

КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



ОЛЕШКО ОЛЕКСІЙ ЛЕОНІДОВИЧ

УДК 347.73

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

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Запоріжжя – 2024

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Класичному приватному університеті, м. Запоріжжя.

Науковий керівник – доктор юридичних наук, професор
МАЩЕНКО Ольга Вікторівна,
Класичний приватний університет, м. Запоріжжя,
перший проректор з наукової
та науково-педагогічної роботи.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
ГЕТМАНЕЦЬ Ольга Петрівна,
Харківський національний університет
внутрішніх справ,
завідувач кафедри правового забезпечення
підприємницької діяльності та фінансової безпеки;

доктор юридичних наук, професор
КАСЬЯНЕНКО Любов Михайлівна,
Державний податковий університет
Міністерства фінансів України,
професор кафедри фінансового та податкового права.

Захист відбудеться «15» липня 2024 р. о 10⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 17.127.07 у Класичному приватному університеті за адресою: 69002, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 70б, ауд. 124.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Класичного приватного університету за адресою: 69002, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 70б, ауд. 114.

Автореферат розісланий «14» червня 2024 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради



О. В. Гороховська

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: 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.

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 економіки та права 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 звітного 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 покладался 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 унеможливорює 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.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано вибір теми дослідження; розкрито зв'язок з науковими програмами, планами, темами; визначено мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження; сформульовано наукову новизну та практичне значення одержаних результатів; подано відомості щодо їх апробації й публікацій.

Розділі 1 «Загальноправова характеристика податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності» містить три підрозділи.

У *підрозділі 1.1 «Теоретичні підходи до визначення змісту понять “фінансове правопорушення” та “податкове правопорушення”»* встановлено, що поняття правопорушення є основним елементом кожного з видів відповідальності. Проте, на сьогодні не існує законодавчого закріплення поняття «фінансове правопорушення», хоча раніше воно було в ряді підзаконних нормативно-правих актів, які вже втратили чинність, тоді як ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» не містить визначення поняття «фінансове правопорушення». Воно є лише в наукових публікаціях з фінансового права.

Констатовано, 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 шляхом доповнення п. 22 ч. 1 ст. 92 фразою «фінансової відповідальності».

Встановлено, що в Бюджетному кодексі України (далі – БК України) законодавець вживає термін «порушення бюджетного законодавства», і подано 40 видів правопорушень, які можуть бути вчинені учасниками бюджетного процесу. Проте, вказане визначення містить недоліки, серед яких: відсутність норми, яка б вказувала про притягнення винних осіб до фінансової відповідальності. Відповідно до ч. 1 ст. 121 БК 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 цієї статті словом «*фінансову*» з розробкою механізму притягнення.

Виявлено, що в бюджетних правопорушеннях існує проблема визначення вини особи, адже в 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.

У підрозділі 1.2 «*Поняття та ознаки податкового правопорушення, як підстави фінансово-правової відповідальності*» досліджено зміст поняття «*правомірна поведінка*» та виявлено ознаки правомірної поведінки платника податків, зокрема:

- відповідність поведінки платника податків нормам податкового 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 БК України;
- платник податків свідомо виконує податковий обов'язок, розуміючи його соціальну корисність та негативні наслідки, які можуть мати місце в разі невиконання;
- виражається у вигляді дії чи бездіяльності, якими можуть бути: ведення податкового та інших видів обліку; розрахування та своєчасна сплата податків і зборів; своєчасне подання податкової звітності; своєчасна постановка на облік та виконання інших обов'язків, зазначених у ст. 16 ПК України;
- у разі невиконання податкового обов'язку спричиняє платникові податків юридичні наслідки у вигляді застосування виняткових способів забезпечення виконання податкового обов'язку.

Встановлено, що в податковому праві превалюють норми, що зобов'язують, забороняють та уповноважують. Дослідження показало, що велика кількість норм, що забороняють, стосується посадових осіб контролюючих органів. Зроблено висновок, що податкові норми зазвичай є такими, що зобов'язують, оскільки встановлюють конкретні вимоги щодо поведінки особи (платника податку), незалежно від її бажання, і стосуються своєчасності та повноти сплати податків і зборів, подання податкової звітності, повідомлення про зміну місцезнаходження юридичної особи (місця проживання фізичної особи – підприємця) тощо.

Виявлено, що деякі науковці вважають, що правопорушення можливе виключно за умови наявності потерпілої сторони, під якою розуміють як окрему особу (фізичну чи юридичну), так і суспільство чи державу в цілому. Податкові правопорушення здатні спричинити шкоду державі в 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 правопорушення, напряду не спричиняють шкоди державі та суспільству, зокрема за ст. 119-1 ПК України «Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості» та ст. 120 «Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності».

Виділено ознаки податкового правопорушення, які його виокремлюють з-поміж інших видів, 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 вчиненні протиправних дій або бездіяльності; є винним діянням (але може вчинятися не лише з прямим умислом, а й через необережність); є підставою для притягнення до фінансової відповідальності; за його вчинення винна особа може бути притягнута, крім фінансової, і 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.

Проаналізовано види правопорушень, і надано класифікацію: за суб'єктами вчинення; за об'єктом посягання правопорушення; за періодичністю вчинення; за суб'єктивною стороною.

У підрозділі 1.3 «Види відповідальності за податкові правопорушення» наголошено, що в п. 111.1 ст. 111 ПК України зазначено, що за вчинення податкового правопорушення до особи можуть бути застосовані такі види юридичної відповідальності, як: фінансова, адміністративна та кримінальна.

Притягнення до фінансової відповідальності не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи від юридичної відповідальності інших видів (п. 111.1 ст. 111 ПК України).

Виявлено відмінності фінансової відповідальності від інших її видів, зокрема:

- за нормативними підставами: нормативні підстави фінансово-правової та адміністративної відповідальності регулюються нормами різного законодавства – фінансового й адміністративного відповідно. Проте, фінансове законодавство може передбачати можливість застосування адміністративних заходів впливу;

- за фактичними підставами. Фактичними підставами притягнення до будь-якої відповідальності є вчинення правопорушення, тобто винного протиправного діяння, деліктоздатною особою. Проте, адміністративні правопорушення й фінансові, зокрема податкові, вчиняються в різних сферах та мають різний об'єкт посягання. Адміністративне правопорушення посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління, тоді як фінансове – на фінансову безпеку держави;

- за юридичними підставами. Для притягнення до юридичної відповідальності має бути складений протокол про адміністративне правопорушення, для застосування

фінансової відповідальності – акт перевірки. Право складати протоколи стосовно платників податків надано контролюючим органам у пп. 20.1.41 п. 20.1 ст. 20 ПК України. Право контролюючого органу складати протокол закріплено в ч. 1 ст. 255 КпАП України за правопорушення, визначені у ст. 51-2, ст. 155-1, ч. 1, 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, 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.

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

Розділ 2 «Склад та елементи податкового правопорушення» містить три підрозділи.

У підрозділі 2.1 *«Об'єктивна сторона податкового правопорушення»* констатовано, що підставою притягнення особи до юридичної відповідальності будь-якого виду, зокрема фінансової, є наявність складу правопорушення. Склад правопорушення являє собою сукупність ознак (об'єктивних та суб'єктивних), які закріплено відповідним правовим актом.

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

Встановлено, що об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень може бути реалізована як шляхом вчинення активних дій, так і шляхом бездіяльності. Активні дії можуть виражатися 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 ст. 123-1, 124, 128-1 ПК України. Як шляхом активних дій, так і шляхом бездіяльності можуть бути вчинені діяння, передбачені: 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».

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.

У підрозділі 2.2 *«Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: проблеми визначення»* наголошено, що 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. Для того, щоб особа стала учасником податкових

правовідносин, вона повинна мати податкову правосуб'єктність, яка може поділятися на податкову правоздатність, податкову дієздатність (до складу якої належить податкова деліктоздатність).

Податкової дієздатності юридична особа набуває одночасно з податковою під час здійснення державної реєстрації її як суб'єкта господарювання. Фізична особа набуває податкової дієздатності лише з настанням певного віку, коли вона відповідно до законодавства може вчиняти дії, які призводять до виникнення в 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 може усвідомлювати свої дії, розуміти наслідки таких дій і керувати ними.

У процесі дослідження виникли спірні питання щодо віку набуття податкової дієздатності, остання виникає з моменту набуття повної цивільної дієздатності, відповідно до ч. 1–2 ст. 34 ЦК України, за досягненням вісімнадцяти років. У ст. 35 ЦК України наведено виключні підстави набуття повної цивільної дієздатності особою, що не досягла повноліття, серед яких: реєстрація шлюбу фізичної особи з моменту реєстрації. Ч. 1 ст. 4 та ч. 1 ст. 23 СК України вказують на таке: «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 з 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 такій особі, а як наслідок – і податкової дієздатності.

У підрозділі 2.3 *«Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві»* вказано, що однією з найбільш суперечливих новел вітчизняного податкового законодавства стосовно притягнення осіб до фінансової відповідальності є введення поняття «вина».

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. Водночас у наукових колах висловлюють сумніви щодо необхідності та доцільності закріплення на законодавчому рівні ознак суб'єктивної сторони податкових правопорушень і, зокрема, таких категорій, як «вина», «умисел», «необережність» 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.

Виявлено, що ПК України, як і раніше чинне 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). Відсутність законних обставин, що впливають на розмір фінансової санкції, знижує рівень стимулів добросовісних платників до правомірної поведінки. Для розміру фінансової

санкції не має значення, у якій формі вини вчинено правопорушення (умисно чи через необережність). Такий стан податкового законодавства порушує вимогу Конституції щодо індивідуального характеру юридичної відповідальності.

Розділ 3 «Загальна характеристика податкових правопорушень як підстави фінансово-правової відповідальності» містить три підрозділи.

У підрозділі 3.1 «Податкові правопорушення у сфері організації обліку платників податків та у сфері надання податкової інформації» зазначено, що до складу правопорушень у сфері організації обліку платників податків віднесено визначені у ст. 117 ПК України «Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах». Об'єктивна сторона полягає у вчиненні бездіяльності платником податку у вигляді неподання у строки, визначені 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'язані 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. 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, юридична особа. Кваліфікуючими ознаками правопорушення є неусунення таких порушень або повторність протягом року.

До податкових правопорушень у сфері надання податкової інформації зараховано визначені в статтях: 118, 118-1, 119, 119-1, 126 ПК України. Встановлено, що об'єктивна сторона правопорушення за ст. 118 ПК України «Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки» полягає в 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'єктом правопорушення є фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей. Ці суб'єкти є юридичними особами й 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.

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 в законодавстві немає 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 пп. 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», залишивши лише «податкових агентів».

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 строки 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 зарахувати неподання інформації. 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 активні дії у вигляді виконання свого, але з недодержанням встановлених законодавством строків.

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-от: банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей. Об'єктивна сторона правопорушення полягає в бездіяльності у вигляді неподання або подання податкової інформації з порушенням строку. Виникає питання стосовно визначення об'єктивної сторони, адже, якщо ці суб'єкти нададуть інформацію контролюючим органам з порушенням строку, то це вже будуть активні дії. Кваліфікуючими ознаками є повторність вчинення цих протиправних дій протягом року.

У підрозділі 3.2 «Податкові правопорушення у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку» вказано, що до податкових правопорушень у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку можна зарахувати передбачені статтями 120; 120-1; 120-2; 121; 128-1 ПК України. Встановлено, що суб'єктом правопорушення за ст. 120 «Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності» є платник податків, який не подав, або ж подав несвоєчасно 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.

Виявлено, що об'єктивна сторона фінансового правопорушення за ст. 121 ПК України виявляється в 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 представника чи агента), який безпосередньо вказаний у диспозиції ст. 121 ПК України. Стосовно суб'єктивної сторони, правопорушення може бути вчинено як навмисно, так і через необережність.

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 в бездіяльності платника податків, який зобов'язаний був обладнати кожне місце отримання та відпуску у виробництво витратомірами-лічильниками, та зареєструвати їх у Єдиному державному реєстрі, але він цього не зробив. Суб'єктами правопорушення є суб'єкт господарювання (юридична особа, фізична особа – підприємець), який вчинив податкове правопорушення у вигляді необладнання витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками на акцизному складі, та/або на місці відпуску пального наливом; не зареєстрував у Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів. Має місце спеціальний суб'єкт.

У підрозділі 3.3 «Загальна характеристика податкових правопорушень у сфері примусового погашення податкового боргу та у сфері сплати податків і зборів» зазначено, що до податкових правопорушень у сфері примусового погашення податкового боргу віднесені визначені 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, 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 до акта опису права власності майна, на яке платник податків набуде прав у майбутньому. Доведено: щоб реалізувати платнику податку право на податкову заставу, майно має бути наявним, перебувати в його власності, а балансова вартість майна повинна відповідати сумі податкового боргу, оскільки в разі наявності в 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 в майбутньому.

До податкових правопорушень, вчинених у сфері сплати податків та зборів, зараховані ті, що зазначені в 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 груп. Об'єктивна сторона полягає у вчиненні протиправного діяння (активних дій, як-от 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, 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.

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 через необережність. 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.

Встановлено, що об'єктивна сторона правопорушення за ст. 125-1 ПК України «Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати» полягає в бездіяльності (як-от ненарахування та/або неутримання та/або несплата) та у вчиненні активних дій (як-от 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 і військовий збір до бюджету. Суб'єктом 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; вчинення умисно. Це правопорушення може бути вчинене через необережність.

Об'єктивна сторона правопорушення за ст. 126-1 ПК України «Порушення правил утримання та сплати (перерахування) податків податковими агентами платників єдиного податку» полягає у вчиненні бездіяльності (як-от неутримання та/або несплата) та у вчиненні активних дій (як-от сплата, але не в повному обсязі, тобто часткове виконання податкового обов'язку) єдиного податку. Суб'єктом правопорушення є податковий агент. Встановлено, що законодавець як окрему категорію правопорушників виділив платників єдиного податку та 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. Такий підхід суперечить принципам, на яких будується податкове законодавство, як-от: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Видається доцільним внести зміни до п. 126-1.1 ст. 126-1 ПК України та видалити фразу «третьої групи». Кваліфікуючими ознаками цього правопорушення є таке: дії вчинені умисно та повторність дій і 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 дій, 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 покладалася 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 набуває 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 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 : Юрид. 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 XXXII 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 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>.

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.

У дисертаційній роботі запропоновано розглянути питання щодо внесення змін до Конституції України шляхом доповнення п. 22 ч. 1 ст. 92 фразою «фінансової відповідальності», що є окремим видом відповідальності. Обґрунтовано наявність проблеми визначення вини особи за вчинення бюджетних правопорушень для притягнення до фінансової відповідальності. Запропоновано внести зміни до ч. 1 ст. 116 БК України.

Удосконалено класифікацію податкових правопорушень: за суб'єктами вчинення; за об'єктом посягання правопорушення; за періодичністю вчинення; за суб'єктивною стороною. Набуло подальшого розвитку розуміння об'єктивної сторони податкових правопорушень, які можуть бути реалізовані як шляхом вчинення активних дій, так і шляхом бездіяльності; розуміння, що фінансова відповідальність не відповідає принципу індивідуалізації, оскільки не враховує ступеня вини правопорушника.

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. 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», 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. 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 він зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Набуло подальшого розвитку визначення об'єктивної сторони податкового правопорушення за ст. 119-1 ПК України, яке полягає в бездіяльності правопорушників (нотаріусів), які порушили порядок та/або строки подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості, а також уявлення щодо кваліфікації податкових правопорушень за ст. 122 ПК України у вигляді вчинення протиправного діяння (активних дій, як-от сплата (перерахування) не в повному обсязі авансових внесків єдиного податку).

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.

In the dissertation work, it is proposed to consider the issue of amending the Constitution of Ukraine by adding item 22, part 1 of Article 92 by the phrase "financial responsibility", which is a separate type of responsibility. The existence of the problem of determining the guilt of a person for committing budget offenses in order to bring him to financial responsibility is substantiated. It is proposed to make changes to Part 1 of Art. 116 of the Budget Code of Ukraine.

The classification of tax offenses has been improved: by subjects of commission; by the object of the offense; by frequency of commission; on the subjective side. The understanding of the objective side of tax offenses, which can be implemented both by active actions and by inaction, has gained further development; understanding that financial responsibility does not correspond to the principle of individualization, as it does not take into account the degree of guilt of the offender.

It is proposed to make changes to paragraphs Article 51.1 51 of the Tax Code of Ukraine to the subject composition of persons who are required to submit a calculation of the amounts of income accrued (paid) for the benefit of taxpayers - natural persons, and the amounts of tax withheld from them, as well as the amounts of the accrued single contribution. It is proposed to clearly define the object of taxation on the income of natural persons by making changes to the form of the 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 withheld from of tax, as well as the amounts of accrued single contribution", indicating "accrued" or "paid" income, without equating these concepts.

The falsity of the norm of clause 89.5 of Art. 89 of the Tax Code of Ukraine regarding the inclusion of property in the act of description, the ownership of which the taxpayer will acquire in the future. It is proposed to make changes to Article 126-1.1. 126-1 of the Tax Code of Ukraine and delete the phrase "of the third group", since a natural person - an entrepreneur, a payer of the second group of the unified tax, can also be a tax agent for his employees, to whom he accrues and pays wages, from which he is obliged to withhold tax on the income of individuals and the military levy.

The definition of the objective side of a tax offense under Art. 119-1 of the Tax Code of Ukraine, which consists in the inaction of offenders (notaries) who violated the procedure and/or deadlines for submitting information regarding the certification of real estate lease agreements, as well as representations regarding the qualification of tax offenses under Art. 122 of the Tax Code of Ukraine in the form of committing an illegal act (active actions, such as payment (transfer) of advance payments of a single tax not in full.

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

ОЛЕШКО ОЛЕКСІЙ ЛЕОНІДОВИЧ

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

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Підписано до друку 04.06.2024
Формат 60×84/16. Папір офсетний. Друк цифровий. Гарнітура Times.
Умовн.-друк. арк. 0,9. Обл.-вид. арк. 0,9. Тираж 150 пр. Зам. № 03-2024АБ.

Видавець та виготовлювач
Класичний приватний університет
69002, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 70Б

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
серія ДК, № 3321 від 25.11.2008