретного поєднання цих характеристик і може виступати у двох основних формах: умислу і необережності [22].

Відповідно до п.109.3, ст. 109 ПК України у випадках, визначених пунктами 123.2 – 123.5 ст. 123, пунктами 124.2, 124.3 ст. 124, пунктами 125-1.2 – 125-1.4 ст. 125 даного кодексу, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи [83]. п.109.3, ст. 109 було внесено у ПК України лише у 2020 році Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [98] з подальшими змінами, внесеними Законом України від 30.11.2021 р. № 1914-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» [96].

Досліджуючи проблеми суб'єктивної сторони фінансового правопорушення та аналізуючи положення вказаних вище нормативних актів Н. А. Маринів наголошує на тому, що попереднє правове оформлення інституту податкової відповідальності щодо концепції вини у податковому праві, характеризувалося певною непослідовністю та суперечливістю [54, с. 474]. Дійсно, законодавець не загострював увагу на необхідності встановлення вини платника податків (або іншого суб'єкту вчинення фінансового правопорушення), що, певним чином, не сприяло процесу забезпечення реалізації принципу справедливості та принципу індивідуалізації юридичної відповідальності. До прийняття Закону № 466-IX від 16.01.2020 р. податкове законодавство не містило чіткої відповіді стосовно загальних засад притягнення особи, яка вчинила фінансове правопорушення, до відповідальності щодо суб'єктивної сторони вчиненого діяння. Попередня редакція ПК України містила лише посилання на «вину», але не передбачала її як обов'язкову ознаку у процесі визначення поняття

податкового правопорушення. Тож залишалося невизначеним питання, чи впроваджена була у податковому праві так звана «презумпція винності» платника податків, чи необхідно для притягнення особи до фінансової відповідальності встановлення у її діянні вини [6, с. 143].

Згідно з чинним податковим законодавством України особа (суб'єкт податкового правопорушення) може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, безпосередньо передбачених ПК України (п. 112.1 ПК України). Така особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачено відповідальність, однак не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання (п. 112.2 ПК України). При цьому вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та 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 (п. 112.2 ПК України) [83]. Тобто, фактично, у податковому праві законодавець визначає сутність «вини» особи через призму не тільки суб'єктивних ознак, але й об'єктивних, адже особа може не мати можливості вчинити відповідним чином через різні причини, як внутрішні так і зовнішні [74, с.236].

Раніше, у науковому осередку, обґрунтовано, виникало питання, а чи має взагалі склад податкового правопорушення таку ознаку як суб'єктивна сторона? У своїх дослідженнях Н. Ю. Онищук зазначає що, у дефініції податкового правопорушення, відповідно до ПК України, відсутній такий елемент його складу, як суб'єктивна сторона, що включає в себе і вину особи, яка вчинила податкове правопорушення. Податкові правопорушення, передбачені відповідними статтями ПК України, і їх конкретні склади не містять вказівки на необхідність наявності такої ознаки [78, с. 197].

В той же час, у п. 120-2.2, ст. 120-2 ПК України зазначалося: «Відсутність з вини платника акцизного податку реєстрації першого примірника розрахунку коригування до акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних...» [83]. Тож, хоча законодавець опосередковано і вказував на можливість наявності вини особи, у процесі скоєння податкового правопорушення, фактично інституту суб'єктивної сторони в податковому праві України не було. Отже сумніви науковців цілком мали підстави.

З цього питання А. С. Літвінцева зазначала наступне: «... послідовний аналіз положень Податкового кодексу України, які визначають систему податкових правопорушень (ст. ст. 117–128), дає нам можливість стверджувати, що суб'єктивна сторона суб'єктів податкового права жодним чином не впливає на кваліфікацію податкових правопорушень. Ми вважаємо це цілком справедливим та правовим підходом законодавця, оскільки питому вагу податкових правопорушень вчиняють юридичні особи, їх структурні підрозділи (відділення, філії, цехи тощо). По-друге, податкове право, по своїй правовій природі, має імперативні начала, тобто домінуючим методом є імперативний. Введення диференціації відповідальності в залежності від мотивів, мети, емоційного стану (суб'єктивної сторони) зведе нанівець інститут податкової відповідальності» [49, с. 126]. Не можемо погодитись з таким твердженням. З одного боку, дійсно, відповідно до положень податкового права України, суб'єктами вчинення податкових правопорушень можуть бути не тільки фізичні, але й юридичні особи, зокрема: підприємства, організації, установи, які мають перед державою податкові зобов'язання; контролюючі органи тощо. На відміну від, наприклад, вітчизняного кримінального права. Так, статтею 18 Кримінального кодексу України (далі – КК України) суб'єкта кримінального правопорушення визначено як фізичну осудну особу, яка вчинила кримінальне правопорушення у віці, з якого відповідно до КК України може наставати кримінальна відповідальність [43]. Тобто КК України визнає суб'єктом кримінального правопорушення лише

фізичну особу. Хоча в розділі XIV-1 КК України «Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб» і передбачено відповідальність юридичних осіб, але це є не покаранням, а лише заходами кримінально-правового характеру, що застосовуються до юридичних осіб, зокрема: 1) штраф; 2) конфіскація майна; 3) ліквідація юридичної особи. При цьому до юридичних осіб штраф та ліквідація можуть застосовуватися лише як основні заходи кримінально-правового характеру, а конфіскація майна – лише як додатковий. При застосуванні заходів кримінально-правового характеру юридична особа зобов'язана відшкодувати нанесені збитки та шкоду в повному обсязі, а також розмір отриманої неправомірної вигоди, яка отримана або могла бути отримана такою юридичною особою (ст. 96-6 КК України) [43].

Включення до КК України зазначеного розділу не створило якихось додаткових підстав кримінальної відповідальності для юридичних осіб. КК України окреслює лише: підстави для застосування до юридичних осіб заходів кримінально-правового характеру (ст. 96-3); коло юридичних осіб, до яких застосовуються заходи кримінально-правового характеру (ст. 96-4); підстави для звільнення юридичної особи від застосування заходів кримінально-правового характеру (ст. 96-5); види заходів кримінально-правового характеру, що застосовуються до юридичних осіб (ст. 96-6) та правила застосування до юридичних осіб заходів кримінально-правового характеру (ст. 96-10, 96-11) [1, с. 325–362]. Зокрема, підставами для застосування таких заходів кримінально-правового характеру є, відповідно до ст. 96-3 КК України:

1. вчинення уповноваженою особою юридичної особи від її імені та в інтересах юридичної особи будь-якого із злочинів, передбачених у статтях 209 і 306, частинах першій і другій статті 368-3, частинах першій і другій статті 368-4, статтях 369 і 369-2 КК України;

2. незабезпечення виконання покладених на її уповноважену особу законом або установчими документами юридичної особи обов'язків щодо

вжиття заходів із запобігання корупції, що призвело до вчинення будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 209 та 306, частинах першій і другій статті 368-3, частинах першій та другій ст. 368-4, статтях 369 та 369-2 КК України;

3. вчинення її уповноваженою особою від імені юридичної особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 111-1, 258 – 258-6 КК України;

4. вчинення її уповноваженою особою від імені та в інтересах юридичної особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 109, 110, 113, 114-2, 146, 147 КК України, частинами другою – четвертою ст. 159-1, статтями 160, 260, 262, 436, 437, 438, 442, 444, 447 КК України;

5. вчинення її уповноваженою особою від імені та в інтересах юридичної особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 255, 343, 345, 347, 348, 349, 376-379, 386 КК України;

6. вчинення її уповноваженою особою від імені та в інтересах юридичної особи стосовно малолітньої чи неповнолітньої особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 152 – 156-1, 301-1 – 303 КК України [43].

Законодавець робить наголос на тому, що злочинне діяння вчинюється не безпосередньо юридичною особою, як суб'єктом кримінального правопорушення, а саме уповноваженою особою від імені та в інтересах особи юридичної. При цьому під уповноваженими особами юридичної особи розуміються службові осіб юридичної особи, а також інших осіб, які відповідно до закону, установчих документів юридичної особи чи договору мають право діяти від імені юридичної особи (примітка 1 до ст. 96-3 КК України) [43]. Тобто, у будь-якому разі безпосереднім виконавцем правопорушення є фізична особа. Юридична особа може понести фінансову відповідальність, але правопорушення вчинюється фізичною особою від імені та в інтересах юридичної особи.

Незважаючи на однозначну позицію законодавця щодо питання визнання суб'єктом кримінального правопорушення юридичної особи, немало правників схиляються до думки, що відповідальність за кримінальне правопорушення може нести і юридична особа [61]. Однак більшість науковців відстоюють класичне розуміння суб'єкта кримінального правопорушення, ґрунтуючись на вченні про «вину» особи [115, с. 11]. На їх думку, суб'єктом кримінального правопорушення може бути лише осудна фізична особа. Тільки людина може вчинити винне діяння. Тож, якщо ми ведемо мову про визначення вини особи, яка вчинила податкове правопорушення, то, фактично, маємо на увазі безпосереднього виконавця (виконавців) такого правопорушення – особу, яка безпосередньо, або використовуючи інших осіб (підпорядкованих їй по службі або іншим чином залежних від виконавця), реалізувала об'єктивну сторону правопорушення. На нашу думку, закріплення такої категорії як «вина» у податковому законодавстві України, є не тільки необхідним, але й не суперечить вітчизняним принципам права.

Як наголошує з цієї проблематики Н. Ю. Онищук «... якщо стосовно фізичних осіб визначення вини є звичним і доволі зрозумілим, то яким чином буде визначатися вина юридичних осіб – платників податків, складно уявити. Вині надається таке велике і важливе значення, оскільки винна відповідальність оголошується принципом юридичної відповідальності. Гостра полемічність проблеми обумовлена в першу чергу тим, що відносини податкової відповідальності перебувають на межі приватних та публічних інтересів. Так, з одного боку, державі байдуже, чому платник податків не виконав свій конституційний обов'язок та не сплатив визначену суму податку до бюджету. Публічний фіскальний інтерес держави, за рахунок якого по суті і забезпечується життєдіяльність всього суспільства, порушено. З другого боку – чи не порушуються права платника податків при встановленні відповідальності за вчинення податкового правопорушення без вини?» [78, с. 201]. Однозначно порушується. У такому випадку, в першу

чергу, страждають не тільки права платника податку, але й порушуються основоположні принципи права: принцип вини, принцип індивідуального характеру відповідальності, принцип справедливості тощо.

Позиції про доцільність внесення змін, Законом України № 466-ІХ, якими було запроваджено інститут вини до ПК України, додержуються і інші дослідники. Зокрема Н. А. Маринів зазначає, що «... законодавче закріплення поняття вини було об'єктивно необхідним із огляду на принципи справедливості, індивідуалізації відповідальності за порушення законодавства, та враховуючи мету застосування юридичної відповідальності до особи, котра вчинила правопорушення. Крім того, попередня редакція Кодексу містила посилання на «вину», хоч і не передбачала її як обов'язкову ознаку у визначенні поняття податкового правопорушення... Надзвичайно важливим, на нашу думку, є покладення обов'язку доведення вини особи у вчиненні податкового правопорушення, у разі, коли вона підлягає обов'язковому встановленню, на контролюючі органи» [54, с. 477]. Дійсно, не можна не погодитися з зазначеним, адже, окрім іншого, принцип індивідуалізації відповідальності, у вітчизняному законодавстві, вимагає у кожному конкретному випадку враховувати не тільки характер вчиненого правопорушення, але й особу порушника та ступінь його вини. З іншого боку, визначаючи категорію вини у нормах ПК України законодавець не розкриває її природу. Інститут вини є більш дослідженим у вітчизняному адміністративному та кримінальному праві. Звісно це пов'язано, зокрема, з підвищеною суспільною небезпечністю кримінальних правопорушень та проступків.

У ст. 23 КК України закріплено, що виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої цим Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності, де:

1. Умисел поділяється на прямий і непрямий. Прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачала його суспільно небезпечні наслідки та бажала їх настання.

Непрямим є умисел у тих випадках, коли особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачала його суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажала, але свідомо припускала їх настання (ст. 24 КК України);

2. Необережність поділяється на кримінальну протиправну самовпевненість та кримінальну протиправну недбалість. Необережність представляє собою кримінальну протиправну самовпевненість, якщо особа передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, але легковажно розраховувала на їх відвернення. Необережність є кримінальною протиправною недбалістю, якщо особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, хоча повинна була і могла їх передбачити (ст. 24 КК України) [43].

Можливо і суб'єктивна сторона юридичних складів податкових правопорушень має включати в себе вину у формі умислу або необережності. Це виключило би суперечки щодо того, чи дійсно вина є ознакою суб'єктивної сторони податкового правопорушення, чи це, все ж таки, прояв зовнішньої об'єктивної сторони. Так, як зазначає щодо цього питання А. Полянничко: «... вина є елементом об'єктивної сторони складу податкового правопорушення, а не характеризує його суб'єктивну сторону, оскільки умисел у податковому праві є не психічним ставленням правопорушника до своїх дій, а відображенням певної поведінки платника податків, що є результатом цілеспрямованого волевиявлення, метою якого є ніщо інше, ніж невиконання вимог податкового законодавства, яке має бути доведено контролюючим органом» [89]. Але, на нашу думку, слід, все ж таки, відокремлювати об'єктивну сторону правопорушення, тобто певне протиправне діяння (дію чи бездіяльність), що завдає шкоди державі, територіальній громаді, публічним інтересам суспільства та спричиняє шкідливі наслідки і те що скерувало особу на вчинення такого діяння, тобто її внутрішній стан – внутрішні процеси, які відбуваються у психіці особи під час вчинення нею протиправного діяння. І саме наявність певної мети

вчинення податкового правопорушення свідчить не просто про винність особи – суб'єкту податкового правопорушення, але й про наявність в його діях саме прямого умислу. Звісно мова йде про фізичну особу – платника податків або уповноважену особу, яка діє від імені та в інтересах особи юридичної, оскільки оцінити діяльність юридичної особи з точки зору умислу чи необережності є неможливим [74, с.238].

На наявність мети у діянні суб'єкту податкового правопорушення (платника податків) наголошується і у п. 109.1 ПК України, де зазначено, що «податкове правопорушення вважається вчиненим умисно, якщо контролюючим органом було доведено обставини, які свідчать про те, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених *ПК України* та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [83]. При цьому контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності чи відсутності вини (п. 109.4) [1]. У даному випадку законодавець також загострює увагу на суб'єкті вчинення податкового правопорушення. Це, у такому контексті, ще раз свідчить про те, що говорячи про вину у податковому праві, мається на увазі фізична особа.

2.3 Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві

Однією з найбільш суперечних новел вітчизняного податкового законодавства стосовно притягнення осіб до фінансової відповідальності є введення поняття «вина». Проте, до Податкового кодексу України це поняття було внесено лише у 2020 році Законом України від 16.01.2020 р. № 466-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [83] з подальшими змінами, внесеними Законом

України від 30.11.2021 р. № 1914-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» [96].

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (зокрема осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. У випадках, визначених пп. 123.2 – 123.5 ст. 123, пп. 124.2, 124.3, ст. 124, пп. 125-1.2 – 125-1.4 ст. 125 даного кодексу, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи (п. 109.3 ПК України) [83]. У свою чергу у п. 112.2 ст. 112 ПК України наголошується на тому, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачено відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності [83].

Отже, відповідно до вітчизняного податкового законодавства, наявність вини особи при вчиненні нею податкового правопорушення не є обов'язковою умовою фінансової відповідальності, а лише у випадках, прямо

передбачених ПК України. З іншого боку у наукових колах взагалі виникають сумніви щодо необхідності та доцільності закріплення на законодавчому рівні ознак суб'єктивної сторони податкових правопорушень, і, зокрема, таких категорій як «вина», «умисел», «необережність» тощо.

Протягом довгого часу українське податкове законодавство не розглядало інституту вини. Ця ознака не виділялася як один з елементів складу податкового правопорушення. Як наголошує З. М. Будько – вітчизняне податкове законодавство не містило чіткої відповіді стосовно загальних засад притягнення платника податків до відповідальності за порушення податкового законодавства України, оскільки, наприклад, залишалося невизначеним питання, чи впроваджена була так звана «презумпція невинуватості» платника податків, і чи необхідно для притягнення особи до відповідальності обов'язкове встановлення у вчиненому нею діянні вини [6, с. 143].

Притягнення особи до юридичної відповідальності без врахування вини прямо зумовлюється пріоритетом об'єктивного аспекту діяльності правопорушника над суб'єктивним аспектом або ігнорування останнього. Тобто, основний недолік її полягає в тому, що вольовий аспект вини залишений поза увагою, відповідно вина та її форми фактично ототожнюються з протиправністю, а саме лише з однією з форм протиправного діяння - бездіяльністю (не вчинення, неприйняття ...). Вина є категорією соціальною. Ця властивість знаходить свій прояв у негативному або зневажливому ставленні особи, яка вчиняє суспільно шкідливе діяння, до тих інтересів, цінностей (суспільних відносин), що охороняється законом [7, с. 115].

На думку В. С. Яновського неприпустимим є «механічне» впровадження категорії «презумпції невинуватості» у вітчизняне податкове законодавство. Це може призвести до кризи податкової системи, оскільки держава стала б неспроможною забезпечити ефективне адміністрування. Таке переміщення має бути раціональним. Тобто спочатку має бути створена

відповідна законодавча база та інфраструктура для забезпечення ефективності здійснення державою фіскальної функції та задля своєчасності здійснення правосуддя [152, с. 120].

Стосовно презумпції не винуватості платника податків на сьогодні досі існує багато суперечливих поглядів. Так, податкове законодавство зарубіжних країн також неоднозначно підходить до вирішення означеної проблеми. Переважна більшість Європейських країн (Німеччина, Австрія, Франція, Греція, Італія, Польща, Чехія, Сербія, Естонська республіка) та країн англосаксонської правової системи (Англія, США) визнали існування об'єктивної концепції вини, за якої не потрібно встановлювати умисел чи необережність в діях порушника адміністративного (податкового) законодавства. Достатньою є лише констатація факту порушення положень закону особою, а наявність вини в цьому випадку презюмується [2, с. 26, 30, 38, 55, 70, 74, 84, 87]. Є країни, які принципово відстоюють презумпцію невинуватості в адміністративному (податковому) законодавстві (Литовська республіка, Латвійська республіка, Болгарія, Словенія, Португальська республіка, Королівство Іспанія) [2, с. 62, 94, 106, 112, 117].

Супротивники запровадження презумпції невинуватості вказують кілька аргументів. На наш погляд, обґрунтованим є їх посилення на неможливість притягнення до відповідальності платника податковим органом, адже згідно з презумпцією невинуватості це є повноваженнями лише суду. Так, відповідно до чинного податкового законодавства податковий орган, встановивши факт податкового правопорушення, зобов'язаний прийняти податкове повідомлення-рішення. До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій [73].

Згідно з Податковим кодексом та Законом «Про виконавче провадження» податкове повідомлення-рішення не є виконавчим документом. Отже, для стягнення податкового боргу податковий орган має звернутись до адміністративного суду в загальному (позовному) або спрощеному порядку,

передбаченому Кодексом адміністративного судочинства України.

Підставою для вчинення дій з примусового стягнення податкового боргу є постанова адміністративного суду, що набрала законної сили.

Отже, рішення податкового органу про притягнення до відповідальності платника податків є попереднім рішенням, за аналогією обвинувального висновку у кримінальному процесі. Прийняття рішення податковим органом за фактом вчинення особою податкового правопорушення є не правом, а обов'язком податкового органу. Розмір фінансової санкції в переважній більшості є абсолютно визначеним, а отже, податковий орган лише кваліфікує діяння особи та фіксує в рішенні законодавчо визначені розміри фінансової санкції. Судовий контроль у податковому процесі, як і у кримінальному, полягає в перевірці законності кваліфікації діяння, його доказового підтвердження і правильності розрахунку фінансової санкції [18, с. 185].

Противником «механічного» впровадження категорії «презумпції невинуватості» у вітчизняне податкове законодавство є й А. С. Літвінцева, наголошуючи, що суб'єктивна сторона, зокрема і вина, не впливає на кваліфікацію податкових правопорушення, а тому введення диференціації відповідальності залежно від ознак суб'єктивної сторони впливатиме деструктивно на інститут податкової відповідальності [48, с. 125].

Як зазначає Н. А. Маринів, хоча законодавець і не загострює увагу на необхідності встановлення вини особи, яка вчинила протиправне діяння, у деяких статтях ПК України були наявні вказівки на цю суб'єктивну ознаку як умову притягнення особи до фінансової відповідальності [53, с. 28]. Але, на даний час, вказівку на винуватість платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів, містить ст. 109 ПК України. Законодавець запровадив у податковій сфері нові підходи до реалізації порядку притягнення до податкової відповідальності, включивши в конструкцію складу податкового правопорушення його суб'єктивну сторону, що

передбачає встановлення вини правопорушника [66, с.93].

Вина, тобто психічне ставлення особи до її власної протиправної поведінки та шкідливого результату останньої, а також мета та мотиви вчинення діяння складають разом зміст суб'єктивної сторони правопорушення. Вина відображає внутрішню сутність вчиненого – безпосереднє відношення суб'єкта правопорушення до чиненого ним протиправного діяння. Сутність вини полягає у негативному ставленні особи до інтересів суспільства або держави, які охороняються законом. У кожному конкретному випадку вчинення протиправного діяння розглядувана ознака суб'єктивної сторони правопорушення має бути встановлена. Про це свідчить і принцип презумпції невинуватості, на якому наголошується у ст. 62 Конституції України [37].

Аналіз судової практики свідчить про позицію суду, що для встановлення факту вини, контролюючий орган має довести не лише наявність відповідного ставлення платника до своїх протиправних дій/бездіяльності (усвідомлення своїх дій, розуміння наслідків тощо), але також і те, що платник, вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, діяв нерозумно, недобросовісно та необачно. Якщо умисел платника підтверджується обізнаністю, то в контролюючого органу наявні правові підстави для застосування до платника штрафних (фінансових) санкцій відповідно до положень Податкового кодексу України [91]. Але, можна зробити висновки, якщо контролюючим органом буде лише доведено, що платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та необачно, – то можна казати про форми вини як необережність.

Також, слід зазначити, що при встановленні відповідальності особи за вчинення податкового правопорушення без вини однозначно порушуються конституційні права платника податків. Тут слід погодитись з позицією В. О. Куслія. Науковець обґрунтовує необхідність введення ознаки винуватості до складу податкового правопорушення необхідністю у досягненні основних цілей юридичної відповідальності. На думку В. О. Куслія склад податкового

правопорушення, фактично як і склад кримінального правопорушення, а також адміністративного проступку, можна визначити як сукупність об'єктивних та суб'єктивних елементів, де суб'єктивна сторона відіграє надважливу роль [44, с. 193-194].

Як зазначають Л. М. Касьяненко, Т. О. Мацелик, Ю. І. Аністратенко: „Винність як ознака фінансового правопорушення означає, що діяння здійснено навмисно або необережно. Винність означає передбачене фінансовим законодавством психічне відношення особи у формі наміру або необережності до здійсненого діяння та його наслідків. Вина є обов'язковою умовою фінансового правопорушення, оскільки певний її вид завжди міститься у нормах фінансового законодавства, що встановлює склад правопорушення” [139, с.505].

Також і Д. А. Кобильник загострює увагу на тому, що «для держави при вирішенні своєрідного фінансово-правового конфлікту першочерговим завданням є саме відновлення та захист фінансових інтересів, аніж застосувати на правопорушника ті або інші обмежувальні заходи немайнового характеру... Наявність чи відсутність вини суттєво впливає на стан платника податків. Тож винність має стати важливим і необхідним елементом у контексті залучення саме до фінансової відповідальності» [31, с. 50, 53].

Дослідник Ю. В. Оніщик відстоює позицію про те, що загально визнаним принципом юридичної відповідальності особи за вчинення правопорушення в усіх галузях права є наявність вини. З цієї причини вина суб'єкта податкового правопорушення також має бути доведена в обов'язковому порядку [79, с. 67].

На думку М. О. Федорова, з чим не можна не погодитись, ключовим принципом правової політики нашої держави та публічного права є принцип суб'єктивного ставлення, тобто принцип винності. При цьому, як стверджує науковець, цю категорією в сукупності становлять три основні обов'язкові елементи: 1) осудність суб'єкта правопорушення; 2) відповідальність; 3) вина

– суб'єктивна підстава відповідальності. Ефективна реалізація такого принципу правозастосовними органами має суттєве значення для успішної протидії правопорушенням у фінансово-правових відносинах. Допущення помилок при встановленні вини особи, яка вчинила протиправне діяння (під час притягнення її до відповідальності) шкодить правам та законним інтересам суб'єктів фінансової діяльності [137, с. 207].

Дійсно, притягнення суб'єкта без встановлення його вини до відповідальності, в тому числі і фінансової (у разі вчинення податкового правопорушення) порушує основоположні принципи юридичної відповідальності, до яких належать: відносяться: принцип справедливості; принцип гуманізму; принцип законності; принцип індивідуалізації; принцип невідворотності; принцип винуватості діяння.

Сутність принципу справедливості виражається у рівності людей перед законом, у повазі до їх прав та свобод, відповідності інституту юридичної відповідальності моральним нормам та цінностям, категоріям розумності і добропорядності тощо [128, с. 18]. Цей принцип закріплено, зокрема, у ст. 61 Конституції України: «Ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення» [37].

Принцип гуманізму полягає в людяному, милосердному відношенні до суб'єктів юридичної відповідальності в процесі її встановлення та реалізації. Тобто це: заборона катування та застосування будь-якого насильства до людини; заборона жорсткого, нелюдського або такого, що принижує гідність, поводження чи покарання; встановлення юридичної відповідальності з урахуванням прав людини та моральних норм; здійснення юридичної відповідальності на основі ставлення до людини, її життя – як до найвищої цінності; встановлення системи пільг в залежності від особливих характеристик суб'єкта (хвороба, неповноліття, вагітність тощо) або незалежно від них (застосування акту амністії або помилування) [94].

Сутність принципу законності виражається у точному та неухильному дотриманні норм права під час реалізації юридичної відповідальності [128, с.

19]. Так, відповідно до ст. 68 Конституції України: «Незнання законів не звільняє від відповідальності» [37]. Принцип індивідуалізації відповідальності полягає у диференційованому закріпленні обов'язків «з урахуванням правового статусу суб'єкта відповідальності, диференціації правопорушень і санкцій залежно від типової суспільної небезпеки правопорушення та особистості правопорушника, встановленні міри та обсягу відповідальності з урахуванням суспільної небезпеки правопорушення» [94]. Цей принцип також закріплено Конституцією України.

Згідно зі статтею 61 Конституції України: «Юридична відповідальність особи має індивідуальний характер». Дане положення Конституції слід розуміти так, що при призначенні покарання, стягнення, застосуванні інших заходів, пов'язаних з притягненням особи до юридичної відповідальності того чи іншого виду, мають враховуватися дані про особу винного, зокрема такі, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, або такі, які є кваліфікуючими ознаками вчиненого правопорушення, дані про спосіб життя, її майновий стан, ступінь її вини, мету і мотиви вчинення правопорушення тощо, і з урахуванням цих даних має остаточно вирішуватися питання про вид і міру покарання (стягнення), про можливість звільнення особи від відповідальності чи від покарання (стягнення) [38, с. 528].

Правові механізми забезпечення реалізації принципу індивідуалізації юридичної відповідальності деталізуються в кожній окремій галузі права (кримінальному, адміністративному, фінансовому тощо). Особливістю податкового законодавства України є те, що, визначаючи систему податкових правопорушень та санкцій за їх вчинення, законодавство не передбачає норм, які б забезпечували індивідуальний характер фінансово-правової відповідальності за вчинення податкових правопорушень [67, с.195].

Податковий кодекс України, на жаль, як і раніше існує податкове

законодавство, не містить норм щодо індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Зокрема, у визначенні податкового правопорушення: не закріплюються обставини, що впливають на розмір фінансової санкції (обставини, що обтяжують чи пом'якшують відповідальність). Наприклад, неналежне виконання платником податкового обов'язку через тяжку хворобу (психічні розлади, інсульт, інфаркт, кома тощо), згідно з чинним податковим законодавством, не є підставою для звільнення платника від відповідальності [67, с.195].

Відсутність законних обставин, що впливають на розмір фінансової санкції (обтяжують чи пом'якшують відповідальність) знижує рівень стимулів добросовісних платників до правомірної поведінки. Так, для розміру фінансової санкції не має значення, у якій формі вини вчинено правопорушення (умисно чи з необережності), вперше чи в сотий раз особа притягається до відповідальності тощо. Такий стан податкового законодавства, на наш погляд, порушує вимогу Конституції щодо індивідуального характеру юридичної відповідальності [67, с.195].

Тоді як слушно наголошують Л. М. Касьяненко, Т. О. Мацелик та Ю. І. Аністратенко: „Більшість складів фінансових правопорушень, встановлених фінансовим законодавством, передбачає наявність необережної форми вини. Щодо фінансових правопорушень, вольові ознаки винного психічного ставлення проявляються у бажанні, в свідомому допущенні наслідків, розраховуючи на їх відвернення. За наявності у правопорушника волевиявлення здійснити фінансове правопорушення, він несе відповідальність за невикористання своїх можливостей для відвернення шкідливих наслідків” [139, с.505]. Але, нажаль, законодавець не враховує суб'єктивну сторону правопорушення, і на призначення покарання ніяким чином не впливає наявність прямого умислу привчиненні податкового правопорушення, або ж причення за необережністю.

Застосування принципу невідворотності передбачає обов'язкове встановлення юридичної відповідальності за вчинення суспільно

небезпечних діянь, неухильному дотриманні норм права та обов'язковій відповідній реакції уповноважених державою органів та осіб на правопорушення у вигляді осуду [94].

Принцип винуватості діяння полягає у встановленні та застосуванні юридичної відповідальності лише стосовно тих суб'єктів відповідальності, в діяннях яких наявна вина [128, с. 20]. Цей принцип відображено у ст. 62 Конституції України (щодо кримінального правопорушення), де зазначається наступне: «Особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду. Ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину. Обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях. Усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на її користь. У разі скасування вироку суду як неправосудного держава відшкодовує матеріальну і моральну шкоду, завдану безпідставним засудженням» [38]. Дане положення свідчить про недопустимість у кримінальному праві України об'єктивного ставлення у вину, тобто покладання кримінальної відповідальності на особу за заподіяне нею суспільно-небезпечне діяння та суспільно-небезпечні наслідки лише при наявності об'єктивних ознак діяння – за відсутності її вини.

Відповідно до ч. 2 ст. 2 КК України «особа вважається невинуватою у вчиненні кримінального правопорушення і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду» [43]. Кримінальним правопорушенням є передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення (ст. 11 КК України) [43].

Згідно зі ст. 9 КУпАП «Адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи

громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність» [34].

Отже, щодо кримінальної та адміністративної відповідальності – думка законодавця є однозначною. Вина особи підлягає встановленню. Щодо цивільно-правових проступків, то слід зазначити, що цивільно-правова відповідальність також є негативним наслідком для особи, яка вчинила відповідне правопорушення. Юридичною підставою такої відповідальності є закон, а фактичною – склад цивільного правопорушення.

Для покладення на особу відповідальності за цивільне правопорушення, крім інших умов (протиправності вчиненого, спричинених збитків, причинового зв'язку між діянням та наслідками), необхідна ще одна умова – наявність вини. Вина в цивільному праві розглядається як психічне ставлення особи до своєї протиправної поведінки та спричинених нею наслідків. У цивільному праві України також діє презумпція вини особи, яка вчинила правопорушення [132].

Так, відповідно до змісту статей 614 – 618 ЦК України особа, яка порушила умови зобов'язання несе майнову відповідальність лише за наявності вини. Так у ЦК України наголошується: «Особа, яка порушила зобов'язання, несе відповідальність за наявності її вини (умислу або необережності), якщо інше не встановлено договором або законом. Особа є невинуватою, якщо вона доведе, що вжила всіх залежних від неї заходів щодо належного виконання зобов'язання. Відсутність своєї вини доводить особа, яка порушила зобов'язання. Правочин, яким скасовується чи обмежується відповідальність за умисне порушення зобов'язання, є нікчемним» (ст. 614) [145]. «Одностороння відмова від зобов'язання не звільняє винну сторону від відповідальності за порушення зобов'язання» (ч. 2 ст. 615 ЦК України). «Якщо порушення зобов'язання сталося з вини кредитора, суд відповідно зменшує розмір збитків та неустойки, які стягуються з боржника. Суд має право зменшити розмір збитків та неустойки, які стягуються з боржника, якщо кредитор умисно або з

необережності сприяв збільшенню розміру збитків, завданих порушенням зобов'язання, або не вжив заходів щодо їх зменшення» (ст. 616 ЦК України). «Особа, яка порушила зобов'язання, звільняється від відповідальності за порушення зобов'язання, якщо вона доведе, що це порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили (ст. 617 ЦК України) [145].

Тож законодавець неодноразово наголошує на необхідності встановлення вини (у формі умислу або необережності) особи, яка порушила зобов'язання. Хоча, у цьому випадку, особі необхідно самостійно довести свою невинуватість. З іншого боку особливістю цивільно-правової відповідальності (на відміну від кримінально-правової або адміністративно-правової відповідальності) є те, що вона може настати і без вини особи, якщо це передбачено законом чи договором. Так, у ч. 2 ст. 612 ЦК України зазначається, що боржник, який прострочив виконання зобов'язання, відповідає перед кредитором за завдані таким простроченням збитки і за неможливість виконання, що випадково настала після прострочення [145].

Проте, у цивільному законодавстві застосування нормативної теорії можна пояснити тим, що метою цивільно-правової відповідальності є не прагнення осуду порушника зобов'язання, а передусім компенсація завданої шкоди потерпілому, у зв'язку з чим психічні зв'язки можуть не братися до уваги. Інша справа вина в публічно-правових сферах. Відповідальність, яка має публічний характер, завжди має каральний вплив на особу правопорушника. А тому недотримання психологічного підходу при встановленні вини стане на заваді досягненню цілей юридичної відповідальності та вступить у протиріччя з її принципами й функціями [152, с. 115].

У КК України та КУпАП також наголошується на тому, що вина може виражатися у формі умислу або необережності.

Згідно з вітчизняним кримінальним законодавством: «Виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої *КК України*, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності (ст.

23 КК України). Умисел поділяється на прямий і непрямий. Прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала їх настання. Непрямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажала, але свідомо припускала їх настання (ст. 24 КК України). Необережність поділяється на кримінальну протиправну самовпевненість та кримінальну протиправну недбалість. Необережність є кримінальною протиправною самовпевненістю, якщо особа передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (дії або бездіяльності), але легковажно розраховувала на їх відвернення. Необережність є кримінальною протиправною недбалістю, якщо особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (дії або бездіяльності), хоча повинна була і могла їх передбачити (ст. 25 КК України)» [43].

Відповідно ж до статей 10 – 11 КУпАП «Адміністративне правопорушення визнається вчиненим умисно, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків. Адміністративне правопорушення визнається вчиненим з необережності, коли особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоч повинна була і могла їх передбачити» [34].

Тобто особа діє умисно, коли вона не тільки усвідомлює характер вчиненого діяння, але й передбачає його можливі наслідки. Винний розуміє не тільки суспільну небезпеку (та/або протиправність) вчинюваного ним діяння, він також має уявлення про можливу шкоду, яка може бути спричинена вчиненим. В той же час, відповідно до КК України однією з

обов'язкових ознак суб'єкта кримінального правопорушення є його осудність (ст. 18 КК України). Осудною же є особа, яка під час вчинення кримінального правопорушення могла усвідомлювати свої дії (бездіяльність) та керувати ними (ст. 19 КК України) [43].

Зі змісту вказаних вище кримінально-правових норм випливає, що визначення форм вини у вітчизняному кримінальному праві базується на поєднанні ознак інтелектуального і вольового елементів, тобто таких, які характеризують свідомість та волю особи. Інтелектуальна ознака, при визначенні вини, означає, що особа могла усвідомлювати характер свого діяння, вольова – що особа могла керувати своїми діями або бездіяльністю.

В деякій мірі така вольова ознака вини особи передбачається і у вітчизняному цивільному праві, а саме – у ст. 617 ЦК України [145]. Якщо особа, яка порушила зобов'язання, зможе довести, що таке порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили (тобто у випадку, коли через якісь зовнішні обставини порушник не міг керувати своїми діями) – вона звільняється від цивільної відповідальності за порушення зобов'язання.

Такого ж принципу з першого січня 2021 року додержується законодавець і при визначенні вини особи у податковому праві. Згідно з п. 2 ст. 112 ПК України «Особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та 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» [83]. Тобто, фактично, наголошується на інтелектуальному («умисно не вжила достатніх заходів», «діяв недобросовісно») та вольовому («мала можливість») моментах вини. Про умисел у даному випадку свідчить саме наявність достатньої можливості у особи для дотримання правил та норм,

встановлених законом, а про вину у формі необережності – вчинення платником податків діяння нерозумно (наприклад в наслідок недостатності досвіду) та/або без належної обачності. Якщо контролюючий орган не зможе довести, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання, платник податків не може бути притягнутий до відповідальності за таке порушення. При цьому контролюючі органи зобов'язані забезпечити належну доказову базу, яка буде переконливо доводити означені обставини. Вказане положення застосовуються виключно в разі, якщо умовою притягнення до фінансової відповідальності за податкове правопорушення є наявність вини платника податків. Усі сумніви стосовно 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 цієї особи (п. 112.7, ст. 112 ПК України) [66, с.97; 83]. Тож тут також бачимо ознаки принципу «винуватості діяння», відображеного у ст. 62 Конституції України, коли особа не має доводити свою невинуватість. Навпаки – довести її вину (у формі умислу або необережності) є обов'язком відповідного державного органу. Також у п. 112.8. ст. 112 ПК України передбачено певний елемент вольової ознаки вини платника податків.

Так, однією з обставин, що звільняють особу від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору) (пп. 112.8.9, п.112.8, ст. 112 ПК України). Статтею ж 114 ПК України передбачено відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів. Так: «Особа, чиї права та/або законні інтереси порушено, має право на відшкодування шкоди, заподіяної протиправними

рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб. При цьому шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, відшкодовується державою за рахунок коштів державного бюджету незалежно від вини контролюючого органу, його посадових (службових) осіб» (п. 114.1. ст. 114 ПК України) [83]. Тобто вчинення протиправного діяння контролюючими органами, їх посадовими (службовими) особами, також має бути винним. Але незалежно від наявності чи відсутності вини заподіяна шкода відшкодовується державою. Зі змісту вказаних норм ПК України вбачається, що однією з основних ознак складу податкового правопорушення є його суб'єктивна сторона, яка проявляється у вині (у формі умислу або необережності) суб'єктів такого правопорушення (платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб). Крім того у п. 109.3 ст. 109 ПК України означено вичерпний перелік складів податкових правопорушень, для притягнення до фінансової відповідальності за які необхідно встановити вину платника податків, а саме це правопорушення, передбачені пп. 123.2 – 123.5 ст. 123, пп. 124.2, 124.3 ст. 124, пп. 125⁻¹.2 – 125⁻¹.4 ст. 125 ПК України. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо контролюючий орган зможе довести обставини, які свідчать про те, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 109.1. ст. 109 ПК України) [83]. Тобто винне податкове правопорушення вчинюється умисно (з прямим умислом).

На сьогодні, у теорії права сформувались два основні напрями (концепції) вини. Перша, передбачає існування двох рівнозначних засад відповідальності: за вину та незалежно від вини (безвинна), наприклад, концепція заподіяння (відповідальності за вибір контрагента і забезпечення виконання останнім публічних обов'язків). Представники другого напрямку,

відстоюють погляди щодо виключно винної відповідальності.

В Україні, навпаки, заборгованість з податку, пеня та штрафні санкції включені в єдине поняття податкового боргу (пп. 14.1.175, п.14.1, ст.14 ПК України), а відповідно і стягуються в єдиному порядку, визначеному в цьому кодексі. Тобто, застосування в Україні вказаної конструкції - примусове виконання обов'язку (стягнення податку) без врахування вини та застосування фінансових санкцій (пені та штрафу) за наявності вини, неможливе.

На сьогодні в юриспруденції виділяють дві основні теорії змісту вини: традиційна - теорія психологічного розуміння вини та її альтернатива - нормативна теорія вини. Сутність психологічної теорії полягає в з'ясуванні психічного ставлення суб'єкта до вчиненого нею суспільно шкідливого діяння і суспільно шкідливих наслідків. Однак такий підхід можна застосувати лише щодо фізичної особи, бо тільки вона наділена психікою, розумом і волею. Суб'єктом податкового правопорушення, крім фізичних осіб, є й юридичні особи, які не наділені такими ознаками. Через це в правовій науці немає єдності в визначенні поняття вини юридичної особи [67, с.196].

У ЦК Україна вина також визначається за допомогою нормативного підходу. Так, згідно з ч. 2, ст. 614 ЦК Україна, особа вважається невинуватою, якщо вона не доведе, що вжила всіх залежних від неї заходів щодо належного виконання зобов'язання.

Позитивним у нормативній теорії є те, що визначення вини є придатним для застосування щодо всіх суб'єктів податкового правопорушення (як фізичних, так і юридичних осіб).

Притягнення особи до юридичної відповідальності без врахування вини прямо зумовлюється пріоритетом об'єктивного аспекту діяльності правопорушника над суб'єктивним аспектом або ігнорування останнього. Тобто основний недолік її полягає в тому, що вольовий аспект вини залишений поза увагою, відповідно вина та її форми фактично

ототожнюються з протиправністю, а саме лише з однією з форм протиправного діяння - бездіяльністю (невчинення, неприйняття...). Вина є категорією соціальною. Ця властивість знаходить свій прояв у негативному або зневажливому ставленні особи, яка вчиняє суспільно шкідливе діяння, до тих інтересів, цінностей (суспільних відносин), що охороняється законом. У цивільному законодавстві застосування нормативної теорії можна пояснити тим, що метою цивільно-правової відповідальності є не прагнення осуду порушника зобов'язання, а передусім компенсація завданої шкоди потерпілому, у зв'язку з чим психічні зв'язки можуть не братися до уваги. Інша справа - вина в публічно-правових сферах. Відповідальність, яка має публічний характер, завжди має каральний вплив на особу правопорушника. А тому недотримання психологічного підходу при встановленні вини стане на заваді досягненню цілей юридичної відповідальності та вступить у протиріччя з її принципами й функціями [8, с. 115].

Вина фізичних осіб, як правило, не викликає гострих дискусій. При цьому доречно висловлюється професор А.Й. Іванський щодо відсутності в законодавстві методик доказування вини фізичних осіб. У своїй монографії А.Й. Іванський зокрема зазначає: «Належних доказів, які б беззаперечно свідчили про справжні психічні процеси, що відбувалися у свідомості правопорушника - не існує. Не володіючи необхідною методикою доказування психічних процесів, які відбулись у свідомості правопорушника, суб'єкти юрисдикційних повноважень на власний розсуд визначають, що саме, які психічні процеси відбулись, у розумінні суб'єкта правозастосування, у свідомості правопорушника. ...При такому стані справ, навряд чи доцільно казати про належним чином обґрунтовану та працездатну концепцію вини». Як результат вина з категорії предмета доказування перейшла в категорію юридичної презумпції, що породило досить негативне явище: формально проголошуючи презумпцію невинності, вітчизняний законодавець фактично сконструював механізм презумпції винності [25, с.220].

Вина юридичної особи її форм та порядку встановлення є предметом наукових дискусій протягом тривалого часу. Одні автори вважають, що вина організації є проявом вини конкретних членів її колективу, посадових осіб [116, с. 48], інші переконані, що вину організації не слід ототожнювати з виною фізичних осіб (хоча між ними є прямий зв'язок) [52, с.78]. Не вдаючись до поглибленого аналізу всіх запропонованих думок, визначимо лише ту, яка, на наш погляд, є на сьогодні найбільш науковообґрунтованою. Можна погодитись з тими вченими, які визнають відносно самостійний характер вини організації по відношенню до волі й дій учасників колективу. Вина юридичної особи визначається не всім колективом, а за переважаючою волею, під якою, перш за все, слід розуміти волю адміністрації (керівництва) організації, а саме її уповноважених [24, с.107], а також інших осіб, які мають право представляти організацію від її імені. У кінцевому рахунку від волі зазначених осіб залежить, буде вчинено правопорушення юридичною особою чи ні.

Вирішення означеної наукової проблеми, на нашу думку, полягає у дуалістичному підході до розуміння вини. При такому підході вина фізичних осіб, як правило, традиційно розглядається з позицій «психологічної» концепції, тоді як під виною організації слід розуміти не докладання організацією зусиль, що допускаються і вимагаються законодавством для належного виконання зобов'язання, не використання наданих ним прав і можливостей для усунення причин порушень.

Цікавою є думка О.Дмитрієвої, яка зазначає, що за такого підходу до розуміння вини юридичної особи по суті відбувається підміна об'єкта дослідження: замість дослідження вини самої організації досліджувалася вина фізичних осіб, які її складають. Тому психологічна концепція вини залишила відкритим питання про сутність і зміст вини організації [18, с.73].

У зв'язку з цим ряд науковців, ґрунтуючись на матеріалах практики господарських судів, запропонували дуалістичний підхід до розуміння вини. При такому підході вина фізичних осіб, як правило, традиційно

розглядається з позицій «психологічної» концепції, тоді як під виною організації слід розуміти недокладання організацією зусиль, що допускаються і вимагаються законодавством, для належного виконання зобов'язання, невикористання наданих ним прав і можливостей для усунення причин порушень [25, с. 213].

На жаль, Податковий кодекс не визначає принцип визначеності як одну з основних засад податкового законодавства України. Навпаки, законодавчий принцип доступності (дохідливості) податкового законодавства був скасований Податковим кодексом, а запроваджений принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства.

Крім цього, надання таких повноважень суду чи органам виконавчої влади буде порушувати вимоги ч. 1, ст. 19 Конституції України, згідно з якою: «Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством». «Виключно законами України встановлюється система оподаткування» (ст. 92 Конституції України).

На наш погляд, цілком виправданою є пропозиція професора А.Й. Іванського, який, вказуючи на діалектичну суть інституту вини, вказав на необхідність вироблення компромісної концепції, яка поєднала б основні положення психологічної та нормативної концепцій. Саме такий підхід дозволить виробити комплексне уявлення про вину та забезпечити подальший науковий розвиток інституту вини.

ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві”, прийнятим у січні 2020 року було внесено зміни до ПК України та визначено обставини, що пом'якшують відповідальність особи, зокрема:

– вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність;

- вчинення діяння при збігу тяжких чи сімейних обставин;
- самотійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення [98]. Проте, не визначено чіткого механізму застосування пом'якшувальних заходів при призначенні фінансової відповідальності. Штрафні санкції, визначені у статтях 116-128 ПК України – є чітко визначеними.

На підставі вищезазначеного можна дійти наступних висновків [67, с.199-200]:

По-перше, запровадження презумпції невинуватості в податкове право є логічним продовженням законодавчих принципів офіційності (покладання обов'язку доведення правомірності прийнятого рішення, дії чи бездіяльності на податковий орган (ч. 2, ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства, п.56.4, п.56.5, ст. 56 ПК України) та презумпції правомірності рішень платника в разі неоднозначного трактування його прав та обов'язків (пп.4.1.4, п.4.1, ст. 4 ПК України), принципу мовчазної згоди (абз.2 п.92.1 ст. 92 ПК України). Крім цього, запровадження в податкове право презумпції невинуватості буде сприяти утвердженню людиноцентристської концепції в податковому праві, згідно з якою утвердження і забезпечення прав особи є головним обов'язком держави.

По-друге, необхідно розглянути можливість документального розділення визначення розміру несплачених податкових зобов'язань та фінансових санкцій. Це дозволить застосувати різні юрисдикційні процедури щодо правовідновлювального заходу (стягнення (добровільна сплата) зобов'язань з податків та зборів) та фінансових санкцій (штрафу, пені). Тобто з'явиться можливість сплатити (стягнути) несплачений без вини особи податок та звільнити особу від відповідальності (або в окремій процедурі встановлювати наявність чи відсутність підстав для такого звільнення).

По-третє, потрібно посилити наукову та законотворчу роботу щодо розроблення методик доведення вини особи у вчиненні податкового правопорушення. Адже, податкове право, як і фінансове, не містить навіть

приблизних методик доведення вини особи у порушенні податкового законодавства.

По-п'яте, пріоритетним має стати запровадження нових та систематизація існуючих обставин, що виключають вини особи у вчиненні податкового правопорушення, та законодавче закріплення обставин, що впливають на розмір фінансової санкції (обставини, що обтяжують чи пом'якшують відповідальність, останні, на сьогодні, знайшли своє відображення у статті 112-1 ПК України, але механізму призначення покарання із врахуванням цих обставин не існує). Запровадження таких норм створить для платника податків додаткові стимули до правомірної поведінки і забезпечить індивідуальний характер застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

По-шосте, запровадження критеріїв розумної обачливості і обережності (об'єктивно- правової вини) юридичних осіб буде правовою (конституційною), якщо обов'язок вчинення необхідних дій буде прямо передбачено законом.

По-сьоме, крім цього, пропонуємо розглянути можливість документального розділення визначення розміру несплачених податкових зобов'язань та фінансових санкцій. Це дозволить застосувати різні юрисдикційні процедури щодо правовідновлюювального заходу (стягнення (добровільна сплата) зобов'язань з податків та зборів) та фінансових санкцій (штрафу, пені). Тобто, з'явиться можливість сплатити (стягнути) несплачений без вини особи податок, та звільнити особу від відповідальності (або в окремій процедурі встановлювати наявність чи відсутність підстав для такого звільнення).

Висновки до другого розділу

1. Констатовано, що підставою притягнення особи до юридичної відповідальності будь-якого виду, зокрема і фінансової, є наявність складу

правопорушення. Склад правопорушення представляє собою сукупність ознак (об'єктивних та суб'єктивних), які закріплено відповідним правовим актом. До них належать об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона. Все це є елементами складу й податкового правопорушення.

2. Об'єктивною стороною правопорушення – є зовнішній акт поведінки людини в об'єктивному світі. До її обов'язкових ознак відносяться: вчинення протиправного діяння; настання шкідливих для суспільства або держави наслідків; наявність причинного зв'язку між відповідним діянням та наслідками, що настали (у правопорушеннях з матеріальним складом).

3. Встановлено, що об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень може бути реалізована як шляхом вчинення активних дії, так і шляхом бездіяльності. Активні дії можуть виражатися, зокрема, у „відчуженні особою майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу” (ст. 116 ПК України), „порушенні порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості” (ст. 119-1 ПК України) тощо. Шляхом бездіяльності можуть бути вчинені правопорушення, передбачені статтями 123-1, 124, 128-1 ПК України. Як шляхом активних дій, так і шляхом бездіяльності можуть бути вчинені діяння, передбачені: ст. 117 «Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах»; ст. 118 «Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки». Але відповідальність за бездіяльність можлива лише у тих випадках, коли на суб'єкта законом покладался обов'язок діяти у визначений спосіб у певних ситуаціях.

4. Говорячи про причинний зв'язок як ознаку об'єктивної сторони податкового правопорушення, необхідно пам'ятати, що протиправна поведінка особи може бути визнана причиною шкідливого наслідку (результату причини), тільки у випадку, якщо діяння, за часом, передувало

настанню такого наслідку. Також необхідно встановити, що саме відповідна протиправна дія (бездіяльність) особи викликала настання відповідного шкідливого наслідку.

5. Провів дослідження норм вітчизняного податкового законодавства, позицій вчених стосовно вини як обов'язкової ознаки складу податкового правопорушення, дійшли висновку про те, що хоча стосовно досліджуваної проблематики немає єдиної думки у науці податкового права, але введення у ПК України положень щодо інституту вини є цілком виправданим та доцільним і відповідає вітчизняним принципам права, зокрема принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, закріпленому у ч. 2 ст. 61 Конституції України. Якщо, податкове правопорушення є винним, на що прямо вказується у тій або іншій статті ПК України, то мова йде, скоріше про вину у формі умислу. Таке твердження відноситься до фізичних осіб – платників податків або уповноважених осіб, які діють від імені та в інтересах особи юридичної.

РОЗДІЛ 3

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ, ЯК ПІДСТАВИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

3.1 Податкові правопорушення у сфері організації обліку платників податків та у сфері надання податкової інформації

До складу правопорушень у сфері організації обліку платників податків можна віднести визначені у ст. 117 ПК України, відповідно до якої може бути притягнута винна особа до відповідальності за „Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах” [83].

Платник податку може бути притягнутий до відповідальності у разі вчинення правопорушення у вигляді: неподання у строки та у випадках, передбачених ПК України, 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, подання документів з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та складення податкової звітності [83].

Об’єктивна сторона полягає у вчиненні бездіяльності платником податку у вигляді неподання у строки визначенні ПК України, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі; неповідомленні та відсутності реєстрації змін місцезнаходження чи інших змін облікових даних, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності.

Відповідно до пп. 16.1.1, п.16.1, ст.16 ПК України платник податків зобов'язаний стати на облік у контролюючих органах. Облік ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за

правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податків, та зборів, а також, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства (п. 63.1, ст.63 ПК України [83]).

Платник податків зобов'язаний стати на облік у контролюючих органах за основним та неосновним місцями обліку.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (п. 64.1, ст.64 ПК України [83]) після: проведення державної реєстрації створення юридичної особи, створення відокремленого підрозділу юридичної особи та присвоєння кодів за ЄДРПОУ [105].

Взяття на облік платників податків контролюючими органами здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що проводяться державними реєстраторами та контролюючими органами. Обмін відомостями (запитами) про здійснення дій з державної реєстрації та взяття на облік юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців здійснюється у порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром та інформаційними системами Центрального контролюючого органу (п.3.1 Порядку [105]).

Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи - підприємця контролюючим органом проводиться у день отримання відомостей про державну реєстрацію фізичної особи – підприємця за номером, який відповідає порядку номеру реєстрації відповідного повідомлення державного реєстратора в журналі за формою № 7-ОПП (п.6.4 Порядку [105]).

Фізичні особи – підприємці та особи, які планують здійснювати незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік у контролюючих органах як самозайняті особи.

Облік фізичних осіб - платників податків ведеться у Державному

реєстрі за реєстраційними номерами облікової картки платника податків, а осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно про це повідомили контролюючий орган, ведеться в окремому реєстрі Державного реєстру за прізвищем, ім'ям, по батькові (за наявності), серією та/або номером діючого паспорта громадянина України [143].

Отже, взяття на облік за основним місцем обліку юридичних та фізичних осіб – підприємців здійснюється шляхом обміну інформації між Єдиним державним реєстром та інформаційними системами Центрального контролюючого органу. Тобто це виключає можливість вчинення правопорушення, передбаченого ст. 117 ПК України платником податків, тобто мова може йти лише про вчинення такого правопорушення стосовно неподання у законодавчо визначені строки заяв або документів для взяття на облік за неосновним місцем обліку.

Якщо у платника податків виникають обов'язки щодо подання податкових декларацій (розрахунків, звітів), нарахування, утримання або сплати податків, зборів на території іншої адміністративно-територіальної одиниці крім як за своїм місцезнаходженням, то він зобов'язаний стати на облік за неосновним місцем обліку (п.7.1 Порядку обліку платників податків і зборів).

В такому випадку, на нього покладається обов'язок протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню, подати до контролюючого органу заяву про взяття на облік за неосновним місцем обліку за формою № 17-ОПП (п. 7.2 Порядку [105]).

Форма № 17-ОПП „Заява про взяття на облік за неосновним місцем обліку” може бути подана як до контролюючого органу за неосновним місцем обліку, так і до контролюючого органу за основним місцем обліку. У разі подання заяви до контролюючого органу за неосновним місцем обліку

платник податків може зазначити контролюючий орган, до якого подається заява, та обрати території територіальних громад, які обслуговуються таким органом [142].

Взяття на облік за неосновним місцем обліку, також, здійснюється на підставі: повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням за формою № 20-ОПП, поданого платником та заяви за формою № 5-ОПП (для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність) (п. 7.2 Порядку [105]).

Для взяття за неосновним місцем обліку за наявності на певній адміністративно-територіальній одиниці об'єкта оподаткування (рухомого чи нерухомого майна) у Формі № 20-ОПП „Повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність” необхідно вказати територію територіальної громади, де знаходиться об'єкт оподаткування відповідно до Кодифікатора адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад (КАТОТТГ), та зробити позначку про бажання стати на облік [143].

Також, відповідно до п. 66.4, ст. 66 ПК України, платники податків – юридичні особи та їх відокремлені підрозділи зобов'язані подати контролюючому органу відомості стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку у 10-денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків, шляхом подання заяви [83] за формою № 1-ОПП (Заява для юридичних осіб та відокремлених підрозділів) або за формою № 1-ОПН (Заява нерезидента для іноземної юридичної компанії, організації або її відокремленого підрозділу) з позначкою „Відомості про особу, відповідальну за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку”.

Несвоєчасне подання таких відомостей або ж неподання взагалі – є підставою для притягнення платника податку до відповідальності за ст. 117 ПК України.

Проте, у п. 66.4, ст. 66 ПК України та у п. 9.3 Порядку обліку платників

податків і зборів нічого не сказано стосовно обов'язку подавати відомості стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку фізичними особами – підприємцями.

Відповідно до ч.1, ст. 46 Господарського кодексу України, підприємці мають право укладати з громадянами договори щодо використання їх праці [14]. Тобто, вони можуть укласти трудовий договір з особою, яка буде вести бухгалтерський та податковий облік. Отже, мабуть, законодавець не приділив цьому питанню уваги. Хоча, гіпотеза п. 117.1, ст.117 ПК України адресована для всіх платників податків, а у санкції передбачено притягнення до фінансової відповідальності й самозайнятих осіб (зокрема – фізичних осіб – підприємців). Тобто, можна зробити висновки, що у разі неподання інформації з приводу осіб відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку само фізичними особами – підприємцями, останні, також можуть бути притягнуті до відповідальності. Існуючи протиріччя доцільно усунути шляхом внесення змін до п. 66.4, ст. 66 ПК України та у п. 9.3 Порядку обліку платників податків і зборів доповнив фразою „фізичні особи – підприємці”.

Крім того, платники податків можуть бути притягнуті до відповідальності у разі неподання у строки заяв або документів реєстрації змін місцезнаходження (місця проживання фізичної особи – підприємця) чи внесення інших змін до своїх облікових даних, адже вони зобов'язані повідомити контролюючий орган про такі зміни протягом 10 календарних днів з дня їх внесення та подати до контролюючого органу уточнені документи в такому самому порядку, як і при взятті на облік. Додаткова реєстраційна заява за формами № 1-ОПП, № 5-ОПП має бути подана з позначкою «Зміни» [105]. Цей обов'язок платників податків закріплений у пп. 16.1.11, п.16.1, ст. 16 ПК України.

Крім того, у абз.4, п.63.3, ст. 63 ПК України вказано, що платник податків зобов'язаний повідомляти контролюючі органи за основним місцем обліку про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням.

„Порядок обліку платників податків і зборів” уточнює, що об'єктами оподаткування і об'єктами, які пов'язаними з оподаткуванням або через які провадиться діяльність – є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів (п.8.2 Порядку [105]). Можна зробити висновок, що це, перш за все, це стосується податку на майно, адже, якщо платник податку має у власності об'єкт житлової та нежитлової нерухомості у нього виникає обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки (пп. 266.2.1, п.266.2, ст. 266 ПК України); якщо має у власності легковий автомобіль, віком не більше ніж п'ять років та вартістю що перевищує 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством на 1 січня податкового року – у нього виникає обов'язок зі сплати транспортного податку (пп. 267.2.1, п.267.2, ст. 267 ПК України); якщо є власником земельної ділянки, то у нього виникає обов'язок зі сплати земельного податку (пп. 270.1.1.1, п.270.1, ст.270 ПК України).

Саме про ці об'єкти він має повідомляти.

Повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, платник податку зобов'язаний подавати до контролюючих органів за формою № 20-ОПП протягом 10 робочих днів після їх реєстрації, створення чи відкриття за основним місцем обліку (п.8.4 Порядку [105]).

У разі зміни відомостей про об'єкт оподаткування, а саме: зміна типу, найменування, місцезнаходження, виду права або стану об'єкта оподаткування, платник податків зобов'язаний надає до контролюючого органу за основним місцем обліку повідомлення за формою № 20-ОПП з оновленою інформацією про об'єкт оподаткування, щодо якого відбулися такі зміни (п.8.5 Порядку [105]).

У разі зміни призначення об'єкта оподаткування або його перепрофілювання інформація стосовно такого об'єкта надається в повідомленні двома рядками: в одному рядку зазначається інформація про

закриття об'єкта оподаткування, призначення якого змінюється, у другому – оновлена інформація про об'єкта оподаткування, який створено чи відкрито на основі такого закритого, при цьому ідентифікатор об'єкта оподаткування змінюється. У разі зміни місцезнаходження об'єкта оподаткування зазначається нове місцезнаходження такого об'єкта [143].

У разі неповідомлення платником податків інформації про зміну місцезнаходження об'єкта оподаткування, його призначення, типу, найменування, виду права на цей об'єкт або його стану – платник податку може бути притягнутий до відповідальності за статтею 117 ПК України.

Суб'єктом такого правопорушення може бути: як фізична особа – підприємець, так і особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, та й юридична особа.

Кваліфікуючими ознаками цього правопорушення – є неусунення таких порушень або повторність протягом року.

До податкових правопорушень у сфері надання податкової інформації доцільно віднести ті, що визначені у статтях: 118; 118-1; 119; 119-1; 126 ПК України.

Стаття 118. Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки [83].

Об'єктивна сторона правопорушення полягає у бездіяльності у вигляді неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків - банками, фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей до контролюючих органів у чітко визначений нормами ПК України строк.

Суб'єктами вчинення цього правопорушення можуть бути не лише платники податків, а саме фізичні особи – підприємці та особи, що проводять незалежну професійну діяльність, які не повідомили про свій статус банку, іншій фінансовій установі, при відкритті рахунку/електронного гаманця; а й

банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей, які неподали контролюючим органам у строк встановлений законодавством повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків; або ж здійснення цими суб'єктами видаткових операцій за рахунком/електронним гаманцем платника податків до отримання повідомлення контролюючого органу про взяття рахунку на облік [83].

Банки та інші фінансові установи відкривають поточні та інші рахунки платникам податків – юридичним особам незалежно від організаційно-правової форми, відокремленим підрозділам та представництвам юридичних осіб, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, за наявності документів, виданих контролюючими органами, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах, або виписки з Єдиного державного реєстру. Банки та інші фінансові установи зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунку платника податків до контролюючого органу, у день відкриття/закриття рахунку. У разі надходження такого повідомлення в паперовій формі контролюючий орган не пізніше ніж на наступний робочий день із дня його отримання зобов'язаний надати або надіслати поштою з повідомленням про вручення до фінансової установи, у якій відкрито рахунок платника податків, корінець повідомлення з відміткою про взяття рахунку на облік [106].

Датою початку видаткових операцій за рахунком/електронним гаманцем платника податків у банках, інших фінансових установах, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентах електронних грошей – є дата отримання ними повідомлення від контролюючого органу про взяття рахунку/електронного гаманця на облік у контролюючих органах або дата, визначена як дата взяття на облік у контролюючому органі за мовчазною згодою (п. 69.4, ст. 69 ПК України [83]).

Досліджуючи цю статтю (118), можна сказати, що має місце спеціальний суб'єкт правопорушення. Визначення спеціального суб'єкта

міститься у ч.2, ст. 18 КК України, податкове законодавство такого визначення не надає.

Під спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення слід розуміти фізичну осудну особу, яка вчинила у віці, з якого може наставати кримінальна відповідальність, кримінальне правопорушення, суб'єктом якого може бути лише певна особа [43]. У кримінальному законодавстві спеціальним суб'єктом може бути лише фізична особа, але визначальною ознакою є те, що лише ця особа може бути суб'єктом конкретного правопорушення.

Спеціальний суб'єкт – це особа, яка, крім обов'язкових загальних ознак (фізична осудна особа, що досягла певного віку), має додаткові спеціальні (особливі) ознаки, які можуть стосуватися: службового становища, фаху (лікар), характеру певної діяльності (підприємець), родинних стосунків (мати новонародженої дитини) тощо [42, с.60].

Однак, існують також і інші варіанти класифікацій ознак спеціального суб'єкта. Так, Г.Н.Борзенков поділяє ознаки спеціального суб'єкта злочину на такі групи, що характеризують: 1) соціальну роль, а також правове становище суб'єкта; 2) фізичні властивості особи, яка вчинила злочин; 3) взаємовідношення суб'єкта з потерпілим [3].

Але О. М. Омельчук у своїх наукових працях досліджуючи інститут кримінальної відповідальності доводить, що спеціальним суб'єктом може бути юридична особа, якщо вона:

- винна в невиконанні або неналежному виконанні прямого припису закону, що встановлює обов'язок або заборону на здійснення певної діяльності (у першому випадку мова йде про винну бездіяльність юридичної особи – повну або часткову, у другому – про її винні дії);

- винна у здійсненні діяльності, котра не відповідає її установчим документам або оголошеним завданням;

- вчинила діяння, що заподіяло шкоду або створило загрозу заподіяння шкоди особі, суспільству або державі [77]. До того ж він акцентує увагу на

необхідності введення поняття спеціального суб'єкту у податкових правопорушеннях.

І ми з цим цілком погоджуємось. Адже суб'єктом цього правопорушення є фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей, бо саме вони можуть вчинити правопорушення у вигляді неподання контролюючим органам у визначений законодавством строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків. Інші суб'єкти не можуть його вчинити. Ці суб'єкти – є юридичними особами і мають спеціальні (особливі) ознаки, які можуть їх стосуватися: 1) займаються певним видом діяльності відповідно до Класифікації видів економічної діяльності ДК 009:2010; 2) вони надають певний вид послуг; 3) вони вчинили бездіяльність у вигляді неподання контролюючим органам певної інформації [68, с.514].

Спеціальний суб'єкт податкового правопорушення буде мати місце і в інших видах правопорушення.

Стаття 119. Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків [83].

Згідно зі ст. 119 ПК України «Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків» неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень. А ті ж самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 2040 гривень» [83].

Стаття 119 ПК України покликана, перш за все, забезпечити додержання платниками податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків. Тобто з одного боку, суб'єктом даного правопорушення виступають платники податків. В свою чергу платниками податків визнаються суб'єкти податкових правовідносин, на яких покладено певний комплекс податкових прав та обов'язків встановлених законодавством, у разі наявності об'єкта оподаткування [81, с. 42].

Платників податків можна класифікувати залежно від: 1) способу організації господарської діяльності; 2) податкової юрисдикції держави; 3) критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податків [81, с. 42].

1. В залежності від способу організації господарської діяльності суб'єкта це: фізичні особи; юридичні особи (зокрема і іноземні або їх постійні представництва); консолідована група платників податків; фізичні та юридичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи згідно з договором про спільну діяльність; відокремлені підрозділи господарюючого суб'єкта без статусу юридичної особи.

2. В залежності від податкової юрисдикції держави це може бути: резидент (особа, яка має постійне місцепроживання або місцезнаходження в даній державі, доходи якої, при цьому, підлягають оподаткуванню з усіх джерел); нерезидент (особа, яка не має постійного місця перебування або місцезнаходження в державі і у якої підлягають оподаткуванню лише доходи отримані на даній території).

3. В залежності від критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податків: юридичний платник податків (суб'єкт, який формально зобов'язаний сплачувати податок, тобто перерахувати його у бюджет); фактичний платник податків (суб'єкт, який реально зобов'язаний надавати грошові кошти у процесі придбання якогось товару, або якщо йому надаються оплатні послуги чи виконується оплатна робота на його користь).

Проте, притягнення до відповідальності за п. 119.1, ст.119 ПК України цією стосується, перш за все, податкових агентів, які: не подали; не

своєчасно подали, в повному обсязі: подали з недостовірними відомостями або з помилками податкову звітність про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платників податків, а також про суми утриманого з них податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Відповідно до пп. 168.1.1-168.1.2., п.168.1, ст. 168 ПК України, саме на податкового агента покладено обов'язок нарахувати (виплатити) оподатковуваний дохід на користь платника податку, та утримати з такого доходу податок та сплатити податок на доходи фізичних осіб під час виплати оподаткованого доходу до відповідного бюджету.

До того ж, податкові агенти зобов'язані подавати до контролюючих органів розрахунок сум нарахованого (сплаченого) доходу на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з цих доходів податку на доходи фізичних осіб, а також сум нарахованого єдиного внеску протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу (п. 176.2, ст.176 та пп. 49.18.2, п.49.18, ст.49 ПК України).

Тобто, у разі неподання документів податкової звітності, порушення порядку їх заповнення, порушення строків подання відповідної документації контролюючим органам або недостовірності інформації, наведеної у документах податкової звітності – відповідальність несуть: податкові агенти, фізичні особи – платники податків, законні представники платників податків – фізичних осіб, юридичні особи – платник податку (ст. 110 ПК України).

У ст. 119 ПК України не наголошується на тому, хто саме є суб'єктом цього фінансового правопорушення, тож можна стверджувати, що ним може бути будь-яка особа (платник податків), зобов'язана подавати інформацію про фізичних осіб – платників податків. Такими слід вважати, відповідно до наведеної класифікації, юридичних платників податків (юридична особа – господарюючі суб'єкти, фінансові установи тощо). Це може бути як резидент так і нерезидент. При цьому слід зауважити, що відповідно до п. 64.5 ст. 64 розділу II ПК України нерезиденти, які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи (зокрема і постійні представництва), або

придбавають нерухоме майно в Україні, або отримують майнові права на таке майно, або ж відкривають рахунки в банках нашої держави, або набувають право власності на інвестиційний актив, визначений абзацами 3 – 6 п.п. «е» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 розділу III ПК України, в іншого нерезидента, який не має постійного представництва в Україні [83] – зобов'язані стати на облік у контролюючих органах (тобто також є платниками податків).

Згідно з п. 112.2. ст. 112 ПК України особа вважається винною у вчиненні фінансового правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання [83]. Хоча, фактично, про ненавмисний характер дій суб'єкта проступку, передбаченого ст. 119 ПК України свідчить те, що об'єктивна сторона цього правопорушення полягає в тому числі і у поданні податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги) з помилками. Поняття «помилка» у вітчизняній лексиці трактується як дещо вчинене ненавмисно в результаті неправильного ходу думок [149].

З об'єктивної сторони фінансове правопорушення виражається у протиправному діянні (дії чи бездіяльності), яке завдає шкоди публічним інтересам суспільства, держави, територіальної громади та призводить до причинно-наслідкового зв'язку між таким діянням та його шкідливими наслідками [140, с. 117]. Об'єктивна сторона фінансового правопорушення, передбаченого ст. 119 ПК України, полягає у вчиненні активних дій, таких як: подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги). Або ж у бездіяльності

(неподання такої інформації). Це діяння, також, призводить до настання шкідливих наслідків: 1) зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку; 2) зміна платника податку. Звісно, що між зазначеним протиправним діянням та наслідками має бути присутній причинно-наслідковий зв'язок. З іншого боку, якщо платником податків вчинено такі дії з метою ухилення від сплати податків (зборів) обов'язкових платежів, то таке діяння виступає як один зі способів реалізації об'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України та тягне настання кримінальної відповідальності платника податків, у особі власника господарюючого суб'єкту або іншої службової особи, відповідальної за належне подання означеної інформації [69, с.54].

Що ж стосується об'єкту досліджуваного правопорушення, то необхідно відзначити, що безпосередній об'єкт проступку визначає ті конкретні суспільні відносини, на які спрямоване протиправне посягання суб'єкта. Кожна стаття, а іноді і частина статті ПК України містять чітко визначені об'єкти правопорушень [140, с. 116]. Так у ст. 119 ПК України наголошується на тому, що посягання відбувається на порядок та строки подання інформації про фізичних осіб – платників податків. Тож безпосереднім об'єктом фінансового правопорушення, передбаченого ст. 119 ПК України, є: 1) порядок подання інформації про фізичних осіб – платників податків; 2) строки подання такої інформації.

Але під час аналізу цих норм встановлено певну колізію.

Пунктом 51.1 ст. 51 ПК встановлено обов'язок платників податків подавати звітність про суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і суми утриманого з них податку, а також суми нарахованого єдиного внеску. Так платники податків (у тому числі податкові агенти), платники єдиного внеску, зобов'язані подавати контролюючим органам у строки, встановлені ПК України для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум

утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, з розбивкою по місяцях звітного кварталу [83]. Тобто розрахунок сум нарахованого (сплаченого) доходу на користь платників податків – фізичних осіб, сум утриманого податку, а також нарахованого єдиного внеску мають подавати як платники податків, серед яких податкові агенти, так і платники єдиного внеску у квартальний період, у той же час, коли п. 176.2, ст.176 ПК України покладає такий обов'язок лише на податкових агентів. Спробуємо розібратися у цій ситуації.

Якщо ми дослідимо, хто є платником податку на доходи фізичних осіб, то ми побачимо, що це:

- фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент (п. 162.1, ст.162 ПК України [83]).

Фізична особа – платник податків, яка отримала протягом звітнього року дохід, зобов'язана подавати річну декларацію про майновий стан і доходи, окрім того, якщо: вона отримала доходи, які не включаються до загального місячного оподаткованого доходу; від податкових агентів; від операцій продажу (обміну) майна, дарування, дохід від яких не оподатковується, або оподатковувався за нульовою ставкою та з яких при нотаріальному посвідченні договорів, за якими був сплачений податок; доходи у вигляді об'єктів спадщини, які оподатковуються за нульовою ставкою. Така декларація має бути подана до 1 травня року, що настає за звітним (пп. 49.18.4, п.49.18, ст.49 ПК України). Правила подання декларації про майновий стан і доходи, які стосуються і фізичної особи – підприємця, який образ загальну систему оподаткування аналогічні (п. 177.5, ст. 177 ПК України).

Тобто, у законодавстві нічого не сказано, про те, що платник податків зобов'язаний подавати розрахунок сум нарахованого (сплаченого) доходу на

користь платників податків – фізичних осіб, сум утриманого податку, а також нарахованого єдиного внеску. Отже у п. 176.2, ст.176 та п.51.1, ст. 51 ПК України мова може йти лише про податкових агентів.

Пп. 14.1.180, п.14.1, ст. 14 ПК України надає визначення податковому агенту щодо податку на доходи фізичних осіб – як юридичній особі, самозайнятій особі, представництву нерезидента – юридичної особи, інвестору за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі [83]. І саме ця особа і є платником податків. Тобто фізична особа, яка і є платником податку на доходу сама за себе не подає розрахунок сум нарахованого (сплаченого) доходу, сум утриманого податку, а також нарахованого єдиного внеску, – це за неї здійснює лише податковий агент.

Тому, доречно внести зміни до п. п.51.1, ст. 51 ПК України до суб'єктного складу осіб, які зобов'язані подавати такий розрахунок, зокрема, виключити з числа осіб „платників податків” та „платників єдиного внеску”, залишив лише „податкові агенти”.

Розглянемо більш детально правопорушення, зазначене у п. 119.2, ст.119 ПК України. Так, у п.70.12, ст. 70 ПК України вказано, що реєстраційний номер облікової картки платника податків використовуються органами державної влади та органами місцевого самоврядування, юридичними особами незалежно від організаційно-правових форм, банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей, біржами, особами, які провадять незалежну професійну діяльність, фізичними особами - підприємцями, в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків [83].

Реєстраційний номер цим органами використовується у разі:

– виплати доходів, з яких утримуються податки;

– укладення цивільно-правових договорів, предметом яких є об'єкти оподаткування та щодо яких виникають обов'язки щодо сплати податків і зборів;

– відкриття рахунків у банках, інших фінансових установах, а також у платіжних інструкціях під час здійснення фізичними особами безготівкових розрахунків;

– заповнення фізичними особами митних декларацій під час перетину митного кордону України;

– реєстрації майна та інших активів фізичних осіб, що є об'єктом оподаткування;

– реєстрації транспортних засобів, що переходять у власність фізичних осіб [83].

Тобто, всі ці суб'єкти, які визначені у п.70.12, ст. 70 ПК України і можуть бути суб'єктами правопорушення, передбаченого п. 119.2, ст.119 ПК України, якщо вони здійснюють оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, якщо законодавство вимагає від особи-резидента отримання такого номера, або ж коли ці суб'єкти використовують недостовірний реєстраційний номер [83].

Стаття 119-1. Порухення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості [83].

Об'єктивна сторона правопорушення виявляється у бездіяльності правопорушників (нотаріусів), які порушили порядок та/або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості. Аналізуючи зміст п.119-1.1, ст. 119-1 ПК України можна зробити висновок, що до порушення порядку подання інформації вочевидь можна віднести – неподання інформації. Адже диспозиція цієї статті прямо на це вказує, до того ж, порушення строків подання інформації, вочевидь можна вважати – подання, але із затримкою. Але це лише наші припущення, відсутність чітко

визначеної норми зашкоджує здійсненню характеристика цього податкового правопорушення, зокрема стосовно визначення об'єктивної сторони. Тобто не зрозуміло: чи це буде бездіяльність з боку нотаріусів, чи все ж таки активні дії у вигляді виконання свого обов'язку але ж за недодержанням встановлених законодавством строків.

Суб'єктами податкового правопорушення за п. 119-1.1, ст. 119-1 ПК України – є нотаріуси, які зобов'язані подавати інформацію щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення ними такої нотаріальної дії. Таке повідомлення має надсилатися і державними та приватними нотаріусами до контролюючих органів у день посвідчення таких договорів.

В такому Повідомленні нотаріус має обов'язково вказати дані орендодавця та орендаря, зокрема: прізвище, ім'я та по батькові, податкова адреса, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичної особи, яка через свої релігійні переконання відмовилася від прийняття реєстраційного номера). Крім того має бути вказано: суму орендної плати та строк дії договору [101]. Отже, обов'язковим є вказання нотаріусом у такому повідомленні реєстраційного номера, у разі невиконання цих вимог нотаріус ще може бути притягнутий до відповідальності за вчинення податкового правопорушення за п. 119.2, ст.119 ПК України.

Суб'єктами податкового правопорушення передбаченого п 119-1.2, ст. 119-1 ПК України – є суб'єкти господарювання, які провадить посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтером), які порушили строки подання інформації про укладені за його посередництвом цивільно-правові договори про оренду нерухомості [83]. Таку інформацію вони мають надіслати до контролюючих органів протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

Стаття 126. Порушення порядку подання банками, іншими

фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей податкової інформації контролюючим органам [83].

Санкція п.126.1, ст. 126 ПК України передбачає притягнення до відповідальності у разі неподання або подання податкової інформації з порушенням строку банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей. Об'єктивна сторона правопорушення полягає у бездіяльності у вигляді неподання або подання податкової інформації з порушенням строку вище згаданих суб'єктів. І знову таки виникає питання стосовно визначення об'єктивної сторони, адже, якщо ці суб'єкти нададуть інформації контролюючим органам з порушенням строку, то це вже можуть бути активні дії.

Кваліфікуючими ознаками – є повторність вчинення цих протиправних дій протягом року.

Суб'єктами правопорушення може бути лише спеціальний суб'єкт, як то: банки, інші фінансові установи, небанківські надавачи платіжних послуг, емітенти електронних грошей. До відповідальності за цією статтею вони можуть бути притягнуті за вчинення протиправних дій у вигляді неподання або подання з порушенням строку податкової інформації. Тому доцільно встановити, що законодавець розуміє під терміном „податкова інформація”?

Податковою інформацією є – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій (ч.1, ст.16 Закону [112]). За своїми ознаками податкова інформація – є публічною інформацією (тобто, яка відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях, була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або знаходиться їх володінні та є відкритою) (ст. 1 Закону [99]).

Так, в межах своєї компетенції контролюючи органи організують збір податкової інформації та вносять її до інформаційних баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (пп. 19-1.1.40, п. 19-1.1, ст. 19-1 ПК України), яку використовують надалі посадові особи для виконання посадових (службових) обов'язків (пп. 19-1.1.46 п. 19-1.1, ст. 19-1 ПК України) [83]).

Від Національного банку України контролюючим органам має надходити інформація щодо: вчинення експортних та імпорتنих операцій платниками податків; стосовно переліку фінансових установ, професійних учасників ринків капіталу, інститутів спільного інвестування та осіб, які не є фінансовими установами, але мають право надавати окремі види фінансових послуг (п. 72.1.2, п.72.1, ст. 72 ПК України).

Від банків, інших фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей має надходити інформація про наявність та рух коштів на рахунках/електронних гаманцях платника податків, звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів (пп. 72.1.3, п.72.1, ст.72 ПК України) [83]).

Контролюючі органи мають право звернутися до Національного банку України, банків, інших фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей із письмовим запитом про надання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій з адміністрування податків, зокрема це може стосуватися й інформації, яка містить банківську таємницю.

Відповідно до ст. 60 ЗУ „Про банки і банківську діяльність”, до банківської таємниці, що може мати відношення до платника податків належить:

- відомості про банківські рахунки платника податків;
- інформація про операції, проведені на користь чи за дорученням клієнта, вчинені ним правочини;
- фінансово-економічний стан клієнта банку (платника податків);

- інформація про організаційно-правову структуру юридичної особи - клієнта, її керівників, напрями діяльності;
- відомості стосовно комерційної діяльності клієнта чи комерційної таємниці, будь-якого проекту, винаходів, зразків продукції, тощо;
- інформація про фізичну особу, яка має намір укласти договір про споживчий кредит, отримана під час оцінки її кредитоспроможності [95].

Інформація щодо юридичних та фізичних осіб, яка становить банківську таємницю, розкривається для ДПС України за отримання запитів: щодо наявності банківських рахунків/електронних гаманців; дотримання резидентами встановлених Національним банком України граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів; щодо операцій за рахунками електронних резидентів; у разі отримання запиту про надання інформації від компетентного органу іноземної держави (ст. 62 Закону [95]).

З 2023 року Україна має почати здійснювати автоматичний обмін фінансовою інформацією за наслідком впровадженого в законодавство країни Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки – „CRS”, що стало результатом внесення змін до ПК України Законом „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки”.

Цим Законом [97] контролюючим органам було надано право безоплатно отримувати інформацію та документи від фінансових агентів, що визначають порядок розкриття інформації з обмеженим доступом (пп. 20.1.5-1, 20.1, ст.20 ПК України [83]).

„CRS” – Загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки – це міжнародний стандарт, що вимагає від країн, які його імплементують, здійснювати збір інформації про фінансові рахунки й щорічно обмінюватися такою інформацією з юрисдикціями – партнерами з обміну в автоматичному порядку. Автоматичний обмін інформацією за Стандартом CRS відбувається в такий спосіб: фінансові агенти однієї з країн

– наприклад, банки, депозитарні установи, інвестиційні та страхові компанії
– перевіряють і виявляють підзвітні фінансові рахунки нерезидентів;
отримані відомості передаються податковим органам цієї країни; один раз на рік податкові органи цієї країни надсилають податковим органам іншої країни наявну в них інформацію щодо всіх резидентів цієї (іншої) країни [23].

За результатами впровадження Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки – „CRS” власники рахунків повинні подавати на вимогу фінансових агентів мають надавати:

– документи самооцінки стосовно себе та контролюючих осіб для перевірки статусу резидента певної юрисдикції;

– звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (якщо особа належить до міжнародної групи компаній);

– інформацію про структуру власності та кінцевих бенефіціарних власників (якщо іноземна компанія має місце ефективного управління на території України або веде діяльність через постійне представництво);

– повідомлення про укладення та припинення договору щодо управління або адміністрування траста, фінансову звітність щодо траста та інші відомості (якщо особа є управителем або адміністратором траста), тощо [23].

Ненадання інформації у разі отримання запиту від компетентного органу іноземної держави банками, та іншими фінансовими установами може складом податкового правопорушення.

3.2 Податкові правопорушення у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку

До податкові правопорушення у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку можна віднести передбачені статтями: 120; 120-1; 120-2; 121; 128-1 ПК України.

Стаття 120. Неподання або несвоєчасне подання податкової

звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності [83].

Суб'єктом такого правопорушення – є платник податків, який не подав, або ж подав не своєчасно до контролюючих органів додаткову звітність, а також, це може бути особа, на яку покладено обов'язок нараховувати і сплачувати податки та збори.

Відповідно до пп. 16.1.2 та пп. 16.1.3, п. 16.1, ст. 16 ПК України платник податків зобов'язаний скласти звітність, яка стосується обчислення і сплати податків та зборів та подавати її до контролюючих органів.

З приводу своєчасності подання податкової звітності, слід зазначити, що платник податків зобов'язаний за кожний звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, подавати податковій декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є (п. 49.2, ст.49 ПК України [83]).

Термін подання податкових декларацій залежить від податкового періоду: якщо податковий період дорівнює календарному місяцю, то декларація має бути подана – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (пп. 49.18.1); якщо календарному кварталу або календарному півріччю – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя) (пп. 49.18.2); якщо календарному року, то подається – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (пп. 49.18.3, п.49.18, ст. 49 ПК України) [83].

Стосовно податку на доходу фізичних осіб – строк подання декларації встановлено для платників податку, у тому числі й самозайнятих осіб, – до 1 травня року, що настає за звітним (хоча податковим періодом визначено календарний рік календарному) (пп. 49.18.4, п.49.18, ст. 49 ПК України).

Податкова декларація може бути подана у будь-який спосіб, що обрав для себе платник податку, тобто: особисто платником податків або

уповноваженою на це особою; може бути надіслана поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; або ж засобами електронного зв'язку в електронній формі (п. 49.3, ст.49 ПК України).

Недотримання строків подання податкової декларації – є об'єктивною стороною такого правопорушення.

Стосовно суб'єктів на які покладено обов'язок нараховувати і сплачувати податки та збори, слід зазначити, що до цієї категорії можуть бути віднесені податкові агенти.

Так, п.51.1, ст. 51 ПК України встановлює обов'язок податкових агентів, подавати до контролюючих органів податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, із вказанням сум утриманого з цих доходів податку на доходи фізичних осіб, а також сум нарахованого на фонд оплати праці єдиного внеску.

Такий розрахунок подається окремо за кожний квартал (який є податковим періодом) з розбивкою по місяцях звітного кварталу протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу. Розрахунок має бути подано незалежно від факту виплати доходу платникові податку та факту сплати єдиного соціального внеску після нарахування таких доходів [109].

За неподання такого розрахунку податкові агенти можуть бути притягнуті до відповідальності за статтею 120 ПК України.

Проте, аналізуючи Порядок заповнення форми цього розрахунку виникають деякі непорозуміння. Так, коли платник податку (податковий агент) заповнює графу 3а «Сума нарахованого доходу» в ній він має відобразити дохід, який нарахований фізичній особі відповідно до ознаки доходу. Нарахований дохід відображається повністю, без вирахування податку на доходи фізичних осіб та обов'язкових страхових внесків.

Законодавець роз'яснює, що: «Заробітна плата, що виплачується у встановлені терміни в наступному місяці, має бути відображена в 4ДФ за той період, у який входить попередній місяць, за який заробітну плату було

нараховано. Наприклад, у 4ДФ за січень відображається заробітна плата, яка нарахована у січні та виплачена в лютому, за лютий (нарахована у лютому та виплачена в березні), за березень (нарахована в березні та виплачена у квітні)» [109].

Пізніше, коли платник податку, на якого покладається обов'язок подання Податкової декларації про майновий стан і доходи, заповнює таку декларацію у строці 10.1 має відобразити нарахований (а у дужках вказано – «виплачений» дохід) у формі заробітної плати відповідно до умов трудового договору (контракту) [110].

Отже, можна зробити цілком логічний висновок, що законодавець ототожнює ці два поняття для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб «нарахований дохід у вигляді заробітної плати» та „виплачений дохід у вигляді заробітної плати”. Проте, багато випадків, коли роботодавець (податковий агент) нараховує заробітну плату, але виплачує її із суттєвою затримкою, і у такому випадку сума „нарахованого доходу” не буде співпадати із „виплаченим доходом”. Платник податку буде заповнювати податкову декларацію на підставі наданій роботодавцем Довідки про отримані доходи, де буде вказано, саме суму нарахованого доходу, але у його електронному кабінеті буде вказано і „нарахований” і „виплачений” дохід, і не зрозуміло яка сума буде вважатися оподатковуваним доходом. Інакше можна сказати, що у разі виплати заробітної плати за декілька попередніх періодів за які була затримка, платник податку, що заповнює декларацію у майбутньому буде вимушений подати уточнюючий розрахунок, якщо він цього не зробить, то скоріше за все буде притягнутий до відповідальності за цією статтею. Вважаємо доцільним законодавцю чітко визначити чи „нарахований” чи „виплачений” дохід буде підлягати оподаткуванню, та відповідно внести зміни до форми „Податкової декларації про майновий стан і доходи” та до форми 4ДФ „Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум

нарахованого єдиного внеску”.

Одним з правопорушень помічених законодавцем у Главу XI другого Розділу ПК України є діяння, передбачене ст. 121 ПК «Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Згідно зі змістом даної правової норми фінансовій відповідальності підлягає особа (платник податків) який не забезпечив зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених [ст. 44](#) ПК України строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК України [83]. Тобто, можна зазначити, що, фактично, предмет цього податкового правопорушення є: 1) первинні документи; 2) облікові та інші реєстри; 3) бухгалтерська та статистична звітність; 4) інші документи з питань обчислення і сплати податків та зборів; 5) оригінали чи копії документів, крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних (при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК України).

Щодо об'єкту правопорушення, передбаченого ст. 121 ПК України, то, перш за все, необхідно зазначити, що у науці вітчизняного фінансового права податкові правопорушення прийнято, зазвичай, класифікувати в залежності від об'єкта фінансової діяльності. Тобто об'єкт протиправного діяння можна визначити шляхом дослідження його об'єктивної сторони.

Виділяються порушення:

- в системі оподаткування;
- в системі гарантій виконання обов'язків платника податків;
- виконання доходної частини бюджетів;

- контрольних функцій податкових (контролюючих) органів;
- обов'язків щодо сплати податків;
- порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та надання бухгалтерської і податкової звітності;
- прав і свобод платників податків [28, с. 143].

Тобто фінансові правопорушення реалізуються шляхом вчинення протиправного діяння у певній сфері діяльності платника податків або контролюючих органів.

З об'єктивної сторони фінансове правопорушення складається з: діяння (дії або бездіяльності); негативних наслідків (шкоди матеріального чи нематеріального характеру); причинно-наслідкового зв'язку між протиправним діянням та його наслідками.

Під поняттям «дія» розуміється активна поведінка суб'єкта фінансово-правових відносин. Такі дії характеризуються: протиправністю (порушенням вимог вітчизняного фінансового законодавства); наявністю суспільної шкоди, спричиненої протиправними діями; мають вольовий та усвідомлений характер. В свою чергу «бездіяльність» – це невиконання або неналежне виконання відповідною особою (суб'єктом фінансових правовідносин) своїх обов'язків, покладених на неї законом. При цьому спричинена таким діянням суспільна шкода матеріального чи нематеріального характеру не обов'язково пов'язана із завданням майнової шкоди публічним інтересам. Це, зокрема, стосується випадків несвоечасного надання бухгалтерської чи податкової звітності [76, с.260].

Відповідно до ст. 121 ПК України, фінансове правопорушення, передбачене нею, з об'єктивної сторони вчинюється шляхом:

- 1) Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів;
- 2) Незабезпечення платником податків зберігання облікових та інших реєстрів;
- 3) Незабезпечення платником податків зберігання бухгалтерської та

статистичної звітності;

4) Незабезпечення платником податків зберігання інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів.

5) Ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК України [76, с.261].

Тобто дане правопорушення, переважно, вчинюється шляхом бездіяльності або часткової дії (виконання особою своїх обов'язків неналежним чином) про що свідчать терміни «незабезпечення» та «ненадання». При цьому у перших чотирьох вказаних випадках обов'язковою умовою відповідальності платника податків є строки зберігання документів.

Відповідно до п. 44.1. ст. 44 ПК України платники податків, задля цілей оподаткування, зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [2]. Згідно з п. 44.3. цієї правової норми платники податків зобов'язані «забезпечити зберігання документів, визначених [п. 44.1](#), ст. 44 ПК, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом визначених законодавством термінів, але не менш як 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до [ст. ст. 39](#) та [39-2](#) ПК) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються вказані документи, а в разі неподання такої звітності – з передбаченого ПК України граничного терміну подання такої звітності, та документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, – не менш як 1095 днів з дня здійснення

відповідної господарської операції (для відповідних дозвільних документів – не менш як 1095 днів з дня завершення терміну їх дії). У разі ж ліквідації платника податків вказані у п. 44.1 ст. 44 ПК документи, за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до [статей 39](#) та [39-2](#) ПК), що передували даті ліквідації платника податків, необхідно передати до архіву в установленому законодавством порядку. Передбачені п. 44.3. ст. 44 ПК терміни зберігання документів продовжуються на період зупинення відліку строку давності у випадках, передбачених [п. 102.3](#), ст. 102 ПК України» [83]. Пунктами 44.4 – 44.7 ст. 44 ПК України визначено порядок, принципи та особливості зберігання та надання контролюючим органам означених документів платником податків.

Зберігати (тобто – зберігання) – означає тримати що-небудь у певних умовах, оберігаючи від псування або руйнування [9]. Зберігання документів припускає забезпечення їхньої безпеки визначений строк (період) і належним чином.

Платник податків має забезпечити належне зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської і статистичної звітності та інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів.

Так, наприклад, платник податку у строки, встановлені законом, має «подавати контролюючому органу податкову декларацію (розрахунок) – тобто документ, який подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПК України) контролюючим органам, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що

свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, а також суми нарахованого єдиного внеску. (ст. 46 ПК України). Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань. При цьому додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною» [83].

Платник податків зобов'язаний надати контролюючим органам, зокрема у разі перевірки (податкового контролю), оригіналів документів чи їх копій (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) у випадках, передбачених ПК України. У протилежному випадку настає фінансова відповідальність такого суб'єкта фінансово-правових відносин. Так, якщо платник податків «до закінчення перевірки або у терміни, визначені у [п. 86.7](#), ст. 86 ПК України, не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності» (п. 44.6. ст. 44 ПК України) [83].

Тож платник податків має діяти належним чином щодо зберігання та надання (у визначений законодавцем строк) зазначених вище документів.

Статтею 121 ПК України не передбачено настання якихось шкідливих наслідків вчинення протиправного діяння. Отже об'єктивну сторону цього правопорушення також не характеризує наявність причинно-наслідкового зв'язку між таким діянням та його наслідками.

Стаття 128-1. Порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах та/або місцях виробництва окремих видів продукції [83].

П. 128-1.1, ст.128-1 ПК України передбачає притягнення до відповідальності у разі необладнання та/або відсутність реєстрації в

Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі рівнеміра-лічильника на введеному в експлуатацію резервуарі, розташованому на акцизному складі.

Отже об'єктивна сторона полягає у вчиненні дії у вигляді бездіяльності платником податків, який зобов'язаний був обладнати кожне місце отримання та відпуску у виробництво витратомірами-лічильниками, та зареєструвати їх в Єдиному державному реєстрі, але він цього не зробив.

Під витратомір-лічильник слід розуміти – законодавчо регульований засіб вимірювальної техніки, призначений для безперервного вимірювання, запам'ятовування та відображення у фактичних умовах вимірювання кількості пального, що проходить через вимірювальний перетворювач у закритих, повністю заповнених трубопроводах. Рівнемір - лічильник рівня пального у резервуарі, за яким обчислюється об'єм пального, що перебуває у резервуарі, за градуювальною таблицею резервуара [90].

Суб'єкти господарювання, які використовують спирт етиловий для виробництва: спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва продукції хімічного і технічного призначення, а також, для виробництва оцту, парфумерно-косметичної продукції; пирту етилового-сирцю ля виробництва біоетанолу, – обов'язані:

- обладнати кожне місце отримання та місце відпуску у виробництво витратомірами-лічильниками, зареєстрованими в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового;

- надіслати ДПС України технологічну схему встановлення витратомірів-лічильників спирту етилового та/або масових витратомірів засобами електронного зв'язку не пізніше ніж за 10 робочих днів до дня їх встановлення (пп. 229.1.8, п.229.1, ст. 229 ПК України [83]).

Витратоміри-лічильники спирту етилового, масові витратоміри повинні відповідати вимогам законодавства та мати позитивний результат перевірки або оцінку відповідності. У разі відсутності технологічної схеми встановлення витратомірів-лічильників, та/або масових витратомірів,

надісланої ДПС України та позитивного результату перевірки або оцінки відповідності, вони вважаються не встановленими (пп. 229.1.8, п.229.1, ст. 229 ПК України [83]).

Розпорядники акцизних складів, також, зобов'язані:

– зареєструвати усі розташовані на акцизних складах витратоміри-лічильники спирту етилового та масові витратоміри в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового та надіслати ДПС України протягом 10 робочих днів до дня встановлення технологічну схему витратомірів-лічильників спирту етилового та/або масових витратомірів засобами електронного зв'язку (ст.230 ПК України [83]).

Електронні документи для наповнення Єдиного державного реєстра надсилаються за кожним місцем розташування акцизного складу, та мають містити:

– інформацію про розпорядника акцизного складу, про всі наявні у нього акцизні склади з уніфікованим номером присвоєним в системі електронного адміністрування;

– дату встановлення, заміни, опломбування, технічного обслуговування, ремонту, перевірки, калібрування витратоміра, рівнеміра, резервуара, відомості щодо організацій та осіб, які проводили такі роботи;

– зведені за добу підсумкові облікові дані щодо: обсягів фактичних залишків пального на початок та кінець звітної доби та обсягу реалізованого пального у розрізі кодів товарних підкатегорій згідно з УКТЗЕД;

– інформацію про осіб, які формують та надсилають електронні документи для наповнення Реєстру;

– інформацію про обсяги залишків пального, що розташовані на акцизному складі в тарі, балонах, упаковці, про добовий обсяг реалізованого пального в тарі, балонах, упаковці;

– інформацію стосовно робочих та не робочих днів складу [90].

Наявність витратомірів-лічильників спирту етилового та/або масових

витратомірів – є необхідними умовами для здійснення зіставлення ДПС України показників із системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового з показниками Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі щодо обсягів обігу та залишків пального.

Суб'єктами правопорушення – є суб'єкт господарювання (юридична особа, фізична особа – підприємець), яка вчинила податкове правопорушення у вигляді:

- не обладнання витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками на введеному в експлуатацію резервуарі, розташованому на акцизному складі, та/або на місці відпуску пального наливом з акцизного складу;

- не обладнання, витратомірами-лічильниками та/або масового витратомірами на місці отримання та відпуску спирту етилового, розташованого на акцизному складі, та/або місці отримання/відпуску спирту етилового у виробництво продукції;

- відсутність реєстрації в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального на введеному в експлуатацію резервуарі, розташованому на акцизному складі.

Також, суб'єктом правопорушення – є розпорядник акцизного складу, який своєчасно не надав до ДПС України електронні документи, що містять дані про фактичні залишки та обсяг обігу пального пального або спирту етилового.

Розпорядником акцизного складу – є суб'єкт господарювання, який одержав ліцензію на право виробництва спирту етилового, алкогольних напоїв, зареєстрований платником акцизного податку, або суб'єкт господарювання, який здійснює виробництво, оброблення, змішування, розлив, навантаження-розвантаження, зберігання, реалізацію пального на акцизному складі та має документи, що підтверджують право власності або користування приміщеннями та/або територією, що відносяться до акцизного

складу (пп. 14.1.224, п.14.1, ст. 14 ПК України [83]).

Тобто, має місце спеціальний суб'єкт.

Кваліфікуючим ознаками – є повторність вчинення правопорушення протягом року на тому ж самому акцизному складі та/або місці отримання (відпуску) етилового спирту у виробництво для виготовлення продукції.

3.3 Загальна характеристика податкових правопорушень у сфері примусового погашення податкового боргу та у сфері сплати податків та зборів

До податкових правопорушень у сфері примусового погашення податкового боргу віднесені ті, що передбаченні статтею 116 ПК України.

Об'єктивна сторона правопорушення полягає у вчиненні діяння (активних дій) у вигляді відчуження платником податків майна, яке перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу.

Суб'єктом правопорушення є: платник податків, який відчужує майно, що перебуває в податковій заставі. Таким платником може бути, фізична так і юридична особа.

Податкова застава – є способом забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених у строк, визначений ПК України (пп. 14.1.155, п.14.1, ст.14 ПК України [83]). Майно передається у заставу у разі наявності платником податків податкового боргу.

Право податкової застави виникає, якщо платник податків не сплатив у строки, що визначені ПК України для конкретного податку чи збору, самостійно визначене грошове зобов'язання у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку сплати. Або ж, у разі несплати суми грошового зобов'язання у строки, встановлені ПК України, якщо таке зобов'язання визначив контролюючий орган – з дня виникнення у платника податків податкового боргу [70, с.81].

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому (п. 89.2, ст.89 ПК України [83]).

Предметом застави можуть бути майно та майнові права, а також, майно, яке стане власністю заставодавця після укладення договору застави, в тому числі продукція, плоди та інші прибутки (майбутній урожай, приплід худоби тощо) (ст. 4 Закону [100]).

Ст. 17 ЗУ „Про заставу” вказує на право суб’єкта господарювання (заставодавця) розпорядження заставленим майном, якщо інше не передбачено законом чи договором. Також, заставодавець може відчужувати заставлене майно тільки, але за згодою заставодержателя [100].

Майно, на яке поширюється право податкової застави має оформлюватися актом опису, до якого включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу (п. 89.3, ст.89 ПК України [83]). Опис майна у податкову заставу здійснюється відповідно до Наказу Міністерства фінансів України „Про затвердження Порядку застосування податкової застави податковими органами” [104].

Але п. 89.5, ст.89 ПК України вказує на можливість поширення податкової застави на майно, на яке платник податків планує набути право власності у майбутньому, у разі недостатності майна для погашення податкового боргу.

У такому випадку платник податків зобов'язаний не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на будь-яке майно, повідомити про це контролюючий орган, який в свою чергу зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня отримання повідомлення прийняти рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави та балансова вартість якого

відповідає сумі податкового боргу платника податків (п. 89.5, ст.89 ПК України [4]). Хоча, з цією нормою важко погодитися про що свідчить

Адже позиція Верховного Суду України в рамках справи № 826/5581/16 від 24 жовтня 2017 року за позовом ПАТ «Укрнафта» до Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників, – зовсім інша, на думку колегії суддів Судової палати в адміністративних справах: „З урахуванням положень ПК України щоб платнику податку реалізувати своє право на податкову заставу, майно має бути наявним, перебувати у його власності, а балансова вартість такого майна повинна відповідати сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, за яких майно не може бути використане як джерело погашення податкового боргу платника податків, передбачених пунктом 87.3 статті 87 ПК України” [35].

П. 87.3, ст. 87 ПК України містить виключні підстави, які джерела не можуть використовуватися для погашення податкового боргу, зокрема це:

- майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам;
- майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у нього у володінні або користуванні;
- майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння, немайнові права, у тому числі права інтелектуальної власності;
- кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках;
- майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації;
- майно, вільний обіг якого заборонено;
- майно, що не може бути предметом застави (культурні цінності, що є об'єктами права державної чи комунальної власності; пам'ятки культурної спадщини; вимоги, які мають особистий характер; об'єкти державної власності, приватизація яких заборонена; гуртожитки як об'єкти нерухомого

майна) [100];

– кошти інших осіб, надані платнику податків у якості вкладу (депозиту) або довірче управління [83].

Ми погоджуємось з позицією Верховного Суду України. Адже, відповідно до п. 91.1, 91.3, ст. 91 ПК України у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник контролюючого органу має призначити такому платникові податкового керуючого за місцем реєстрації платника. До повноважень податкового керуючого належить: опис майна платника податків у податкову заставу та майна на яке поширюється право податкової застави, здійснення перевірки стану збереження такого майна [70, с.82].

До того ж, серед основних функцій податкового керуючого відповідно до затвердженого Наказу Міністерством фінансів України „Про затвердження Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень” належать: функції щодо адміністративного арешту майна платника податків, що має податковий борг та продажу майна, яке перебуває у податковій заставі, та стягнення коштів” [107].

У той же час податковий керуючий не може повноцінно виконувати свої повноваження щодо майна якого не має у наявності (цей факт, також відображує у своїй Постанові № 826/5581/16 від 24 жовтня 2017 року Верховний Суд України.

Але, згідно з процесуальним законодавством України пріоритетними є норми закону. Так, у ч.5, ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) вказано, що при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду [32]. Отже, встановлюється пріоритет норми права.

Але, контролюючи органи зобов’язані діяти виключно у відповідності з Податковим кодексом України (пп. 21.1.1, п.21.1, ст. ПК України), і саме цей кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і

зборів, встановлює права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства (п.1.1, ст.1 ПК України [83]).

Отже, знову під час виконання своїх повноважень, щодо опису майна у податкову заставу контролюючи органи будуть керуватися нормами п.89.2, ст. 89 ПК України стосовно право опису у заставу майна на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому. І лише потім, платник податків може скористатися наданим йому правом оскарження в суді рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання надане йому пп. 17.1.7, п. 17.1, ст. 17, п.56.2, ст. 56 та п. 56.19, ст. 56 ПК України. А вже суду, відповідно до ч.5, ст. 242 КАСУ мають враховувати позицію Верховного Суду України під час прийняття рішення. Отже, виникає необхідність внесення змін до п.89.2, ст. 89 ПК України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому [70, с.82].

Санкція п. 116.1, ст. 116 ПК України за вчинення податкового правопорушення у вигляді відчуження платником податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди з контролюючим органом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі вартості такого відчуженого майна.

П. 92.1, ст. 92 ПК України надано право платникові податків відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу. Знов таки можна говорити про певну колізію з п. 89.5, ст. 89 ПК України в якому покладено на платника податку, який має податковий борг повідомляти контролюючий орган не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на майно про наявність такого майна. У свою чергу, контролюючий орган зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня отримання повідомлення від платника податків прийняти

рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке буде поширюватися право податкової застави. До прийняття рішення контролюючим органом щодо включення майна у заставу платник податків не має права відчужувати це майно. Але санкція п. 116.1, ст. 116 ПК України передбачає притягнення до відповідальності платника податків у разі відчуження ним майна, що перебуває в податковій заставі. Якщо платник податків набув право власності на майно, та не дочекався рішення контролюючого органу про занесення такого майна до акту опису, то має місце зовсім інший склад правопорушення (адже на це майно поки що не розповсюджувався режим податкової застави) [70, с.83].

Стосовно суб'єктивної сторони цього правопорушення, слід зазначити, що вчинення податкового правопорушення у вигляді – відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу може бути лише з умислом, у даному випадку питання необережності не може мати місце.

Взагалі у ПК України не міститься визначення поняття вини чи необережності. Ці поняття представлені у 24, 25 статтях КК України.

Стаття 24 КК України поділяє умисел на прямий та непрямий, відрізняються вони відношенням правопорушника до тих суспільно небезпечних наслідків, які стали результатом її дії чи бездіяльності (тобто чи бажала винна особа їх настання чи ні).

Судячи зі змісту п. 109.1, ст.109 ПК України, де вказано, що 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 податковим законодавством [83], – законодавець вбачає, що будь-які податкові правопорушення вчиняються лише з прямим умислом. Але, взагалі, якщо казати про негативні наслідки, які є слідством податкового правопорушення, то, на нашу думку, вони мають більш глибоке значення, адже це

спричинення втрат державному чи місцевому бюджету, що може вплинути, в подальшому на якість виконання органами державної влади чи місцевого самоврядування функцій з фінансування соціально-економічних програм. Тобто, вважаємо, що суб'єктивну сторону слід розглядати по відношенню особи саме до настання цих наслідків. Але, зазвичай, платник податків не усвідомлює того, що він може спричинити шкоду суспільству, – він лише бажає мінімізувати свій податковий обов'язок та отримати користь від ухилення від сплати податків на свою адресу [70, с.83].

Якщо так розглядати податкове правопорушення, то можна сказати, що воно дуже часто може вчинятися з непрямым умислом. А деякі податкові правопорушення можуть вчинятися й за необережністю, зокрема протиправною недбалістю, коли особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (дії або бездіяльності), хоча повинна була і могла їх передбачити (ч.3, ст. 25 КК України [43]).

Податкове правопорушення за статтею 116 ПК України у вигляді – відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу може бути вчинене як з прямим умислом (платник податку добре обізнаний у податковому законодавстві та усвідомлював суспільно небезпечний характер свого діяння, та передбачав настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді втрати бюджету та спричинення шкоди суспільству та бажав їх настання), або з непрямым умислом, коли платник податків усвідомлював настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, хоча і не бажав спричинити нікому шкоду, але свідомо припускав, що відчуження заставного майна – є протиправним діянням, і може негативно відобразитися на стані бюджету, адже він не виконав свій податковий обов'язок та не погасив свій податковий борг [70].

За результатами проведеного дослідження доведено хибність норми п. 89.5, ст.89 ПК України стосовно включення майна до акта опису право власності на яке платник податків набуде у майбутньому. Доведено, щоб реалізувати платнику податку своє право на податкову заставу, майно має

бути наявним, перебувати у його власності, а балансова вартість такого майна повинна відповідати сумі податкового боргу платника податків, тому як у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник контролюючого органу має призначити такому платникові податкового керуючого за місцем реєстрації платника, який має ряд повноважень за цим майном, за відсутності такого майна – він не може виконувати свої повноваження. Запропоновано внести зміни до п.89.2, ст. 89 ПК України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому [70].

Розглянувши суб'єктивну сторону податкового правопорушення зроблено висновки, що воно може вчинятися як з прямим, так і непрямим умислом.

До податкових правопорушень, вчинених у сфері сплати податків та зборів, можна віднести ті, що зазначені у статтях: 122; 123; 124; 125-1; 126-1 ПК України.

Відповідно до ст. 122 ПК України, несплата (неперерахування) або сплата (перерахування) не в повному обсязі фізичною особою – платником єдиного податку, визначеною [пп. 291.1, 291.2](#), і [291.4](#), ст. 291 даного Кодексу, авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені ПК України, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 50 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до цього Кодексу [83].

Згідно з ч. 1 ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [37]. Такі платежі мають здійснюватися у повному обсязі та у встановлений законодавцем строк. Однак, з тих чи інших причин, платники податків не завжди виконують свої зобов'язання перед державою, або виконують їх неналежним чином. У зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку держава вимушена застосовувати до правопорушників

у сфері оподаткування різні заходи державного примусу.

За порушення законів у сфері оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, в Україні застосовуються такі види юридичної відповідальності як: фінансова; адміністративна; кримінальна (ст. 111 ПК України). Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних санкцій та (або) пені до осіб, які порушили законодавство з питань оподаткування згідно з ПК України та іншими законами.

У науці вітчизняного податкового права прийнято, зазвичай, класифікувати податкові правопорушення в залежності від спрямованості протиправних дій, а саме – порушення: в системі оподаткування; в системі гарантій виконання обов'язків платника податків; виконання доходної частини бюджетів; контрольних функцій податкових органів; обов'язків щодо сплати податків; порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та надання бухгалтерської і податкової звітності; прав і свобод платників податків [28, с. 143]. Також законодавець вказує на суб'єкта фінансової відповідальності (ст. 110 ПК України): платники податків, податкові агенти, а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених ПК України (несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень); фізична особа – платник податку (несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності); контролюючі органи (несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень ст. 114 ПК України); контролюючі органи (несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень посадовими (службовими) особами таких контролюючих органів); законні представники платників податків – фізичних осіб згідно зі [ст. 242](#) Цивільного кодексу України у разі невиконання обов'язків, визначених ПК України (несуть фінансову відповідальність, встановлену для платників податків); юридична особа – платник податку (несе фінансову відповідальність за

вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами) [83; 145].

Главою 11 ПК України передбачено положення щодо відповідальності платників податків. Так, у п. 109.1 ст. 109 ПК України наголошено на тому, що 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 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 цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [83]. Тобто основними ознаками правопорушення у сфері оподаткування є його:

- протиправність;
- винність (у випадках прямо передбачених законом);
- вчинення протиправного діяння (дії чи бездіяльності);
- суб'єкт вчинення податкового правопорушення (відповідно до ст. 110 ПК України) [65, с.54].

До того ж певні правопорушення у сфері оподаткування вчинюються умисно.

Протиправною поведінкою вважається поведінка, яка характеризується порушенням норм права. Одним із видів такої поведінки є правопорушення, зокрема і у сфері оподаткування [92].

Поняття «вина» визначається у різних сферах вітчизняного законодавства. Відповідно до ст. 23 КК України виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої даним Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності [43]. Згідно зі змістом Кодексу України про адміністративні правопорушення адміністративне

правопорушення має бути винним (умисним або необережним). При цьому адміністративне правопорушення визнається вчиненим умисно у тих випадках, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків (ст. 10), а вчиненим з необережності – якщо особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоч повинна була і могла їх передбачити (ст. 11) [34]. У п. 112.2, ст. 112 ПК України наголошується, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання [83]. Це припускає і відповідну обізнаність особи (платника податків) у принципах вітчизняного податкового законодавства.

Суб'єктом вчинення розглядуваного фінансового правопорушення є фізична особа-підприємець – платник єдиного податку першої та другої групи. Згідно з ПК України до першої групи суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (платників єдиного податку) відносяться фізичні особи, а саме – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. До другої групи відносяться фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності наступних

критеріїв: 1) не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; 2) обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (п. 291.4.) [83].

Платники єдиного податку 1 і 2 груп мають сплачувати єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця (п. 295.1, ст.295 ПК України) [83]. Такі платники можуть здійснити сплату єдиного податку шляхом авансового внеску за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), однак не більш як до кінця поточного звітного року.

Протиправне діяння, передбачене ст. 122 ПК України, виражається у вчиненні активних дій (сплата (перерахування) не в повному обсязі авансових внесків єдиного податку), або у бездіяльності (несплата (неперерахування) таких внесків в установленому порядку та у встановлені строки). Часткова сплата податкового зобов'язання ще не означає звільнення від фінансової відповідальності відповідно до п. 122.1, ст. 122 ПК України, оскільки виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (ст. 38 ПК України) [83]. Тобто недоплата податкових зобов'язань з єдиного податку все одно буде тягнути відповідальність особи за даною правовою нормою.

Слід зазначити, що ПК України не визначає поняття «сплата» податку або збору. Його сутність можна вивести із супутніх статей, зокрема ст. 38 ПК України. Також ця проблематика досліджувалась на теоретичному рівні. Зокрема науковець М. П. Кучерявенко зазначає, що під сплатою податків і зборів необхідно розуміти «сукупність дій платника податків щодо фактичного внесення сум податку, які підлягають сплаті, до відповідного бюджету або цільового фонду ...» [123]. Тож сплата податків та зборів – це завжди певні активні дії. В той же час, правопорушення, передбачене ст. 122 ПК України може бути вчинене як шляхом бездіяльності, так і шляхом

певних дій, але не є повною обсязі або неналежним чином. І таке діяння буде винним, оскільки, відповідно до п. 300.1 ПК України [83] фізичні особи – платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до ПК України за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання своїх податкових декларацій.

Стаття 124. Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання [83].

Об'єктивна сторона правопорушення полягає у бездіяльності платника податків, який був зобов'язаний сплатити у строки, встановленні ПК України для кожного податку і збору грошове зобов'язання, але він цього не вчинив.

Суб'єктом податкового правопорушення – є платник податків, який не сплатив у строки визначені податковим законодавством узгоджену суму грошового зобов'язання (крім грошового зобов'язання у вигляді штрафних санкцій та пені, застосованих до нього). Для надання характеристика цього правопорушення доцільно дослідити поняття „узгоджена сума грошового зобов'язання”, яким оперує законодавець та яке покладено в об'єктивну сторону правопорушення.

Відповідно до п. 54.1, ст.54 ПК України якщо платник податків подав до контролюючих органів податкову чи митну декларацію в яких самостійно обчислив суму грошового зобов'язання у встановлені податковим законодавством строки, – то таке зобов'язання вважається узгодженим.

Проте, розмір штрафу, який буде застосовано до правопорушника буде залежати від терміну затримки виконання такого зобов'язання: до 30 календарних днів, або понад 30 календарних днів.

Окремі санкції передбачені для платника податків, який порушив строки сплати до бюджету суми акцизного податку.

Кваліфікуючою ознакою для цього виду правопорушення – є вчинення діяння (несвоєчасна сплата суми грошового зобов'язання) – умисно (п.124.2, ст. 124 ПК України), а також вчинення діяння – повторно протягом 1095

календарних днів або які призвели до прострочення сплати грошового зобов'язання на строк більше 90 календарних днів, і знов таки ці діяння мають бути вчинені умисно (п.124.3, ст. 124 ПК України).

Тобто, стосовно суб'єктивної сторони податкового правопорушення вчиненого за п.124.1, ст. 124 ПК України можна сказати, що воно може бути лише за необережністю.

ПК України не міститься визначення поняття вини чи необережності. Ці поняття представлені у 24 та 25 статтях КК України, зокрема необережність поділяється на протиправну самовпевненість та протиправну недбалість. Під протиправною самовпевненістю слід розуміти ситуацію, коли особа передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, але легковажно розраховувала на їх відвернення. Протиправною недбалістю – є ситуація, коли особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, хоча повинна була і могла їх передбачити [43].

Суспільно небезпечними наслідками діяння, передбаченого п.124.1, ст. 124 ПК України у вигляді несплати у строки визначені податковим законодавством узгоджену суму грошового зобов'язання – є недоотримання державним чи місцевим бюджетом грошових коштів, що могло вплинути на якість виконання органами державної влади чи місцевого самоврядування своїх повноважень з фінансування соціально-економічних програм, що в свою чергу призвело до невзадоволення суспільних потреб. Тому, в даному випадку можна сказати, що могла б мати місце протиправна недбалість, адже особа повинна була б передбачити негативні наслідки, які мали місце з-за її вчинку, але вона не передбачала можливості настання таких суспільно небезпечних наслідків.

Отже, для кваліфікації діяння за п.124.2, ст. 124 ПК України потрібно, щоб контролюючи органи довели умисність вчинення правопорушником податкового правопорушення умисно, у протилежному випадку, правопорушник може бути притягнутий до відповідальності за п.124.1, ст.

124 ПК України.

Суб'єктом правопорушення за п.124.4, ст. 124 ПК України може бути: банк; орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів; небанківський надавач платіжних послуг; емітент електронних грошей, які порушили строк зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів [83].

Стаття 125-1. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати [83].

Санкція цієї статті передбачає притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення у вигляді ненарахування та/або неутримання, та/або несплата, або ж не в повному обсязі податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь нерезидента або іншого платника податків [83].

Об'єктивна сторона правопорушення полягає як у: бездіяльності (як то: ненарахування та/або неутримання та/або несплата) та у вчиненні дії (як то сплата, але не в повному обсязі, тобто часткове виконання податкового обов'язку) платником податків, у тому числі податковим агентом, який виплачує дохід та зобов'язаний з нього утримувати та перерахувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір до бюджету.

Суб'єктом даного правопорушення може бути: податковий агент який своєчасно (або взагалі) не утримав з доходів платника податків та не перерахував до бюджету податок на доходи фізичних осіб, або ж фізична особа – платник податку у разі нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу або дарування майна або отримання свідоцтва про право на спадщину.

Відповідно до п.18.1, ст. 18 ПК України, податковим агентом визнається особа, на яку ПК України покладено обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються платникові податків та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [83].

Відповідно до пп. 168.1.1-168.1.2., п.168.1, ст. 168 ПК України, податковий агент, який нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати із суми такого доходу податок на доход фізичних осіб та сплачувати його до відповідного бюджету під час виплати доходу єдиним платіжним документом [83].

Проте, якщо було нараховано дохід платникові податку, але його не виплачено, – податок підлягає утриманню та перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПК України для місячного податкового періоду (пп. 168.1.5, п.168.1, ст. 168 ПК України), тобто протягом 20 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітного місяця [83].

Надавач платіжних послуг, може приймати платіжні інструкції від платника податку на виплату оподаткованого доходу, лише за умови одночасного подання податковим агентом платіжної інструкції на перерахування до бюджету утриманого податку на доходи фізичних осіб із суми доходу. Податковий агент, який перераховує дохід, з якого не утримується податок на доходи фізичних осіб, у реквізиті „Призначення платежу” платіжної інструкції має зазначати, що дохід не підлягає оподаткуванню [102].

Але, відповідно до п.50 „Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг” надавач платіжних послуг не зобов'язаний перевіряти правильність нарахування та своєчасність сплати податковим агентом податку на доходи [102], цей обов'язок повністю покладено на такого податкового агента..

Але, аналізуючи норми пп. 168.4.5, п.168.4, ст. 168 ПК України обов'язок нарахування, утримання та сплати податку до бюджету може бути покладено й на фізичну особу, у разі нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу майна резидентами та нерезидентами, посвідчення договорів дарування чи видачі свідоцтв про право на спадщину нерезидентам – за місцем нотаріального посвідчення таких договорів.

На нотаріусів покладено обов'язок щоквартально подавати до контролюючих органів за основним місцем обліку інформацію про видачу свідоцтва про право на спадщину (за місцем відкриття спадщини) або стосовно посвідчення договорів дарування [109].

Кваліфікуючими ознаками цього правопорушення – є повторність, вчинення втретє та більше разів протягом 1095 календарних днів; та вчинення умисно. Аналізуючи зміст статті 125-1 ПК України можна зробити висновок, що дане правопорушення може бути вчинене за необережністю. Тобто можна зробити висновок, що правопорушник не передбачав можливість настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (не отримання бюджетом грошових коштів у вигляді податків та зневілювання можливості органів державної влади та місцевого самоврядування виконати свій обов'язок щодо фінансування соціально-економічних програм), хоча повинен був і міг їх передбачити (тобто мова йдеться про протиправну недбалість).

Стаття 126-1. Порушення правил утримання та сплати (перерахування) податків податковими агентами платників єдиного податку [83].

Об'єктивна сторона правопорушення полягає, як у вчиненні бездіяльності (як то: неутримання та/або несплата) та у вчиненні дії (як то сплата, але не в повному обсязі, тобто часткове виконання податкового обов'язку) єдиного податку.

Суб'єктом цього правопорушення – є податковий агент, до речі законодавець у якості окремої категорії правопорушників виділив платників єдиного податку, а п. 126-1.1, ст. 126-1.1 у якості окремої категорії правопорушників виділяє податкового агента платника єдиного податку третьої групи. Має місце спеціальний суб'єкт.

У пп. 14.1.180, п.14.1, ст. 14 ПК України міститься визначення поняття податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб – як юридичної особи (її філії, відділення, відокремленого підрозділу), самозайнятої особи,

представництва нерезидента на яких покладено обов'язок нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи (платника податків) з її доходів.

У п. 57.1, ст.57 ПК України є норма, яка зобов'язує податкового агента сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку – фізичної особи та за рахунок такої виплати [83].

Проте, у ПК України ми не зустрічаємо таку норму, яка б надавала визначення поняттю – податковий агент платник єдиного податку.

До платників єдиного податку третьої групи належать фізичні особи – підприємці та юридичні особи, яким надано право використовувати працю найманих осіб, що перебувають з ними у трудових відносинах, якщо обсяг доходу у них не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року протягом календарного року (ч.3, п. 291.4, ст.291 ПК України [83]). Аналізуючи це визначення, вже можна з впевненістю казати, що платники єдиного податку третьої групи можуть бути податковими агентами, бо вони використовують працю найманих працівників, отже, нараховують та виплачують їм дохід у вигляді заробітної плати, а тому й зобов'язані утримувати у цих працівників податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Але, якщо ми розглянемо визначення, що представлено стосовно суб'єктного складу платників єдиного податку другої групи, то ми побачимо, що їм, також, надано право використовувати працю найманих осіб у кількості, що, які перебувають з ними у трудових відносинах, у кількості, що не перевищує 10 осіб (ч.2, п. 291.4, ст.291 ПК України).

Підставами виникнення трудових відносин – є підписання між роботодавцем та працівником трудового договору, за яким працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену договором, а роботодавець зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи (ст. 21 КЗпП [33]).

На підставі укладеного трудового договору працівник має право на оплату своєї праці. Розмір заробітної плати працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці не може бути нижчим за розмір мінімальної заробітної плати. Якщо нарахована заробітна плата працівника, – є нижчою за законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати, роботодавець повинен провести доплату до рівня мінімальної заробітної плати (ст.3-1 Закону [113]).

Фізичні особи - підприємці, які використовують найману працю, у разі порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам; недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці несуть відповідальність у вигляді штрафу.

Отже, виявляється що фізична особа – підприємець платник другої групи єдиного податку, також є податковим агентом для своїх найманих працівників, яким він нараховує та виплачує заробітну плату, а от же і зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір. Але у ст. 126-1 ПК України не передбачено відповідальності для цієї категорії платників податків у разі порушення ними правил утримання та сплати податків. Отже, можна зробити висновок, що ця категорія платників податків за вчинене правопорушення, взагалі, не буде притягнута до відповідальності. Або ж законодавець допустив прогалину у законодавстві, або ж взагалі розумів не притягати до відповідальності фізичну особу – підприємця платника другої групи єдиного податку. Проте, вважаємо, що такий підхід суперечить принципам на яких будується податкове законодавство, як то: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (пп. 4.1.2, п.4.1, ст. 4 ПК України).

Вважаємо, доцільно внести зміни до п. 126-1.1, ст. 126-1 ПК України та викреслити фразу „третьої групи”.

Кваліфікуючими ознаками цього правопорушення – є: дії вчинені умисно (адже, мабуть законодавець має на увазі, що правопорушення може

бути вчинене й-за необережністю); повторність дій та втретє та більше разів протягом 1095 днів.

Висновки до третього розділу

1. До складу правопорушень у сфері організації обліку платників податків віднесено визначені у ст. 117 ПК України за „Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах”. Об’єктивна сторона полягає у вчиненні бездіяльності платником податку у вигляді неподання у строки визначенні ПК України, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі; неповідомленні та відсутності реєстрації змін місцезнаходження чи інших змін облікових даних, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності. Вказано, що „Порядок обліку платників податків і зборів” уточнює, що об’єктами оподаткування і об’єктами, які пов’язаними з оподаткуванням або через які провадиться діяльність – є майно та дії, у зв’язку з якими у платника податків виникають обов’язки щодо сплати податків та зборів. Зроблено висновок, що обов’язок повідомляти, перш за все, стосується податку на майно, адже, якщо платник податку має у власності об’єкт житлової та нежитлової нерухомості у нього виникає обов’язок зі сплати податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки; якщо має у власності легковий автомобіль, віком не більше ніж п’ять років та вартістю що перевищує 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством на 1 січня податкового року – виникає обов’язок зі сплати транспортного податку; якщо є власником земельної ділянки – нього виникає обов’язок зі сплати земельного податку. Повідомлення про об’єкти оподаткування або об’єкти, пов’язані з оподаткуванням платник податку зобов’язаний подавати за формою № 20-ОПП протягом 10 робочих днів після їх реєстрації. Суб’єктом такого правопорушення може бути: як фізична

особа – підприємець, так і особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, та й юридична особа. Кваліфікуючими ознаками цього правопорушення – є неусунення таких порушень або повторність протягом року.

2. До податкових правопорушень у сфері надання податкової інформації віднесено визначені у статтях: 118; 118-1; 119; 119-1; 126 ПК України. Стаття 118 ПК України „Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки”. Об’єктивна сторона полягає у бездіяльності у вигляді неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків - банками, фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей до контролюючих органів у чітко визначенні нормами ПК України строк. Суб’єктом правопорушення є фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей, Ці суб’єкти – є юридичними особами і мають спеціальні (особливі) ознаки, які можуть їх стосуватися: 1) займаються певним видом діяльності відповідно до Класифікації видів економічної діяльності ДК 009:2010; 2) вони надають певний вид послуг; 3) вони вчинили бездіяльність у вигляді неподання контролюючим органам певної інформації. Має місце спеціальний суб’єкт.

3. Виявлено, що об’єктивна сторона правопорушення, передбаченого ст. 119 ПК України, полягає у вчиненні активних дій, таких як: подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги). Або ж у бездіяльності (неподання такої інформації). Суб’єктом правопорушення – є податковий агент. Під час аналізу норм ст. 119 ПК України встановлено колізію, зокрема у законодавстві не має норми, яка б зобов’язувала платника податків подавати

такі розрахунки з нарахованого єдиного внеску, цей обов'язок покладений п. 176.2, ст.176 та п.51.1, ст. 51 ПК України лише на податкових агентів. Запропоновано внести зміни до п. п.51.1, ст. 51 ПК України до суб'єктного складу осіб, які зобов'язані подавати такий розрахунок, зокрема, виключити з числа осіб „платників податків” та „платників єдиного внеску”, залишив лише „податкові агенти”.

4. Об'єктивна сторона податкового правопорушення за ст. 119-1 ПК України „Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості” виявляється у бездіяльності правопорушників (нотаріусів), які порушили порядок та/або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості. Аналіз змісту п.119-1.1, ст. 119-1 ПК України надав можливість зробити висновок, що до порушення порядку подання інформації можна віднести – неподання інформації. Зроблено припущення, що порушення строків подання інформації, можна вважати – подання, але із затримкою, проте – це припущення автора, відсутність чітко визначеної норми зашкоджує здійсненню характеристика цього податкового правопорушення, зокрема стосовно визначення об'єктивної сторони, що унеможлиблює розуміння: чи це буде бездіяльність з боку нотаріусів, чи все ж таки активні дії у вигляді виконання свого обов'язку але ж за недодержанням встановлених законодавством строків. Суб'єктами податкового правопорушення за п. 119-1.1, ст. 119-1 ПК України – є нотаріуси, які зобов'язані подавати інформацію щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення ними такої нотаріальної дії, які є спеціальним суб'єктом.

5. Встановлено, що суб'єктами правопорушення за ст. 126 ПК України „Порушення порядку подання банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей податкової інформації контролюючим органам” – може бути лише спеціальний суб'єкт, як то: банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей. До

відповідальності за цією статтею вони можуть бути притягнуті за вчинення протиправних дій у вигляді неподання або подання з порушенням строку податкової інформації. Об'єктивна сторона правопорушення полягає у бездіяльності у вигляді неподання або подання податкової інформації з порушенням строку вище згаданих суб'єктів. Виникає питання стосовно визначення об'єктивної сторони, адже, якщо ці суб'єкти нададуть інформації контролюючим органам з порушенням строку, то це вже будуть активні дії. Кваліфікуючими ознаками – є повторність вчинення цих протиправних дій протягом року.

6. До податкових правопорушень у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку можна віднесено передбачені статтями: 120; 120-1; 120-2; 121; 128-1 ПК України. Встановлено, що суб'єктом правопорушення за ст. 120 ПК України „Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності” – є платник податків, який не подав, або ж подав не своєчасно до контролюючих органів додаткову звітність, та/або особа на яку покладено обов'язок нараховувати і сплачувати податки та збори (податковий агент). Об'єктивною стороною правопорушення – є недотримання строків подання податкової декларації.

7. Виявлено, що об'єктивна сторона фінансового правопорушення за ст. 121 ПК України – виявляється у бездіяльності (чи неналежній дії) щодо забезпечення (зокрема і протягом визначеного законом періоду) зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також у ненаданні контролюючим органам оригіналів або копій документів. Безпосереднім об'єктом правопорушення – є нормальна робота контролюючих органів. Суб'єктом правопорушення встановлено платника податків (або його представник чи агент), який безпосередньо вказаний у диспозиції ст. 121 ПК України. Стосовно суб'єктивної сторони, правопорушення може бути вчинено як навмисно, так

і з необережності.

8. Об'єктивна сторона правопорушення за ст. 128-1 ПК України „Порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах та/або місцях виробництва окремих видів продукції” полягає у бездіяльності платника податків, який зобов'язаний був обладнати кожне місце отримання та відпуску у виробництво витратомірами-лічильниками, та зареєструвати їх в Єдиному державному реєстрі, але він цього не зробив. Суб'єктами правопорушення – є суб'єкт господарювання (юридична особа, фізична особа – підприємець), яка вчинила податкове правопорушення у вигляді: не обладнання витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками на акцизному складі, та/або на місці відпуску пального наливом; не зареєструвала в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів. Має місце спеціальний суб'єкт.

9. До податкових правопорушень у сфері примусового погашення податкового боргу, віднесені правопорушення визначенні у ст. 116 ПК України, об'єктивна сторона якого полягає у вчиненні протиправного діяння (активних дій) у вигляді відчуження платником податків майна, яке перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу. Суб'єктом правопорушення є: платник податків (фізична, юридична особа, самозайнята особа), яка відчужує майно, що перебуває в податковій заставі. Правопорушення може бути вчинено лише умисно. За результатами дослідження доведено хибність норми п. 89.5, ст.89 ПК України стосовно включення майна до акта опису право власності на яке платник податків набуде у майбутньому. Доведено, щоб реалізувати платнику податку своє право на податкову заставу, майно має бути наявним, перебувати у його власності, а балансова вартість такого майна повинна відповідати сумі податкового боргу платника податків, тому як у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник контролюючого органу має призначити йому податкового керуючого за місцем такого платника, який має ряд повноважень за цим майном, за відсутності такого майна – він не може

виконувати свої повноваження. Запропоновано внести зміни до п.89.2, ст. 89 ПК України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

10. До податкових правопорушень, вчинених у сфері сплати податків та зборів, віднесені ті, що зазначені у статтях: 122; 123; 124; 125-1; 126-1 ПК України. Суб'єктом вчинення правопорушення за ст. 122 ПК України – є фізична особа-підприємець – платник єдиного податку першої та другої групи. Об'єктивна сторона полягає у вчиненні протиправного діяння (активних дій, як то сплата (перерахування) не в повному обсязі авансових внесків єдиного податку), або у вигляді бездіяльності (несплата (неперерахування) таких внесків в установленому порядку та у встановлені строки). Зазначено, що ПК України не визначає поняття «сплата» податку або збору, його сутність можна вивести із супутніх статей, зокрема ст. 38 ПК України та з наукових публікацій. Сплата податків та зборів – це завжди певні активні дії, в той же час, правопорушення, передбачене ст. 122 ПК України може бути вчинене як шляхом бездіяльності, так і шляхом певних дій, але не в повному обсязі або неналежним чином.

11. Об'єктивна сторона правопорушення за ст. 124 ПК України „Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання” полягає у бездіяльності платника податків, який був зобов'язаний сплатити у строки, встановленні ПК України для кожного податку і збору грошове зобов'язання, але він цього не вчинив. Суб'єктом податкового правопорушення – є платник податків, який не сплатив у строки визначені податковим законодавством узгоджену суму грошового зобов'язання (крім грошового зобов'язання у вигляді штрафних санкцій та пені, застосованих до нього). Кваліфікуючою ознакою для цього виду правопорушення – є вчинення діяння умисно, а також вчинення діяння – повторно протягом 1095 календарних днів або які призвели до прострочення сплати грошового зобов'язання на строк більше 90 календарних днів. Встановлено, що

податкове правопорушення може бути вчинено за необережністю. Суб'єктом правопорушення за п.124.4, ст. 124 ПК України може бути: банк; орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів; небанківський надавач платіжних послуг; емітент електронних грошей, які порушили строк зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів.

12. Встановлено, що об'єктивна сторона правопорушення за ст. 125-1 ПК України „Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати” полягає як у: бездіяльності (як то: ненарахування та/або неутримання та/або несплата) та у вчиненні активних дій (як то сплата, але не в повному обсязі, тобто часткове виконання податкового обов'язку) платником податків, у тому числі податковим агентом, який виплачує дохід та зобов'язаний з нього утримувати та перерахувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір до бюджету. Суб'єктом даного правопорушення може бути: податковий агент який своєчасно (або взагалі) не утримав з доходів платника податків та не перерахував до бюджету податок на доходи фізичних осіб, або ж фізична особа – платник податку у разі нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу або дарування майна або отримання свідоцтва про право на спадщину. Кваліфікуючими ознаками цього правопорушення – є повторність, вчинення втретє та більше разів протягом 1095 календарних днів; та вчинення умисно. Дане правопорушення може бути вчинене за необережністю.

13. Об'єктивна сторона правопорушення за ст. 126-1 ПК України „Порушення правил утримання та сплати (перерахування) податків податковими агентами платників єдиного податку” полягає, як у вчиненні бездіяльності (як то: неутримання та/або несплата) та у вчиненні активних дій (як то сплата, але не в повному обсязі, тобто часткове виконання податкового обов'язку) єдиного податку. Суб'єктом правопорушення – є податковий агент. Встановлено, що законодавець у якості окремої категорії правопорушників виділив платників єдиного податку, а у якості окремої

категорії правопорушників виділяє податкового агента платника єдиного податку третьої групи. Зроблено висновок, що фізична особа – підприємець платник другої групи єдиного податку, також, може бути податковим агентом для своїх найманих працівників, яким він нараховує та виплачує заробітну плату, з якої він і зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, але у ст. 126-1 ПК України не передбачено відповідальності для цієї категорії платників податків у разі вчинення ними правопорушення. Такий підхід суперечить принципам на яких будується податкове законодавство, як то: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Вважаємо, доцільно внести зміни до п. 126-1.1, ст. 126-1 ПК України та викреслити фразу „третьої групи”. Кваліфікуючими ознаками цього правопорушення – є: дії вчинені умисно та повторність дій та втретє та більше разів протягом 1095 днів. Має місце спеціальний суб'єкт.

ВИСНОВКИ

У процесі вивчення змісту податкових правопорушень як підстави притягнення до фінансово-правової відповідальності як самостійного, специфічного, закріпленого в нормах фінансового та податкового права інституту зроблено такі висновки:

1. Відповідно до п. 111.1 ст. 111 ПК України, за вчинення податкового правопорушення платника податків може бути притягнуто до адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності. Встановлено, що в п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України серед видів відповідальності, до яких може бути притягнута винна особа, немає фінансової. Запропоновано розглянути питання щодо внесення змін до Конституції шляхом доповнення п. 22 ч. 1 ст. 92 фразою «фінансової відповідальності» як окремого виду відповідальності.

2. У процесі дослідження фінансових правопорушень встановлено, що в Бюджетному кодексі України законодавець вживає термін «порушення бюджетного законодавства», проте, таке визначення має недоліки, серед яких: відсутність норми, що вказувала б на можливість притягнення винної особи до фінансової відповідальності. Адже, відповідно до ч. 1 ст. 121 Бюджетного кодексу України, посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, можуть нести цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність. Запропоновано доповнити цю норму словом «*фінансову*» з подальшою розробкою механізму притягнення.

3. У ході вивчення фінансових правопорушень виявлено, що в бюджетних правопорушеннях існує проблема визначення вини особи, адже в ч. 1 ст. 116 БК України нічого не вказано з приводу вини, що викликає сумнів стосовно дії принципу презумпції невинуватості. Доцільно внести зміни до ч. 1 ст. 116 БК України та викласти в такій редакції:

Стаття 116. Порушення бюджетного законодавства.

1. Порушенням бюджетного законодавства *визнається протиправне,*

винне діяння у вигляді: порушення учасником бюджетного процесу ... норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання; нецільового використання бюджетних коштів; порядку перерахування міжбюджетних трансфертів.

4. Проаналізовано види податкових правопорушень і надано їх класифікацію: *за суб'єктами вчинення* (правопорушення, вчинені юридичними особами; правопорушення, вчинені фізичними особами; правопорушення, вчинені самозайнятими особами); *за об'єктом посягання правопорушення* (порядок організації обліку платників податків; у сфері надання податкової інформації; у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку; у сфері погашення податкового боргу; у сфері сплати податків та зборів); *за періодичністю вчинення* (діяння, вчинені вперше; діяння, вчинені повторно); *за суб'єктивною стороною* (діяння, вчинені умисно; діяння, вчинені через необережність).

5. Встановлено, що об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень може бути реалізована як шляхом вчинення активних дії, так і шляхом бездіяльності. Активні дії можуть виражатися, зокрема, у «відчуженні особою майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу» (ст. 116 ПК України), «порушенні порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості» (ст. 119-1 ПК України) тощо. Шляхом бездіяльності можуть бути вчинені правопорушення, передбачені статтями: 123-1 ПК України «Порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, страхування додаткової пенсії»; 124 ПК України «Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання»; 128-1 ПК України «Порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах та/або місцях виробництва окремих видів продукції» ПК України. Бездіяльність може мати місце в разі вчинення діянь, передбачених: ст. 117 ПК України «Порушення встановленого порядку

взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах»; ст. 118 ПК України «Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки». До фінансової відповідальності за бездіяльність особа може бути притягнута лише у випадку, коли на суб'єкта законом покладался обов'язок діяти у визначений спосіб у певних ситуаціях, у певні строки.

6. Під час дослідження суб'єкта податкового правопорушення виникли спірні питання щодо віку набуття податкової дієздатності, яка виникає з моменту набуття повної цивільної дієздатності. У ч. 1–2 ст. 34 ЦК України вказано, що повну цивільну дієздатність має фізична особа, яка досягла вісімнадцяти років. У ст. 35 ЦК України наведено виключні підстави набуття повної цивільної дієздатності особою, що не досягла повноліття, серед яких: реєстрації шлюбу фізичної особи з моменту реєстрації. У ч. 1 ст. 4 та ч. 1 ст. 23 СК України вказано: «Особа, яка досягла шлюбного віку, має право на створення сім'ї». Шлюбним вважається вік вісімнадцять років як для чоловіків, так і для жінок, але за рішенням суду право на шлюб може бути надано особі, яка досягла шістнадцяти років. Проте, виявлено колізії із ч. 2 ст. 4 СК України, де вказано: «Сім'ю може створити особа, яка народила дитину, незалежно від віку». Виникає непорозуміння щодо виникнення повної цивільної дієздатності в такої особи, а як наслідок – і податкової дієздатності.

7. Встановлено, що фінансова відповідальність не задовольняє принципу індивідуалізації, оскільки наявність вини особи при вчиненні податкового правопорушення не є обов'язковою умовою фінансової відповідальності, а лише у випадках, прямо передбачених ПК України, крім того, законодавець не виділяє як ознаку суб'єктивної сторони правопорушення – вчинення діяння через необережність, і не враховує таку ознаку для кваліфікації ступеня тяжкості правопорушення); не враховує мету та мотиви вчинення правопорушення, особу правопорушника (його спосіб життя, фізичний та психологічний стан). Виявлено, що велика кількість

податкових правопорушень вчиняється через необережність, коли платник податків з причини дуже великої плинності законодавства не обізнаний із внесеними змінами до ПК України або ж не розуміє шкідливих наслідків, які можуть мати місце як результат такого правопорушення.

8. До податкових правопорушень у сфері надання податкової інформації зараховано визначені у статтях: 118, 118-1, 119, 119-1, 126 ПК України. Під час аналізу норм ст. 119 ПК України встановлено колізію, зокрема в законодавстві немає норми, яка б зобов'язувала платника податків подавати розрахунки щодо сум нарахованого єдиного внеску, цей обов'язок покладений п. 176.2 ст. 176 та п. 51.1 ст. 51 ПК України лише на податкових агентів. Запропоновано внести зміни до пп. 51.1 ст. 51 ПК України до суб'єктного складу осіб, які зобов'язані подавати розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, з розбивкою по місяцях звітного кварталу, зокрема, виключити з числа осіб «платників податків» та «платників єдиного внеску», залишивши лише «податкових агентів».

9. Під час дослідження об'єктивної сторони податкового правопорушення за ст. 119-1 ПК України, яка полягає в бездіяльності правопорушників (нотаріусів), які порушили порядок та/або строки подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості, зроблено припущення, що порушенням строків подання інформації можна вважати подання, але із затримкою, проте це припущення автора, відсутність чітко визначеної норми перешкоджає здійсненню характеристики цього податкового правопорушення, зокрема стосовно визначення об'єктивної сторони, що унеможлиблює розуміння: чи це буде бездіяльність з боку нотаріусів, чи все ж таки активні дії у вигляді виконання свого обов'язку але ж з недодержанням встановлених законодавством строків.

10. До податкових правопорушень у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку зараховано передбачені статтями: 120, 120-1, 120-2, 121, 128-1 ПК України. Під час дослідження об'єктивної сторони податкового

правопорушення за ст. 120 ПК України виявлено складнощі, що можуть виникнути в платника податку під час заповнення та подання Податкової декларації про майновий стан і доходи стосовно визначення суми оподаткованого доходу, адже у формі Декларації законодавець ототожнює поняття «нарахований дохід у вигляді заробітної плати» та «виплачений дохід у вигляді заробітної плати» для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб. Проте, багато випадків, коли роботодавець (податковий агент) щомісячно нараховує заробітну плату, але не виплачує її у строк, у такому випадку сума «нарахованого доходу» не буде збігатися з «виплаченим доходом». Різні будуть дані в електронному кабінеті платника податку. У такому випадку платник податку в майбутньому буде вимушений подати уточнювальний розрахунок, у разі неподання – його буде притягнуто до відповідальності за цією статтею. Запропоновано чітко визначити об'єкт оподаткування, вказуючи «нарахований» чи «виплачений» дохід, та внести зміни до форми Податкової декларації про майновий стан і доходи та до форми 4ДФ «Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску».

11. До податкових правопорушень у сфері примусового погашення податкового боргу зараховані передбачені ст. 116 ПК України. Об'єктивна сторона такого правопорушення полягає у вчиненні протиправного діяння (активних дій) у вигляді відчуження платником податків майна, яке перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу. За результатами дослідження доведено хибність норми п. 89.5 ст. 89 ПК України стосовно включення майна до акта опису, право власності на яке платник податків набуде прав у майбутньому. Доведено, що для реалізації платником податків права на податкову заставу майно має бути наявним, перебувати в його власності, а балансова вартість майна повинна відповідати сумі податкового боргу, оскільки в разі наявності такого боргу керівник контролюючого органу має призначити платникові податкового керуючого, який має ряд повноважень за цим майном, за відсутності такого майна він не може виконувати свої

повноваження. Запропоновано внести зміни до п. 89.2 ст. 89 ПК України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуває прав власності у майбутньому, що сприятиме компетентній кваліфікації правопорушення за ст. 116 ПК України.

12. До податкових правопорушень, вчинених у сфері сплати податків та зборів, зараховано зазначені в статтях: 122, 123, 124, 125-1, 126-1 ПК України. Під час дослідження об'єктивної сторони податкового правопорушення за ст. 122 ПК України, яка полягає у вчиненні протиправного діяння (активних дій, як-от сплата (перерахування) не в повному обсязі авансових внесків єдиного податку) або бездіяльності (несплата (неперерахування) таких внесків в установленому порядку та у встановлені строки), встановлено, що ПК України взагалі не визначає поняття «сплата» податку або збору, його сутність можна вивести із супутніх статей, зокрема ст. 38 ПК України, та з наукових публікацій. Сплата податків та зборів – це завжди певні активні дії, водночас правопорушення, передбачене ст. 122 ПК України, може бути вчинене як шляхом бездіяльності, так і шляхом певних дій, але не в повному обсязі або неналежним чином.

13. Під час дослідження суб'єктивної сторони податкового правопорушення за ст. 126-1 ПК України «Порушення правил утримання та сплати (перерахування) податків податковими агентами платників єдиного податку» встановлено, що законодавець як окрему категорію правопорушників виділив платників єдиного податку, а як окрему категорію правопорушників виділяє податкового агента – платника єдиного податку третьої групи. Зроблено висновок, що фізична особа – підприємець платник другої групи єдиного податку також може бути податковим агентом для своїх найманих працівників, яким він нараховує та виплачує заробітну плату, з якої він і зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, але у ст. 126-1 не передбачено відповідальності для цієї категорії платників податків у разі вчинення ними правопорушення. Доведено, що такий підхід суперечить принципам, на яких будується податкове законодавство, як-от: рівність усіх платників перед законом, недопущення

будь-яких проявів податкової дискримінації. Запропоновано внести зміни до п. 126-1.1 ст. 126-1 ПК України та видалити фразу «третьої групи».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абакумова Ю. В. Теорія співучасті в кримінальному праві України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Запоріжжя, 2013. 423 с.
2. Адміністративне деліктне законодавство: зарубіжний досвід та пропозиції реформування в Україні / автор-упорядник О. А. Банчук. Київ : Книги для бізнесу, 2007. 912 с.
3. Бандурка І. О. Спеціальний суб'єкт як елемент складу злочинів, вчинених проти дітей. *Європейські перспективи*. 2015. № 2. С. 21–25. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2015_2_6.
4. Бородін І. Л., Бортник В. А. Адміністративна відповідальність: навч. посіб. Київ : ДП «Вид. дім «Персонал», 2011. 136 с.
5. Берназюк Я. Презумпції в праві: види та значення. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2023_prezent/presumption_bernaziuk.pdf.
6. Будько З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві. *Форум права*. 2011. № 1. С. 142–148. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznvpp.pdf>.
7. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2005. 253 с.
8. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
9. Великий тлумачний словник української мови онлайн. URL: <http://links.i.ua/site/2054786703>.
10. Воронова Л. К. Наука фінансового права та її сучасні завдання. *Фінансове право*. 2007. № 1. С. 5–16.
11. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ : Прецедент, 2006. 448 с.

12. Головенко О. Особливості застосування заходів адміністративної відповідальності за фінансові правопорушення. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2011. № 4. С. 87–92. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpiv_2011_4_15.

13. Голоядова Т. О., Латковський П. П. Податкове право : навч. посіб. Одеса : ОЮА, 2019. 167 с.

14. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18. Ст. 144. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.

15. Гринько С. Д. Деліктоздатність неповнолітніх фізичних осіб за цивільним законодавством України та зарубіжних країн: порівняльно-правовий аналіз. *Часопис цивілістики*. 2015. Вип. 19. С. 158–165. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chac_2015_19_32.

16. Ділова українська мова : навч. посіб. / О. Д. Горбул та ін.; за заг. ред. О. Д. Горбула. Київ : Т-во «Знання», 2008. 222 с.

17. Дмитренко Е. С. Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України. *Фінансове право*. 2011. № 4 (18). С. 39–42.

18. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 592 с.

19. Донченко О. І. Особливості розмежування правопорушень. *Митна справа*. 2015. Ч. 2. Т. 2. С. 72–79.

20. Дуткевич Т. В. Загальна психологія. Теоретичний курс : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 388 с.

21. Жулавський С. А. Фінансова відповідальність у системі юридичної відповідальності. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2013. Вип. 60. С. 146–151. URL: http://nbuv.gov.ua/ujrn/dip_2013_60_25.

22. Загальна теорія держави і права: підручник для студ. юрид. спец. / М. В. Цвік та ін.; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина.

Харків: Право, 2002. 432 с.

23. Задериголова А., Рудевич О. Розкрити гаманець: CRS – обмін фінансовою інформацією користувачів: Скільки коштуватиме неподання відповідної звітності про власні рахунки за кордоном. URL: <https://mind.ua/openmind/20256883-rozkriti-gamanec-crs-obmin-finansovoyu-informaciyu-koristuvachiv>.

24. Зима О.Т. Адміністративна відповідальність юридичних осіб: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 164 с.

25. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: монографія. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.

26. Ільєнок Т.В. Адміністративне правопорушення: доктринальний аспект. *Юридична наука*. 2012. № 11. С. 34–41. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2012_11_5.

27. Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні: наказ голови КРУ від 03.10.1997 р. № 121. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/180331_520020.

28. Іщенко В. В. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: доктринальні підходи. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 1. С. 142–145.

29. Кельман М. С., Мурашин О. Г. Загальна теорія держави і права: підручник. Київ : Кондор, 2006. 477 с.

30. Кобелька Д. М. До проблеми визначення поняття правопорушень у фінансовій сфері. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Юриспруденція. 2014. Вип.11(1).С. 195–197. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11\(1\)_57](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11(1)_57).

31. Кобильник Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони*. Серія: Право. 2020. № 3 (69). Т 2. С. 49–54.

32. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35-36.

Ст. 446.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

33.Кодекс законів про працю України: Закон УРСР від 10.12.1971 р. № 322-VIII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1971. № 50. Ст. 375.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>.

34.Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон УРСР від 07.12.1984 р. № 8073-X. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1984. № 51. Ст. 1122.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.

35.Колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України: Постанова 24.10.2017 р. № 826/5581/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/70357409>.

36.Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 256 с.

37.Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

38.Конституція України: Офіційний текст: Коментар законодавства України про права та свободи людини і громадянина : навч. посібник / авт.-укладач М.І. Хавронюк. Київ : Парламентське вид-во, 1999. 544 с.

39.Кримінальне право України. Загальна частина / за ред. професорів М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. Харків :Право, 1997. 352 с.

40.Кримінальне право України. Загальна частина : навч. посіб. / за заг. ред. В. М. Стратонова. Київ : Істина, 2007. 400 с.

41.Кримінальне право України. Загальна частина : підручник / Ю. В. Александровта ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. Київ : Юридична думка, 2004. 352 с.

42.Кримінальний кодекс України. Науково-практичний коментар : у 2 т. / за заг. ред. В. Я. Тація, В. П. Пшонки, В. І. Борисова, В. І. Тютюгіна. Харків : Право, 2013. Т. 1 : Загальна частина. 376 с.

43.Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 р. №2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст. 131. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.

44. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1–2. С. 196–200. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2014_1.

45. Лебідь А.В. Фінансово-правова відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності. *Соціум. Наука. Культура*. URL: <http://intkonf.org/lebed-av-finansovo-pravova-vidpovidalnist-yak-samostiyniy-vid-yuridichnoyi-vidpovidalnosti/>.

46. Лахова О.В. Особливості визначення суспільної небезпечності злочину. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 4. С. 400–402. URL: http://www.lsej.org.ua/4_2020/96.pdf.

47. Літвінова Є.В. Про фінансово-правову відповідальність як родову категорію. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». 2016. №19. С. 63–65.

48. Літвінцева А. С. Правова природа фінансової відповідальності. *Право і суспільство*. 2016. № 3. Ч.2. С.125–131. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2016/3_2016/part_2/24.pdf.

49. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2015. Вип. 35. Ч. 1. Т. 2. С. 123–126.

50. Лось А.С. Принцип презумпції винуватості для чиновників як засіб розв'язання проблеми корупції у державі: міжнародний та національний досвід. *The Journal of Eastern European Law / Журнал східноєвропейського права*. 2019. № 64. С.199–204. URL: https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2019/06/los_64.pdf.

51. Лукашев О.А. Система фінансового права: теоретичні проблеми розвитку і трансформації: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 32 с.

52. Лук'янець Д.М. Підстави адміністративної відповідальності суб'єктів підприємницької діяльності: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07.

Київ, 2000. 198 с.

53.Маринів Н. А. Відповідальність за податкові правопорушення: реформувати/залишити без змін? *Актуальні дослідження правової та історичної науки* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 12 листоп. 2019 р.). Тернопіль. 2019. Вип. 17. С. 27–31.

54.Маринів Н. А. Нова концепція притягнення особи до фінансової відповідальності у податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2021/123.pdf.

55.Монаєнко А. Місце фінансово-правової відповідальності в системі юридичної відповідальності. *Право України*. 2011. № 9. С. 228–237.

56.Моховиков А. Н. Судебнаяпсихиатрия : учеб. пособие. Одесса : Юрид. л-ра, 2004. 176 с.

57.Музика-Стефанчук О. А. Про бюджетну відповідальність органів публічної влади.*Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 2. С. 251–256.

58.Мушенко В. В. Фінансове правопорушення та відповідальність за його вчинення в системі державної фінансової політики України. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 5. С. 110–117. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bmju_2014_5_31.

59.Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. Фінансове право України. Загальна частина: навч. посібник / за заг. ред. члена-кор. АПрН України В.П. Нагребельного. Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. 320 с. URL: <https://kup.edu.ua/doc/nagrebeldny-v.p.-chernadchuk-v.d.-suhonos-v.v.-finansove-pravo-ukrajini.-zagalna-chastina-navchalniy-posibnik.pdf>.

60.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. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/1050>.

61.Нерсесян А. С. Кримінальна відповідальність підприємницьких юридичних осіб у світлі інтеграції незалежної України до світових і

європейських інституцій. URL: <http://www.pravoznavec.com.ua/period/chapter/13/110/4350>.

62. Нестеренко А. А. Поняття фінансового правопорушення: український та закордонний досвід. *Правова держава*. 2016. № 24. С. 110–115. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Prav_2016_24_20.

63. Нестеренко А. А. Щодо підходів до визначення фінансового правопорушення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія „Юриспруденція”. 2016. №23. С.92–95. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2016_23_26legal_documentation\(lec5\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2016_23_26legal_documentation(lec5)).

64. Нестеренко А. А. Юридичний склад фінансового правопорушення. *Актуальні проблеми політики*. 2016. Вип. 58. С.292–304. URL: http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/8807/Nesterenko%20APP_58-30.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

65. Олешко О.Л. Визначення основних ознак фінансового правопорушення, передбаченого ст. 122 ПК України. *Пріоритетні напрями розвитку правової системи України*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 28–29 січня 2022 р.). Львів, 2022. С.53–57.

66. Олешко О.Л. Вина у формі умислу або необережності в податковому правопорушенні: до проблеми визначення. *Право та державне управління*. 2023. № 4. С.91–99.

67. Олешко О.Л. Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві. *Вісник Запорізького національного університету*. Юридичні науки. 2011. №2. Ч.1. С.194–201.

68. Олешко О.Л. До проблеми характеристики податкового правопорушення, передбаченого ст. 118 Податкового кодексу України. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції* : збірник матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 8 грудня 2023 р.). Ірпінь, 2024. С.512–515. URL:

<https://drive.google.com/file/d/1mx3Esc9q1ZHxM0E8H-mtOHjfaT7LAFYw/view>.

69.Олешко О.Л. До проблеми характеристики ст. 119 Податкового кодексу України. *Сучасні проблеми правової системи та державотворення в Україні* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 25–26 лютого 2022 р.). Запоріжжя, 2022. С.52–55.

70.Олешко О.Л. Загальна характеристика податкового правопорушення, передбаченого ст. 116 Податкового кодексу України. *Держава та регіони*.Серія: Право. 2023. №4. С.80–84.

71.Олешко О.Л. Об'єктивна сторона податкового правопорушення.*Держава та регіони*.Серія: Право. 2023. №3. С. 92–98.

72.Олешко О.Л. Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності при вдосконаленні податкового деліктного законодавства. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні*: матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції(м. Запоріжжя, 24 квітня 2009 р.). Запоріжжя, 2009. С.208–212.

73.Олешко О.Л. Презумпція невинуватості у податковому праві. *Вісник Запорізького національного інституту Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 158–166.

74.Олешко О.Л. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення. *Проблеми визначення KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2023. № 3(55). С.234–240.URL: <https://cuesc.org.ua/zhurnali/>.

75.Олешко О.Л. Сутність причинного зв'язку між діями та наслідками у податковому правопорушенні. *Наука та вища освіта* : матеріали міжвузівської студентської наукової конференції (м. Запоріжжя, листопад 2023 р.). Запоріжжя, 2023. С.240-241.

76.Олешко О.Л. Фінансове правопорушення, передбачене ст. 121 Податкового кодексу України: проблеми характеристики та відповідальності.*Правові новели*. 2021. № 15. С.258–264. URL: http://legalnovels.in.ua/journal/15_2021/34.pdf.

77.Омельчук О. М. Юридична особа як спеціальний суб'єкт

злочину. *Університетські наукові записки*. 2014. № 3. С. 126–133.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2014_3_19.

78. Оніщук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2011. Вип. 22. С. 192–202.

79. Оніщик Ю. В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: «Юридичні науки». 2015. Вип. 1. Т. 3. С. 66–69.

80. Переш І.Є., Бариська Я.О. Теоретичні характеристики правомірної поведінки. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2019. Вип. 59. Т. 1. С. 66–69. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/28047>.

81. Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2010. 256 с.

82. Податкове право: навч. посіб. / Г. В. Бех та ін.; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/383/1/Podat-Pravo.pdf>.

83. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14. Ст. 112. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

84. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право. 2011. Ч. 1. 704 с.

85. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право. 2011. Ч. 2. 928 с.

86. Покатаєва О.В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування: дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2011. 434 с.

87. Покатаєва О. В. Правова природа загальнодержавних податків та

зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування: автореф. дис... докт. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 36 с.

88. Положення про Державний комітет України з будівництва та архітектури : Указ Президента України від 20.08.2002 р. № 725/2002. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/725/2002#Text>.

89. Поляничко А. Умисел в податкових правопорушеннях – що таке і навіщо? *Юридична практика*. 2021. URL: <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravoporushenniakh-shcho-take-i-navishcho/>.

90. Порядок ведення Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників і рівнемірів – лічильників рівня пального у резервуарі, передачі облікових даних з них електронними засобами зв'язку до контролюючих органів: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.11.2017 р. № 891. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/891-2017-%D0%BF#Text>.

91. Постанова Верховного Суду України від 08.12.2022 р. по справі № 520/9294/21 за адміністративним провадженням № К/990/23903/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107759911>.

92. Постанова Верховного Суду України від 25.03.2021 р. у справі № 280/4506/18 за адміністративним провадженням № К/9901/36218/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95815525>.

93. Правопорушення: поняття, ознаки та характеристика. URL: <https://osvita.ua/vnz/reports/law/9314/>.

94. Принципи юридичної відповідальності: поняття і характеристика. URL: <https://studies.in.ua/teorija-derzhavy-ta-prava-lekcii/4410-principi-yuridichnoyi-vdpovdalnost-ponyattya-harakteristika.html>.

95. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 5–6. Ст. 30. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>.

96. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень : Закон України від 30.11.2021 р. № 1914-IX. *Відомості Верховної*

Ради України. 2023. № 4–5. Ст.

11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#n154>.

97. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки: Закон України від 20 березня 2023 р. № 2970-IX. *Відомості Верховної Ради України.* 2023. № 62. Ст. 206. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#n5>.

98. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. *Відомості Верховної Ради України.* 2020. № 32. Ст. 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1133>.

99. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. *Відомості Верховної Ради України.* 2011. № 32. Ст. 314. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.

100. Про заставу: Закон України від 02.10.1992 р. № 2654-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1992. № 47. Ст. 642. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-12#Text>.

101. Про затвердження зразка повідомлення про нотаріальне посвідчення договору оренди об'єктів нерухомості: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1242-2010-%D0%BF#Text>.

102. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг: Постанова Правління Національного банку України від 29.07.2022 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text>.

103. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2017 р. № 822. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1306-17#Text>.

104. Про затвердження Порядку застосування податкової застави податковими органами: Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 586. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#Text>.

105. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>.

106. Про затвердження Порядку подання повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах до контролюючих органів: Наказ Міністерства фінансів України від 18.08.2015 р. № 721 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.07.2019 р. № 292). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1058-15#n19>.

107. Про затвердження Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень: Наказ Міністерства фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#n16>.

108. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту: Наказ Національного агентства України з питань державної служби від 14.01.2013 р. № 6. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/FIN84216?an=35&ed=2015_09_10.

109. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску: Наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. № 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#n21>.

110. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий

стан і доходи: Наказ Міністерства фінансів України від 02.10.2015 р. № 859. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15#n17>.

111. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 2–3. Ст. 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

112. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>.

113. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 17. Ст. 121. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

114. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст. 110. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.

115. Провоторов О. П. Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб як інститут кримінального права України: автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2019. 18 с.

116. Репецкий В.Н. К вопросу об ответственности по советскому финансовому праву. *Вопросы совершенствования правового регулирования*. Львов, 1982. С. 47–54.

117. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Багінського Артема Олександровича щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 14-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про адміністративну відповідальність у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху). Справа № 1-34/2010 від 22.12.2010 р. № 23-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v023p710-10#Text>.

118. Ровинський Ю. О. Фінансово-правовий примус в Україні:

проблеми та перспективи розвитку : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 40 с.

119. Самбор М.А. Правопорушення та проступок: до питання співвідношення понять в умовах розвитку законодавства про адміністративні та кримінальні правопорушення. *Юридична наука*. 2013. № 8. С. 39–48. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2013_8_7.

120. Сімейний кодекс України: Закон України від 10.01.2002 р. № 2947-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2022. № 21–22. Ст. 135. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2947-14#n133>.

121. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. Київ : Алерта, 2009. 520 с.

122. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : підручник. Харків : Консум, 2001. 656 с.

123. Стаття 122 ПК України. URL: https://pidru4niki.com/75897/pravo/stattya_122_porushennya_pravil_zastosuvannya_sproshenoji_sistemi_opodatkuвання_fizichnoyu_osoboyu_pidpriyemtsem.

124. Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві України : навчальний посібник. Харків : Право, 2016. 256 с.

125. Теорія держави і права : підручник / О. М. Бандурката ін.; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. НАПрН України О. М. Бандурки. Харків : Харків. нац. ун-т внутр. справ, 2018. 416 с.

126. Теорія держави та права : навч. посіб. / Є. В. Білозьоровта ін.; за заг. ред. С. Д. Гусарева, О. Д. Тихомирова. Київ : НАВС, Освіта України, 2017. 320 с.

127. Теорія держави та права : підручник / Є. О. Гідата ін.; за заг. ред. Є. О. Гіди. Київ : ФОП О.С. Ліпкан, 2011. 576 с.

128. Теорія держави та права. [Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та інші]. Національна академія внутрішніх справ. 2016. 478 с.

129. Ткаля О. Суспільна шкідливість як ознака адміністративного

правопорушення.Новітні кримінально-правові дослідження. 2017. С. 362–365. URL:<https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/04d29b62-038f-4aba-96ea-c93ddf0095fe/content>.

130. Трипольська М.І. Поняття та ознаки податкового правопорушення: *Держава та регіони*. Серія : Право. 2015. № 1. С. 41–45. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drp_2015_1_10.

131. Тулай О. І. Державні фінанси і суспільні блага: погляд у контексті сталого людського розвитку. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 6 (12). Ч. 2. С. 103–108. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/33576>.

132. Умови (підстави) цивільно-правової відповідальності. URL: <https://ln.te.court.gov.ua/sud1910/pres-centr/5/359661/>.

133. Уртаєва Л.Г. Теоретико-правові засади запобігання фінансовим правопорушенням: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 20 с.

134. Уртаєва Л.Г. Фінансове правопорушення: економіко-правова природа. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №2. С.396–398. URL: http://www.lsej.org.ua/2_2023/93.pdf.

135. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України: монографія. Київ : Дакор, КНТ, 2007. 168 с.

136. Устинова І. П. Теоретичні питання фінансового правопорушення. *Науковий часопис НПУ ім. М. П. Драгоманова*. Серія 18 : Економіка і право. 2011. Вип. 15. С. 240–245. URL: <https://enpuir.npu.edu.ua/handle/123456789/27754>

137. Федоров М. О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. *Наука і правоохорона*. 2013. № 3 (21). С. 202–209. URL: https://naukaipravoohorona.com/journal/ukr/2013_3/34.pdf.

138. Фінансове право : навч. посіб. / М. П. Кучерявенко та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2016. 440 с. URL: <https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/169/1-28.pdf>.

139. Фінансове право України (Особлива частина) : навч. посіб. / Л. М. Касьяненко та ін. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. 580 с.

140. Фінансове право: підручник / Ю. М. Жорнокуйта ін.; за заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець. Харків : Екограф, 2015. 496 с.

141. Фінансово-економічний словник: словник-довідник / Юнін О. С. та ін. Дніпро: Видавець Біла К. О., 2018. 164 с.

142. Форма № 17-ОПП «Заява про взяття на облік за неосновним місцем обліку» : Додаток 9 до Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2017р. № 822. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>.

143. Форма № 20-ОПП «Повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність» : Додаток 10 до Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2017 р. № 822. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>.

144. Ханова Р. Ф. Про правову природу фінансової відповідальності та застосування концепції вини в податкових відносинах розповіли судді ВС. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1493403/>.

145. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. Ст. 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

146. Черніков А. М. Фінансова відповідальність як окремий вид юридичної відповідальності. *Актуальні проблеми сучасної науки і правоохоронної діяльності*. Харків, 2018. С.96. URL: https://univd.edu.ua/general/publishing/konf/17_05_2018/pdf/102.pdf.

147. Шилін Д. В. Дія загально-правових преюдицій у кримінальному процесі. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. Вип. 60. С.186–192. URL: <http://www.apdp.in.ua/v60/26.pdf>.

148. Щодо затвердження Інструкції про організацію та проведення

комплексних контрольних заходів фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держбуду України: Наказ Державного комітету з будівництва та архітектури від 29.04.2004 р. № 9. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va091509-04#Text>.

149. Юридичне документознавство : мультимедійний навч. посіб./ Красницька А. В. та ін. URL: https://arm.naiu.kiev.ua/books/legal_documentation/info/lec5.html.

150. Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні: дис. д-ра юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. 556 с.

151. Якимчук Н. Заходи бюджетно-правової відповідальності. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2008. № 4. С. 79–87

152. Яновський В. С. Презумпція невинуватості в податкових правовідносинах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Юриспруденція. 2013. № 6–3. Т. 1. С. 119–121.

ДОДАТОК А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

**Статті у виданнях, які включено
до переліку наукових фахових видань України**

13. Олешко О. Л. Презумпція невинуватості у податковому праві. *Вісник Запорізького національного інституту Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 158–166.

14. Олешко О. Л. Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві. *Вісник Запорізького національного університету. «Юридичні науки»*. 2011. № 2. Ч. 1. С. 194–201.

15. Олешко О. Л. Фінансове правопорушення, передбачене ст. 121 Податкового кодексу України: проблеми характеристики та відповідальності. *Правові новели*. 2021. № 15. С. 258–264.

16. Олешко О. Л. Об'єктивна сторона податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 3. С. 92–98.

17. Олешко О. Л. Вина у формі умислу або необережності в податковому правопорушенні: до проблеми визначення. *Право та державне управління : зб. наук. праць*. 2023. № 4. С. 91–99.

18. Олешко О. Л. Загальна характеристика податкового правопорушення, передбаченого статтею 116 Податкового кодексу України. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. №4. С.80-84.

Стаття в зарубіжному виданні

19. Олешко О. Л. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: проблеми визначення. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2023. № 3(55). С. 234–240. URL: <https://cuesc.org.ua/zhurnali/>

Матеріали конференцій

20. Олешко О. Л. Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності при вдосконаленні податкового деліктного законодавства. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (24 квітня*

2009 р.). Запоріжжя : Юридичний ін-т ДДУВС, 2009. С. 208–212.

21. Олешко О. Л. Визначення основних ознак фінансового правопорушення, передбаченого ст. 122 ПК України. *Пріоритетні напрями розвитку правової системи України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 28–29 січня 2022 р.). Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2022. С. 53–57.

22. Олешко О. Л. До проблеми характеристики ст. 119 Податкового кодексу України. *Сучасні проблеми правової системи та державотворення в Україні* : матеріали Міжнар. наук. конф. (м. Запоріжжя, 25–26 лютого 2022 р.). Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2022. С. 52–55.

23. Олешко О. Л. Сутність причинного зв'язку між діянням та наслідками у податковому правопорушенні. *Наука і вища освіта* : тези доповідей XXXII Міжнар. наук. конф. здобувачів вищої освіти і молодих учених (м. Запоріжжя, 8 листопада 2023 р.). Запоріжжя : КПУ, 2023. С. 240.

24. Олешко О. Л. До проблеми характеристики податкового правопорушення, передбаченого статтею 118 Податкового кодексу України. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції* : зб. матеріалів XIV Міжнар. наук. конф. (м. Ірпінь, 8 грудня 2023 р.). Ірпінь : Держ. податк. ун-т, 2024. С. 512–515. URL: <https://drive.google.com/file/d/1mx3Esc9q1ZHxM0E8H-mtOHjfaT7LAfYw/view>.



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У КИЇВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Святослава Хороброго, 5а, м. Київ, 03151, тел.: (044) 246-23-40; (044) 246-22-25
E-mail: kyivobl.official@tax.gov.ua, сайт: www.kyivobl.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ ВП 44096797

від 15.11.23 20__ р. № 119/11-01 На № _____ від _____ 20__ р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів досліджень
на тему «Податкове правопорушення, як підстава фінансово-правової
відповідальності»

Видана здобувачеві Класичного приватного університету Олешко Олексію Леонідовичу в тому, що результати дисертаційної роботи були використані у законопроектній роботі Головного управління ДПС у Київській області, зокрема щодо визначення об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб шляхом внесення зміни до форми „Податкової декларації про майновий стан і доходи” та до форми 4ДФ „Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску”, вказав чи „нарахований” чи „виплачений” дохід, що дозволить зменшити кількість фінансових правопорушень.

В.о. начальника



Юліана КОЗАЧЕНКО

Класичний
Приватний
Університет

Україна, 69002 тел. (061) 787-33-96
м. Запоріжжя, (061) 764-67-50
Жуковського, 70 "Б" факс (061) 228-07-78



CLASSIC
PRIVATE
UNIVERSITY

70 "B", Zhukovskogo st., tel. (061) 787-33-96
69002 Zaporizhja, (061) 764-67-50
UKRAINE fax (061) 228-07-78

№ 3278

"13" 10 2023р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дослідження

Результати наукових досліджень Олешко Олексія Леонідовича, за темою дисертації: «Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності» знайшли застосування у навчальному процесі у Класичному приватному університеті при проведенні лекційних та семінарських занять з дисциплін: «Фінансове право» та «Податкове право» для студентів та слухачів Інституту права ім. В. Сташиса.

Ректор

Класичного приватного університету



Віктор ОГАРЕНКО