

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

ОЛІЙНИК ЮРІЙ ІГОРОВИЧ

УДК 342.9:342.743:336.228.34:336.225.68(043.3)

ДИСЕРТАЦІЯ

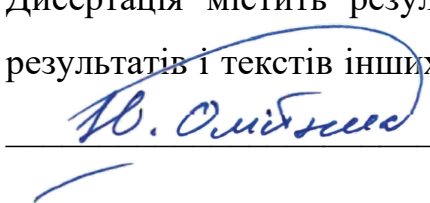
**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ
ОРГАНІВ ЩОДО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ
ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА**

Галузь знань 08 «Право»

Спеціальність 081 «Право»

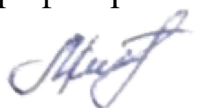
Подається на здобуття ступеня доктора філософії

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


_____ **Ю. І. Олійник**

Науковий керівник: Мар'яна КРАВЧУК, доктор юридичних наук, професор

Тернопіль – 2025



АНОТАЦІЯ

Олійник Ю. І. Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право. – Західноукраїнський національний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2025.

Наукова робота присвячена комплексному аналізу адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

У дисертації досліджено процес формування й еволюції законодавчого регулювання податкової відповідальності як ключового елементу функціонування податкової системи держави.

З'ясовано, що інститут податкової відповідальності формувався поступово, відображаючи етапи суспільного розвитку та зміни економічної політики держави. На ранніх стадіях його становлення застосування заходів відповідальності мало переважно репресивний характер і було спрямоване на забезпечення стабільних бюджетних надходжень. У подальшому розвиток інституту супроводжувався переходом до більш комплексного та системного врегулювання, заснованого на принципах правової визначеності, пропорційності та забезпечення балансу інтересів держави й платників податків.

Обґрунтовано, що сучасний стан інституту податкової відповідальності характеризується наявністю низки проблем. Водночас податкова відповідальність продовжує виконувати важливу функцію у забезпеченні дисципліни платників та формуванні стабільних бюджетних надходжень. Її належна організація сприяє зміцненню податкової культури, підвищенню рівня добровільної сплати податків та зменшенню масштабів порушень.

Проаналізовано правову природу податкової відповідальності через виявлення її сутності, ознак, принципів, функцій та умов застосування.

З метою всебічного з'ясування специфіки відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства, у роботі окреслено її місце в системі юридичної відповідальності та визначено основні внутрішні характеристики. Встановлено, яким чином податкова відповідальність інтегрується в загальну концепцію державного примусу.

Досліджено роль контролюючих органів у забезпеченні податкової дисципліни та вплив правових норм на практику застосування санкцій.

У дисертації розкрито види та зміст заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами за порушення податкового законодавства. З'ясовано, що система податкової відповідальності має комплексний характер і включає фінансові, адміністративні та кримінальні заходи, які спрямовані не лише на покарання, а й на попередження правопорушень і стимулювання добровільного виконання податкових обов'язків.

Означено особливості застосування фінансових та адміністративних санкцій як найпоширеніших форм реагування на порушення. З'ясовано, що фінансова відповідальність водночас виконує відновлювальну та дисциплінуючу функції, а адміністративні заходи забезпечують превентивний вплив і формують відповідальну поведінку платників податків.

Встановлено, що у випадках умисного ухилення від сплати податків застосовується кримінальна відповідальність, спрямована на протидію серйозним і системним формам податкових зловживань. Підкреслено, що ефективне застосування заходів відповідальності потребує дотримання принципів законності, пропорційності та неупередженості, оскільки це безпосередньо впливає на довіру до податкової системи та фінансову стабільність держави.

Здійснено аналіз підстав притягнення платників податків до відповідальності податковими органами як ключового елементу механізму забезпечення законності у сфері оподаткування. З'ясовано, що ефективність застосування заходів відповідальності залежить від чіткості матеріально-правових і процедурних умов, які визначають можливість податкового органу ініціювати санкції.

Досліджено вплив цифровізації податкового адміністрування, розвитку електронного врядування та автоматизованих систем виявлення ризиків на формування сучасних підстав податкової відповідальності. Установлено, що нові технологічні інструменти підвищують точність фіксації правопорушень та мінімізують суб'єктивність рішень, проте вимагають вдосконалення нормативного регулювання, зокрема щодо доказування порушень у цифровому середовищі та захисту інформації.

Охарактеризовано порядок розгляду податковими органами справ про порушення платниками податкового законодавства як ключовий механізм забезпечення ефективності податкової політики. Обґрунтовано, що чіткість і об'єктивність процедури визначає рівень податкової дисципліни, наповнення бюджету та формування довіри до податкових органів. Встановлено, що порядок розгляду справ поєднує норми податкового, адміністративного та фінансового права, забезпечує встановлення фактів порушень, правову кваліфікацію дій платника та прийняття обґрунтованого рішення.

Розглянуто етапи правозастосування – від виявлення порушень і збору доказів до складання податкових повідомлень-рішень та оскарження рішень. Показано, що процедура повинна здійснюватися з дотриманням принципів законності, пропорційності, об'єктивності та рівності сторін, а також гарантувати платникам реалізацію їхніх прав.

Особливу увагу приділено сучасним трансформаціям адміністративно-процедурного порядку притягнення платників податків до відповідальності в контексті модернізації публічного управління та гармонізації норм Податкового кодексу України, Кодексу України про

адміністративні правопорушення із Законом України «Про адміністративну процедуру».

У роботі виявлено нормативно-правові й організаційні проблеми у притягненні платників податків до відповідальності: відсутність чіткості процедури, колізії в законодавстві, низька правова визначеність механізмів оскарження рішень. На основі аналізу показано, що фінансові санкції часто відіграють роль фіскального тиску, а не інструменту контролю, що призводить до зростання судових спорів і втраченого рівня довіри бізнесу.

Запропоновано шляхи усунення виявлених проблем через системне вдосконалення адміністративно-правового регулювання: чітке розмежування адміністративної та фінансової відповідальності, стандартизація порядку притягнення до відповідальності, посилення прозорості і справедливості при прийнятті податкових рішень. Також аргументовано, що впровадження незалежних механізмів оскарження та активне застосування ризик-орієнтованого підходу сприятимуть формуванню балансу між фіскальними інтересами держави й правами платників податків.

Аналіз міжнародного досвіду діяльності податкових органів показав, що ефективне притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства потребує комплексного підходу, який поєднує превентивні контрольні заходи та застосування санкцій. Зарубіжні практики демонструють, що найуспішніші системи податкового адміністрування впроваджують автоматизований обмін фінансовою інформацією, оцінку ризиків платників, диференційоване реагування на порушення та чітке визначення видів відповідальності. Для України адаптація таких підходів може значно підвищити ефективність контролю, стимулювати добровільне виконання податкових обов'язків, зменшити рівень порушень і сприяти формуванню прозорої та прогнозованої системи податкового адміністрування, що відповідає сучасним міжнародним стандартам та умовам розвитку національної економіки.

Ключові слова: адміністративно-правові засади, податкові органи, платники податків, податкове законодавство, правові акти, правопорушення, адміністративне правопорушення, податкове правопорушення, відповідальність, санкції, адміністративне провадження, адміністративна процедура, міжнародний досвід.

ANNOTATION

Oliynyk Y. I. Administrative and legal basis for the activities of tax authorities in bringing taxpayers to justice for violations of tax legislation. – Qualifying scientific work on manuscript rights.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the speciality 081 Law. – West Ukrainian National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2025.

This scientific work is devoted to a comprehensive analysis of the administrative and legal basis for the activities of tax authorities in bringing taxpayers to justice for violations of tax legislation.

The dissertation examines the process of formation and evolution of legislative regulation of tax liability as a key element of the functioning of the state tax system.

It has been established that the institution of tax liability was formed gradually, reflecting the stages of social development and changes in the state's economic policy. In the early stages of its formation, the application of liability measures was predominantly repressive in nature and aimed at ensuring stable budget revenues. Subsequently, the development of the institution was accompanied by a transition to a more comprehensive and systematic regulation based on the principles of legal certainty, proportionality, and ensuring a balance between the interests of the state and taxpayers.

It has been substantiated that the current state of the institution of tax liability is characterized by a number of problems. At the same time, tax liability continues

to play an important role in ensuring taxpayer discipline and generating stable budget revenues. Its proper organization contributes to strengthening tax culture, increasing the level of voluntary tax payments, and reducing the scale of violations.

The legal nature of tax liability is analyzed by identifying its essence, characteristics, principles, functions, and conditions of application.

In order to comprehensively clarify the specifics of liability applied by tax authorities for violations of tax legislation, the paper outlines its place in the system of legal liability and defines its main internal characteristics. It establishes how tax liability is integrated into the general concept of state coercion.

The role of regulatory authorities in ensuring tax discipline and the impact of legal norms on the practice of applying sanctions have been studied.

The dissertation reveals the types and content of liability measures applied by tax authorities for violations of tax legislation. It has been established that the system of tax liability is comprehensive and includes financial, administrative, and criminal measures aimed not only at punishment but also at preventing violations and encouraging voluntary compliance with tax obligations.

The features of the application of financial and administrative sanctions as the most common forms of response to violations are identified. It has been established that financial liability performs both restorative and disciplinary functions, while administrative measures have a preventive effect and shape the responsible behavior of taxpayers.

It has been established that in cases of intentional tax evasion, criminal liability is applied to counteract serious and systematic forms of tax abuse. It is emphasized that the effective application of liability measures requires compliance with the principles of legality, proportionality, and impartiality, as this directly affects trust in the tax system and the financial stability of the state.

An analysis was conducted of the grounds for bringing taxpayers to justice by tax authorities as a key element of the mechanism for ensuring legality in the field of taxation. It was found that the effectiveness of the application of liability measures

depends on the clarity of substantive and procedural conditions that determine the possibility of the tax authority to initiate sanctions.

The impact of the digitalization of tax administration, the development of e-government, and automated risk detection systems on the formation of modern grounds for tax liability was investigated. It has been established that new technological tools increase the accuracy of recording violations and minimize the subjectivity of decisions, but require improvement of regulatory framework, in particular regarding the proof of violations in the digital environment and information protection.

The procedure for considering cases of violations of tax legislation by taxpayers by tax authorities is characterized as a key mechanism for ensuring the effectiveness of tax policy. It is substantiated that the clarity and objectivity of the procedure determines the level of tax discipline, budget revenues, and the formation of trust in tax authorities. It has been established that the procedure for considering cases combines the norms of tax, administrative, and financial law, ensures the establishment of facts of violations, the legal qualification of the taxpayer's actions, and the adoption of a reasoned decision.

The stages of law enforcement are considered – from the detection of violations and collection of evidence to the preparation of tax notices and appeals against decisions. It is shown that the procedure must be carried out in accordance with the principles of legality, proportionality, objectivity, and equality of the parties, as well as guaranteeing taxpayers the exercise of their procedural rights.

Particular attention is paid to contemporary transformations of the administrative and procedural order of bringing taxpayers to justice in the context of modernizing public administration and harmonizing the provisions of the Tax Code of Ukraine, the Code of Ukraine on Administrative Offenses with the Law of Ukraine «On Administrative Procedure».

The work identifies regulatory, legal, and organizational problems in bringing taxpayers to justice: lack of clarity in procedures, conflicts in legislation, and low legal certainty of mechanisms for appealing decisions. The analysis shows that

financial sanctions often play the role of fiscal pressure rather than a control tool, leading to an increase in litigation and a loss of business confidence.

Ways to eliminate the identified problems through systematic improvement of administrative and legal regulation are proposed: clear separation of administrative and financial responsibility, standardization of the procedure for bringing to justice, and increased transparency and fairness in tax decisions. It is also argued that the introduction of independent appeal mechanisms and the active application of a risk-based approach will contribute to striking a balance between the fiscal interests of the state and the rights of taxpayers.

An analysis of international experience in the activities of tax authorities has shown that effective enforcement of taxpayer liability for violations of tax legislation requires a comprehensive approach that combines preventive control measures and the application of sanctions. Foreign practices show that the most successful tax administration systems implement automated exchange of financial information, taxpayer risk assessment, differentiated response to violations, and clear definition of types of liability. For Ukraine, adapting such approaches could significantly increase the effectiveness of control, encourage voluntary compliance with tax obligations, reduce the level of violations, and contribute to the formation of a transparent and predictable tax administration system that meets modern international standards and the conditions for the development of the national economy.

Key words: administrative and legal principles, tax authorities, taxpayers, tax legislation, legal acts, offences, administrative offences, tax offences, liability, sanctions, administrative proceedings, administrative procedure, international experience.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Олійник Ю. І. Особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 3. С. 339-341.
2. Олійник Ю. І. Правова природа відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків. *Європейські перспективи*. 2024. № 4. С. 265-269.
3. Олійник Ю. І. Теоретико-правові засади профілактики податкових правопорушень. *Наше право*. 2025. № 2. С. 362-366.
4. Олійник Ю. І. Євроінтеграційні процеси в українському податковому законодавстві. *Право.ua*. 2025. № 2. С. 242-246.

Опубліковані праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Олійник Ю. І., Кравчук М. Ю. Проблемні аспекти визначення правової природи податкової відповідальності. *Стратегічні напрями розвитку науки: фактори впливу та взаємодії*: матеріали Міжнародної наукової конференції (м. Рівне, 2 квітня). Вінниця: Європейська наукова платформа, 2023. С. 66-68.
6. Олійник Ю. І., Кравчук М. Ю. Правовий аналіз етапів становлення і розвитку законодавчого регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства. *Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів*: матеріали XV міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 27 квітня). Львів-Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 146-149.
7. Олійник Ю. І. Проблеми співвідношення заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації*: збірник тез доповідей XX

Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 19 травня). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 996-998.

8. Олійник Ю. І. Підстави притягнення платників податків до відповідальності податковими органами. *Achievements of 21st Century Scientific Community*: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпро 16-17 вересня). Дніпро, 2024. С. 193-194.

9. Олійник Ю. І. Аналіз складу податкового правопорушення за Податковим кодексом України. *Інтелектуальний ресурс сьогодення: наукові задачі, розвиток та запитання*: матеріали III Міжнародна науково-теоретична конференція (м. Одеса, 20 вересня). Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 149-152.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	14
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ВИЗНАЧЕННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ.....	23
1.1. Законодавче регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства: етапи формування та становлення.....	23
1.2. Правова природа відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства...	44
1.3. Види та зміст заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства...	60
Висновки до Розділу 1.....	87
РОЗДІЛ 2. АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ПРО ПОРУШЕННЯ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	89
2.1. Підстави притягнення платників податків до відповідальності податковими органами.....	89
2.2. Порядок розгляду податковими органами справ про порушення платниками податків податкового законодавства.....	115
2.3. Особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків.....	140
Висновки до Розділу 2.....	157
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	159

3.1. Проблемні питання у сфері діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків та шляхи їх вирішення.....	159
3.2. Міжнародний досвід діяльності податкових органів з притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства.....	181
Висновки до Розділу 3.....	198
ВИСНОВКИ.....	200
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	209
ДОДАТКИ.....	226

ВСТУП

Актуальність теми. Стабільне функціонування держави неможливе без ефективної та справедливої системи оподаткування, яка є основним джерелом наповнення державного бюджету. Водночас ефективність податкової системи значною мірою залежить від належного рівня податкової дисципліни серед платників податків. У свою чергу, дотримання податкового законодавства забезпечується не лише через механізми податкового контролю, але й через невідворотність відповідальності за його порушення. Саме тому питання притягнення платників податків до відповідальності є надзвичайно важливим елементом системи адміністрування податків.

Сучасні виклики, пов'язані з децентралізацією, воєнним станом, реформою державного управління, цифровізацією публічної сфери та євроінтеграційними процесами, зумовлюють необхідність переосмислення адміністративно-правових підходів до діяльності податкових органів, зокрема в частині застосування заходів примусу щодо платників податків. Існуюча система відповідальності у сфері оподаткування потребує вдосконалення правової визначеності, забезпечення балансу між інтересами держави та правами платників, а також ефективного адміністративного провадження, яке має гарантувати законність, неупередженість і прозорість притягнення до відповідальності.

На практиці фіксуються численні випадки порушення прав платників податків у ході реалізації контрольних функцій податкових органів, зокрема при складанні актів перевірок, прийнятті податкових повідомлень-рішень, накладенні штрафних санкцій та нарахуванні пені. Часто адміністративна процедура не відповідає принципам належного урядування, зокрема обґрунтованості, змагальності, забезпечення права на захист. Також залишається невизначеною межа між адміністративною та іншими видами юридичної відповідальності у сфері оподаткування, що ускладнює правозастосовну практику.

Варто також відзначити, що вітчизняне законодавство з оподаткування зазнало істотних змін у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, численними його редакціями та доповненнями. Разом із тим, ці законодавчі оновлення не завжди супроводжуються узгодженими змінами в суміжних галузях, зокрема в адміністративному праві, що призводить до прогалин, суперечностей і неоднозначностей у регулюванні порядку притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Недостатньо врегульованим залишається і процедурний аспект реалізації контрольними органами повноважень у сфері притягнення до відповідальності. Чинне законодавство не завжди забезпечує ефективний механізм адміністративного провадження, який дозволяв би оперативно, справедливо та в межах правового поля розглядати податкові спори. В умовах дії воєнного стану, економічної нестабільності та високого рівня тіньової економіки проблема забезпечення податкової дисципліни з дотриманням прав людини набуває особливого значення.

Окрему увагу заслуговує вивчення зарубіжного досвіду функціонування податкових органів у сфері притягнення платників податків до відповідальності, що має важливе прикладне значення. Правові інструменти, що застосовуються в державах Європейського Союзу, а також міжнародні підходи, можуть бути ефективно використані для модернізації адміністративного й податкового регулювання в Україні. З урахуванням курсу на євроінтеграцію та взятих зобов'язань щодо гармонізації національного законодавства із правом Європейського Союзу, врахування міжнародної практики є не лише доцільним, а й необхідним.

У науковій літературі розгляд питань відповідальності платників податків здійснювався переважно в межах фінансового, податкового або адміністративного права, однак комплексний аналіз саме адміністративно-правових засад діяльності податкових органів з урахуванням сучасних викликів, реформи податкової служби, цифровізації та європейської інтеграції залишається обмеженим. Це зумовлює необхідність системного дослідження

зазначеної тематики, що й визначає актуальність обраної теми дисертаційного дослідження.

З метою формування теоретичних основ дослідження адміністративно-правових аспектів діяльності податкових органів у сфері притягнення до відповідальності платників податків, у дисертації проаналізовано наукові праці таких учених, як: Атаманчук Н., Бей С., Бойко І., Галаган О., Галіцина Н., Глух М., Головай Н., Гречанюк Р., Дуда В., Кравчук М., Легеза Є., Легка О., Лихошерст Л., Літвінцева А., Манукян А., Марущак О., Ментух Н., Москалюк Н., Мурашко І., Письменний Д., Подолян Ю., Скляр Н., Скрипник С., Соловійова О., Стеценко С., Товкун Л., Черешнюк О. та інших.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження виконано у межах загальнодержавних стратегічних документів, що визначають пріоритети реформування системи публічного управління, розвитку податкової політики, удосконалення механізмів податкового контролю та забезпечення ефективності діяльності органів державної влади. Зокрема, дослідження проводилося у контексті реалізації положень Національної економічної стратегії на період до 2030 року (Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179), положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України (Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227), а також науково-дослідної роботи кафедри адміністративного права та судочинства за темою: «Захист прав людини в публічних правовідносинах» (номер державної реєстрації – 0122U201353).

Мета і завдання дослідження. *Метою* дисертації є з'ясування сутності та змісту адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також розроблення науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання та підвищення ефективності правозастосовної практики у цій сфері.

Для досягнення зазначеної мети в дисертації необхідно вирішити такі наукові завдання:

- проаналізувати етапи формування та розвитку законодавчого регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства в Україні;
- визначити правову природу відповідальності, що реалізується податковими органами щодо платників податків, та встановити її місце в системі юридичної відповідальності;
- охарактеризувати види заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами, та розкрити їх юридичний зміст;
- встановити підстави притягнення платників податків до відповідальності податковими органами за порушення податкового законодавства;
- дослідити порядок розгляду справ податковими органами щодо податкових правопорушень та оцінити його відповідність принципам адміністративного провадження;
- розкрити особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків, з урахуванням принципів законності, юридичної визначеності, пропорційності та захисту прав особи;
- виявити проблемні аспекти правозастосовної діяльності податкових органів у сфері притягнення до відповідальності платників податків та обґрунтувати напрями їх вирішення;
- проаналізувати міжнародний досвід функціонування податкових органів у частині притягнення платників податків до відповідальності та оцінити потенціал його адаптації до національного правового регулювання.

Об'єктом дослідження є суспільно-правові відносини, що виникають у сфері адміністративної діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

Предметом дослідження виступають адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження стали загальнонаукові та спеціально-правові методи наукового пізнання, які забезпечили комплексний підхід до вивчення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення платників податків до відповідальності. Зокрема, історико-правовий метод використано для аналізу етапів становлення та розвитку законодавчого регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами в Україні (*підрозділ 1.1.*). Формально-юридичний метод був покладений в основу дослідження чинних нормативно-правових актів у сфері податкової відповідальності, з метою з'ясування змісту, структури та юридичних меж повноважень податкових органів (*підрозділи 1.2., 2.2.*). Метод аналізу та синтезу використано для системного осмислення правової природи відповідальності, а також для узагальнення теоретичних підходів до визначення заходів впливу, що застосовуються до платників податків (*підрозділи 1.2., 1.3.*). Соціально-правовий метод застосовано для дослідження підстав притягнення платників податків до відповідальності, а також для виявлення реальних факторів, що впливають на ефективність правозастосовної діяльності податкових органів (*підрозділ 2.1.*). Системно-структурний і структурно-функціональний методи були використані для аналізу адміністративного провадження як механізму реалізації відповідальності податковими органами, а також для дослідження взаємозв'язку між процедурними елементами притягнення до відповідальності (*підрозділи 2.2., 2.3.*). Метод моделювання використано для розроблення пропозицій щодо вдосконалення адміністративно-правового регулювання відповідальності у сфері оподаткування та механізмів правозастосування (*підрозділ 3.1.*). Порівняльно-правовий метод використано при дослідженні зарубіжного досвіду діяльності податкових органів у сфері

відповідальності платників податків, з метою виявлення можливостей його адаптації до українських реалій (*підрозділ 3.2.*).

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є одним із перших комплексних досліджень в українській адміністративно-правовій науці, присвячене системному аналізу адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Наукова новизна одержаних результатів полягає у формулюванні та обґрунтуванні нових теоретичних положень, висновків і пропозицій, які виносяться на захист і полягають у наступному:

у перше:

- виокремлено новий етап розвитку законодавчого регулювання податкової відповідальності (2020 р. – сучасність), для якого характерним є нормативне закріплення принципу вини як обов’язкової умови притягнення платників податків до відповідальності;

- запропоновано положення про необхідність гармонізації адміністративно-процедурного забезпечення притягнення платників податків до відповідальності, яке нині перебуває у стані системної трансформації. Такий підхід зумовлений як загальними тенденціями модернізації публічного управління, так і потребою узгодження норм Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону України «Про адміністративну процедуру»;

- сформовано перелік ключових обставин, зумовлених збройною агресією проти України та запровадженням правового режиму воєнного стану, які суттєво ускладнюють діяльність податкових органів у сфері притягнення платників податків до відповідальності. До таких обставин віднесено: втрату платниками податків активів і майнових ресурсів, переміщення або зупинення виробничих потужностей, тимчасову окупацію територій, руйнування інфраструктури, обмеження доступу до первинних документів, перебої у

функціонуванні реєстрів та інформаційних систем, а також зниження спроможності податкових органів через мобілізацію чи переміщення персоналу.

удосконалено:

– наукову позицію щодо визначення правової природи податкової відповідальності, яка становить самостійний, комплексний різновид юридичної відповідальності, що інтегрує елементи фінансових, адміністративних і кримінально-правових механізмів державного примусу. Її зміст визначається поєднанням відновлювальної, превентивної та каральної функцій, що у взаємодії забезпечують досягнення ключових цілей податкової політики – стабільності бюджетних надходжень, дисципліни платників податків та належного рівня правового порядку у сфері оподаткування;

– бачення про те, що недосконалість механізмів притягнення до відповідальності здатна породжувати конфлікти між платниками податків і контролюючими органами, сприяти вибіркового правозастосуванню та негативно впливати на інвестиційний клімат;

– аргументи на користь висновку, що основна мета заходів відповідальності полягає не лише у покаранні порушників, а насамперед у попередженні податкових правопорушень і стимулюванні добровільного виконання податкових зобов'язань;

– підходи до визначення особливостей порядку розгляду податковими органами справ про порушення платниками податків податкового законодавства.

дістали подальшого розвитку:

– визначення видів відповідальності за порушення податкового законодавства та окреслення системи заходів примусового впливу, що застосовуються податковими органами до платників податків;

– теза про те, що ефективність інституту податкової відповідальності безпосередньо залежить від належної правової регламентації підстав притягнення та від здатності податкових органів забезпечити їх коректне застосування;

– пропозиція про створення дієвих механізмів моніторингу рішень посадових осіб податкових органів, автоматизації процесів ухвалення управлінських рішень, а також запровадження сучасних електронних інструментів контролю. Відповідно, застосування таких засобів, мінімізує людський фактор, підвищить об'єктивність процедури та знизить ризики втручання суб'єктивних або корупційних мотивів;

– висновок щодо розвитку податкової юрисдикції в Україні в контексті формування моделі службово-партнерських відносин між державою та платником податків, що ґрунтується не лише на контролі та застосуванні санкцій, але й на забезпеченні консультативної підтримки, превенції правопорушень та стимулюванні добросовісної поведінки. Такий підхід посилює профілактичну й сервісну роль податкових органів, сприяє зниженню конфліктності у взаємодії з платниками податків і підвищує рівень добровільного виконання податкових обов'язків.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що положення, висновки та пропозиції, сформульовані в дисертації, можуть бути використані в:

– науково-дослідній діяльності – для подальших досліджень у галузі адміністративного та фінансового права, зокрема з питань удосконалення механізмів відповідальності за податкові правопорушення, функціонування податкових органів та ефективності державного контролю у сфері оподаткування;

– нормотворчій діяльності – під час підготовки проєктів нормативно-правових актів або змін до чинного законодавства з метою підвищення юридичної визначеності та ефективності порядку притягнення платників податків до відповідальності;

– правозастосовній діяльності – у практиці роботи податкових органів, а також судових органів для підвищення правової обґрунтованості, прозорості та справедливості застосування заходів адміністративної відповідальності до платників податків;

– освітньому процесі закладів вищої освіти – для розробки навчальних програм, навчально-методичних комплексів, монографій, навчальних посібників та підручників із дисциплін «Адміністративне право», «Актуальні питання адміністративного права та процесу», «Фінансове право», «Податкове право».

Особистий внесок здобувача. Дисертація, усі наукові пошуки і дослідження у процесі її написання, висновки та результати здійснювались й отримувались здобувачем самостійно.

Апробація результатів дисертації. Результати дисертаційного дослідження оприлюднено на науково-практичних конференціях: Міжнародній науковій конференції «Стратегічні напрями розвитку науки: фактори впливу та взаємодії» (м. Рівне, 2 квітня 2023 р.); XV міжнародній науково-практичній конференції «Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів» (м. Ужгород, 27 квітня 2023 р.); XX Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.); II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Achievements of 21st Century Scientific Community» (м. Дніпро 16-17 вересня 2024 р.); III Міжнародній науково-теоретичній конференції «Інтелектуальний ресурс сьогодення: наукові задачі, розвиток та запитання» (м. Одеса, 20 вересня 2024 р.).

Публікації. Основні положення та результати цього дослідження відображені у 9 наукових публікаціях, з-поміж яких 4 статті опубліковано у фахових наукових виданнях України та 5 тез доповідей на всеукраїнських та міжнародних конференціях.

Структура і обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертаційної роботи становить 231 сторінку, з яких 195 сторінок основного тексту. У роботі наведено 4 додатки. Список використаних джерел містить 160 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ВИЗНАЧЕННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ

1.1. Законодавче регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства: етапи формування та становлення

Податкова система є одним із основних елементів економічної організації держави. Її функціонування неможливе без чіткого механізму контролю та відповідальності за порушення встановлених правил. Податкова відповідальність виконує функцію гарантування виконання податкових обов'язків та забезпечення стабільності фінансової системи.

Поняття «податкової відповідальності» включає в себе сукупність правових норм, які передбачають застосування санкцій до порушників. Ці санкції мають більший фінансовий характер і спрямовані на відшкодування державних збитків, заподіяних у результаті порушення.

Інститут податкової відповідальності сформувався поступово, відображаючи зміни в суспільному розвитку та економічній політиці держави. На початкових етапах застосування заходів відповідальності мало репресивний характер, орієнтований виключно на забезпечення надходжень до бюджету. Подальший розвиток відзначався переходом до більш системного врегулювання, що враховувало принципи правової визначеності, пропорційності та балансу інтересів держави і платників.

Податкова відповідальність має багатокомпонентний характер і поєднує ознаки адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності. Це зумовлює складність у визначенні її меж, особливостей застосування та наслідків для платників. Водночас така специфіка потребує чіткого наукового підходу до її аналізу, що передбачає дослідження етапів формування та становлення цього інституту.

Вивчення історичного розвитку податкової відповідальності дає змогу виявити тенденції її трансформації та закономірності, які визначали зміст і напрями розвитку. У різні періоди на перший план виходили різні цілі: забезпечення жорсткого контролю, створення стимулюючих умов для добровільного виконання обов'язків, гармонізація взаємовідносин між державою та платниками. Системний аналіз цих етапів дозволяє зрозуміти особливості регулювання та проблеми, що виникають у практиці застосування.

Сучасний стан інституту податкової відповідальності характеризується наявністю низки проблем. Серед них – складність норм, що регулюють порядок притягнення до відповідальності, дублювання санкцій, відсутність єдиного підходу у правозастосуванні, неоднакове тлумачення положень контролюючими органами. Це створює ризики для правової визначеності та може негативно впливати на довіру до податкової системи.

Водночас податкова відповідальність виконує важливу функцію у забезпеченні дисципліни платників та формуванні стабільних бюджетних надходжень. Її належна організація сприяє зміцненню податкової культури, підвищенню рівня добровільної сплати податків та зменшенню масштабів порушень. Тому характеристика сучасного стану та визначення перспектив розвитку інституту податкової відповідальності має вагомое теоретичне і практичне значення.

Аналіз етапів становлення податкової відповідальності дозволяє оцінити ефективність раніше застосованих рішень і врахувати їх вплив на відповідний стан регулювання. На цій основі стає можливим формування висновків щодо перспектив подальшого розвитку та удосконалення механізму відповідальності.

Таким чином, податкова відповідальність є важливим інститутом податкової системи, що забезпечує її стабільність та результативність. Дослідження її формування, історичного розвитку та сучасного стану створює підґрунтя для розуміння ключових проблем і визначення напрямів подальшого вдосконалення.

«Історія оподаткування нерозривно пов'язана з історією людства як такого. Відображаючи весь процес розвитку людини від найдавніших часів до теперішнього часу, податки інколи ставали каталізатором суспільних процесів, а іноді їх наслідком. Оподаткування є настільки невід'ємною складовою людського буття, що по його історії можна вивчати історію людства в цілому.

Невдовзі після початку існування цивілізації, люди почали платити податки на підтримку того, що нині сприймається як належне: харчування, житло, інфраструктура, оборона тощо. Отже, історію оподаткування можна порівняти з історією суспільства та культури в цілому» [1, с. 13].

Такої ж думки дотримуються І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк, які вважають, що «причина появи податків пов'язана з найбільшими потребами людей на ранніх стадіях розвитку цивілізації, які задовольнялись через спільну суспільну діяльність. Ознаки державності у своєму сучасному вигляді почали формуватися в Стародавньому Римі. У період миру мешканці Риму не були зобов'язані сплачувати обов'язкові платежі, витрати на управління містом були невеликими. Водночас обрані посадовці виконували свої функції безкоштовно і навіть фінансували будівництво громадських споруд зі своїми особистими коштами, що вважалося честю. Однак у часи війни ввели податки на доходи громадян, які розраховувалися залежно від їх майнового і сімейного стану. Розмір таких податків визначали спеціальні чиновники-цензори раз на п'ять років, враховуючи майно та доходи, які декларували громадяни» [2, с. 5].

За результатами сучасних досліджень теорії та історії публічних фінансів виокремлено 4 основні етапи розвитку форм і методів оподаткування:

- 1) від Стародавнього світу (IV ст. до н.е. – V ст.) до Середньовіччя (VI ст. – XVI ст.);
- 2) від середини XVI ст. до початку XIX ст.;
- 3) від XIX ст. до XX ст.;
- 4) з кінця XX ст. – по сучасність [3].

Надалі Л. В. Рудюк відмічає, «що з розвитком поглядів на роль держави у суспільно-економічному житті формувались і концепції оподаткування, які знайшли своє відображення у податкових теоріях (моделях побудови податкових систем держави різного ступеня узагальнення). Встановлено, що еволюція уявлень про природу податку, його функціональне призначення відбувалася в залежності від етапів розвитку держави. Виділено 7 етапів формування уявлень про природу оподаткування: 1) ідея дару державі; 2) прохання про підтримку держави; 3) ідея допомоги державі; 4) ідея про жертву в інтересах держави; 5) ідея обов'язку сплати; 6) ідея примусу з боку держави; 7) домінування ідеї обов'язку сплати (ідея встановленої певної частки).

Визначено, що основні теорії податків як наукові концепції почали формуватися у середині XVI ст. в умовах досить високого рівня розвитку державності, коли податки із випадкових і несистемних платежів перетворилися у постійне джерело доходів бюджету, що вимагало від фінансової науки теоретичного обґрунтування податків. Причому, кожна концепція відповідала сутності та проблемам фінансової системи держави, а тому змінювалася залежно від її економічної політики» [3].

Науковець Дубовик О. Ю. вважає «найбільш поширеним уявленням сьогодні є існування трьох етапів розвитку податків: перший етап охоплює стародавній світ і початок середніх віків, другий – XVI – XVIII ст., третій етап припадає на XIX ст. і продовжується по наші часи. Перший етап пов'язаний із зародженням оподаткування. Він характеризується нерозвиненістю і випадковим характером податків. Основним джерелом доходів держави були не податки, а здобич, отримана у війнах, контрибуції, данина з переможених народів, дарування, добровільні підношення. На другому етапі розвитку оподаткування податки стають постійним джерелом державних доходів, хоч і не займають лідируючих позицій. Утримання регулярної армії і розширення адміністративного апарату вимагають суттєвих фінансових ресурсів» [4]. «Введені податки відрізняються своєю різноманітністю. Вони вимагають

більш складної системи обліку і визначення об'єкта оподаткування і податкової бази. Третій етап еволюції оподаткування характеризується визначенням податків основним джерелом доходів бюджету держави. Об'єктивні процеси зростання промислового виробництва, розвиток фондового ринку, поява нових форм підприємницької діяльності, збільшення доходів населення привели до збільшення видатків на утримання державного апарату, що потребувало додаткового фінансування» [4].

Рудюк Л. В. зазначає, що «еволюційний шлях розвитку податкової системи України характеризується достатньою тривалістю, періодичність якої слід розглядати як сукупність 10 періодів: 1) Київська Русь (кінець IX–середина XIII ст.); 2) Галицько-Волинське князівство (XII–середина XIV ст.); 3) Велике князівство Литовське (XIV–середина XVI ст.); 4) Річ Посполита (середина XVI–середина XVII ст.); 5) Запорізька Січ (середина XVI–XVIII ст.); 6) Російська імперія (середина XVII–початок XX ст.); 7) Австро-Угорська імперія (середина XVII–початок XX ст.); 8) Українська Центральна Рада, Гетьманат Скоропадського, Директорія (1917-1919 рр.); 9) Радянський період (1919-1991 рр.); 10) Період незалежності (1991 р. – до нині)» [5, с. 250-253].

Подібні думки висловлюють Л. О. Сидоренко та О. В. Лега, які виділяють і характеризують «кілька основних етапів розвитку податків на території України:

– Київська Русь (VIII–XIII ст.). У світі, так і на території Київської Русі війна породила податки. Для захисту своїх територій від загарбників створювались дружини, які утримувались за рахунок дарів і поклонів від народу, які здебільшого мали натуральну форму. Встановлюється данина, яка стягувалася із завойованих народів, що поповнювала казну.

– Велике Князівство Литовське та Річ Посполита (XIV–XVI ст.). Сплата податків проводилась в обов'язковому порядку з кожного платника особисто королю, посилювалась нерівність платників.

– Козацька доба (XVI–XVII ст.). Основною рисою податкової системи козацької доби було поєднання у питаннях конструювання фіскальних інструментів історичного досвіду часів Київської Русі та Литовського князівства із застосуванням самобутніх, національних форм стягнення, а також активне запозичення досвіду сусідніх держав.

– Російська імперія (кін. XVII – поч. XX ст.) та землі у складі Австро-Угорської імперії (кін. XVIII – XIX ст.). На користь поповнення казни Російської імперії народ справляли натуральні, грошові та трудові повинності. Податкова система Австро-Угорської імперії характеризувалася високим рівнем поземельного оподаткування та фіскальними монополіями.

– Українська Народна Республіка, Гетьманат та Директорія (поч. XX ст.). Залишились податки Російської імперії зі змінами розмірів ставок та відбулось введення фіскальних монополій на цукор і спиртне.

– Радянські часи (XX ст.). У перші роки існування СРСР оподаткування мало регресивний характер. У 1930-х податки були згрупували в дві великі групи: податок з обороту та відрахування від прибутку.

– У воєнні роки знову було збільшено кількість податків, що стало великим навантаженням на доходи громадян.

– Післявоєнний етап характеризувався зниженням податкового тиску в основному завдяки заходам уряду М. Хрущова. Держава остаточно перейшла до вилучень прибутків підприємств через нормативний розподіл. У часи СРСР податкова політика практично була відсутня.

– 14.07.1990 р. був прийнятий Закон СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань та організацій» – перший уніфікований нормативний акт, який урегулював податкові правові відносини в державі, але проіснував незначний період.

– Незалежна Україна (кін. XX – поч. XXI ст.)» [6, с. 212-213].

На думку В. В. Пухальського, «історію становлення нормативно-законодавчого регулювання податкового контролю можна поділити на три етапи дореволюційний, радянський та український» [7, с. 127].

Історичний розвиток податкового контролю на українських землях засвідчує тривалу еволюцію форм, методів та інституційних механізмів нагляду за сплатою податків, що віддзеркалює поступове становлення державності та вдосконалення системи публічного управління. Аналіз зазначених етапів дає змогу простежити, яким чином змінювалися підходи до організації контролю, які органи й посадові особи здійснювали відповідні функції, а також у який спосіб відбувалося формування нормативних підстав податкових обов'язків.

Перший етап розвитку податкового контролю охоплює період Київської Русі та добу перебування основних українських земель у складі Великого князівства Литовського та Речі Посполитої [8]. У цей час податкова система характеризувалася мінімальним рівнем інституційного розвитку та відсутністю чітко вибудованої структури контролю. Основним податком була данина, збирання якої здійснювали або князі особисто, або їхні дружинники чи спеціально уповноважені данники. Податковий контроль мав переважно персоніфікований характер та базувався на безпосередньому нагляді влади за процесом справляння податків. Водночас саме в цей період зароджуються елементи державного управління у сфері податкової політики: виникають спеціальні посади збирачів податків, з'являються перші форми обліку платників, здійснюється перепис населення з відповідною метою. Це дозволяє стверджувати, що вже у даний період податковий контроль починає відокремлюватися як специфічна управлінська функція, хоча й не набуває системного характеру.

Другою важливою віхою еволюції податкового контролю став період реформ Петра I та подальших трансформацій XVIII–XIX ст. [8]. У цей час спостерігається чітка тенденція до централізації й формалізації контрольних механізмів. Створення Сенату, запровадження губерній і посилення повноважень губернаторів у сфері нагляду за стягненням податків стали передумовами формування організованої системи контролю. Значну роль у цьому процесі відіграли Камер-колегія та інші спеціалізовані органи, які

забезпечували облік, перевірку та розподіл державних прибутків. Саме у XVIII ст. відбувається поступове відокремлення посад контролерів від інших адміністративних функцій, а податковий контроль починає розглядатися як самостійний напрям державної діяльності. Введення посад податних інспекторів у XIX ст. сприяло зміцненню контролю за правильністю нарахування й сплати податків, а також протидії ухиленню від оподаткування. З огляду на це, другий етап розвитку характеризується становленням професійного апарату податкового контролю та формуванням організаційної структури державних органів, відповідальних за адміністрування податків.

Третій етап пов'язаний із подальшим інституційним укріпленням системи контролю та її поступовою бюрократизацією. Народний комісаріат фінансів, створення спеціальних управлінь податків і державних прибутків, визначення зовнішнього податкового нагляду – усе це сприяло підвищенню ефективності контролю та унормуванню діяльності фінансових інспекторів. Введення державної реєстрації суб'єктів господарювання як обов'язкового елемента обліку платників податків стало важливим кроком у напрямі посилення фінансової дисципліни. У цей період формується комплекс форм податкового контролю, включно з обстеженням платників, перевітками об'єктів оподаткування, обов'язковістю ведення облікової документації. Таким чином, третій етап характеризується появою розгалуженої системи податкових інспекцій, що діяли на місцевому рівні, а також постійним удосконаленням технічних та організаційних аспектів податкового контролю.

Узагальнюючи, слід зазначити, що еволюція податкового контролю на українських землях до здобуття незалежності пройшла шлях від стихійного, персоніфікованого збирання податків у давньоруський період до складної, централізованої та нормативно врегульованої системи, що сформувалася у XX столітті. Поступовий розвиток відбувався через інституціоналізацію контрольних функцій, упровадження посад і органів з окремими контрольними повноваженнями, стандартизацію й введення реєстраційних та облікових механізмів. Важливо, що на всіх етапах простежується тенденція до

посилення ролі держави у сфері податкового нагляду та розширення інструментарію впливу на платників податків. Ця історична еволюція створила основу для формування сучасної системи податкового контролю України, її законодавчого забезпечення та адміністративно-правових механізмів притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Досліджуючи нормативні податкові документи Київської Русі, зокрема «Руської правди», Ф. О. Ярошенко зазначає, що «створення Поширеної редакції – Правди пов'язується з князюванням Володимира Мономаха або його сина Мстислава. Пр. чітко поділяється на дві частини: Суд Ярославль Володимиричь (статті 1–52) і Устав Володимирь Всеволодовичь (статті 53–121). Джерелами її були Кр. Пр. і статут Володимира Мономаха «Про стягнення процентів і про закупи»» [9, с. 60]. Це дає змогу вважати вказані документи одними із перших законодавчих актів щодо оподаткування населення.

«У першій половині XIV ст. більшість українських земель (Поділля, Київщина, Чернігівщина) увійшла до складу Великого Князівства Литовського. Тут зберігалася податкова система періоду Київської Русі та діяли закони «Руської правди» аж до другої половини XVI ст., коли ці землі після Люблінської унії Литви з Польщею 1569 р. увійшли до складу Речі Посполитої. На українських землях було запроваджено польську податкову систему, за якою шляхта (з 1374 р.) і маєтки католицької церкви (з 1381 р.) були звільнені від оподаткування. Королі зреклися права накладати податки. Коронний скарб поповнювався лише прибутками із зобов'язань сільського і міського населення, з королівських земель та з самоуправління міст.

З 1557 р. на українських землях, згідно із законом короля Сигізмунда II Августа – Устави на волоки, здійснюється земельна реформа. Метою її була переоцінка державних, громадських і селянських ґрунтів та зрівняння селян у власності й виконанні повинностей» [9, с. 83-84].

Запровадження «Устави на волоки» 1557 року стало важливим етапом у формуванні податково-правових засад на українських землях, оскільки воно

започаткувало процес упорядкування земельних відносин і заклало основу для визначення податкових обов'язків селянства відповідно до розміру землеволодіння. У подальшому еволюція податкових механізмів відбувалася під впливом соціально-економічних і політичних трансформацій, що позначалися на змісті державного управління та характері правового регулювання фінансових відносин. Особливої динаміки цей процес набув у ХХ столітті, коли з утвердженням радянської влади податкова система набула рис централізованого адміністрування та планового контролю. У цьому контексті В. В. Смаглюк запропонував свій поділ на етапи становлення податкової системи в період радянської та незалежної України, при цьому характеризуючи нормативно правові акти наступним чином:

– 1917-1921 роки – Декрет Ради народних комісарів від 24 жовтня 1917 року «Про стягування прямих податків»; Декрет Ради народних комісарів від 11 січня 1919 року «Про продовольчу розкладку». Період характеризувався конфіскаційним та класовим характером, наявністю дестимулюючого натурального податку. Завданнями податкового законодавства було забезпечення фінансових і продовольчих потреб держави, здебільшого армії.

– 1921-1929 роки – Постанова Всеросійського центрального виконавчого комітету від 21 березня 1921 р. «Про заміну продовольчої і сировинної розкладки», Декрет Ради народних комісарів від 21 квітня 1921 р. «Про натуральний податок на хліб, картоплю і олійне насіння». Період характеризувався складною, непослідовною податковою системою; великими витратами зі стягнення натурального податку; відмовою від сплати різними видами продукції, встановлення єдиного виду продукції, пом'якшення податкової політики стосовно селян; елементами податкових пільг для малозабезпечених господарств; переходом до повного прогресивно-прибуткового оподаткування; збереженням насильницьких методів стягнення податків. Завданнями податкового законодавства стало відновлення і розвиток промисловості і сільського господарства, наповнення бюджету, обмеження, притиснення і ліквідація капіталістичних елементів.

– 1929-1936 роки – Постанова Центрального виконавчого комітету і Ради народних комісарів СРСР від 29 березня 1931 року, яка затверджувала Положення «Про єдиний сільськогосподарський податок на 1931 рік», Конституція СРСР від 5 грудня 1936 року. Період характеризувався політичною і ліквідаційною функцією оподаткування, застосуванням несистемних конфіскаційних методів стягнення податків, відсутністю органів податкової системи. Завданнями податкового законодавства були ліквідація куркульства, поширення держаної монополії, забезпечення колективізації та індустріалізації.

– 1936-1987 роки – Постанова Центрального виконавчого комітету і Ради народних комісарів від 20 червня 1936 року «Про заміну сільськогосподарського грошового податку з колгоспів прибутковим грошовим податком», Закон СРСР від 7 травня 1960 року «Про відміну податку із заробітної плати робочих і службовців». Період характеризувався пом'якшенням оподаткування; впровадження системи пільг і преференцій для колгоспів, тимчасовим посиленням оподаткування в період Великої Вітчизняної війни; зміцненням абсолютної державної монополії; подальшою поступовою заміною оподаткування неподатковими джерелами наповнення бюджету; повним розпорядженням ресурсами з боку держави, податковими реформами, а зокрема пропозиціями щодо скасування оподаткування громадян. Завдання податкового законодавства спрямовувались на організацію і зміцнення колгоспів, забезпечення підвищення урожайності, зростання виробництва товарності продукції; забезпечення воєнних потреб; наповнення державного бюджету з використанням планових і контрольних показників; збереження пріоритетності стану комуністичної партії; збереження директивної конструкції відомчого господарського механізму, а також об'єднання двох абсолютно біполярних процесів: посилення централізації в економіці і використання ринкових економічних регуляторів.

– 1987-1990 роки – Закон СРСР від 30 червня 1987 року «Про державне підприємство (об'єднання)». Період характеризувався початком реформ

системи обов'язкових платежів державних підприємств у бюджет, початком формування правової бази для введення системи податків для індивідуальних підприємців, кооперативів і підприємств за участі іноземних організацій. Завдання податкового законодавства спрямовувались на підготовку переходу від адміністративних до економічних методів управління; стимулювання розвитку індивідуального підприємництва та встановлення ринкових відносин.

– 1990-1996 роки – Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р., Закон України від 20.12.1991 р. № 2007-XII «Про податок на добавлену вартість». Період характеризувався розпадом СРСР, проголошенням Україною незалежності та поєднанням ринкових та адміністративних важелів регулювання і управління. Основним завданням податкового законодавства стало створення податкової системи України, часткове приведення нормативних-правових актів до вимог світових стандартів.

– 1997 рік – до теперішнього часу – Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 року № 168/97 ВР (втратив чинність), Податковий кодекс України від 02.12.2010 року та ряд інших законів. Період характеризується введенням податкового обліку, застосуванням нових підходів до визначення об'єкта оподаткування та нових економічних категорій; введенням поняття «валові витрати і валові доходи», формування алгоритму бюджетного відшкодування ПДВ. Завдання податкового законодавства спрямовуються на приведення податкової системи до світових стандартів, розширення об'єктів оподаткування для забезпечення потреб бюджету; врегулювання відповідності податкового законодавства у зв'язку з інтеграцією України в світовий економічний простір [10, с. 95].

Варто зазначити, що з початку проголошення своєї незалежності та до сьогодні Україна продовжує безупинне реформування власної податкової системи задля пошуку оптимальної моделі оподаткування, яка б змогла задовольнити публічні та приватні інтереси суспільства. В цьому контексті

регулярних законодавчих змін зазнає й інститут відповідальності платників податків за порушення ними податкового законодавства. Цей інститут є однією з основоположних частин, які утворюють національну податкову систему [11].

Формування податкової системи України розпочалося ще до ухвалення Акту проголошення незалежності від 24 серпня 1991 року та Декларації про державний суверенітет від 16 липня 1991 року. На той час нормативним підґрунтям став Закон Української РСР «Про систему оподаткування» № 1251-XII від 25 червня 1991 року, окремі положення якого зберігали чинність до 1 січня 2011 року. Незважаючи на істотні недоліки як у структурі, так і в змістовому наповненні, цей нормативний документ фактично започаткував нову національну податкову систему та закріпив основи інституту відповідальності платників за порушення податкового законодавства.

«Першим етапом генези податкової системи незалежної України, став прийнятий у 1994 р. у новій редакції Закон України «Про систему оподаткування» із наступними змінами та доповненнями. Законом визначено принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів із розподілом їх на загальнодержавні та місцеві, а також права, обов'язки і відповідальність платників. На початку 1994 р. в Україні почали формуватися податкові механізми, з'явилися місцеві податки та збори, почала запроваджуватися контролююча функція фізичних осіб шляхом створення державного реєстру фізичних осіб» [12, с. 242].

Закон України «Про систему оподаткування» у своїй першій редакції від 25.06.1991 р. передбачав ст. 25, яка на той час складалася лише з однієї частини та встановлювала норму: «За порушення законодавства про податки платники – підприємства, об'єднання і організації та їх службові особи, а також громадяни притягаються до відповідальності відповідно до чинного законодавства» [13]. При цьому Закон не встановлював порядку притягнення платників податків до відповідальності, розмірів відповідних санкцій, а також

диспозицій, за порушення яких до платника податків могла б бути застосована податкова відповідальність [14].

Наступним документом у досліджуваній галузі є Основні напрями економічної політики України в умовах незалежності [15], схвалені парламентом України 25 жовтня 1991 року, у яких зазначалося: «Докорінна структурна перебудова народного господарства, кардинальні зміни в інвестиційній діяльності розглядаються як найважливіші пріоритети подальшого розвитку економіки України для надання їй більшої динамічності й соціальної спрямованості» [15]. Прямих посилань на відповідальність за фінансові порушення у ньому не передбачено, однак були задекларовані головні напрями зміни фінансової політики суверенної України, основним засобом здійснення якої мали стати податки. «З метою створення нової податкової системи суверенної держави Уряд підготував ряд проектів законодавчих актів, які повинні створити власний податковий механізм, позбавлений зазначених недоліків» [15]. Зокрема, це стосувалося нормативних актів, що встановлювали відповідальність за порушення податкового законодавства і розроблялися з урахуванням положень, визначених в Основних напрямках економічної політики України.

Також у грудні 1991 року був прийнятий Закон України «Про податок на добавлену вартість» [16], яким попри врегулювання питань, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податку на добавлену вартість, було визначено, що «платники податку та їх посадові особи несуть відповідальність за правильність обчислення і своєчасність сплати податку до бюджету відповідно до чинного законодавства України» [16]. Як і в попередньому випадку Законом передбачено відповідальність, однак без конкретизації видів порушень та покарання за них. Однак ст. 10 Закону визначено, «контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати податку на добавлену вартість здійснюється податковими інспекціями» [16].

У період становлення української державності законодавчий орган не був спроможний у повному обсязі впоратися з високою інтенсивністю

законотворчої діяльності, що була зумовлена необхідністю невідкладного правового врегулювання нових суспільних відносин. Як наслідок, у 1991–1992 роках сформувалася ситуація так званого законодавчого вакууму у сфері визначення та реалізації відповідальності платників податків за порушення вимог податкового законодавства. Усвідомлюючи потребу у швидкому реагуванні на виклики, пов'язані з переходом до ринкових механізмів господарювання, Верховна Рада України 19 грудня 1992 року ухвалила Закон № 2886-XII [17]. Цим актом парламент тимчасово (до 21 травня 1993 року) делегував Кабінету Міністрів України повноваження видавати декрети з питань фінансово-кредитної політики та оподаткування, які наділялися юридичною силою закону. Такий крок мав винятковий характер, адже відображав перехідний етап розвитку національної правової системи, коли механізм делегованого законодавства використовувався як засіб оперативного вирішення нагальних завдань державної політики. У зв'язку з цим, Кабінетом Міністрів України було видано цілий ряд податкових Декретів, зокрема: «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992 р. № 12-92; «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13-92; «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р. № 18-92, «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів» від 21 січня 1993 р. № 8-93, «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р. № 56-93 та ін.

Хоча й у відповідних декретах законодавець не вказував конкретної міри відповідальності, однак у них уже зустрічались поняття «штраф», «штрафні санкції», «фінансові санкції», «пеня». Контроль за сплатою місцевих податків і зборів здійснювався державними податковими інспекціями.

Більше того, Інструкцією Про особливості застосування Декрету Кабінету Міністрів України № 8-93 від 21 січня 1993 року «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів», затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 02.11.1993 р. № 84 [18] визначається порядок, за яким «провадиться стягнення не внесених у встановлені строки податків, податкового кредиту та інших платежів, в тому числі платежів щодо

відшкодування витрат Державного бюджету України на виконання кредитних та гарантійних зобов'язань України, які виникли внаслідок невиконання юридичними особами-позичальниками своїх зобов'язань щодо погашення та обслуговування наданих на умовах повернення кредитів, залучених державою або під державні гарантії, передбачених Класифікацією доходів і видатків Державного та місцевих бюджетів України, до Державного бюджету України, бюджету Республіки Крим, бюджетів місцевого самоврядування, інших місцевих бюджетів і позабюджетних фондів, внесків до державних цільових фондів, сум фінансових санкцій, що застосовуються до підприємств, установ, організацій і громадян за порушення сплати податків і неподаткових платежів до бюджетів і державних цільових фондів» [18].

Вищезазначені Декрети Кабінету Міністрів України виступали основним інструментом правового регулювання притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. Проте функціонування такої системи супроводжувалося значними труднощами та виявами недосконалості. Зокрема, кожен із декретів передбачав власні особливості у визначенні складу податкових правопорушень та порядку застосування санкцій, що призводило до правової неоднозначності та ускладнювало практику їх реалізації. Відсутність єдиної, чітко унормованої та систематизованої процедури притягнення до податкової відповідальності створювала передумови для різнотлумачень, породжувала прогалини у правозастосуванні та, як наслідок, формувала несприятливий клімат для розвитку легального підприємництва.

Задля формування більш упорядкованої та ефективної податкової системи, яка б чітко означила межі повноважень держави у сфері оподаткування та закріпила права й обов'язки платників податків, у грудні 1996 року Верховна Рада України ухвалила Постанову «Про Основні положення податкової політики в Україні» [19]. У цьому документі особливий акцент було зроблено на необхідності підготовки та впровадження єдиного кодифікованого акту – Податкового кодексу України, прийняття якого

планувалося здійснити вже до 1 січня 1998 року. Кодекс мав стати базовим законодавчим документом, що систематизував би численні норми податкового законодавства, які до того часу містилися в різних законах і підзаконних актах, що призводило до розпорошеності правового регулювання.

Однак, попри задекларовані наміри та неодноразові спроби підготувати остаточний текст законопроекту, Податковий кодекс так і не був прийнятий Верховною Радою України в установлені строки. Більше того, відсутність політичного консенсусу, численні суперечності між урядом, парламентом і представниками бізнесу, а також складна економічна ситуація у державі призводили до постійного відкладення цього питання. Як наслідок, до кінця 2008 року українська податкова система продовжувала функціонувати без єдиного кодифікованого документа, що істотно ускладнювало її ефективність та створювало передумови для правової невизначеності у відносинах між державою та платниками податків.

Надалі замість декретів почали прийматися спеціальні закони, присвячені регулюванню окремих податків чи певних їхніх груп. Для прикладу, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» був ухвалений Верховною Радою України 28.12.1994 р. за № 334/94-ВР, Закон України «Про податок на додану вартість», ухвалений 03.04.1997р. за № 168/97-ВР, Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок», ухвалений 17.12.1998 р. за № 320-XIV та ін. При цьому регулювання податків через спеціальні закони залишалося характерною рисою податкової системи України до її кодифікації у вигляді Податкового кодексу, ухваленого у 2010 році.

Аналізуючи зміст відповідальності, передбаченої зазначеними законами за порушення податкових норм, варто наголосити, що за своїм характером вона майже не відрізнялася від тієї, яка визначалася декретами Кабінету Міністрів України. Фактично в кожному із законів лише підкреслювалася обов'язковість дотримання встановлених ними правил оподаткування, проте чіткої деталізації щодо видів і розмірів санкцій за їх порушення не містилося. Такий підхід

свідчив про збереження фрагментарності у правовому регулюванні та наявність значних прогалин у нормативному забезпеченні відповідальності платників податків. У результаті створювалася ситуація, коли законодавство формально вимагало дотримання податкових приписів, однак не пропонувало уніфікованого механізму реагування на їх порушення, що породжувало неоднозначність у правозастосовчій практиці та знижувало ефективність системи податкової відповідальності загалом.

«Попри це, з метою систематизації та уніфікації порядку погашення зобов'язань платників податків, а також процедури притягнення їх до податкової відповідальності 21.12.2000 р. був ухвалений Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» за № 2181-III, який був чинним аж до ухвалення Податкового кодексу України у 2010 році. Зокрема, в контексті законодавчого регулювання податкової відповідальності цей Закон встановлював єдині для переважної більшості податків і зборів правила узгодження податкових зобов'язань з подальшою процедурою притягнення платників податків до податкової відповідальності, а також уніфіковані процедури застосування до платників податків штрафних санкцій, пені та їх розмірів» [20, с.148].

Кодифікація та впорядкування норм податкового законодавства, здійснені шляхом прийняття Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», мали позитивне значення для розвитку підприємництва, оскільки сприяли створенню більш прозорих і зрозумілих правил взаємовідносин між державою та платниками податків. Однак цей нормативний акт не розв'язав ключової проблеми, пов'язаної із визначенням суб'єктивної сторони податкової відповідальності. Залишалася неврегульованою можливість урахування умислу чи необережності платника податків під час застосування до нього фінансових санкцій. Відсутність такої норми у правовому полі призводила до ситуацій, коли до суб'єктів господарювання могла бути

застосована максимальна штрафна санкція навіть за умови, що податкове порушення мало місце не з їх вини. Це створювало правову колізійність, підривало принцип справедливості у правозастосуванні та фактично погіршувало інвестиційний клімат.

У цьому контексті доцільно наголосити, що інститут податкової відповідальності повинен ґрунтуватися на загальновизнаних засадах права, серед яких визначальне значення мають принцип вини та принцип справедливості. Податкове правопорушення, як різновид юридичної відповідальності, передбачає наявність суб'єктивної сторони складу правопорушення, що виражається у формі умислу або необережності. Ігнорування зазначеного елемента під час правозастосування суперечить конституційним гарантіям прав і свобод людини та принципу верховенства права, які передбачають співмірність санкцій ступеню вини правопорушника. Відсутність у чинному законодавстві ефективного механізму диференціації відповідальності платників податків залежно від форми їхньої вини ускладнює реалізацію заходів податкового контролю та ставить під сумнів дотримання фундаментальних принципів правової держави у сфері оподаткування.

«Законодавче регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства набуло подальшого розвитку з ухваленням Податкового кодексу України [21] у 2010 році. Вперше у своїй історії Україна отримала єдиний, уніфікований законодавчий акт з питань справляння податків і зборів» [20, с. 149].

«У Податковому кодексі України відведена ціла Глава № 11 Відповідальність, норми якої закріпили єдину процедуру притягнення платника податків до відповідальності та застосування до нього штрафних санкцій. Серед іншого цією главою уніфіковано: (1) визначення податкового правопорушення; (2) суб'єктний склад податкового правопорушення; (3) види юридичної відповідальності; (4) загальні умови притягнення до відповідальності; (5) види штрафних санкцій та їх розмір; (6) строки давності притягнення до відповідальності» [20, с. 149].

Проте вітчизняним законотворцям знадобилося майже 10 років, з моменту прийняття Податкового Кодексу України, для того, щоб на законодавчому рівні визначити вину та умисел – умовами притягнення платника податків до відповідальності [22]. Вказані зміни знайшли своє закріплення у національному законодавстві лише після ухвалення Закону України № 466-IX від 16 січня 2020 року [23]. До цього моменту подібний підхід фактично функціонував виключно в межах судової практики, де суди, розглядаючи спори між платниками податків і контролюючими органами, застосовували відповідні правові позиції. Однак, оскільки ці положення не були закріплені на законодавчому рівні, податкові органи не завжди враховували сформовану судову практику під час складання актів перевірок чи винесення рішень. Це, у свою чергу, створювало правову невизначеність та нерідко ставало підґрунтям для виникнення нових конфліктів між платниками податків і державою.

Більш того, відсутність чіткої законодавчої регламентації призводила до неоднаковості у застосуванні норм: те, що визнавав суд, могло ігноруватися контролюючими органами на практиці. Ухвалення ж Закону № 466-IX стало важливим кроком у напрямі гармонізації податкового законодавства та судової практики, адже воно забезпечило єдність підходів до тлумачення та застосування податкових норм, підвищило рівень правової визначеності й передбачуваності для платників податків.

Отже, з часу проголошення незалежності України законодавче регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства зазнало суттєвих та якісних трансформацій. Враховуючи історичний розвиток, доцільно виділити такі основні етапи становлення і розвитку відповідного законодавства:

– Перший етап (1991–1992 роки) – початковий період формування національного законодавства у сфері податкової відповідальності. Основною характеристикою цього етапу був фактичний законодавчий вакуум: відсутність чітко визначених норм і процедури щодо притягнення платників податків до

відповідальності створювали невизначеність у правозастосуванні та ускладнювала розвиток підприємництва.

– Другий етап (1993–2001 роки) – заповнення законодавчого вакууму через делеговані директиви Кабінету Міністрів України. На цьому етапі відбувся початок прийняття окремих законів щодо різних податків, що дозволило частково врегулювати питання відповідальності. Відсутність узгодженої системи нормативного регулювання та наявність розбіжностей у правовому забезпеченні податкових відносин зумовлювали виникнення проблем як для платників податків, так і для контролюючих органів.

– Третій етап (2001–2010 роки) – період дії окремих законів і декретів для кожного податку або їх груп. Характеризувався фрагментарністю та відсутністю систематизації, що створювало неоднакове тлумачення норм та ускладнювало правозастосування. Незважаючи на наявність законів, ефективність системи податкової відповідальності залишалася обмеженою.

– Четвертий етап (2010–2020 роки) – кодифікація та систематизація норм податкової відповідальності у Податковому кодексі України. Цей крок забезпечив підвищення прозорості, передбачуваності та узгодженості правових норм, що сприяло зменшенню правової невизначеності та створенню більш сприятливих умов для ведення легального бізнесу.

– П'ятий етап (2020 р. – сучасність) – закріплення на законодавчому рівні принципу вини як необхідної умови притягнення платників податків до відповідальності. Це дозволило встановити більш справедливий та диференційований механізм застосування санкцій, підвищило ефективність контролю та відповідальності і забезпечило гармонізацію податкової практики з принципами правової держави.

1.2. Правова природа відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства

В умовах становлення незалежної української держави та переходу до ринкової економіки питання правового регулювання податкових відносин набуло особливої актуальності. Податкова система є ключовим елементом фінансової та економічної стабільності країни, а ефективність її функціонування значною мірою залежить від чіткого визначення прав, обов'язків та відповідальності учасників цих відносин. Одним із найважливіших інструментів забезпечення дисципліни платників податків є правові механізми притягнення їх до відповідальності за порушення податкового законодавства. У цьому контексті правова природа такої відповідальності стає предметом особливої наукової уваги, оскільки вона визначає не лише характер і обсяг обов'язків платника податків, а й межі повноважень держави в сфері контролю та застосування санкцій.

Виникнення та розвиток податкової відповідальності в Україні пройшли складний історичний шлях. З моменту проголошення незалежності держави податкове законодавство переживало низку трансформацій, що відображали як зміни економічної ситуації, так і потребу гармонізації національної практики з міжнародними стандартами. У перші роки існувала ситуація так званого законодавчого вакууму, коли норми щодо відповідальності платників податків були фрагментарними або відсутніми, що ускладнювало правозастосування та створювало невизначеність для бізнесу. Для оперативного заповнення прогалин у 1993–2001 роках Кабінет Міністрів України видавав директиви та декрети, які фактично виконували роль тимчасових законів у сфері оподаткування. Прийняття окремих законів щодо конкретних податків дозволило частково врегулювати питання відповідальності, проте відсутність системного підходу залишала значні проблеми в практичній реалізації норм.

Вагомий крок у вдосконаленні правового регулювання податкової відповідальності був зроблений з прийняттям Податкового кодексу України у 2010 році. Цей нормативний акт забезпечив систематизацію та узгодження норм, регламентувавши механізми контролю та застосування санкцій, що сприяло підвищенню прозорості і передбачуваності податкових відносин. Проте навіть після кодифікації залишалися питання, пов'язані із суб'єктивною стороною відповідальності платників податків, зокрема визначення вини, умислу або необережності при порушенні податкових норм. Лише ухвалення Закону України № 466-IX від 16 січня 2020 року закріпило на законодавчому рівні принципи вини та умислу, що стало важливим етапом гармонізації правозастосовчої практики та підвищення справедливості у відносинах між державою та платниками податків.

Наукове дослідження правової природи податкової відповідальності передбачає аналіз її сутності, ознак, видів, принципів, функцій і умов застосування. Особлива увага приділяється співвідношенню між загальною відповідальністю та специфічними формами, передбаченими податковим законодавством, включно з адміністративними, фінансовими та кримінально-правовими механізмами. У цьому контексті важливим є дослідження взаємодії державних органів із платниками податків, ролі контролюючих органів у забезпеченні податкової дисципліни та впливу правових норм на практику застосування санкцій.

Актуальність питання зумовлена постійними змінами в податковому законодавстві, розвитком судової практики та необхідністю усунення невизначеності у правозастосуванні. Недосконалість механізмів притягнення до відповідальності може призводити до необґрунтованого застосування санкцій, конфліктів між платниками податків і державними органами, а також негативно впливати на розвиток підприємництва та інвестиційний клімат. У цьому сенсі дослідження правової природи податкової відповідальності дозволяє не лише глибше зрозуміти сутність правових відносин, але й розробити практичні рекомендації щодо підвищення ефективності

податкового контролю та забезпечення балансу між інтересами держави та платників податків.

Для з'ясування досліджуваного питання правової природи відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства, перш за все необхідно з'ясувати місце такої відповідальності в системі юридичної відповідальності. Також додатково слід окреслити її внутрішні характеристики та встановити, яким чином вона інтегрується в загальну концепцію державного примусу.

Дослідники в галузі юридичної відповідальності по різному трактують це поняття. Наприклад, Л. І. Каленіченко пропонує її розуміти за наступними критеріями:

– «як явище об'єктивного права – це передбачені санкціями норми права, забезпечені можливістю застосування державного примусу несприятливі наслідки особистого, майнового чи організаційного характеру, яких відповідний суб'єкт права зазнає за вчинене правопорушення і які процесуально закріплені в передбаченому законодавством порядку;

– як елемент змісту правовідносин – це передбачені санкціями норм права вид і міра обов'язку суб'єкта права зазнати позбавлення особистого, майнового, організаційного характеру у правовідносинах, що виникають із факту правопорушення;

– як форма державно-правового примусу – це передбачені нормами права та здійснювані у процесуальній формі спеціально уповноваженими суб'єктами заходи негативного характеру, які застосовуються до суб'єкта правопорушення за умови наявності необхідних підстав» [24, с. 16].

Науковці О. Д. Гринь та О. І. Донченко вважають, що «юридична відповідальність – це правовідносини між державою і суб'єктом правопорушення, що характеризуються осудом протиправного діяння і правопорушника та покладення на нього обов'язку зазнати у відповідності з санкцією порушеної норми права несприятливих наслідків особистого, майнового і організаційного характеру» [25, с 130].

«Як відносно самостійний елемент правової системи юридична відповідальність характеризується такими ознаками:

1. Виступає особливим правовим інститутом, у межах якого здійснюється реагування держави на правопорушення.
2. Поєднана з застосуванням (можливістю застосування) примусових заходів з боку держави.
3. Передбачає офіційну оцінку відповідним органом поведінки особи як правопорушення, а її самої як правопорушника. Ця ознака зумовлює негативний для особи момент і містить елемент її державного осуду.
4. Тягне певні несприятливі наслідки для правопорушника. Іноді вони зводяться лише до зазначеної вище оцінки особи правопорушника, але у більшості випадків конкретизуються обмеженням певних прав і свобод правопорушника чи покладення на нього певних обов'язків» [25, с 130].

Юридична відповідальність – «це передбачені нормами права і здійснювані в правових відносинах у процесуальному порядку уповноваженими державою суб'єктами засоби державного примусу до особи, яка вчинила правопорушення, що тягне для неї обов'язок зазнавати несприятливих наслідків особистого, майнового або організаційного характеру, вид і міра яких передбачені санкціями правових норм» [26, с. 375].

У науковій літературі зустрічаються позиції дослідників податкової сфери, які вказують на рівнозначність таких понять як «податкова відповідальність» та «відповідальність, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства». Разом з тим, подібне ототожнення нерідко піддається критиці.

Зокрема, С. О. Данілов та Л. М. Касьяненко «досліджуючи поняття «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства» та «податкова відповідальність», встановили, що окремі науковці (наприклад, О. В. Бакун) є прибічниками позиції, що вказані правові категорії є тотожними» [27, с. 103].

У свою чергу, Бакун О. В. визначає «податкову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності та надає їй такі риси: 1) вона є засобом охорони правопорядку; 2) полягає у застосуванні заходів державного примусу; 3) виникає винятково за порушення податково правових норм; 4) є наслідком винного діяння; 5) полягає у застосуванні санкцій і пов'язана з негативними наслідками матеріального і морального характеру, яких повинен зазнати правопорушник; 6) реалізується у відповідних процесуальних формах. Крім того, на думку автора, податкова відповідальність характеризується й такими особливостями: 1) підставою податкової відповідальності громадян є їх податкові правопорушення; 2) податкова відповідальність громадян полягає у застосуванні до правопорушників спеціальних фінансових санкцій – грошових нарахувань і штрафів; 3) регулюється здебільшого нормами податкового права; 4) суб'єктами відповідальності можуть бути тільки платники податків; 5) до податкової відповідальності зобов'язаних осіб притягують податкові органи» [28, с. 76].

Іншої думки дотримується Манукян А. А., який вважає що «самого поняття «податкова відповідальність», як специфічного різновиду юридичної відповідальності, не існує. Натомість існує доволі комплексна та об'ємна терміносполука – відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [29, с. 380].

Товкун Л. В. вказує на те, що «відповідальність за порушення податкового законодавства за своєю юридичною природою є фінансово-правовою й характеризується такими ознаками: вона встановлюється безпосередньо податковим законодавством; передбачає заходи покарання до осіб, винних в невиконанні або неналежному виконанні податкових обов'язків; основою відповідальності є податкове правопорушення, передбачене податковим законодавством» [30, с. 86].

Іншими словами, спираючись на проведений аналіз, автор «дотримується тієї думки, що фінансова відповідальність є самостійним видом

юридичної відповідальності, а податкова відповідальність є складовою частиною фінансової відповідальності. Цей висновок підтверджується тим, що для фінансової відповідальності притаманні такі ознаки юридичної відповідальності:

- 1) вона є однією з форм державного примусу;
- 2) її підставою є скоєння особою правопорушення;
- 3) вона полягає у застосуванні уповноваженим на те державним органом санкцій, передбачених законом;
- 4) застосування фінансової відповідальності є вираженням негативного ставлення держави до таких дій» [30, с. 85-86].

Водночас встановлення зазначених характеристик дає можливість стверджувати, що фінансова відповідальність не лише органічно вписується в загальну концепцію юридичної відповідальності, а й виконує специфічну регулятивно-охоронну функцію у сфері публічних фінансів. Її призначення полягає у забезпеченні належної податкової дисципліни, оперативному реагуванні на порушення та відновленні порушеного майнового балансу між державою і платником податків. Саме ці цілі зумовлюють певну модифікацію традиційних елементів відповідальності та формують основу її подальшої диференціації.

Отже, «попри наявності загальних ознак юридичної відповідальності, фінансова відповідальність має низку специфічних, властивих тільки їй юридичних ознак, зокрема:

- 1) майновий характер фінансово-правової відповідальності. Вона виконує функцію економічного (майнового) впливу на порушника. Для охорони фінансових правовідносин держава передбачає заходи економічного (майнового) впливу на правопорушників;

- 2) державно-владний характер фінансових правовідносин визначає наступну особливість фінансово-правової відповідальності. Така відповідальність полягає у застосуванні до порушників фінансового законодавства фінансово правових санкцій майнового характеру. Фінансово

правові санкції є різновидом майнових санкцій, заходи фінансово-правової відповідальності виражені у грошовій формі і стягуються на користь постраждалої сторони, в якості якої виступає не контрагент, а держава, а отже, всі грошові кошти, отримані внаслідок застосування фінансово-правових санкцій, надходять до бюджету держави;

3) фінансово-правова відповідальність має компенсаційний (правовідновлювальний) характер. Застосування заходів фінансово-правової відповідальності до правопорушника направлене не тільки на його покарання, а й на відновлення майнової сфери постраждалої сторони – держави, а саме державних грошових ресурсів, що формують фонди держави або муніципальних утворень;

4) притягнення до фінансово-правової відповідальності можливе лише при наявності підстав, встановлених законодавством України. Фактичною підставою фінансово-правової відповідальності слід вважати фінансове правопорушення, тобто протиправне, винне діяння, що посягає на встановлений порядок у сфері фінансів, яке не передбачає кримінальної або адміністративної відповідальності. Об'єктом такого правопорушення є суспільні відносини, що забезпечують господарські інтереси держави у сфері утворення, перерозподілу та використання публічних фінансів;

5) суб'єктами фінансово-правової відповідальності є фізичні та юридичні особи, які не виконують або неналежним чином виконують обов'язки по виплаті податків та інших обов'язкових платежів чи інші фінансові зобов'язання перед державою;

6) фінансово-правові санкції застосовуються до суб'єктів фінансово-правової відповідальності широким колом уповноважених на те державних органів та їх посадових осіб;

7) заходи фінансово-правової відповідальності накладаються в порядку, встановленому фінансовим законодавством» [30, с. 85-86].

У своєму дослідженні А. Літвінцева підтримує думку колеги Ю. А. Крохіної та вважає, що вживати термін «податкова відповідальність»

можна як у вузькому, так і в широкому розумінні. У вузькому сенсі «податкова відповідальність передбачає застосування виключно фінансових санкцій за податкові правопорушення, а її заходи повністю охоплюються однією з галузей права – фінансового, адміністративного або податкового (залежно від позиції автора щодо виділення галузей права). У широкому розумінні податкова відповідальність розглядається як комплексний міжгалузевий інститут, що включає окремі субінститути, які регулюють конкретний рід деліктних відносин – фінансових (податкових), адміністративних, митних чи кримінальних» [31, с. 150-151].

«Непослідовність позиції законодавця щодо існування самостійної податкової відповідальності зумовили існування широкої теоретичної дискусії щодо цього. Так, аналіз наукової літератури дає змогу виділити щонайменше три підходи. Одна група вчених розглядає податкову відповідальність як складник фінансової, яку, у свою чергу, не розглядають автономно, а відносять до адміністративної відповідальності. Інші науковці наголошують на самостійності податкової відповідальності в національній системі юридичної відповідальності. Третя група, до якої входять переважно представники науки фінансового права, розглядає податкову відповідальність як підвид самостійного виду відповідальності – фінансово-правової» [31, с. 151].

А. Літвінцева вважає, що відповідальність за порушення податкового законодавства наділена всіма ознаками, що дозволяють кваліфікувати її як юридичну відповідальність. «Вона володіє державно примусовим характером за змістом і формою; передбачає покладення певних негативних наслідків на порушника у вигляді певних обмежень (позбавлень) особистого чи майнового характеру; вчинене правопорушення виступає фактичною підставою відповідальності; втілює державний та громадський осуд поведінки правопорушника тощо» [31, с. 151].

Як зазначають Аністратенко Ю. І. та Глух М. В., «у ретроспективному аспекті відповідальність за податкові правопорушення необхідно визначати як правовідносини між уповноваженими податковими органами зі сторони

держави та порушником норм податкового права, які виникають на підставі вчиненого платником податків порушення податкового законодавства, і їх зміст становить зазнавання правопорушником негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру, які забезпечуються державним примусом із метою припинення порушення податкового законодавства та відшкодування заподіяної шкоди. У проспективному аспекті відповідальність за податкові правопорушення необхідно визначати як юридичний обов'язок платників податків дотримуватись норм податкового законодавства. Поміж іншого, відповідальність за порушення податкового законодавства має всі ознаки, які характерні для фінансово-правової відповідальності, а її специфічні ознаки дозволяють виокремити вказаний вид відповідальності як окремий різновид фінансової. До вказаних ознак належать: 1) врегульована нормами податкового права; 2) негативні наслідки застосовуються до суб'єктів винних у вчиненні податкового правопорушення; 3) підставою відповідальності є вчинення податкового правопорушення; 4) притягнення до відповідальності здійснюється у вигляді штрафних санкцій (штрафів) та/або пені, які мають майновий, грошовий характер; 5) має примусову природу; 6) санкції мають не лише каральний, а й компенсуючий характер» [32, с. 118-119].

До ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, на думку А. А. Манукяна, належать:

- «процесуальна/процедурна обрамленість притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення: мова йде про те, що особу не може бути притягнуто до юридичної відповідальності у позаюрисдикційному порядку. При цьому притягатися до відповідальності платник податків може як в порядку адміністративних процедур, так/або в рамках судових процедур;

- поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства;

- невиключність відповідальності: якщо особу за порушення податкового законодавства притягнуто до фінансової відповідальності, то це

не означає, що таку особу не може бути притягнуто до інших різновидів юридичної відповідальності;

- підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства: відповідне правило є релевантним як стосовно фінансової відповідальності, так і адміністративної та кримінальної відповідальності;

- наявність вини: незалежно від різновиду юридичної відповідальності, податкове правопорушення є підставою для притягнення особи до відповідальності тільки за умови наявності вини у діях/бездіяльності такої особи;

- юрисдикційна варіативність: за порушення податкового законодавства особа може притягатися до юридичної відповідальності шляхом реалізації судових процедур у рамках адміністративного судочинства, проваджень із притягнення особи до адміністративної відповідальності, кримінальних проваджень;

- наявність обставин, що звільняють від відповідальності або пом'якшують її: незважаючи на підвищену міру імперативності, яка властива регулюванню податкових відносин, за порушення податкового законодавства платник притягається до відповідальності із урахуванням обставин, які можуть пом'якшувати таку відповідальність або взагалі виключати таку відповідальність.

Вищезазначені ознаки можуть бути охарактеризовані як іманентні риси юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Водночас завдяки варіативності різновидів юридичної відповідальності, кожен із різновидів відповідальності за податкові правопорушення може характеризуватися власним набором специфічних рис, що обумовлюється галузевою специфікою» [33, с. 25-27].

Аналізуючи сутність відповідальності, яку податкові органи застосовують до платників податків за порушення податкового законодавства, доцільним є визначення та характеристика принципів, що лежать в основі її реалізації.

«До основних засад податкового законодавства України згідно Податкового кодексу України законодавець відносить принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. До того ж, на основі аналізу норм Податкового кодексу України можна зробити висновок про те, що до принципів відповідальності за порушення податкового законодавства можна віднести принципи фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, які будуть притаманні правовідносинам у сфері оподаткування» [34, с. 267]. Застосування цих принципів забезпечує узгодженість механізмів державного примусу та формує цілісну систему реагування на податкові правопорушення. Вони визначають межі та способи втручання держави, сприяють дотриманню пропорційності санкцій і забезпечують передбачуваність правозастосовної практики.

На думку Скляр Н. Ф., «законодавець закріпив замість звичної для означення вихідних положень права терміносплуки «принципи податкового законодавства» поняття «основні засади податкового законодавства». Такий підхід можна пояснити тим, що в межах положень ст. 4 Податкового кодексу України, крім принципів податкового законодавства, своє закріплення отримали положення вихідного характеру, які наділені найвищою мірою імперативності, проте внаслідок неможливості їх концентрованого та лаконічного детермінування вони були викладені в межах поширювальних положень.

Отже, у контексті ст. 4 Податкового кодексу України категорія засади є ширшою за своїм змістовим наповненням, ніж поняття принципи» [35, с. 42-43].

«Слово «засада», очевидно, застосоване законодавцем для того, щоб охопити як прямо закріплені принципи, так звані поіменовані, тобто чітко окреслені й формалізовані в належній лаконічній формі (п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України), так і непрямо закріплені принципи, або непоіменовані/приховані (п. п 4.2– 4.5 ст. 4 Податкового кодексу України).

Зазначене підкреслює, що як система основних засад податкового законодавства, так і виокремлені з неї принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства не є остаточною, завершеною, вичерпною конструкцією, а з огляду на розвиток суспільних відносин потребують відповідного визначення та змістовного наповнення» [35, с. 42-43].

Скляр Н. Ф. розділяє «принципи фінансової відповідальності на загальні та спеціальні. До загальних відносить принципи: законності, справедливості, своєчасності, доцільності, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства/притягнення до відповідальності та презумпції правомірності рішень платника податку. До спеціальних – співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та інших видів юридичної відповідальності, принцип відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку, принцип ретроактивності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, принцип відповідальності» [35, с. 46].

На думку Легкої О. В., значення принципів інституту адміністративної відповідальності полягає в тому, що суб'єкти публічної адміністрації, «по-перше, зобов'язані забезпечити фізичним і юридичним особам непорушність їх публічних прав і свобод; по друге, не дозволяти при цьому, щоб ті самі порушували права і свободи третіх осіб; по третє, забезпечити притягнення винних у скоєнні правопорушень до адміністративної відповідальності, а коли потрібно – і до іншого виду юридичної відповідальності; по четверте, створити умови для відновлення порушеного права» [36, с. 74].

Відповідно науковиця до основоположних принципів відносить: «гуманізм; законність; верховенство права; рівність усіх перед законом та органом, що вирішує справу; індивідуалізація адміністративного покарання; об'єктивність та неупередженість; публічність (офіційність) провадження; презумпція невинуватості; невідворотність застосування адміністративного стягнення до особи, щодо якої було доведено вину та протиправність

поведінки; відповідність провини і покарання чи принцип пропорційності; усунення подвійності покарання» [36, с. 74].

Галаган О. І. та Письменний Д. П., досліджуючи засади кримінального провадження, наступним чином охарактеризували його принципи: «презумпція невинуватості та забезпечення доведеності вини; свобода від самовикриття та право не свідчити проти близьких родичів і членів сім'ї; заборона двічі притягувати до кримінальної відповідальності за одне й те саме правопорушення; забезпечення права на захист; публічність» [37, с. 171].

Однією із найбільш суттєвих особливостей фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є умови передбачені п. 111.3 ст. 111 Податкового кодексу України «Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів» [21].

Манукян А. А. акцентує увагу на принципах податкового законодавства, які він розглядає як ключові базові орієнтири, що визначають підходи до притягнення платника податків до юридичної відповідальності. Зокрема:

«1. Невідворотності настання визначеної законом відповідальності за порушення податкового законодавства, закріплений пп. 4.1.3. п. 4.1. ст. 4 ПК України: невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Зазначений принцип сформульовано максимально лаконічно. Він (принцип) констатує одне-єдине правило: порушник податкового законодавства повинен бути притягнутий до юридичної відповідальності.

І така максима є зрозумілою, адже, якщо порушник податкового законодавства може уникнути юридичної відповідальності, то це закономірно призведе до порушення правил податково-правової дисципліни. Відсутність відповідальності або ж мала ймовірність притягнення до такої відповідальності стимулює прояви правового нігілізму у суспільстві. Це все, своєю чергою, має безпосередній вплив на реалізацію податкової політики

держави щодо належної акумуляції податків та зборів. Таким чином, доцільно говорити про пряму закономірність: неефективність механізмів притягнення до юридичної відповідальності = зменшення податкових надходжень до дохідної частини відповідних бюджетів.

2. Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Презумпція правомірності рішень платника податків визначає цілком зрозуміле правозастосовне правило: якщо існує ситуація правової невизначеності, якщо норми податкового права вступають у протиріччя, правильним є той алгоритм, який обирає платник податків» [33, с. 37-39].

Аналіз правової природи податкової відповідальності неможливий без урахування критеріїв її справедливості та результативності. Важливим є забезпечення оптимального співвідношення між потребами держави у стабільному надходженні податків та необхідністю гарантувати платникам податків належний рівень правового захисту. У цьому контексті система податкових санкцій повинна відповідати принципам законності, обґрунтованості та пропорційності, уникаючи надмірного втручання у сферу прав та інтересів платників.

Літвінцева А. у своєму дослідженні зазначає «про існування різних підходів до розуміння правової природи податкової відповідальності. Пріоритетною функцією податкової відповідальності повинна бути правовідновлювальна. Однак варто брати до уваги, що цілі відповідальності можуть бути досягнуті лише за умови її поєднання з каральною та превентивною функціями. Крім того, зведення податкової відповідальності лише до компенсаційної функції призведе до ототожнення її із примусовим виконанням юридичного обов'язку. Натомість обов'язковою ознакою

юридичної відповідальності є покладення на порушника додаткових обов'язків і обтяжень. Отже роль інших функцій відповідальності не повинна бути недооцінена» [38, с. 36].

Виходячи з аналізу підходу А. Літвінцевої, податкову відповідальність слід розглядати як комплексне правове явище, функціональний зміст якого не може бути зведений виключно до відшкодування завданої шкоди чи відновлення порушеного податкового обов'язку. Правовідновлювальний компонент дійсно є ключовим, однак він не забезпечує повноцінного досягнення цілей правового впливу без поєднання з каральним та превентивним аспектами.

Науковиця виділяє такі «риси податкової відповідальності, що характеризують її правову природу:

- є різновидом фінансової відповідальності;
- притаманний майновий і публічний характер;
- підставою настання відповідальності є податкове правопорушення;
- наявність особливої процедури притягнення до відповідальності, урегульованої спеціальними нормативно-правовими актами;
- суб'єктами відповідальності є платники податків, податкові агенти та/або їхні посадові особи;
- реалізується в специфічних фінансово-правових санкціях, наслідком застосування яких є настання негативних наслідків майнового характеру;
- характерний пріоритет правовідновлювальної функції впливу санкцій;
- основною метою є забезпечення правопорядку у сфері оподаткування» [38, с. 36].

На думку Ю. В. Тринчука, «порушення податкового законодавства переважно пов'язані з порядком обчислення і сплати найбільших податків до державного та місцевого бюджетів. При цьому, важливим елементом правового забезпечення стабільного функціонування економіки є застосування засобів правового впливу, спрямованих на усунення порушення податкового

законодавства та притягнення винних до юридичної відповідальності. У цьому мабуть найважливішою функцією юридичної відповідальності є превентивна (попереджувальна), що спонукає юридичних і фізичних осіб до дотримання податкового законодавства. Таку функцію варто розглядати в якості основної мети фінансової діяльності держави, яка полягає у створенні необхідних етичних передумов, здатних запобігти податковим правопорушенням у сфері податків і зборів» [39, с. 743].

Узагальнення наведених положень свідчить, що превентивний потенціал податкової відповідальності не може розглядатися ізольовано від її системного характеру та галузевої специфіки. Ефективність попереджувальної функції реалізується лише тоді, коли механізм відповідальності вибудований як цілісна, нормативно та процедурно узгоджена конструкція, здатна забезпечити не лише запобігання правопорушенням, але й належне реагування на вже вчинені порушення. Саме така комплексність дозволяє податковій відповідальності виконувати роль інструменту фінансової стабільності та правового порядку, що й зумовлює необхідність її розгляду у ширшому контексті юридичної відповідальності.

Проведений аналіз правової природи податкової відповідальності дає підстави стверджувати, що вона становить самостійний, комплексний різновид юридичної відповідальності, який інтегрує елементи фінансових, адміністративних і кримінально-правових механізмів державного примусу. Її зміст визначається поєднанням відновлювальної, превентивної та каральної функцій, що у взаємодії забезпечують досягнення ключових цілей податкової політики – стабільності бюджетних надходжень, дисципліни платників податків та належного рівня правового порядку у сфері оподаткування.

Характерні ознаки податкової відповідальності, такі як: публічно-правовий характер, нормативна визначеність, застосування виключно уповноваженими органами й спрямованість на захист публічних фінансів, дозволяють чітко окреслити її місце в системі юридичної відповідальності. Водночас система принципів, що визначають засади її реалізації (законність,

невідворотність, пропорційність, індивідуалізація відповідальності, дотримання належної процедури), формує необхідний методологічний інструментарій для оцінки якості правового регулювання та практики його застосування.

З огляду на зазначене, адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності мають визначальне значення для забезпечення ефективності податкового контролю. Від чіткості процедури, правової визначеності, прозорості санкційного механізму та реальної можливості адміністративного й судового оскарження залежить не лише результативність реагування на податкові правопорушення, а й рівень довіри до державних інституцій загалом. Недосконалість механізмів притягнення до відповідальності здатна породжувати конфлікти між платниками податків і контролюючими органами, сприяти вибірковому правозастосуванню та негативно впливати на інвестиційний клімат.

Отже, податкова відповідальність має розглядатися як динамічний інститут, що потребує постійного вдосконалення у напрямі підвищення передбачуваності, справедливості та пропорційності санкцій. Наукове дослідження її правової природи дозволяє виробити концептуально обґрунтовані пропозиції щодо оптимізації діяльності податкових органів, забезпечення балансу між інтересами держави та правами платників податків і створення більш ефективної моделі податкового адміністрування в Україні.

1.3. Види та зміст заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства

Податкова система є одним із ключових інструментів реалізації фінансової політики держави, що забезпечує наповнення бюджету,

регулювання соціально-економічних процесів та фінансування державних функцій. Водночас ефективність функціонування податкової системи значною мірою залежить від належного рівня податкової дисципліни, дотримання платниками податкового законодавства та здатності держави забезпечити належну відповідальність за податкові правопорушення.

Питання юридичної відповідальності у сфері оподаткування має надзвичайно важливе значення, оскільки саме вона виступає основним інструментом забезпечення законності податкових відносин. Механізм застосування заходів відповідальності до платників податків є не лише каральним, але й превентивним засобом, спрямованим на запобігання ухиленню від оподаткування, забезпечення справедливості та рівності платників перед законом.

В умовах реформування податкової системи України, адаптації її до стандартів Європейського Союзу та вимог міжнародних фінансових організацій, особливої актуальності набуває питання удосконалення інституту податкової відповідальності. Це пов'язано з необхідністю забезпечення балансу між інтересами держави у стягненні податків та правами платників податків, що гарантуються Конституцією України та міжнародними договорами.

«Прийняття Податкового кодексу України стало важливим елементом реформування всієї податкової системи України. Податкове законодавство зазнало значних змін. Одним із основних питань реформування податкових правовідносин стало питання, пов'язане із податковими правопорушеннями та відповідальністю за їх вчинення» [40, с. 23].

Відповідно до абзацу 1 підпункту 1.1. статті 1 Податкового кодексу України [21] «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх 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» [21].

Відповідно до статті 111 Податкового кодексу України «за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна» [21].

Таким чином законодавець чітко визначив види відповідальності за порушення податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Це нормативне розмежування дозволяє встановити межі компетенції контролюючих органів та забезпечує узгодженість правозастосовної практики при кваліфікації податкових правопорушень.

Термін «контролюючі органи» з'являється в Податковому кодексі України [21] в процесі його удосконалення та адаптації до змін в податковій системі держави, а саме з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» [41], згідно якого у тексті Податкового кодексу України [21] «слова «в органі державної податкової служби» в усіх відмінках і числах замінити словами «у контролюючому органі» у відповідному відмінку і числі, а слова «орган державної податкової служби», «митний орган», «орган державної податкової служби», «орган податкової служби», «податковий орган», «державна податкова служба», «митний орган» в усіх відмінках і числах – словами «контролюючий орган» у відповідному відмінку і числі» [41].

На думку А.М. Новицького, «зміни, зумовлені реформуванням податкових правовідносин, з одного боку, вирішили проблеми правового застосування окремих податкових норм, що встановлювали відповідальність за порушення законодавства. Було систематизовано покарання, визначено види відповідальності, згруповано за окремими напрямками: статті загального поняття податкового правопорушення, перелік санкцій...» [40, с. 23].

Разом з тим, слід зазначити, що питання змісту заходів відповідальності, які застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства, доцільно розглядати в контексті конкретних заходів, властивих кожному окремому виду відповідальності за порушення податкового законодавства.

Як вважає О. В. Муконін, «під фінансовою відповідальністю, як окремим видом правової (юридичної) відповідальності, слід розуміти систему юридичних заходів держави припиняючого та відновлюючого характеру, яка передбачена нормами податкового права як гарантія їх дотримання; полягає в примусовому застосуванні до спеціальних суб'єктів правопорушення – платників податків засобів державного примусу; характеризується визначенням колом суб'єктів, серед яких один суб'єкт є зобов'язаним стосовно іншого; має характерний механізм реалізації – здійснюється за допомогою санкцій правових норм і пов'язана з негативними наслідками матеріального і морального характеру для правопорушника; реалізується у характерних для неї процесуальних формах і має особливі підстави притягнення та настання фінансово-правової відповідальності» [42, с. 220].

Автор, досліджуючи фінансову відповідальність, як окремий, особливий вид відповідальності, визначив її специфічні ознаки:

- «державно-обов'язковий характер, який проявляється в тому, що будь-який проступок є порушенням порядку в суспільстві, охорона якого є функцією держави. Його наслідком є притягнення до фінансової відповідальності;
- фінансово-правова відповідальність полягає в застосуванні встановлених нормативними актами фінансових санкцій стосовно платників податків, що порушують законодавство про податки;
- специфічна форма правового регулювання з боку держави в особі її компетентних органів на певну категорію протиправних діянь – податкових правопорушень (проступків);
- носить карний характер, який передбачає обмеження певних прав правопорушника та покладення на нього спеціальних обов'язків. Притягнення

до податкової відповідальності має за мету відновлення справедливості, виправлення особи, що вчинила податкове правопорушення та запобігання вчинення нових податкових правопорушень цією та іншими особами;

- у ряді випадків, по відношенню до бюджету фінансово-правова відповідальність носить компенсаційний характер бюджетних втрат, тобто її розмір прямо залежить від строків сплати;

- застосовується податковими органами без урахування наявності вини правопорушника. Однак, виходячи з деяких положень закону, фінансово-правовій відповідальності притаманна презумпція вини платника податків;

- засобами реалізації цього виду відповідальності є самостійні юридично репресивні (примусові) заходи – фінансові форми (зокрема штрафи та пеня), специфічні за змістом і відмінні від кримінальних покарань, дисциплінарних стягнень і цивільно-правових санкцій;

- це своєрідні правовідносини між органами (посадовими особами), що її застосовують, та правопорушниками за відсутності елементів службового підпорядкування;

- фінансово-правова відповідальність завжди є майновою, тобто стягнення проводиться в грошовій формі;

- розмір відповідальності у формі фінансових стягнень завжди зараховується до бюджету;

- певними правами щодо встановлення та застосування фінансово-правової відповідальності наділене обмежене коло державних органів (посадових осіб), а у випадках, прямо передбачених законодавством, самостійно нараховуються та сплачуються правопорушниками;

- можливість застосування як до фізичних осіб – громадян, так і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, а також до юридичних осіб;

- тісний зв'язок з усіма елементами податкового механізму, що проявляється у застосуванні її у формі штрафів окремо до кожного податку, збору (обов'язкового платежу);

- застосовується в позасудовому порядку;
- здатність до систематизації нормативного фонду галузі» [42, с. 219-220].

Міщенко Л. В., досліджуючи податкову відповідальність, як складову фінансово-правової відповідальності, вважає, що «це система примусових заходів передбачених податковим законодавством, що здійснюється податковими органами, їх посадовими особами до зобов'язаних суб'єктів стосовно сплати податкових платежів, які застосовуються у встановленому процесуальному порядку, і пов'язані з настанням до порушників негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру з метою боротьби з правопорушеннями й іншими небажаними наслідками у сфері оподаткування» [43, с. 205].

З огляду на таке розуміння податкової відповідальності як системи примусових заходів, спрямованих на забезпечення належного виконання податкових обов'язків, важливим є конкретизація тих інструментів, за допомогою яких реалізується зазначений примусовий вплив. Саме нормативно визначені форми реагування на податкові правопорушення дозволяють перетворити загальні теоретичні положення про податкову відповідальність на дієвий механізм правозастосування. У цьому контексті ключове значення має аналіз передбачених законодавством різновидів фінансових санкцій.

«Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені. Диспозиція відповідних норм фінансової відповідальності, а також розмір штрафних санкцій закріплюються в Главі 11 Податкового кодексу України. Суб'єктами фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування виступають виключно платники податків, а не їх посадові особи. Для прикладу, якщо доведене податкове правопорушення вчиняє платник податків – юридична особа, то фінансову відповідальність згідно Глави 11 Податкового кодексу буде нести саме ця юридична особа, а не її посадові особи. Факт притягнення платника податків до фінансової

відповідальності за порушення норм податкового законодавства оформляється відповідним податковим повідомленням-рішенням» [44, с. 997].

«Досліджуючи питання фінансової відповідальності у правовідносинах, пов'язаних із сферою оподаткування, багато вчених схилиються до думки, що у сучасних умовах сформувався окремий вид відповідальності – податковий. Податкову відповідальність як окрему категорію розглядають по-різному:

- як комплексний міжгалузевий правовий інститут;
- як різновид фінансової відповідальності;
- як самостійний вид відповідальності;
- як наукову категорію, що розкриває специфіку правозастосування у податкових правовідносинах» [40, с. 26].

У науковій площині такі підходи свідчать про відсутність єдності щодо визначення місця податкової відповідальності в системі юридичної відповідальності, що зумовлює необхідність звернення до нормативного регулювання цього інституту. Адже саме законодавчі положення дозволяють окреслити реальні межі та зміст санкцій, які застосовуються у сфері оподаткування, а також визначити, наскільки обґрунтованими є наукові підходи щодо виокремлення податкової відповідальності як самостійної категорії чи її ототожнення з фінансовою відповідальністю.

Законодавець у Податковому кодексі України [21] чітко визначає заходи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, зокрема: «Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)» [21].

Заходами фінансової відповідальності, що застосовуються контролюючими органами (податковими органами) до платників податків за порушення податкового законодавства, як уже нами зазначалось, є штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/або пеня.

Частина 2 статті 58 Конституції України закріплює основоположний принцип: «ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення» [45]. З огляду на наведений підхід, центральним елементом юридичної відповідальності виступає матеріально-правова підстава її виникнення, тобто той фрагмент правової норми, який визначає вид і межі можливих несприятливих наслідків особистого, майнового чи організаційного характеру.

Під санкцією слід розуміти встановлений нормами права перелік заходів примусового впливу, що можуть застосовуватися державними органами до особи, яка вчинила правопорушення.

«Законодавче визначення санкцій та їх невідворотне застосування – не єдиний, але важливий спосіб боротьби з правопорушеннями. Успішність цієї боротьби багато в чому залежить від того, наскільки зміст санкцій (передбачені ними заходи примусу) відповідають загальному завданню і конкретним способам охорони правопорядку» [46, с. 126].

Білоус В. Т. вважає, що «сутність фінансово-правової відповідальності полягає в компенсаційно-каральному впливі на суб'єктів фінансових правовідносин. Дієвість такого впливу полягає в мотивації зазначених суб'єктів до правомірної поведінки через усунення можливості отримання економічного зиску від невиконання покладених на них податкових обов'язків. Ця ідея опосередковується в фінансових санкціях, які містять вказівку на негативні наслідки протиправної поведінки. Сутність таких санкцій зумовлюється характером правовідносин, нормальне функціонування яких вона має забезпечити. Специфічний характер правовідносин у сфері фінансів зумовлює майновий (компенсаційно-каральний) характер фінансових санкцій, які застосовуються до порушників відповідних норм» [47, с. 39].

У юридичній науковій літературі утвердився підхід, відповідно до якого санкція розглядається як елемент норми права, що встановлює несприятливі наслідки особистого, майнового чи організаційного характеру на випадок порушення правила поведінки, закріпленого в її диспозиції.

Підпункт 14.1.265 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [21] визначає, що «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з осіб, які вчинили податкове правопорушення або порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності» [21].

Застосування фінансових санкцій також передбачено в інших нормативно-правових актах, зокрема у постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [48], згідно якої Державна податкова служба відповідно до покладених на неї завдань:

- «застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

- застосовує до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам ДПС в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДПС про взяття рахунка на облік у ДПС, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установлених Податковим кодексом України розмірах» [48].

Проблематика визначення сутності фінансово-правових санкцій продовжує бути предметом наукових дискусій, оскільки в теорії фінансового права відсутній однотайний підхід щодо їх правової природи, функціонального призначення та співвідношення з іншими заходами державного примусу.

Так, А. Й. Іванський вважає, що «фінансово-правові санкції – це обов’язкові структурні елементи норми фінансового права, що мають майновий характер, забезпечені примусовою силою держави, застосовуються

в спеціальному процесуальному порядку уповноваженими на це державними органами та їх посадовими особами у випадку невиконання або неналежного виконання суб'єктом фінансової діяльності вимог законодавства про акумуляцію, розподіл, використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів з метою відшкодування недоотриманих бюджетом і позабюджетними фондами грошових коштів, а також покарання порушників» [49, с. 21-22].

Це й же автор виділяє основні ознаки фінансово-правових санкцій, зокрема, що вони «застосовуються у сфері фінансово-правового регулювання; мають владний характер; формально визначені; накладаються уповноваженими законом органами державної влади; застосовуються у випадку порушення приписів фінансово-правових норм; застосовуються в судовому або позасудовому порядку; мають як каральний, так і правовідновлювальний характер; мають грошове вираження; вилучені кошти зараховуються до державного грошового фонду та інше» [49, с. 22].

Поділяючи підходи А. Й. Іванського, І. П. Устинова узагальнює, що «фінансово-правові санкції є майновими заходами державного примусу, які виступають невід'ємними елементами норм фінансового права та застосовуються уповноваженими органами у встановленому процесуальному порядку у випадку винного порушення суб'єктами фінансової діяльності вимог законодавства щодо формування, розподілу та використання публічних фондів грошових коштів. Їх функціональне призначення полягає не лише у відшкодуванні завданих публічним фінансам втрат, але й у покаранні порушників з метою забезпечення належного рівня фінансової дисципліни та стабільності бюджетної системи» [50, с. 134].

На думку Н. В. Туркіної, «фінансово-правова санкція – це закладена в юридичній формі можливість (загроза) примусу відносно зобов'язаної особи на випадок невиконання нею обов'язків у сфері фінансової діяльності держави та муніципальних утворень» [51, с. 126].

Занфіров М. В. вважає, що «фінансово-правові санкції – це заходи фінансово правової відповідальності, що застосовуються уповноваженими на це органами державної влади до фізичних та юридичних осіб за порушення фінансового законодавства, полягають в застосуванні до правопорушника додаткових обтяжень майнового характеру з метою приведення його поведінки у відповідність з вимогами, що містяться в законі» [52, с. 98].

У дослідженні Занфіров М. В. пропонує ще таке визначення фінансово-правових санкцій – «обов’язкові структурні елементи фінансово-правової норми, що мають майновий характер, забезпечені примусовою силою держави, застосовуються у спеціальному процесуальному порядку уповноваженими на це органами публічної влади й їх посадовими особами у випадку здійснення фінансового правопорушення суб’єктом фінансово-правових відносин з метою відшкодування збитків бюджету і позабюджетних фондів, а також покарання правопорушників» [53, с. 84].

Ровинський Ю. О. вважає, що «мірами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства слід вважати передбачені санкцією податково-правової норми штрафні (фінансові) санкції та пеню. Їх особливості полягають у тому, що вони: застосовуються у разі вчинення порушення норм податкового законодавства і полягають у додаткових майнових обтяженнях; виступають як міра державного примусу, яку застосовують до правопорушників; мають на меті покарання правопорушників, а також компенсацію майнових втрат бюджетів і державних цільових фондів унаслідок ненадходження або несвоєчасного надходження податків і зборів; мають майновий (грошовий) характер» [54, с. 152].

Усенко Р. А. «під фінансово-правовими санкціями розуміє саме заходи впливу примусового характеру, які реалізуються через процедуру правозастосування в позасудовому порядку і виражаються у позбавленні особи, до якої вони застосовані, певної суми грошей, що є мірою юридичної відповідальності та наслідком вчинення цією особою передбаченого законом правопорушення» [55, с. 108].

Проаналізувавши дослідників галузі В. Т. Білоус та В. М. Ковтун визначають санкцію як «основу всіх видів відповідальності. Між санкцією та відповідальністю існує зв'язок, а саме – без санкції відсутня відповідальність. Якщо правопорушники не несуть відповідальності, то санкція стає лише абстрактною загрозою... Необхідною умовою примусу є санкція як структурний елемент правової норми, що передбачає форму і межі державного впливу за відмову від добровільного виконання правових вимог або за позбавлення суб'єкта можливості використання дозволів. Отже, у санкціях можуть фіксуватися різні форми впливу на порушника диспозиції, які не завжди є заходами юридичної відповідальності. Санкція є не що інше, як нормативне закріплення заходів державно-правового примусу, але знову ж таки не всі примусові заходи виступають заходами юридичної відповідальності» [56, с. 71].

Загальні засади правового регулювання застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) визначені положеннями статті 113 Податкового кодексу України [21]. Так, розкрито «граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків та перебіг строку давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів). У разі вчинення платником податків двох або більше порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо. Встановлено обставини, що пом'якшує відповідальність (розмір штрафу становить 50 відсотків від розміру, встановленого Кодексом). У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення-рішення. А також встановлено, що за одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид

штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої Кодексом та іншими законами України» [21].

На підставі системного аналізу податкового законодавства України А. А. Манукян обґрунтовує, що поняття «штрафна санкція» (фінансова санкція, штраф) характеризується сукупністю таких істотних ознак:

«1. Є платою. За правовою природою ця санкція належить до категорії майнових, має економічний характер, тобто означає стягнення певної суми грошових коштів з особи, винної у порушенні норм податкового законодавства, в межах визначених законом, на підставі рішення контролюючого органу.

2. Може встановлюватися як фіксована сума або у відсотковому вираженні до суми невиконаного податкового зобов'язання. Відповідно, податкові санкції, за загальним правилом, є абсолютно визначеними.

3. Стягується з осіб, винних у скоєнні: 1) податкового правопорушення, 2) порушення норм іншого, ніж податкове законодавства, контроль за дотриманням положень якого покладено на контролюючі органи, 3) порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності» [33, с. 174-175].

Узагальнення наведених критеріїв дозволяє дійти висновку, що штрафна санкція у податковому праві має комплексний характер, поєднуючи у собі одночасно ознаки грошового стягнення, нормативно визначеної міри примусу та юридичної реакції держави на протиправну поведінку платника податків. З огляду на це виникає потреба у більш детальному розкритті змісту штрафу як форми юридичної відповідальності, що застосовується контролюючими органами у межах податкової юрисдикції. В цьому контексті штраф, який виступає мірою відповідальності за порушення норм податкового законодавства і покладається безпосередньо на особу-правопорушника, може бути охарактеризований через такі ключові ознаки:

«1. Можливість його застосування в межах граничних строків притягнення до відповідальності.

2. Переважний компенсаційний характер. Податковий кодекс України встановлює звільнення від відповідальності у разі самостійного виконання

обов'язків, за умови компенсування завданої шкоди податковим правопорушенням. Також передбачається зменшення міри відповідальності за наявності пом'якшуючих обставин у складі об'єктивної сторони діяння правопорушника.

3. За одне податкове правопорушення може бути накладено тільки один штраф, при цьому може бути додатково застосовано пеню та інші види відповідальності, якщо у складі податкового правопорушення наявний склад адміністративного та/або кримінального правопорушення.

4. Безальтернативний характер санкції» [33, с. 175].

Ще одним видом заходів фінансової відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства є пеня.

Відповідно до пп. 14.1. 162 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України [21] «пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов'язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, не сплачених у встановлені законодавством строки, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [21].

Загальні засади правового регулювання застосування пені у податковому законодавстві визначені главою 12 Податкового кодексу України [21], якою передбачено підстави, порядок та строки нарахування і сплати пені.

Разом із тим, регламентація порядку нарахування та сплати пені у Податковому кодексі України не дає вичерпного уявлення про її юридичну природу та функції у механізмі притягнення до відповідальності. Для належної характеристики пені як специфічного фінансово-правового засобу впливу необхідним є з'ясування її місця серед інших заходів податкової відповідальності, передусім штрафів, що мають іншу правову мету й інший характер застосування. У цьому контексті порівняльний аналіз правового призначення, підстав виникнення та юридичних наслідків пені та штрафу

дозволяє більш точно окреслити їхню роль у забезпеченні належного виконання податкових обов'язків платниками податків

«Принципова відмінність між штрафом і пенею полягає у тому, що підставою для застосування штрафу є вчинення податкового правопорушення – протиправного, винного діяння, а застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням, хоча її нарахування є наслідком порушення податкового законодавства. Таким чином, відповідно до податкового законодавства фінансово-правові санкції мають каральний (штраф) та правовідновлювальний (пеня) характер» [57, с. 48].

«Наявність каральної функції – це специфічна ознака, яка відрізняє санкції, що закріплюють міри юридичної відповідальності, від заходів захисту. Основна мета й функція заходів захисту – відновлення порушеного права.

Правовідновлювальні санкції спрямовані на компенсацію шкоди, завданої державі фінансовим правопорушенням, тобто функція пені полягає в компенсуванні збитків, нанесених державі» [58, с. 62].

На підтримувану нами думку Манукяна А.А. «пеня визначається через такі ознаки:

1. Пенею є сума коштів. Аналогічно до штрафу ця санкція відноситься до категорії майнових, має економічний характер і полягає в стягненні з особи правопорушника суми грошових коштів у межах, визначених законом, на підставі рішення контролюючого органу.

2. Встановлюється у відсотковому еквіваленті. Фактично пеня як податково-правова санкція повинна, в першу чергу, забезпечити інтереси держави через неможливість використовувати грошові кошти, затримку їх перерахування. Пеня має переважно компенсаційний ефект, покриваючи понесені збитки, які виникають протягом строку, на який порушник унеможливив використання сум грошових коштів внаслідок вчиненого правопорушення.

3. Нараховується на суми як несвоєчасно (не)виконаних податкових зобов'язань, так і несвоєчасно (не)сплачених штрафних санкцій, якщо інші

додаткові підстави не встановлюються іншим нормативно-правовим актом» [33, с. 175-176].

Проаналізувавши думки дослідників, Ю. О. Ровинський дійшов висновку, що «у податковому праві пеня має подвійну природу. По-перше, вона є способом забезпечення виконання обов'язку щодо сплати податків і зборів і виконує стимулюючу функцію. По-друге, пеня є санкцією за порушення встановленого законодавством строку сплати суми податкового зобов'язання, тому виступає мірою правовідновлювальної відповідальності. Остання передбачає застосування санкцій, спрямованих на відновлення порушених прав, примусове виконання обов'язків, усунення протиправного стану» [54, с. 152].

Занфіров М. В. підкреслює, що «пеня, на відміну від цивільно-правових відносин, у яких вона розглядається як один із різновидів неустойки, у податковому праві виступає додатковим забезпечувальним інструментом виконання як податкового зобов'язання, так і фінансових обов'язків, що виникають унаслідок вчинення податкового правопорушення. Вона має характер примусового заходу, спрямованого на забезпечення своєчасного виконання зобов'язань або на відшкодування втрат, пов'язаних із неможливістю користування грошовими коштами» [59, с. 46].

«Характерним елементом пені є порядок її обчислення, що встановлюється нормативно. Так, пеня розраховується за кожен календарний день, станом на який існувало прострочення сплати платником податків суми грошового зобов'язання, включаючи день в який погашення такого грошового зобов'язання відбулось, і встановлюється через прив'язку до облікової ставки визначеної Національним банком України.

Пеня і штраф як види фінансової відповідальності принципово відрізняються метою їх встановлення: пеня, на відміну від штрафу, виконує компенсаційну функцію фінансової відповідальності, а першочерговим призначенням штрафу є реалізація функції превенції і характеризується він підвищеною мірою обмеження прав і свобод людини і громадянина. Пеня і

штраф направлені на сприяння забезпеченню формування дохідної частини відповідного бюджету та сумлінного виконання обов'язків» [33, с. 176-177].

«Правовідновлювальні фінансові санкції реалізуються задля усунення шкоди, заподіяної протиправними діями фінансовим інтересам держави, примусового виконання невиконаних фінансових обов'язків, а також відновлення порушених фіскальних прав держави. Правовідновлювальною фінансовою санкцією є пеня, функція якої полягає у компенсуванні державі чи органу місцевої влади тих збитків, які вони несуть у зв'язку з несвоєчасною сплатою до відповідних бюджетів податків та інших обов'язкових платежів, несвоєчасним поверненням бюджетних коштів тощо.

Каральні (штрафні) санкції спрямовані на попередження фінансового правопорушення, а також на виправлення і перевиховання порушників фінансового законодавства. Штраф як фінансово-правова санкція на відміну від адміністративного не може бути замінений іншим стягненням, уповноважений орган на власний розсуд не може звільнити від накладення фінансового штрафу, виключається можливість стягнення і оскарження штрафу в порядку провадження у справах про адміністративні правопорушення і досить часто накладається разом зі стягненням недоїмки по податках та пені. На відміну від цивільно-правового штрафу він накладається за фінансові правопорушення, сплачується платником податків і не може встановлюватися угодою сторін» [57, с. 49-50].

Узагальнюючи викладене, слід констатувати, що пеня та штраф, будучи нормативно визначеними інструментами фінансово-правового примусу, виконують різні за своєю юридичною природою та функціональним призначенням завдання. Пеня спрямована насамперед на компенсацію втрат бюджету внаслідок несвоєчасного виконання платником податків грошових зобов'язань. Її розмір є динамічним, обчислюється щоденно та залежить від економічних параметрів, зокрема від облікової ставки Національного банку України, що підкреслює її компенсаційний характер та прив'язку до реальної вартості невчасно сплачених коштів.

Штраф, на відміну від пені, має чітко виражений карально-превентивний характер і застосовується виключно у разі встановлення факту податкового правопорушення. Його мета полягає не лише в покаранні платника податків за допущене порушення, а й у створенні стримувального ефекту, який сприяє формуванню належної податкової дисципліни. Відповідно, штраф є більш суворим заходом відповідальності, що суттєвіше позначається на майновому стані правопорушника.

Таким чином, пеня і штраф, хоча й належать до одного інституту фінансової відповідальності у сфері оподаткування, виконують взаємодоповнюючі, але не тотожні функції. Пеня забезпечує відновлення майнового балансу між державою та платником податків, тоді як штраф – гарантує належний рівень правової охорони податкових правовідносин та сприяє мінімізації порушень у податковій сфері. Їхнє комплексне застосування формує збалансований механізм реагування держави на порушення податкового законодавства, поєднуючи елементи компенсації, покарання та превенції, що є визначальною рисою сучасної системи податкової відповідальності.

Пунктом 111.3 статті 111 Податкового кодексу України передбачено, що «притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів» [21].

Враховуючи, що положенням пункту 111.1 статті 111 Податкового кодексу України [21], окрім фінансової передбачена адміністративна та кримінальна відповідальність за вчинення податкових правопорушень, окремими видами санкцій за порушення норм податкового права також визнаються адміністративно-правові та кримінально-правові санкції.

«Відповідальність за податкові правопорушення є специфічною та особливою, адже за порушення податкового законодавства передбачена не

тільки каральні, але й компенсаційні стягнення. Адміністративні санкції за порушення в податковій сфері характеризуються своїми особливостями.

Так, до прикладу, якщо правопорушення не має тяжких фінансових наслідків, то до нього застосовують адміністративні санкції. Крім цього, такі санкції не тягнуть за собою судимості і є менш суворими порівняно з кримінальною відповідальністю» [60, с. 32-33]. До того ж, застосування адміністративних стягнень у податковій сфері виконує важливу превентивну функцію, спрямовану на недопущення подальших порушень податкової дисципліни. Їх правозастосування забезпечує оперативність реагування контролюючих органів та дозволяє ефективно впливати на поведінку платників податків без застосування більш суворих, кримінально-правових заходів.

Цікавою є думка М. І. Трипольської щодо застосування фінансових, адміністративних та кримінальних санкцій у вигляді штрафу за правопорушення, в тому числі й податкового законодавства. Зокрема «штраф є найпоширенішою штрафною санкцією, яка істотно відрізняється своїми матеріально-правовими та процесуально-правовими властивостями (юридико-фактичними, нормативними, процесуальними підставами; суб'єктами застосування; суб'єктами, щодо яких здійснюється застосування; розмірами; методикою обчислення; процесуальним режимом; метою застосування; примусовим порядком виконання тощо) від адміністративних, кримінальних, цивільно-правових штрафів...» [61, с. 110].

Узагальнивши своє дослідження, учена вказала на суттєві відмінності між адміністративним та фінансовим штрафом: «По-перше, адміністративний штраф застосовується органами, які мають адміністративно-юрисдикційні повноваження; фінансовий штраф застосовується спеціально уповноваженими органами державної влади. По-друге, підставою застосування адміністративного штрафу є вчинення адміністративного правопорушення, фінансового штрафу – фінансового правопорушення. По-третє, адміністративний штраф застосовується до фізичних осіб, фінансовий штраф

застосовується як до фізичних, так і до юридичних осіб. По-четверте, адміністративний штраф здебільшого визначається в неоподатковуваних мінімумах доходів громадян та характеризується відносно невеликим розміром, фінансовий же штраф визначається або в певній сумі, або у відсотковому чи кратному співвідношенні до встановленої у законі міри. По-п'яте, адміністративні штрафи застосовуються в судовому та позасудовому порядку, фінансовий же штраф застосовується у позасудовому порядку. По-шосте, застосування адміністративного штрафу здійснюється у формі адміністративного провадження, регламентованого КУпАП, фінансового штрафу – у формі фінансового провадження...» [61, с. 110-111].

Основні відмінності адміністративних санкцій, на думку А. А. Манукяна, «полягають у тому, що вони: пов'язані з державним осудом діяння особи; призначаються на підставі норм законодавства про адміністративні правопорушення за вчинення діяння, що кваліфікується як адміністративне правопорушення; не зводяться до майнового стягнення та можуть поєднувати покладання на особу інших негативних наслідків особистого чи організаційного характеру; реалізуються в особливій процедурній чи процесуальній формі; першочерговою метою адміністративного стягнення є виховний та інший превенційний вплив на особу» [33, с. 177-178].

«Порівнюючи фінансово-правові санкції з адміністративно-правовими, варто зазначити, що процедури застосування фінансово-правових та адміністративних санкцій є різними. Фінансово-правові санкції застосовуються до колективного прибутку суб'єкта правопорушення, а адміністративні – до особистих доходів посадової особи. Поряд із фінансово-правовими санкціями можуть застосовуватись адміністративні або кримінальні санкції, в залежності від суспільної шкідливості або суспільної небезпеки відповідно, а адміністративні санкції таких особливостей не мають. Через майновий характер фінансових правовідносин у конструкції фінансової відповідальності переважають санкції, пов'язані з позбавленнями майнового

характеру через грошові фонди правопорушника, а при їх недостатності – шляхом звернення стягнення на інші активи. Різними є механізми встановлення та обрахування фінансово-правових та адміністративних санкцій, а також різними є органи юрисдикційних повноважень щодо застосування зазначених санкцій. Застосування фінансово-правових санкцій тягне негативні для суб'єкта правопорушення наслідки не організаційного характеру, а тільки грошовомайнового та має за мету, на відміну від адміністративних санкцій, не тільки покарання порушника фінансової дисципліни, але й компенсацію шкоди» [49, с. 14].

Пунктом 1 частини 1 статті 255 Кодексу України про адміністративні правопорушення [62] передбачено повноваження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів, складати протоколи про адміністративні правопорушення відповідно до «статті 51⁻², 155⁻¹, частини перша і третя статті 161⁻¹, статті 162⁻¹, 163⁻¹ - 163⁻⁴, 163⁻¹², 163⁻¹⁵, частини друга і третя статті 163⁻¹⁷, статті 164, 164⁻⁵, 164⁻¹⁶, 166⁻¹⁶, 166⁻¹⁷, 177⁻²» [62].

Також статтею 234⁻² Кодексу України про адміністративні правопорушення [62] закріплено, що «податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (стаття 163⁻¹³), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (стаття 163⁻¹⁵), ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164⁻¹), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (стаття 165⁻¹), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя – шоста статті 166⁻⁶), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (стаття 188⁻²³)» [62].

Відповідно до вказаних вище статей Кодексом України про адміністративні правопорушення визначено адміністративні стягнення:

- «попередження – як захід адміністративного стягнення виноситься в письмовій формі. У передбачених законом випадках попередження фіксується іншим установленим способом (ст. 26);
- штраф – є грошовим стягненням, що накладається на громадян, посадових та юридичних осіб за адміністративні правопорушення у випадках і розмірі, встановлених цим Кодексом та іншими законами України (ст. 27);
- конфіскація предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення – полягає в примусовій безоплатній передачі цього предмета у власність держави за рішенням суду» [62].

Останній вид стягнення застосовується відповідно до статті 25 Кодексу України про адміністративні правопорушення як додаткове адміністративне стягнення.

«Підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного винного діяння, яке містить склад злочину, передбачений Кримінальним кодексом України. Відповідно, підставою кримінальної відповідальності є податкове правопорушення, що містить склад злочину, передбачений Кримінальним кодексом України. До особливостей кримінальної відповідальності слід віднести наступне: суб'єктами кримінальної відповідальності є виключно фізичні особи; кримінальна відповідальність встановлюється лише в судовому порядку» [63].

«Питання віднесення окремих категорій кримінальних правопорушень до правопорушень, пов'язаних з виконанням податкових зобов'язань, досі залишає поле для полеміки у науковців. Утім, обов'язково до порушень податкового законодавства слід відносити такі правопорушення, що передбачені КК України: 1) ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що безпосередньо включені в систему оподаткування; 2) незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів, що являє собою фактичне ухилення від виконання податкових зобов'язань за непрямим акцизним податком; 3) ухилення від

сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування – особливого збору, який прямо не включено до системи податків і зборів в Україні» [33, с. 178-179].

Крім цього, І. М. Трипольська розмежовує кримінально-правовий і фінансовий штраф за такими критеріями. «По-перше, кримінальні штрафи визначаються виключно КК України, фінансові штрафи визначаються різноманітними законами та підзаконними нормативно-правовими актами у фінансовій сфері. По-друге, кримінальний штраф застосовується виключно судом, фінансовий штраф застосовується здебільшого у позасудовому порядку вповноваженими органами виконавчої влади держави. По-третє, юридико-фактичною підставою застосування кримінального штрафу є вчинення злочину, фінансового штрафу – фінансового правопорушення. По-четверте, суб'єктами застосування кримінального штрафу є виключно фізичні особи, суб'єктами ж застосування фінансового штрафу є як фізичні, так і юридичні особи. По-п'яте, процедура застосування фінансового штрафу є значно спрощеною порівняно з кримінальним штрафом, який є видом покарання. По-шосте, кримінальний штраф може бути замінений на інший вид покарання, фінансовий штраф здебільшого не замінюється на інший вид фінансово-правових санкцій. По-сьоме, кримінально-правовий штраф може виступати як основним, так і додатковим покаранням, фінансовий же штраф застосовується як основний вид стягнення. По-восьме, метою кримінального штрафу є покарання злочинця, метою ж фінансового штрафу є як покарання, так і компенсація завданих фінансовим правопорушенням збитків» [61, с. 112].

На підставі проведеного аналізу визначення поняття та класифікації кримінальних правопорушень, що посягають на систему оподаткування О. М. Цибохін прийшов до певних висновків. «Так, беручи об'єкт посягання за основний критерій класифікації, кримінальні правопорушення у сфері кримінально-правової охорони системи оподаткування слід поділити на наступні групи:

– кримінальні правопорушення у яких система оподаткування є єдино можливим основним безпосереднім об’єктом (ст. ст. 212, 212-1 КК України) (податкові кримінальні правопорушення);

– кримінальні правопорушення, у яких система оподаткування є одним із можливих основних безпосередніх об’єктів (ст. ст. 204, 222 КК України);

– кримінальні правопорушення, які можуть спричинити шкоду системі оподаткування, у яких остання може виступати виключно як факультативний безпосередній об’єкт (ст. ст. 201, 211, 213 КК України)» [64, с. 454-455].

Пришедько О. Л. вважає, що «прийнявши за основну позицію те, що податковій міліції були підслідні саме податкові кримінальні правопорушення, та, порівнявши ч. 3 ст. 216 КПК України чинної редакції та редакції тих часів, коли існувала податкова міліція, можна дійти висновку, що БЕБ підслідні такі податкові кримінальні правопорушення: ст. 204 Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів; ст. 212 Ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів); ст. 212-1 Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування; ст. 219 Доведення до банкрутства» [65, с. 462].

Павлюх О. А. наведений вище перелік кримінальних податкових правопорушень пропонує доповнити наступними правопорушеннями: «ст. 191 «Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем»; ст. 193 «Незаконне привласнення особою знайденого або чужого майна, що випадково опинилося у неї»; ст. 194 «Умисне знищення або пошкодження майна»; ст. 197 «Порушення обов’язків щодо охорони майна»; ст. 199 «Виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів, білетів державної лотереї, марок акцизного збору чи голографічних захисних елементів» і так далі до злочинів проти довкілля, ст. 365 «Зловживання владою або службовим становищем», ст. 366 «Службове підроблення», ст. 358

«Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів»» [66, с. 70].

Враховуючи відсутність законодавчого визначення кримінального податкового правопорушення, неоднозначність думок вчених, а також відсутність в статті 216 Кримінального процесуального кодексу України [67] повноважень податкових органів щодо здійснення досудового розслідування кримінальних правопорушень та, проаналізувавши відповідні статті Кримінального кодексу України [68], визначено заходи кримінальної відповідальності, що застосовуються до платників податків за порушення податкового законодавства, у вигляді кримінальних покарань, передбачених ст. 51 Кримінального кодексу України [68]:

- «штраф – грошове стягнення, що накладається судом у випадках і розмірі, встановлених цим Кодексом;
- позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю – може бути призначене як додаткове покарання на строк від одного до трьох років;
- виправні роботи – встановлюється на строк від шести місяців до двох років і відбувається за місцем роботи засудженого. Із суми заробітку засудженого до виправних робіт провадиться відрахування в доход держави у розмірі, встановленому вироком суду, в межах від десяти до двадцяти відсотків;
- конфіскація майна – полягає в примусовому безоплатному вилученні у власність держави всього або частини майна, яке є власністю засудженого. Якщо конфіскується частина майна, суд повинен зазначити, яка саме частина майна конфіскується, або перелічити предмети, що конфіскуються;
- пробаційний нагляд – полягає в обмеженні прав і свобод засудженого, визначених законом і встановлених вироком суду, із застосуванням наглядових та соціально-виховних заходів без ізоляції від суспільства;

– обмеження волі – полягає у триманні особи в кримінально-виконавчих установах відкритого типу без ізоляції від суспільства в умовах здійснення за нею нагляду з обов'язковим залученням засудженого до праці;

– позбавлення волі на певний строк – полягає в ізоляції засудженого та поміщенні його на певний строк до кримінально-виконавчої установи закритого типу» [68].

Підсумовуючи дослідження видів та змісту заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків, слід зазначити, що система податкової відповідальності в Україні є складним і водночас важливим елементом податкових правовідносин. Вона спрямована на забезпечення належного виконання податкового обов'язку, дотримання законності у сфері оподаткування та формування фінансової дисципліни як серед юридичних осіб, так і серед громадян.

Основна мета заходів відповідальності полягає не лише у покаранні порушників, а насамперед у попередженні податкових правопорушень і стимулюванні добровільного виконання податкових зобов'язань. Відповідальність у податковій сфері має комплексний характер, адже вона включає фінансові, адміністративні та кримінальні санкції, що застосовуються залежно від тяжкості порушення, розміру заподіяної шкоди та наявності вини.

Фінансова відповідальність є найпоширенішою формою реагування на порушення податкового законодавства. Вона реалізується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та пені. Її особливістю є те, що такі заходи мають відновлювальний і каральний характер одночасно: з одного боку, вони компенсують збитки держави від недоотриманих податків, а з іншого — дисциплінують платників і спонукають їх до своєчасної сплати податків у майбутньому.

Не менш важливою є адміністративна відповідальність, що застосовується до посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також до громадян, які порушують правила ведення податкового обліку, подання звітності та вчиняють інші правопорушення, які негативно впливають на

податкову систему України. Такі правопорушення тягнуть за собою накладення адміністративних штрафів відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення. Вони виконують превентивну функцію, формуючи у суб'єктів господарювання та громадян розуміння неминучості відповідальності за недобросовісну поведінку у сфері оподаткування.

У випадках умисного ухилення від сплати податків або вчинення дій, що мають ознаки злочину, може наставати кримінальна відповідальність. Така відповідальність має найсуворіший характер, оскільки спрямована на боротьбу з системними та організованими формами податкових зловживань.

Система податкової відповідальності в Україні поступово вдосконалюється з урахуванням європейських стандартів, принципів пропорційності та справедливості покарання. Важливо, щоб застосування санкцій було не вибіркоvim, а заснованим на принципах законності, неупередженості та прозорості діяльності податкових органів. Ефективність цієї системи безпосередньо впливає на рівень довіри громадян до держави та її інститутів.

Отже, заходи відповідальності за порушення податкового законодавства виконують кілька ключових функцій: захисну, відновлювальну, каральну та превентивну. Їхнє правильне застосування сприяє формуванню правової культури платників податків, підвищенню рівня добровільної сплати податків і, зрештою, зміцненню фінансової стабільності держави. Ефективна податкова політика має ґрунтуватися на балансі між суворістю покарання та створенням сприятливих умов для сумлінного виконання податкових обов'язків усіма учасниками відповідних відносин.

Висновки до Розділу 1

Податкова відповідальність є важливим інститутом податкової системи, що забезпечує її стабільність та результативність.

Проведений аналіз засвідчив, що законодавче регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства в Україні формувалося поетапно, відображаючи трансформації державного управління та становлення сучасної податкової системи. На кожному етапі відбувалося поступове розширення правового інструментарію, удосконалення механізмів контролю, конкретизація складів податкових правопорушень та порядку притягнення до відповідальності. Прийняття Податкового кодексу України стало ключовою точкою уніфікації підходів до відповідальності, закріпивши системну структуру фінансових санкцій, порядок документування порушень, а також чіткі гарантії сторін. Разом із тим розвиток нормативної бази нерідко супроводжувався появою колізій та прогалин, які ускладнювали практичну реалізацію принципів законності, пропорційності та невідворотності відповідальності.

Дослідження правової природи відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків, показало її комплексний, змішаний характер, у якому поєднуються ознаки фінансово-правової, адміністративної та кримінально-правової відповідальності. Її сутність полягає у забезпеченні належного виконання податкових обов'язків через чітке реагування на порушення. Податкова відповідальність базується на публічно-правовому характері відносин та потребує доведення вини платника податків у передбачених законом випадках, що підкреслює її специфіку та відмежовує від інших видів юридичної відповідальності.

Водночас правова природа цього інституту нерозривно пов'язана з дотриманням фундаментальних правових принципів, які повинні гарантувати баланс між інтересами держави та правами платника податків.

Інститут податкової відповідальності є багатокомпонентним та виконує ключову роль у забезпеченні належного функціонування податкової системи. Фінансові, адміністративні та кримінальні санкції, передбачені законодавством, утворюють цілісну систему правового реагування на порушення податкових норм, у межах якої кожен захід має власне призначення та сферу застосування. Фінансові санкції залишаються основним інструментом впливу, що поєднує відновлювальну та каральну функції, тоді як адміністративна та кримінальна відповідальність забезпечують реагування на більш значущі та системні порушення. Така багаторівнева структура дозволяє диференціювати відповідальність залежно від характеру та тяжкості правопорушення.

Разом з тим, ефективність застосування заходів відповідальності значною мірою залежить від дотримання ряду принципів.

РОЗДІЛ 2. АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ПРО ПОРУШЕННЯ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

2.1. Підстави притягнення платників податків до відповідальності податковими органами

Ефективність функціонування податкової системи держави значною мірою залежить від належної реалізації механізму притягнення платників податків до юридичної відповідальності за порушення вимог податкового законодавства. У сучасних умовах трансформації публічного управління та реформування системи податкового адміністрування проблема визначення підстав відповідальності набуває особливої актуальності, оскільки саме чіткість, передбачуваність і правова визначеність процедури є фундаментом для забезпечення законності у діяльності податкових органів та формування довіри з боку бізнесу і громадян. У контексті зміцнення фінансової стабільності та підвищення рівня податкової культури суспільства необхідним є поглиблене дослідження правових, організаційних та процедурних засад застосування заходів відповідальності, що дозволяють забезпечити збалансованість інтересів держави й платників податків.

Підстави притягнення до податкової відповідальності охоплюють комплекс матеріально-правових і процедурних умов, за наявності яких податковий орган має право ініціювати застосування до платника передбачених законом санкцій. У цьому контексті важливо не лише визначити юридичні факти, що зумовлюють виникнення відповідальності, а й розкрити їх нормативний зміст, співвідношення з обов'язком платника, а також критерії доведення факту правопорушення. Ці елементи є ключовими для забезпечення правомірності дій контролюючих органів та гарантування платникам можливості реалізувати свої права, включаючи право на захист, оскарження рішень і справедливу процедуру.

В умовах розвитку електронного врядування, запровадження автоматизованих систем аналізу податкових ризиків та цифровізації адміністрування проблема визначення підстав застосування заходів відповідальності набуває нового змісту. З одного боку, сучасні технології дозволяють значно підвищити точність і своєчасність виявлення порушень, мінімізувати людський фактор, запобігти вибірковості та суб'єктивності у прийнятті рішень. З іншого – потребують удосконалення нормативної бази, що має відобразити нові підходи до фіксації податкових правопорушень, обміну інформацією між органами влади, доведення порушень у цифровому середовищі та забезпечення належного захисту персональних даних і інформації платників.

До того ж, надмірна фрагментарність, складність і часті зміни норм створюють умови для неоднозначного тлумачення обов'язків платників і повноважень податкових органів, а отже – для виникнення спорів щодо правомірності застосування санкцій. Проблема законодавчої невизначеності прямо впливає на можливість своєчасного і справедливого притягнення до відповідальності, адже нечіткість правових норм унеможливорює формування об'єктивних і передбачуваних критеріїв правопорушення. У таких умовах особливу роль відіграє практика судів, які нерідко фактично формують зміст правових підстав відповідальності шляхом тлумачення норм, що містять прогалини або колізії.

У межах дослідження підстави притягнення до податкової відповідальності розглядаються не лише як юридично визначений комплекс умов, а й як інструмент реалізації адміністративно-правових засад діяльності податкових органів. Такий підхід дозволяє проаналізувати їх крізь призму принципів належного урядування, пропорційності, правомірності, неупередженості та прозорості, що набувають особливої ваги в умовах сучасних реформ Державної податкової служби. Упровадження ризик-орієнтованого підходу, стандартизація порядку, посилення незалежності контролюючих підрозділів, електронізація ухвалення рішень та розширення

сервісних функцій податкових органів зумовлюють необхідність переосмислення ролі та значення правових підстав відповідальності як механізму забезпечення фіскальної дисципліни.

Крім того, визначення підстав притягнення до відповідальності є важливим інструментом забезпечення балансу між інтересами держави та платників податків. У той час як держава прагне забезпечити повноту та своєчасність надходжень, платники податків зацікавлені у стабільності правового середовища, мінімізації адміністративного тиску та захисті від неаргументованих втручань. Тому юридично обґрунтований і прозорий підхід до встановлення підстав відповідальності дозволяє зменшити конфліктність у взаємодії, запобігти зловживанням з боку посадових осіб і водночас підвищити рівень добровільного виконання податкових обов'язків.

Таким чином, дослідження підстав притягнення платників податків до відповідальності податковими органами має важливе теоретичне й практичне значення, оскільки сприяє не лише удосконаленню правового регулювання у сфері податкової політики, а й формуванню ефективної моделі державного управління, заснованої на принципах справедливості, законності та рівності всіх платників перед законом. У подальшому аналіз підстав відповідальності розглядатиметься як фундаментальний елемент системи податкової відповідальності.

Аналізуючи «проблему правової природи відповідальності за порушення фінансового законодавства, слід зазначити, що така виступає як форма реалізації державного примусу, що виникає в разі вчинення порушення приписів фінансово-правових норм і полягає в застосуванні спеціально вповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Саме тому в юридичній науці загальноприйнятим є підхід до визнання правопорушення підставою юридичної відповідальності» [69, с. 113].

«Як і будь-який вид юридичної відповідальності, відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства характеризується наявністю підстав притягнення.

Під підставами притягнення платників податків до відповідальності податковими органами слід розуміти сукупність обставин, за наявністю яких сама відповідальність стає можливою.

Загально прийнято розрізняти два види підстав притягнення до відповідальності – фактичну та нормативну.

Фактичною підставою є наявність складу правопорушення – сукупності об'єктивних та суб'єктивних ознак, які визначають діяння (дію або бездіяльність) як правопорушення, та які є обов'язковими, вичерпними і достатніми для притягнення особи до відповідальності за порушення податкового законодавства» [70, с. 193].

Трипольська М. І. у своїх наукових працях комплексно підходить до питання «дослідження податкового правопорушення як однієї з підстав фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, визначення його правової природи та взаємозв'язку з поняттям – порушення законів з питань оподаткування, визначення його основних ознак, на підставі яких може бути сформульоване його наукове визначення» [71, с. 73].

Відповідно до пункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу України «податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом» [21].

Разом з тим, наведене законодавче формулювання, попри його базовий характер, не забезпечує повноти розкриття змісту податкового правопорушення та залишає низку концептуальних питань невизначеними.

На погляд Трипольської М. І., «зазначене визначення не позбавлене недоліків і потребує суттєвого доопрацювання. Визначення поняття будь-якого явища має ґрунтуватися на дослідженні ознак, що йому притаманні. У визначенні податкового правопорушення, поданому в Податковому кодексі України, не вказано всі суттєві ознаки, що притаманні цьому виду правопорушень, тому розгляд цих ознак має дуже важливе значення для формулювання наукового та уточнення законодавчого визначення податкового правопорушення» [71, с. 75].

Авторка запропонувала сформулювати визначення з врахуванням наступних ознак податкового правопорушення:

- «податкове правопорушення є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, адже, враховуючи його фінансово-правову природу, воно є різновидом фінансового правопорушення;

- податковим правопорушенням властива суспільна шкідливість, яка виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або в перешкоджанні їх виконанню, а також полягає у здатності загрожувати спричиненням суспільно шкідливих наслідків або в завданні цих суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони;

- податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожуює настанню або спричиняє суспільно шкідливі наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише те діяння, яке порушує норми податкового законодавства, що встановлюють податкові обов'язки та заборони;

- податковим правопорушенням має визнаватися лише винне діяння, проте, враховуючи невизначеність на сьогодні обов'язкового характеру вини в податковому законодавстві, це питання потребує детального наукового дослідження для формулювання моделі вини, яка буде придатною для її подальшого закріплення в податковому законодавстві;

- податкове правопорушення завжди має зовнішню форму виразу і вчиняється у формі діяння (дії або бездіяльності);
- діяння, які підпадають під усі ознаки складу податкового правопорушення, є караними, а отже, за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності.

Ураховуючи всі наведені ознаки податкового правопорушення, вважаємо можливим сформулювати таке його визначення. Податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності» [71, с. 75-76].

Літвінцева А. С., здійснюючи буквальний аналіз визначення податкового правопорушення, передбаченого в ст. 109.1 Податкового кодексу України [21], виокремлює такі «ознаки податкового правопорушення: 1) діяння у формі дії або бездіяльності; 2) протиправний характер; 3) наявність спеціального суб'єкта; 4) протиправні наслідки такого діяння; 5) наявність відповідальності за такі дії» [72, с. 124]. Водночас наведена структура, як нам видається, свідчить про певну формалізованість законодавчого підходу, який зосереджується переважно на зовнішніх проявах правопорушення, залишаючи поза увагою питання суб'єктивної сторони та критерії встановлення вини.

Шолкова Т. Б., досліджуючи проблематику фінансово-правової відповідальності у контексті функціонування публічних фондів органів місцевого самоврядування як специфічного різновиду юридичної відповідальності, обґрунтовує позицію, згідно з якою «фінансове правопорушення – це суспільно шкідливе, винне (або без наявності вини), протиправне діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатного суб'єкта, що порушує врегульований нормами фінансового законодавства порядок формування, розподілу, управління та використання публічних фондів коштів, за яке законодавство встановило юридичну відповідальність» [73, с. 110].

Іванський А. Й. у своїй дисертаційній роботі здійснив дослідження фінансового правопорушення як єдиної підстави реалізації заходів фінансово-правової відповідальності. Він дає визначення фінансового правопорушення як «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» [49, с. 18-19].

Науковець також зазначає, що «склад фінансового правопорушення являє собою нормативно побудовану юридичну модель типових ознак винного протиправного діяння, яке порушує фінансові норми, і за які фінансовим законодавством передбачена фінансово-правова відповідальність. Склад фінансового правопорушення є критерієм достовірної кваліфікації вчиненого діяння і, відповідно, обґрунтуванням застосування фінансово-правових санкцій. Наявність у протиправному діянні сукупності суб'єктивних та об'єктивних ознак є основною юридичною підставою для притягнення суб'єкта фінансових правовідносин до фінансово-правової відповідальності. Акцентовано увагу на тому, що, розглядаючи підстави фінансового правопорушення у широкому значенні, слід брати до уваги й інші підстави, зокрема: нормативні, фактичні та процесуальні» [49, с. 19].

З огляду на наведені положення, доцільно зазначити, що запропонований Іванським А. Й. підхід дозволяє розглядати фінансове правопорушення не лише як формальне порушення фінансово-правових норм, а як складне юридичне явище, що поєднує матеріальні, процедурні та ціннісні аспекти охорони публічних фінансів. Така концепція підкреслює необхідність системної оцінки діяння з урахуванням його суспільної шкідливості, порушення публічного інтересу та дотримання процедурної справедливості під час кваліфікації.

Варто зазначити, що запропонований науковцем підхід має практичне значення й для податкової сфери, адже дозволяє чіткіше окреслити межі

відповідальності, забезпечити узгодженість правозастосування та сформуванати належні стандарти доказування у справах про порушення фінансового законодавства.

Гетманцев Д. О., Макарчук Р. В. та Толкачов Я. С. у своїй спільній монографії доходять висновку, що «в доктрині податкового права існують різні підходи до класифікації складів правопорушень. Особливе значення для кваліфікації має поділ складів правопорушень на основні, кваліфіковані та привілейовані. Саме диспозиція норми щодо основного складу правопорушення передбачає той варіант поведінки, який визначається законодавцем, як різновид суспільно шкідливої і такої, за яку передбачена юридична відповідальність. Кваліфікований склад правопорушення встановлює відповідальність за більш небезпечні прояви поведінки, що передбачена основним складом: вчинення діяння повторно, з певними кваліфікуючими особливостями, у змові з іншими особами тощо. Привілейований склад, у свою чергу, вказує на обставини, які характеризують правопорушення як таке, що має нижчий рівень суспільної шкідливості, порівняно з основним складом» [74, с. 534-535].

«Згідно зі ст. 109 Податкового кодексу України, податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Це загальна родова конструкція, що визначає основні елементи складу податкового правопорушення. Конкретні склади податкових правопорушень чітко визначені у статтях 117-128 Податкового кодексу України» [75, с. 193].

Наведене законодавче визначення окреслює загальну конструкцію податкового правопорушення, однак для повного розуміння його юридичної природи необхідно звернутися до структури складу правопорушення та з'ясувати, на які саме суспільні відносини посягає протиправне діяння. Саме

аналіз елементів складу дозволяє перейти від формального нормативного визначення до з'ясування змістовної сутності податкового правопорушення, зокрема встановлення його об'єкта як ключового елементу, що окреслює межі охоронюваних законом інтересів і визначає характер податково-правової відповідальності.

«Об'єктом правопорушення виступають ті суспільні відносини, на які спрямовано діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. У сфері податкового регулювання такими відносинами є відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку у широкому розумінні. Фактично об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів» [76, с. 646].

Узагальнення змісту об'єкта податкового правопорушення дає змогу перейти до аналізу його зовнішнього прояву, адже саме взаємозв'язок між порушеними суспільними відносинами та фактичними діями суб'єкта формує структуру правопорушення в цілому. Відтак логічним є звернення до характеристики об'єктивної сторони правопорушення.

Літвінцева А. С., погоджуючись з іншими дослідниками галузі, зазначає, що «об'єктивна сторона правопорушення вказує на його вираження зовні, вона включає ті елементи протиправної поведінки, які характеризують його, як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. За своєю сутністю об'єктивна сторона правопорушення – це зовнішній акт людської поведінки, що має просторово-часові характеристики. Об'єктивна сторона правопорушення утворюється з сукупності визначених у нормі права ознак як обов'язкових, так і факультативних. Додаткові ознаки набувають правового значення лише у випадку прямої вказівки у нормі права» [72, с. 124].

Виходячи з розгляду об'єктивної сторони податкового правопорушення, наступним важливим етапом є визначення суб'єктів, які можуть бути притягнуті до відповідальності. Чітке встановлення кола осіб, на яких поширюються норми Податкового кодексу України, є необхідною умовою

правомірного застосування фінансово-правових санкцій та забезпечення ефективності правозастосовної діяльності податкових органів.

Отож суб'єкти, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, передбачені ст. 110 Податкового кодексу України, зокрема:

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

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

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

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

- юридична особа – платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами» [21].

Підсумовуючи, Онищук Н. Ю. зазначає, що «законодавець у наведеній статті виділяє три групи суб'єктів податкового правопорушення: 1) платники податків; 2) податкові агенти; 3) посадові особи платників податків та податкових агентів» [75, с. 195-196].

«При цьому у визначенні податкового правопорушення (ст. 109 Податкового кодексу України) серед суб'єктів податкового правопорушення називаються також посадові особи контролюючих органів.

Якщо розглянути всі склади податкових правопорушень, передбачені статтями 117-128 Податкового кодексу України, можна побачити, що серед них немає жодного, суб'єктом якого виступала б посадова особа контролюючого органу. Навряд чи можна говорити про податковий характер відносин при виконанні чи невиконанні своїх обов'язків посадовими особами податкових органів, і тим паче презюмувати фінансову відповідальність таких осіб за відсутності формально закріплених складів податкових правопорушень. Відповідно до ст. 21 Податкового кодексу України за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом» [75, с. 195-196].

З огляду на окреслене коло суб'єктів податкового правопорушення та виявлені суперечності у нормативному визначенні їх статусу, логічним є подальший перехід до аналізу внутрішнього аспекту протиправної поведінки. Адже ефективне розмежування відповідальності різних учасників податкових правовідносин неможливе без урахування того, яким чином законодавство визначає психічне ставлення особи до вчинюваного діяння. Саме тому наступним елементом, що потребує наукового осмислення, є суб'єктивна сторона податкового правопорушення, яка дозволяє розкрити зміст і природу винності як ключового критерію справедливого та індивідуалізованого притягнення до відповідальності.

«Суб'єктивна сторона правопорушення розкриває внутрішнє ставлення особи до суспільно шкідливого протиправного діяння та до його наслідків. На відміну від таких елементів складу правопорушення, як об'єкт та об'єктивна сторона, які дають змогу розкрити зовнішній бік правопорушення, суб'єктивна сторона розкриває внутрішній його бік, що має дуже важливе значення для забезпечення реалізації принципів справедливості та індивідуалізації юридичної відповідальності.

Основною ознакою суб'єктивної сторони будь-якого правопорушення є вина, яка в юридичній науці зазвичай визнається як психічне ставлення особи до вчиненого нею суспільно шкідливого протиправного діяння та його

наслідків, виражене у формі умислу або необережності. Мотив та мета правопорушення зазвичай належать до факультативних ознак суб'єктивної сторони складу правопорушення. Наявність вини традиційно визнають центральною ознакою суб'єктивної сторони правопорушення та основною умовою настання відповідальності для особи, яка вчинила правопорушення» [77, с. 56-57]. Наведене твердження дає підстави для додаткового висновку, що ігнорування категорії вини у законодавчому конструюванні складу податкового правопорушення призводить до розмивання меж між об'єктивною неправомірністю діяння та реальними підставами індивідуальної відповідальності. У таких умовах виникає ризик застосування санкцій за формальним порушенням, без належного з'ясування психічного ставлення особи до вчиненого діяння, що суперечить як загальним засадам юридичної відповідальності, так і принципам справедливості, пропорційності та індивідуалізації відповідальності в публічно-правових відносинах.

Дослідники, які аналізували склад податкового правопорушення, зокрема його суб'єктивну сторону, ще від моменту ухвалення Податкового кодексу України у 2010 році послідовно звертали увагу на недоліки нормативного регулювання цієї складової. Так, Трипольська І. М., спираючись на чинне на той час (2014 р.) визначення податкового правопорушення, закріплене у ст. 109 Податкового кодексу України, аргументовано зазначала, що вина фактично була виведена за межі обов'язкових елементів складу податкового правопорушення. За відсутності ж у законодавстві інших ознак, які б характеризували внутрішню сторону правопорушення, така законодавча конструкція, на думку дослідниці, фактично нівелювала суб'єктивну сторону як елемент складу податкового правопорушення, що суперечило базовим принципам юридичної відповідальності та унеможливлювало належну індивідуалізацію заходів державного примусу [77, с. 56-57].

З цього приводу Лук'янець Д. М. висловив свою думку, що «особливістю правового регулювання підстав фінансової відповідальності є повна відсутність норм, які стосуються визначення традиційних елементів

суб'єктивної сторони правопорушення, а саме вини, мотиву і цілей протиправного діяння. Якщо мотив і ціль є факультативними елементами суб'єктивної сторони правопорушення, то вина є її ключовим елементом. Але жодного положення про вину особи, що притягується до фінансової відповідальності, у ПКУ немає. Немає і згадки про це навіть у визначенні поняття «податкове правопорушення», наведеному у статті 109 Податкового Кодексу України. Такий стан справ дає всі підстави стверджувати, що притягнення до фінансової відповідальності здійснюється на засадах об'єктивного ставлення, без урахування будь-яких обставин вчинення правопорушення, а також причин та умов, що призвели до вчинення такого правопорушення» [78].

Після аналізу такої позиції, згідно з якою податкове законодавство фактично позбавлене нормативного визначення ключових елементів суб'єктивної сторони податкового правопорушення, насамперед вини, постає очевидним, що модель фінансової відповідальності в Україні ґрунтується переважно на концепції об'єктивної констатації факту вчинення. Цей підхід передбачає притягнення особи до відповідальності незалежно від її психічного ставлення до вчиненого діяння, що істотно відрізняє податкові делікти від загальних принципів юридичної відповідальності, властивих адміністративному та кримінальному праву.

У цьому контексті відсутність у Податковому кодексі України навіть мінімальної регламентації категорії вини створює низку доктринальних і практичних проблем. По-перше, це ускладнює можливість індивідуалізації відповідальності, роблячи її механічною та позбавленою оцінки обставин правопорушення. По-друге, таке правове регулювання суперечить базовим принципам справедливості й пропорційності, які визнаються складовими верховенства права та набувають дедалі більшого значення у світлі європейських стандартів належного адміністративного провадження. У підсумку це актуалізує потребу перегляду концептуальних засад податкової

відповідальності та запровадження у податкове законодавство чітких критеріїв врахування вини як необхідної умови правомірного застосування санкцій.

Досліджуючи питання дії презумпції невинуватості чи винуватості в національному податковому законодавстві, аналогічні критичні зауваження щодо відсутності у законодавчому визначенні податкового правопорушення ознаки вини обґрунтовано висловлює й Будько З. М.: «Податковий кодекс України, закріплюючи в статті 109 визначення податкового правопорушення, не визначає вину, як ознаку складу правопорушення. Податковий кодекс України взагалі не містить обставин, що виключають вину особи за вчинення податкового правопорушення та обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність особи, що вчинила податкове правопорушення».

З іншого боку, згідно пункт 56.4 статті 56 Податкового кодексу України визначено, що: під час адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом, у випадках визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Обов'язок доведення правомірності нарахування або прийняття будь-якого рішення контролюючим органом у судовому оскарженні встановлюється процесуальним законом. Згідно частини 2 статті 71 Кодексу адміністративного судочинства України вказано, що: в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на суб'єкта владних повноважень, якщо він заперечує проти адміністративного позову. Тобто, законодавча процедура адміністративного і судового оскарження, обов'язок доказування правомірності рішень, дій чи бездіяльності, а відповідно факту податкового правопорушення та вини особи у його вчиненні, покладається на контролюючий орган, що є одним з проявів реалізації презумпції невинуватості платника податків» [79, с. 144].

Цікавою і слушною з даного приводу є думка Онищук Н. Ю., яка вважає, «що у легальній дефініції податкового правопорушення взагалі відсутній такий

елемент його складу, як суб'єктивна сторона. Не містять вказівки на необхідність наявності суб'єктивної сторони й конкретні склади податкових правопорушень, передбачені статтями 117-128 Податкового кодексу України».

У такому випадку абсолютно природно виникає питання, з якої ж причини законодавець виключив такий елемент складу податкового правопорушення, як суб'єктивна сторона. Як вбачається причин може бути, як мінімум дві: або це недолік законодавчої техніки і законодавець просто упустив одне слово (винну) у визначені ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України; або навмисно його уникнув, усвідомлюючи специфіку і природу податкових правопорушень. Адже по суті державі все одно, з якої причини не сплачено податок. Єдина його мета, це отримати належні податкові надходження в установленій термін для формування доходної частини бюджетів та здійснення відповідних бюджетних видатків [80, с. 507].

Податкове законодавство України загалом не забезпечує повноцінного включення інституту вини до механізму притягнення до податкової відповідальності. Попри наявність окремих фрагментарних посилань на вину суб'єкта у положеннях Податкового кодексу України, такі згадки не формують цілісного нормативного підходу та не дозволяють розглядати вину як обов'язковий елемент складу податкового правопорушення. Відсутність системного регламентування цієї категорії свідчить про невідповідність правового регулювання загальновизнаним принципам юридичної відповідальності, зокрема принципам справедливості, індивідуалізації та пропорційності, що ускладнює як теоретичне тлумачення конструкції податкового правопорушення, так і практику її застосування. Так, наприклад, згідно п. 49.6 ст. 49 Податкового кодексу України «у разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону» [21]. Платник податків у такому разі звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності.

Згідно п. 129.6 ст. 129 Податкового кодексу України «за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні послуги», з вини банку, органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, небанківського надавача платіжних послуг, еквайра, емітента електронних грошей такий банк/орган, небанківський надавач платіжних послуг, емітент електронних грошей сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафи у розмірах, встановлених цим Кодексом» [21].

У даному випадку платник податків також звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків до бюджетів або державних цільових фондів.

Одночасно з цим згідно п. 129.7 цієї ж статті «не вважається порушенням строку перерахування податків, зборів, платежів з вини банку порушення, вчинене внаслідок регулювання Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до нестачі вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку, крім випадків, коли банк повернув платіжні інструкції без виконання або платник податків звернувся до банку, що віднесений до категорії неплатоспроможних, та ініціювання сплати коштів не було завершене» [21].

Таким чином, хоча Податковий кодекс України прямо і не вказує на необхідність наявності вини платника податків при здійсненні податкового правопорушення, тим не менш, прямо вказує на звільнення такого платника податків від відповідальності за відсутності його вини. Така позиція законодавця є досить неоднозначною. Більше того, в Податковому кодексі України відсутнє яке небудь закріплення презумпції невинуватості платника податків. Точніше із загального аналізу норм Податкового кодексу України, швидше за все, впливає принцип відповідальності без вини» [80, с. 507-508].

Дослідники сучасності, зокрема Манукян А. А., вважає, що «оскільки концепція податкового права отримала своє закріплення у 2010 року в Податковому кодексі України, то підходи науковців до поняття «податкове

правопорушення» ще не є загальновизнаними. У зв'язку з активними дискусіями у Верховній Раді щодо змін до Податкового кодексу України, це дослідження є актуальним. Українське податкове законодавство довгий час не включало вини як елемент складу податкового правопорушення, проте в 2021 році вона була врахована, що є великим кроком у розвитку концепції податкового правопорушення» [81, с. 455].

Так, у Податковому кодексі України у першій редакції від 02.12.2010 р. в статті 112 законодавець визначив «Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності. У цій статті був лише єдиний пункт 112.1, який передбачав, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності» [21].

Поряд із цим, аналіз початкової редакції статті 112 Податкового кодексу України засвідчує відсутність у законодавця будь-якої спроби нормативно окреслити елементи суб'єктивної сторони податкового правопорушення, зокрема категорію вини, що було характерною рисою раннього етапу розвитку податково-деліктного регулювання. Зміст норми обмежувався лише встановленням співвідношення фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності посадових осіб платників податків, не торкаючись фундаментальних питань вини як обов'язкової умови застосування санкцій. Саме вказана законодавча прогалина зумовила необхідність подальшого концептуального перегляду відповідних положень, результатом якого стали істотні зміни статті 112 ПК України, запроваджені Законом № 466-IX, спрямовані на нормативне закріплення категорії вини у сфері податкових правопорушень.

Так, у зв'язку з набранням чинності з 01.01.2021 р. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у

податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX [23], стаття 112 Податкового кодексу України [21] зазнала суттєвого оновлення, яке передбачило нормативне закріплення категорії вини як обов'язкового елементу податкового правопорушення:

«Стаття 112. Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

112.1. Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом.

112.2. 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» [23].

Запровадження у статті 112 Податкового кодексу України нормативного визначення вини як обов'язкового елементу податкового правопорушення слід розцінювати як суттєвий етап еволюції вітчизняного інституту податкової відповідальності. Вперше на рівні податкового законодавства було закріплено не лише сам факт необхідності встановлення вини, а й критерії її доведення, що демонструє більш чітку орієнтацію законодавця на принципи справедливості, розумності та індивідуалізації відповідальності.

Разом із тим, попри позитивний характер такого оновлення, слід підкреслити й певні проблемні аспекти. По-перше, законодавче визначення вини подане у доволі узагальненому вигляді, що залишає широкий простір для дискреційного тлумачення з боку контролюючих органів. По-друге, відсутнє

чітке розмежування форм вини – умислу та необережності, що традиційно визнається необхідним для диференціації юридичної відповідальності. По-третє, не повністю врегульованим залишається питання співвідношення презумпції невинуватості платника з обов'язком контролюючого органу доводити нерозумність чи недобросовісність його дій. Така невизначеність може спричиняти неоднакове правозастосування та створювати ризики для узгодженості практики.

До того ж, на думку Савінової А. В., «дуже спірним з точки зору розуміння логіки законодавця є формулювання ним вичерпного переліку податкових правопорушень, для констатації факту вчинення яких необхідно встановити вину платника» [82, с. 181].

З приводу відповідних змін у своєму дослідженні висловився Кобильнік Д. А., який стверджує, що у зв'язку із змінами в Податковому кодексі України [21] «суттєво змінюються підходи до закріплення фінансової відповідальності, зокрема: (а) запроваджено в межах Податкового кодексу України принципу винної відповідальності платника податку за податкові правопорушення; (б) визначено вимоги стосовно вмотивованості рішення контролюючих органів про накладення штрафів; (в) закріплено перелік податкових правопорушень контролюючих органів; (г) визначено невиключний перелік збитків, яких можуть зазнавати платники податку; (д) закріплено матеріальну відповідальність органу за неправомірні діяння його посадових осіб та безвинну відповідальність контролюючих органів та ін.» [83, с. 51].

Окремо слід зауважити, що окреслені Кобильніком Д. А. зміни у сфері податкової відповідальності не лише трансформували підхід законодавця до визначення змісту та умов притягнення платників до відповідальності, а й актуалізували необхідність ґрунтовного теоретичного переосмислення самої природи підстав такої відповідальності. Це, у свою чергу, зумовлює звернення до наукових позицій інших дослідників, які характеризують елементний склад

податкового правопорушення та його значення для формування належного механізму юридичної відповідальності.

Трипольська М. І., аналізуючи наукові праці дослідників податкових правопорушень і поділяючи їх думку, вважає що «традиційно основною підставою юридичної відповідальності визнається факт учинення правопорушення. Проте більшість учених поряд з наявністю факту вчинення правопорушення (фактична підстава) до підстав юридичної відповідальності зараховують нормативну підставу (наявність норми права, яка визначає фактичну підставу відповідальності – склад правопорушення)» [71, с. 74].

Як зазначалося вище, обов'язковою умовою притягнення до відповідальності є наявність нормативної підстави. Її слід розуміти як існування норми права, що визначає склад податкового правопорушення, що підтверджується аналізом положень Податкового кодексу України [21], зокрема статей 117-128, у яких закріплено вичерпний перелік податкових правопорушень, за вчинення яких установлюється фінансова відповідальність [70, с. 193].

Статтею 112.5. Податкового кодексу України передбачено, що «підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення та стягнення штрафу є податкове повідомлення-рішення, що відповідає вимогам, визначеним пунктом 58.1 статті 58 цього Кодексу» [21], що, на нашу думку, також є процедурною підставою фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Якщо розглядати нормативні підстави притягнення до адміністративної відповідальності за вчинення податкових правопорушень, то в даному контексті в Кодексі України про адміністративні правопорушення [62] визначено перелік податкових правопорушень, за які настає адміністративна відповідальність. Додатково слід зазначити, що такий нормативний масив не лише окреслює коло відповідних складів правопорушень, а й забезпечує формальну визначеність та передбачуваність застосування адміністративних санкцій.

Так, стаття 234-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення визначає, що «податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (стаття 163-13), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (стаття 163-15), ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (стаття 165-1), порушенням порядку припинення юридичної особи (ч. 3 – ч. 6 ст. 166-6), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (стаття 188-23)» [62].

«Від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи» [62].

Аналізуючи погляди згаданих вище науковців-дослідників податкових кримінальних правопорушень, а також законодавство України, зокрема Закон України «Про Бюро економічної безпеки України» від 28.01.2021 р. № 1150-IX [84], з'ясували, що до часу створення Бюро економічної безпеки України та ліквідації органів податкової міліції, частина 3 статті 216 Кримінального процесуального кодексу України [67] (в редакції станом на 04.10.2021 р.) визначала підслідність слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства (податкової міліції). Зокрема:

«Слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень, передбачених статтями 204, 205-1, 212, 212-1, 216, 218-1, 219 Кримінального кодексу України.

Якщо під час розслідування зазначених кримінальних правопорушень будуть встановлені кримінальні правопорушення, передбачені статтями 192, 199, 200, 222, 222-1, 358, 366 Кримінального кодексу України, вчинені особою,

щодо якої здійснюється досудове розслідування, або іншою особою, якщо вони пов'язані із кримінальними правопорушеннями, вчиненими особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, вони розслідуються слідчими органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства» [67].

Крім того, з урахуванням положень Закону України «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України та пов'язаного з цим удосконалення роботи деяких державних правоохоронних органів» від 17.11.2021 р. № 1888-IX [85], яким частину 3 статті 216 Кримінального процесуального кодексу України викладено в редакції, що замінює формулювання – слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства на детективи органів Бюро економічної безпеки України, а також положень Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо скасування маркування контрольними марками примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеогам, комп'ютерних програм, баз даних» від 15.12.2021 р. № 1965-IX [86], яким виключено статтю 216 Кримінального кодексу України, можна констатувати уточнення переліку кримінальних правопорушень, релевантних у сфері оподаткування. У цьому контексті до податкових кримінальних правопорушень слід віднести діяння, передбачені статтями 199, 200, 204, 205-1, 212, 212-1, 218-1, 219, 222, 222-1, 358 та 366 Кримінального кодексу України [68]. Відповідно, нормативні підстави притягнення до кримінальної відповідальності за податкові правопорушення мають аналізуватися крізь призму складів злочинів, закріплених у зазначених статтях Кримінального кодексу України.

У цьому контексті логічним постає звернення до змісту форм вини та їх значущості для кваліфікації податкових кримінальних правопорушень, оскільки саме характеристика психічного ставлення особи до вчинюваного

діяння забезпечує належне розмежування складів злочинів і визначення меж кримінальної відповідальності.

«Умисними діями вважається, коли особа, яка його вчинила, усвідомила протиправний характер своїх дій (бездіяльності) і бажала настання шкідливих наслідків або свідомо допускала їх. Вчиненим з необережності правопорушення вважається, коли особа передбачає можливість настання шкідливих наслідків, але легковажно розраховує на їх уникнення або не усвідомлює протиправність вчиненого, хоча могла і повинна була її усвідомлювати. Для вчинення правопорушення має існувати причинний зв'язок між протиправним діянням і настанням наслідків й карність діяння, тобто встановлення законом відповідальності за вчинення цього правопорушення» [87, с. 197].

Підтримує таку позицію і Горовий В. В., який зазначає, що «фактичною підставою для фінансово-правової відповідальності є причинний зв'язок між протиправною поведінкою порушника і завданими збитками. Йдеться про так званий причинно-необхідний зв'язок, коли протиправна дія чи бездіяльність є об'єктивною причиною такого наслідку, як збитки або інша шкода, завдані державі» [57, с. 34].

Трипольська І. М. вважає, що «склад податкового правопорушення включає в себе систему об'єктивних та суб'єктивних ознак. Об'єктивні ознаки податкового правопорушення покликані охарактеризувати податкове правопорушення як зовнішньо виражену поведінку, яка спричиняє вплив на певні охоронювані податковим законодавством суспільні відносини, яка пов'язана з результатами цього впливу причинно-наслідковим зв'язком» [88, с. 112].

Звідси, поєднання позицій Горового В. В. та Трипольської І. М. дозволяє зробити висновок, що для обґрунтованого притягнення платника податків до відповідальності необхідно одночасно враховувати і фактичну, і об'єктивну складову правопорушення, забезпечуючи встановлення причинно-наслідкового зв'язку між діянням та наслідками. Це підкреслює важливість

комплексного підходу до кваліфікації податкових правопорушень у практиці контролюючих органів.

Також науковиця у своєму дослідженні наголошує, що «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 або в завданні цих суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони» [89, с. 42].

У свою чергу, Літвінцева А. С., характеризує податкові правопорушення, вказує, що «суспільна шкідливість властива діянню, яке спричиняє виникнення негативних для суспільства наслідків матеріального або нематеріального характеру» [72, с. 124].

Варто зауважити, що «визначальною рисою, яка характеризує податкове правопорушення, є протиправність. У першу чергу слід відмітити, що ця ознака є загальною для всіх видів правопорушень, адже діяння можна вважати правопорушенням, якщо воно порушує норми права» [74, с. 425].

У поєднанні вищезазначених положень можна стверджувати, що податкове правопорушення слід розглядати як діяння, що одночасно порушує норми права та завдає шкоди суспільним інтересам. Такий підхід забезпечує комплексне визначення підстав відповідальності, дозволяючи більш обґрунтовано застосовувати фінансові санкції та гарантувати дотримання принципів законності й пропорційності.

Міщенко Л. В. вважає, що «податкове правопорушення характеризується низкою особливостей, що не дають змоги віднести його до різновиду фінансових правопорушень. Податкове правопорушення має фінансово-правову природу.

Підставами застосування податкової відповідальності є: норми, тобто система нормативно-правових актів, що її регулюють; факти, тобто діяння конкретного суб'єкта, що порушують правові приписи, які охороняються заходами відповідальності; процесуальні дії, тобто акт компетентного органу

державної влади про накладення конкретного стягнення за конкретне податкове правопорушення» [43, с. 204].

На думку Трипольської І. М., «деякі вчені розрізняють підстави притягнення до юридичної відповідальності та підстави настання юридичної відповідальності. Поряд з нормативною та фактичною, які є підставами притягнення до юридичної відповідальності, до підстав настання юридичної відповідальності Скакун О. Ф. зараховує відсутність обставин для звільнення від юридичної відповідальності та процесуальну підставу (рішення правозастосовного органу, яким накладається санкція).

Таку позицію поділяють і деякі представники науки фінансового права. Так, наприклад, Дмитренко Е. С. зазначає, що підставою притягнення до юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права є сукупність обставин, наявність яких робить юридичну відповідальність суб'єктів фінансового права можливою. Підставами ж настання юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права є сукупність обставин, наявність яких робить таку відповідальність необхідною (фактична, нормативна, процесуальна підстава та відсутність обставин для звільнення від відповідальності)» [71, с. 74].

Отже, узагальнення теоретико-правових підходів і положень податкового законодавства дає підстави стверджувати, що підстави притягнення платників податків до відповідальності становлять комплексний інститут, який забезпечує баланс між фіскальними інтересами держави та гарантіями прав платників податків. Їх нормативне закріплення визначає межі дискреції податкових органів і формує передбачуваність правозастосовної практики.

Ключовою передумовою застосування заходів відповідальності є наявність факту податкового правопорушення, що виражається у протиправній, винній та суспільно шкідливій поведінці платника податків, яка порушує встановлений порядок виконання податкових обов'язків. У цьому контексті винність виступає обов'язковою юридичною ознакою більшості

фінансово-правових деліктів, незважаючи на особливості публічно-правового регулювання, що відрізняють їх від інститутів приватно-правової відповідальності. Важливе значення має і визначеність об'єктивної сторони правопорушення, зокрема дії чи бездіяльності, які прямо передбачені Податковим кодексом України як порушення.

Другою ключовою передумовою є установлення причинного зв'язку між діями платника та негативними наслідками для бюджетної системи. Саме доведеність причинно-наслідкових зав'язків забезпечує обґрунтованість притягнення до відповідальності та унеможливорює застосування санкцій за формальними ознаками. У податковій сфері причинний зв'язок нерідко має опосередкований характер, що потребує підвищеної доказової ретельності з боку контролюючих органів.

Третьою підставою є наявність нормативного припису, який передбачає відповідальність за конкретне порушення. Відсутність чіткої законодавчої конструкції виключає можливість застосування фінансових санкцій, що прямо кореспондує з принципом законності та заборобою притягнення до відповідальності за аналогією. Суттєвою гарантією прав платника виступає також вимога про визначеність складу правопорушення, у тому числі чіткість адміністративної процедури, строків та порядку фіксації порушень.

Окремого значення набуває питання процедурних підстав притягнення до відповідальності. Порушення порядку документування факту правопорушення, недотримання процедурних гарантій або недоведеність вини платника можуть зумовлювати неправомірність рішень податкових органів. Таким чином, матеріальні та процедурні підстави перебувають у нерозривному взаємозв'язку, утворюючи єдиний механізм правозастосування.

Сукупний аналіз дозволяє дійти висновку, що ефективність інституту податкової відповідальності безпосередньо залежить від належної правової регламентації підстав притягнення та від здатності податкових органів забезпечити їх коректне застосування. Особливої актуальності набуває дотримання принципів пропорційності, об'єктивності та недопущення

зловживання повноваженнями, що є критично важливим у контексті підвищення довіри до податкових інституцій і зміцнення податкової дисципліни.

Таким чином, підстави притягнення до податкової відповідальності становлять фундаментальний елемент податково-правового механізму, який забезпечує не лише реагування на порушення, а й превентивний вплив на поведінку платників та стабільність функціонування податкової системи в цілому.

2.2. Порядок розгляду податковими органами справ про порушення платниками податків податкового законодавства

Ефективність реалізації податкової політики держави значною мірою залежить від належної організації та результативності процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства. Адже саме в межах такої процедури забезпечується встановлення фактичних обставин правопорушення, фіксація порушень, правова кваліфікація дій платника податків та прийняття відповідного рішення про притягнення його до юридичної відповідальності. Від чіткості, послідовності та об'єктивності цієї процедури залежить не лише рівень податкової дисципліни та наповнення доходної частини бюджету, а й формування довіри до податкових органів та загальна якість податкового адміністрування.

Порядок розгляду справ про порушення податкового законодавства є комплексним правовим механізмом, який поєднує норми податкового, адміністративного, фінансового права. Податкові органи під час здійснення контрольних функцій наділені правом виявляти порушення, складати відповідні документи, проводити перевірки, витребувати необхідні відомості, а також ухвалювати рішення про нарахування штрафних санкцій, пені чи інших заходів відповідальності. Така багатокомпонентність зумовлює

необхідність чіткої процедури, яка б унеможливлювала зловживання, забезпечувала баланс публічних та приватних інтересів, а також гарантувала платникам податків реалізацію їхніх прав.

Сучасний стан податкового регулювання свідчить, що порядок розгляду податкових правопорушень перебуває у сфері підвищеної уваги законодавця, науковців і практиків. Попри розгалужений нормативний масив, формалізованість окремих етапів та запровадження електронних засобів фіксації й комунікації, залишається чимало проблем, пов'язаних із неоднаковим застосуванням норм, наявністю дискреції у діях посадових осіб, складністю оскарження рішень, відсутністю єдиних підходів до доказування та стандартизації процедурної діяльності податкової служби. У цьому контексті особливого значення набуває аналіз норм Податкового кодексу України, а також відомих нормативних актів, що регламентують діяльність податкових органів на всіх стадіях розгляду справ, від моменту встановлення факту порушення до ухвалення остаточного рішення.

Порядок притягнення до відповідальності у податкових правовідносинах має низку істотних особливостей, що відрізняють її від інших різновидів відповідальності. Серед них – письмова форма фіксації правопорушення, значний обсяг податкової інформації, що підлягає аналізу, використання спеціальних актів перевірок, податкових повідомлень-рішень, актів про встановлення фактів правопорушення, а також широкі повноваження податкових органів щодо контролю за дотриманням обов'язків платників. Важливим є те, що всі дії мають здійснюватися з дотриманням принципів законності, об'єктивності, неупередженості, пропорційності, рівності сторін, обґрунтованості та недопущення подвійного притягнення до відповідальності.

У контексті розвитку європейських стандартів адміністрування податків важливим є забезпечення процедурних гарантій платників податків. Йдеться про право бути повідомленим про початок і підстави розгляду справи, право на подання пояснень і доказів, право на участь у діях, право на отримання вмотивованого рішення та право на його ефективне оскарження.

Удосконалення порядку розгляду справ передбачає не лише технічне оновлення процедури, але й зміцнення інституційної спроможності податкової служби, підвищення професійної кваліфікації працівників, а також впровадження ризик-орієнтованого підходу, що зменшує навантаження на сумлінних платників та сприяє концентрації ресурсів на виявленні значущих порушень.

Особливе значення у цьому контексті має цифровізація податкового адміністрування, на якій ми вже неодноразово акцентували увагу, що забезпечує мінімізацію людського фактору, автоматизацію діяльності, прозорість та фіксацію кожного етапу взаємодії податкового органу з платником. Системи електронного кабінету, автоматичного ризик-аналізу, електронного документообігу та оцифрованих перевірок стають ключовими інструментами підвищення якості та швидкості розгляду податкових справ. Разом з тим, електронізація процедури висуває нові вимоги до правового регулювання та до розробки чітких стандартів діяльності податкових органів.

У контексті адміністративно-правових засад діяльності податкових органів важливим є комплексне дослідження всіх етапів та елементів процедури розгляду справ: від виявлення правопорушення, збору доказів, оформлення результатів перевірки, складання податкового повідомлення-рішення – до його оскарження в адміністративному або судовому порядку. Такий аналіз дозволить визначити ключові проблеми правозастосування, виявити суперечності або прогалини правових норм, запропонувати шляхи їх удосконалення та оптимізації.

З огляду на викладене, дослідження порядку розгляду податковими органами справ про порушення платниками податків податкового законодавства є необхідною складовою комплексного вивчення механізму притягнення до податкової відповідальності. Воно має важливе теоретичне та практичне значення, оскільки дозволяє виявити недоліки чинної моделі податкового контролю, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення

адміністративно-правового регулювання та забезпечити більш ефективну реалізацію функцій держави в умовах сучасних реформ податкової системи.

Розглядаючи питання порядку притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства, слід повернутися до принципів податкового законодавства України, передбачених підпунктами 4.1.1. – 4.1.4. пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України:

«4.1.1. загальність оподаткування – кожна особа зобов’язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

4.1.2. рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

4.1.3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4.1.4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов’язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» [21].

Узагальнення зазначених принципів свідчить про їх ключове значення для побудови збалансованого механізму притягнення платників до відповідальності. Вони формують нормативну рамку, яка визначає межі дискреції контролюючих органів та забезпечує належний рівень захисту прав платників податків. Дотримання цих принципів має не лише правове, а й системоутворююче значення, оскільки сприяє формуванню довіри до податкової системи та зміцнює податкову дисципліну.

До того ж, вказані принципи відобразились і в Національній економічній стратегії до 2030 року [90].

«Так, Національною економічною стратегією на період до 2030 року, передбачено реформування податкової системи України щодо поступового наближення до норм і стандартів ЄС, охоплюючи при цьому податкове адміністрування, питання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, інші проблемні аспекти у сфері податків і зборів в Україні» [91, с. 54].

«Формулювання цілісної концепції економічної політики, яка б сприяла розвитку як держави, так і всіх суб'єктів господарювання, – одне з головних завдань, що покладається на державу. Так, у 2021 році на підставі економічного аудиту країни Кабінет Міністрів схвалив Національну економічну стратегію до 2030 року, яка мала сприяти макроекономічному розвитку країни. Однак у частині, де Стратегія стосувалася податкової та митної політики, мала місце наявність великої кількості невизначених кроків, які формулювали лише орієнтовні напрями розвитку й не встановлювали жодних чітких цілей і механізмів їх реалізації» [92, с. 461]. Це, у свою чергу, ускладнило формування послідовної та прогнозованої податкової політики, здатної забезпечити ефективність фіскальної системи в середньостроковій перспективі.

Оскільки подальша деталізація положень, закріплених у Стратегії, виявилася обмеженою, законодавець зосередив увагу на внесенні змін до Податкового кодексу України та на модернізації інституту податкової відповідальності, що, на його переконання, мало забезпечити більш надійну правову захищеність платників податків [93, с. 10].

Отже, «усі істотні зміни, які стосувалися врегулювання інституту податкової відповідальності, визначені в межах реформування податкової системи Законом України «Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX. Вищенаведеним Законом № 466-IX у ПКУ були запроваджені

ключові нововведення, які суттєво змінили функціонування інституту притягнення до податкової відповідальності в цілому» [92, с. 461-462].

Внесені Законом № 466-IX зміни слід розглядати не як точкове коригування окремої процедури, а як комплексне переосмислення підходів до реалізації податкової відповідальності в Україні. Фактично законодавець здійснив спробу наблизити національну модель притягнення до відповідальності до європейських стандартів правової визначеності, пропорційності та справедливості. Удосконалення механізмів адміністративного оскарження, уточнення складів податкових правопорушень, зміна порядку обчислення штрафних санкцій та пені спрямовані на зменшення простору для дискреційних рішень контролюючих органів і посилення гарантій платників податків.

З 1 січня 2021 року в податковій сфері здійснено реалізацію принципово зміненого порядку притягнення до відповідальності, який включає в себе конструкцію нового складу податкового правопорушення та зумовлює дослідження й аналіз законодавчо встановлених правил. Сформовано новий фундаментальний складник притягнення особи до відповідальності за податкове правопорушення – суб'єктивну сторону, яка базується на встановленні вини правопорушника. Відтепер мають місце суттєві зміни у визначенні юридичної відповідальності за податкові правопорушення, а також фактичні зміни в складі податкового правопорушення [92, с. 462].

У контексті запроваджених змін особливої актуальності набуває з'ясування того, яким чином нова конструкція податкового правопорушення та акцент на встановленні вини впливають на реалізацію повноважень контролюючих органів під час здійснення ними адміністративно-юрисдикційної діяльності у порядку притягнення платників податків до відповідальності.

Відповідно до пункту 41.1. статті 41 Податкового кодексу України [21] «контролюючими органами є:

41.1.1. податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 цього пункту), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи;

41.1.2. митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони» [21].

«Державні податкові інспекції є структурними підрозділами територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та діють на підставі положень про такі територіальні органи, затверджених центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в межах функцій, визначених статтею 19-3 цього Кодексу» [21].

Державна податкова служба відповідно до покладених на неї завдань, закріплених Положенням «Про Державну податкову службу України» [48]:

- «здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у тому числі проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (платників єдиного внеску);

- контролює своєчасність подання платниками податків (платниками єдиного внеску) передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів,

платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску;

- застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

- складає стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносить постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом;

- здійснює заходи щодо запобігання та виявлення порушень вимог законодавства у сфері виробництва та обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального та інші» [48].

Реалізація зазначених повноважень Державної податкової служби забезпечується також внутрішнім нормативним регулюванням, яке конкретизує порядок організації контрольних процедур та діяльності її структурних підрозділів. «Нормативно-правові акти Державної податкової служби у вигляді розроблених наказів, методичних рекомендацій, регламентують: процедури проведення перевірок; взаємодію структурних підрозділів; підготовку і використання звітності» [94, с. 13].

Крім цього законодавець визначає:

«41.4. Органами стягнення є виключно контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 цього пункту, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

41.5. Повноваження і функції контролюючих органів визначаються цим Кодексом, Митним кодексом України та законами України.

Розмежування повноважень і функціональних обов'язків контролюючих органів визначається законодавством України.

41.6. Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів» [21].

Отже, Податковим кодексом України та іншими підзаконними нормативно-правовими актами визначені виключні повноваження контролюючих органів у порядку притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Разом із тим, реалізація окреслених законодавством повноважень контролюючих органів у питанні притягнення платників податків до відповідальності неминуче пов'язана з понятійно-категоріальним апаратом адміністративного права. Зокрема, для належного розуміння правової природи цих повноважень необхідно звернутися до змісту адміністративно-юрисдикційної діяльності, оскільки саме в її межах здійснюється значна частина дій контролюючих органів щодо виявлення, кваліфікації та реагування на податкові правопорушення.

«Варто зазначити, що на сьогодні серед науковців відсутній єдиний погляд щодо визначення адміністративно-юрисдикційної діяльності. Спільною є думка науковців у тому, що адміністративно-юрисдикційною діяльністю є розгляд та вирішення справ про адміністративні правопорушення. Окрім того, така діяльність включає інші адміністративно-юрисдикційні дії, що вчиняються суб'єктами в межах наданих їм чинним законодавством повноважень, зокрема будь-яка діяльність, пов'язана з виникненням певного правового спору» [91, с. 54].

«Розуміння поняття та сутності адміністративно-юрисдикційної діяльності вимагає глибокого та комплексного усвідомлення. Тому при його визначенні слід звернути увагу на основні складові елементи цієї діяльності,

похідною якої виступають адміністративна юрисдикція, яка, своєю чергою, бере початок від юрисдикції як такої» [95, с. 9].

Відповідно до Великої української енциклопедії «юрисдикція, коло питань, що належать до відання установи або держави» [96, с. 148].

«Адміністративна юрисдикція, встановлена правовими нормами діяльність органів державного управління та їхніх службових осіб з розв'язання адміністративних справ щодо окремих осіб і застосуванню юридичних санкцій» [96, с. 11].

На думку Комісарова С., «під адміністративно-юрисдикційною діяльністю необхідно розуміти врегульовану законом діяльність уповноважених державних органів, органів місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб, спрямовану на здійснення проваджень у справах про адміністративні правопорушення, виконання постанов про накладення адміністративних стягнень, а також застосування заходів адміністративного попередження та припинення таких правопорушень з метою охорони прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ і організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України, поваги до прав, честі й гідності людини, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством» [91, с. 55].

Пінчук В. вважає, що «адміністративна та адміністративно-юрисдикційна діяльність співвідносяться в науці як загальне та частина, оскільки адміністративно-юрисдикційною діяльністю є позасудовий розгляд справ про адміністративні правопорушення та винесення по них відповідних постанов і накладення санкцій» [97, с. 192-193].

Руснак Ю. «виділяє два напрями адміністративно-юрисдикційної діяльності податкових органів – здійснення правової оцінки виявлених у процесі проведення перевірок факторів правопорушень та прийняття рішень

щодо встановлених у результаті цієї оцінки правопорушенням з метою застосування відповідальності» [91, с. 55].

До того ж, науковиця зазначає, що «адміністративно-юрисдикційна діяльність має певні особливості, які не дозволяють ототожнювати її з іншими видами діяльності органів державного фінансового контролю. Зокрема, юрисдикційна діяльність податкових органів може полягати у розгляді скарг громадян і юридичних осіб, супроводжуватися прийняттям рішення про усунення порушень режиму законності і застосування, при необхідності, державно-примусових заходів до правопорушника» [91, с. 55].

Досліджуючи питання доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів Мінаєва О. М. вважає, що «деталізація відповідних процедур із вирішення податкових спорів зумовлена насамперед тим, що будь-які спірні правовідношення, як правило, потребують поетапної алгоритмізації їх узгодження (у випадку адміністративного порядку їх вирішення) або ж юрисдикційного вирішення (у випадку судового вирішення податкових спорів). У даному випадку ми чітко розмежовуємо компетенційну діяльність контролюючих органів з узгодження спірного податково-правового відношення та юрисдикційну діяльність судових органів із вирішення податкових спорів. Процедури вирішення податкових спорів є сконструйованим за посередництвом нормативних конструкцій зовнішнім обрамленням, формою, у рамках якої здійснюється узгодження позицій суб'єктів спірного правовідношення. З вищезазначеного випливає, що сама процедура вирішення податкового спору є інструментом, який алгоритмізує порядок вирішення податкового спору. Необхідність чіткої та вичерпної процесуальної регламентації порядку вирішення податкового спірного правовідношення має об'єктивне підґрунтя, оскільки будь-який спір публічно-правового характеру (між контролюючим органом та платником податку) має характер гострого протистояння публічного та приватного інтересів» [98, с. 55-56].

До складу процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства слід включити, передбачених статтею 112 Податкового кодексу України [21] загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Досліджуючи питання порядку притягнення до відповідальності, слід передусім звернути увагу на згадувані вище норми пунктів 112.1. та 112.2. цієї статті Податкового кодексу України, зокрема:

«112.1. Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом.

112.2. 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» [21].

Звідси, законодавець визначає вину як виключну умову притягнення особи до фінансової відповідальності. Більше того, нормами цієї статті він покладає обов'язок на контролюючі органи доведення вини правопорушника у будь-якій її формі.

«Головною особливістю нового порядку та фактором, який, на думку законодавців, сприятиме розвитку й заохоченню до ведення чесного бізнесу, суттєво знизить корупційний складник під час перевірок, є фундаментальне твердження, визначене в п. 112.7 ст. 112 ПКУ, яке має забезпечити захист платників податків. У відповідному пункті ПКУ встановлено: якщо контролюючий орган не доведе вину платника податків, тобто платник податків мав можливість для дотримання правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання, то останній не може бути притягнутий до відповідальності за таке порушення. Нормативні приписи п. 112.7 ст. 112 ПКУ застосовуються

лише в тому випадку, коли обов'язковою умовою притягнення до фінансової відповідальності за податкове правопорушення визначена наявність вини платника податків.

Варто зазначити, що ПКУ запроваджена презумпція правомірності рішень платника податків, яка регламентована в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 й у п. 56.21. ст. 56. Її сутність полягає в тому, що всі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, мають трактуватися на користь особи платника податків. Також суттєва особливість концепції встановлюється пп. 17.1.16 п. 17.1 ст. 16 ПКУ, який визначає серед переліку прав платників податків одне нове, однак ключове право – право на самозахист. Так, цим підпунктом Кодексу встановлено, що особа має право за власною ініціативою надавати письмові пояснення або документи, які підтверджують відсутність вини в учиненому податковому правопорушенні» [92, с. 463-464].

Зазначене положення знаходить підтвердження у судовій практиці, що свідчить про його правову обґрунтованість. Так, Окружний адміністративний суд м. Києва у рішенні від 23.10.2021 р. (справа № 640/18979/21) зазначив, що штраф за податкове правопорушення за п.п. 123.2–123.3 ст. 123 ПК України може застосовуватися лише за умови доведення умисного характеру дій платника. Відсутність доказів умислу або їх неповне отримання контролюючим органом робить повідомлення-рішення неправомірним. Суд визнав оскаржене рішення необґрунтованим і скасував його [99].

Також пунктом 112.8 Податкового кодексу України визначено «обставини що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [21].

Однак основною умовою притягнення до фінансової відповідальності, на нашу думку, є норма, передбачена пунктом 112.5. Податкового кодексу України, а саме: «підставою для притягнення особи до фінансової

відповідальності за вчинення податкового правопорушення та стягнення штрафу є податкове повідомлення-рішення, що відповідає вимогам, визначеним пунктом 58.1 статті 58 цього Кодексу» [21].

Пунктом 58.1 статті 58 Податкового кодексу України передбачено, що «контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення, якщо сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом відповідно до статті 54 цього Кодексу (крім декларування товарів, передбаченого для громадян) або якщо за результатами перевірки контролюючим органом встановлено певний перелік фактів невідповідності суми бюджетного відшкодування, завищення або заниження сум податкових зобов'язань, наявності помилок при визначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та інші» [21].

Підпунктом 58.1.1 пункту 58.1 статті 58 Податкового кодексу України перераховано всі складові елементи, які повинно містити податкове повідомлення-рішення, а підпунктом 58.1.2, визначено «перелік обставин, які мають бути зазначені в податковому повідомленні-рішенні у разі, якщо воно прийнято за результатами документальної перевірки та є процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення» [21].

«Порядок складання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень, їх надіслання (вручення) платникам податків, порядок обліку в контролюючих органах, порядок відкликання податкових повідомлень-рішень, а також форма рішення контролюючих органів, залежно від виду допущеного порушення, визначається Порядком надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» [100].

Виходячи з визначеного, слід звернути увагу на конкретизацію змісту податкового повідомлення-рішення. Зокрема, «податкове повідомлення-

рішення надсилається (вручається) за кожним окремим податком, збором та/або разом із штрафними санкціями, передбаченими цим Кодексом...» [21].

Якщо розглядати податкове повідомлення-рішення, як результат документальної перевірки, то слід повернутись до адміністративно-юрисдикційної діяльності контролюючих органів, зокрема до такої її форми як податковий контроль.

Податковий кодекс України [21] дає законодавче визначення податкового контролю та повноважень органів державної влади щодо його здійснення.

«Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 цього Кодексу; обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів відповідно до статті 39-3 цього Кодексу» [21].

У межах зазначених заходів податкового контролю контролюючі органи реалізують своє право на проведення різних видів перевірок. Це передбачає здійснення як камеральних та документальних перевірок (планових або позапланових, виїзних або невиїзних), так і фактичних перевірок, що дозволяє

комплексно оцінювати дотримання платниками податкового законодавства та своєчасність виконання ними обов'язків.

«Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО, даних Єдиного реєстру ліцензіатів та місць обігу пального та Єдиного реєстру ліцензіатів з виробництва та обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини та рідин, що використовуються в електронних сигаретах» [21].

«Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством

порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків» [21].

«Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Порядок та особливості проведення камеральних, документальних (планових або позапланових; виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок, передбачений статтями 76-80 Податкового кодексу України суттєво різняться між собою, однак результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка» [21]. Цей порядок забезпечує формалізацію результатів перевірки та створює підставу для подальших законодавчо передбачених дій контролюючого органу щодо платника податків.

До того ж, варто зазначити, що «акт перевірки не може розглядатися як заява або повідомлення про вчинення кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків» [21]. Він має виключно адміністративно-юрисдикційний характер і слугує підставою для прийняття податкових повідомлень-рішень та інших заходів впливу, визначених Податковим кодексом, без автоматичного переходу до кримінальної відповідальності. Це підкреслює превентивну та регулятивну функцію податкових перевірок,

орієнтовану на забезпечення законності та правопорядку у сфері оподаткування.

«Довідка перевірки – документ, який складається у передбачених цим Кодексом випадках, підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [21].

«Матеріали перевірки – це 1) акт (довідка) перевірки з інформативними додатками, які є його невід’ємною частиною; 2) заперечення, надані платником податків до акта (довідки) перевірки (у разі їх наявності на час розгляду); 3) пояснення та їх документальне підтвердження, які надані платником податків відповідно до підпункту 16.1.15 пункту 16.1 статті 16 та відповідно до абзацу другого підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 розділу I Податкового Кодексу» [101].

Порядок оформлення результатів документальних перевірок, ключові вимоги до їх складання, зміст акта (довідки) та інформативних додатків, а також процедури підписання, реєстрації та зберігання регламентуються Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків» [101] від 20.08.2015 р. № 727.

Пунктом 86.7. статті 86 Податкового кодексу України передбачено, що «у разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки (крім документальної позапланової перевірки, проведеної у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу), вони мають право подати свої заперечення та додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують відсутність вини, наявність пом’якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до цього Кодексу, до контролюючого органу, який

проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки).

Акт перевірки, заперечення до акта перевірки та/або додаткові документи і пояснення, у разі їх подання платником податку у визначеному цим пунктом порядку (далі – матеріали перевірки), розглядаються комісією такого контролюючого органу з питань розгляду заперечень та пояснень до актів перевірок (далі – комісія з питань розгляду заперечень), яка є постійно діючим колегіальним органом контролюючого органу. Склад комісії та порядок її роботи затверджуються наказом керівника контролюючого органу» [21].

«Розгляд матеріалів перевірки здійснюється комісією з питань розгляду заперечень контролюючого органу протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів і пояснень, та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 42 Кодексу» [21].

«У разі отримання від платника податків у визначеному цим пунктом порядку заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів і пояснень контролюючий орган зобов'язаний повідомити платника податків про дату, час та місце/спосіб розгляду матеріалів перевірки, у тому числі в режимі відеоконференції. Таке повідомлення надсилається платнику податків протягом двох робочих днів з дня отримання від нього заперечень та/або додаткових документів і пояснень, але не пізніше ніж за чотири робочі дні до дня їх розгляду. Інформація (повідомлення) про розгляд контролюючим органом, визначеним підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 Кодексу, матеріалів перевірки в режимі відеоконференції надсилається платнику податків в електронному вигляді в електронний кабінет» [21].

Підпунктом 86.7.3 пункту 86.7 статті 86 Податкового кодексу України передбачено «право платника податків брати участь у розгляді матеріалів перевірки особисто або через свого представника, у тому числі в режимі відеоконференції, про що зазначає у поданих запереченнях» [21].

«За результатами розгляду матеріалів перевірки комісія з розгляду заперечень приймає висновок, що є невід'ємною частиною матеріалів перевірки» [21].

Науковці Саєнко О. Р. та Сьомченко В. В. виділяють «такі елементи узагальнення та реалізації результатів перевірки: приймання актів та довідок від членів контрольно-перевірочної бригади; опрацювання результатів зустрічних перевірок; групування виявлених порушень; узагальнення та оформлення результатів перевірки; ознайомлення посадових осіб платника податків з актом перевірки; розгляд спірних питань; прийняття рішення за результатами перевірки; процесуальне оформлення рішень; розгляд апеляції платника податків на прийняте рішення; проведення повторної чи додаткової перевірки; направлення матеріалів до інших контролюючих органів, органів влади чи правоохоронних органів згідно з їх компетенцією та ін.» [102, с. 18-19]. Ці елементи підкреслюють комплексний і системний характер узагальнення та реалізації результатів перевірки, що забезпечує не лише контроль за дотриманням податкового законодавства, а й підвищує ефективність адміністрування податків та зміцнює правову відповідальність платників.

«Податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу на підставі висновку комісії контролюючого органу з питань розгляду заперечень протягом п'яти робочих днів, наступних за днем прийняття такого висновку комісією.

Податкове повідомлення-рішення приймається в порядку, передбаченому статтею 58 Кодексу, керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу протягом п'ятнадцяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта перевірки, та надсилається (вручається) платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 Кодексу» [21].

На думку дослідника Смакограя М. К., «застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення є наступним етапом. Зокрема, відповідно до ст. 86 ПКУ результат перевірки оформлюються у вигляді довідки чи акту, що потім підписуються представниками контролюючого органу ДПС і платниками чи їх законними представниками. У випадку, коли під час перевірки встановлюється факт порушення, складається акт. Рішення щодо застосування фінансових санкцій ухвалюється керівником органу на підставі цього акту перевірки» [103, с. 102].

Як вважає Лашин Д. Є., «порядок притягнення до відповідальності осіб-платників податків передбачає таке:

- визначення суб'єктивної сторони у формі вини особи як обов'язкового складника податкового правопорушення лише в конкретних випадках, передбачених ПКУ, перелік яких наведений у п. 109.3 ст. 109 ПКУ;
- повний і всебічний аналіз з боку контролюючого органу щодо наявності умислу та вини платника податків при вчинення податкового правопорушення й доведення існування вини в діянні особи;
- притягнення до фінансової відповідальності платника податків за вчинення податкового правопорушення можливе лише за умови наявності вини в його діянні, крім деяких правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини. Наприклад, відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, відповідно до ст. 116 ПК;
- наявність конкретних обставин, визначених у ст. 112-1 Кодексу, які пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкового правопорушення;
- установлення можливості самозахисту особи шляхом надання відповідних письмових пояснень або документів, які б підтверджували відсутність вини в учиненому податковому правопорушенні» [92, с. 464].

Водночас, на основі зазначених етапів і гарантій реалізації прав платників податків, варто звернути увагу й на дискусійні аспекти фінансової відповідальності, що виникають у зв'язку з колізійністю податково-правового

регулювання та обмеженою відповідальністю посадових осіб контролюючих органів.

Колізійність податково-правового регулювання призводить до порушення принципу невідворотності відповідальності, оскільки контролюючі органи іноді керуються суперечливими підзаконними актами.

«Відповідно до підпункту 14.1.7 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України оскарження рішень контролюючого органу передбачає оскарження податкових повідомлень-рішень чи інших рішень контролюючого органу в межах адміністративного та/або судового оскарження в порядку і строки, встановлені Податковим кодексом України. Адміністративне оскарження рішень контролюючого органу передбачає звернення платника податків до контролюючого органу вищого рівня. При цьому, обов'язок доведення правомірності рішення покладається саме на контролюючий орган, хоча практика показує, що контролюючі органи підтримують рішення, прийняті органами нижчого рівня. Це можна пояснити конфліктом інтересів, адже головною метою контролюючих органів будь-якого рівня є формування дохідної частини бюджетів відповідних рівнів, та виробленою практикою вирішення питань, що постають в практиці податкових органів. В такому випадку, адміністративне оскарження застосовується для того, щоб: 1) податкове зобов'язання вважалось узгодженим протягом часу адміністративного оскарження, а податковий борг не виникав; 2) зупинити виконання зобов'язань, визначених податковим повідомленням-рішенням; 3) з розрахунку платника податків, що рішення не буде прийняте у встановлений законом строк, і скарга буде вважатися задоволеною; 4) для підготовки до судового оскарження податкового повідомлення-рішення. Тому переважно застосовується процедура судового оскарження в межах адміністративного провадження (процесу). Тоді, при застосуванні процедур адміністративного оскарження, таке оскарження вважається досудовою формою врегулювання спору» [104, с. 336-337].

Досліджуючи питання «порядку притягнення до адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, варто вказати, що такі порушення розглядаються в рамках судового провадження про адміністративні правопорушення місцевими судами відповідно до статті 221 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Справи щодо адміністративних правопорушень розглядаються за спеціальним порядком, визначеним Кодексом» [62].

Основними характеристиками кримінально-правового порядку притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства є особливості, які стосуються самого факту порушення. Зокрема, підставою для відкриття кримінального провадження часто є податкова інформація, зібрана під час контрольних заходів. Окрім того, для підтвердження факту правопорушення, як-от ухилення від сплати податків, необхідно точно визначити суму податкового зобов'язання.

Таким чином, процедура притягнення до фінансової відповідальності можуть стати підставою для виникнення кримінально-процесуальних правовідносин, що регулюються Кримінальним процесуальним кодексом України [67] та Кримінальним кодексом України [68].

Проведене дослідження порядку розгляду податковими органами справ щодо порушення норм податкового законодавства дозволяє сформулювати низку висновків, що відображають як нормативно-правові засади цієї процедури, так і практичні аспекти її реалізації в умовах реформування податкової системи України та зростання вимог до забезпечення належного рівня податкової дисципліни.

По-перше, встановлено, що порядок розгляду справ про податкові правопорушення є ключовим інструментом реалізації контрольних та правоохоронних функцій податкових органів. Його нормативна конструкція ґрунтується на засадах законності, об'єктивності, неупередженості, пропорційності та дотримання гарантій прав платників податків. Водночас аналіз чинного законодавства засвідчив, що правове регулювання цього етапу

носить фрагментарний характер, а окремі елементи залишаються недостатньо деталізованими, що створює можливості для різного трактування норм і неоднакової правозастосовної практики.

По-друге, з'ясовано, що центральним етапом розгляду справи є податкова перевірка, результати якої оформлюються актом або довідкою. Саме на цьому етапі формується доказова база, яка у подальшому стає підставою для прийняття рішення про притягнення платника податків до відповідальності. Виявлено, що якість та повнота зібраних доказів безпосередньо впливають на обґрунтованість податкових повідомлень-рішень і подальшу можливість їх оскарження. Це, у свою чергу, підкреслює необхідність підвищення рівня професійної підготовки посадових осіб контролюючих органів, уніфікації методик перевірок та стандартизації порядку документування.

По-третє, встановлено, що надання платнику податків можливості подати свої пояснення, додаткові документи та заперечення має фундаментальне значення для забезпечення принципу змагальності та реалізації його права на захист. Незважаючи на формально визначені строки та порядок подання заперечень, практика показує, що цей механізм не завжди забезпечує ефективний діалог між контролюючими органами та платниками, а рівень мотивованості відповідей податкових органів на заперечення є нерівномірним.

По-четверте, дослідження засвідчило, що податкове повідомлення-рішення є ключовим правозастосовним актом, який формалізує позицію податкового органу щодо наявності чи відсутності податкового правопорушення. Водночас його правова природа залишається дискусійною: з одного боку, це індивідуальний адміністративний акт, а з іншого – це елемент фінансово-правового механізму забезпечення сплати податків. Таке поєднання одночасно підвищує значущість цього документа й ускладнює можливість його оскарження, що потребує подальшої наукової розробки та гармонізації норм Податкового кодексу з нормами адміністративного законодавства.

По-п'яте, встановлено, що адміністративне оскарження рішень податкових органів відіграє важливу роль у забезпеченні балансу інтересів держави та платників податків і є дієвим механізмом досудового врегулювання спорів. Разом із тим виявлено низку проблем: нерівномірність практики прийняття рішень на різних рівнях адміністративного оскарження, недостатня деталізація критеріїв оцінки доказів, тривалість розгляду скарг та фактична відсутність персональної відповідальності посадових осіб за прийняття необґрунтованих рішень. Це свідчить про необхідність подальшого удосконалення цієї стадії, підвищення прозорості та забезпечення єдності адміністративної практики.

По-шосте, виявлено, що діюча модель розгляду справ про податкові правопорушення містить певні корупційні ризики, обумовлені як надмірною дискрецією окремих посадових осіб податкових органів, так і відсутністю чітких стандартів щодо оцінки доказів, проведення певних видів перевірок, а також ухвалення податкових повідомлень-рішень у справах зі значною сумою фінансових наслідків. Наявність таких ризиків підсилює важливість цифровізації, автоматизації процедури та впровадження сучасних систем внутрішнього контролю й аудиту.

По-сьоме, окреслено, що суди відіграють функціонально важливу роль у формуванні усталеної правозастосовної практики, оскільки значна частина рішень податкових органів підлягає судовому оскарженню. Судова практика демонструє, що велику кількість податкових повідомлень-рішень скасовується через порушення процедури їх ухвалення.

По-восьме, результати дослідження підтвердили, що ефективність розгляду справ про податкові порушення значною мірою залежить від рівня цифровізації податкового адміністрування. Використання електронних сервісів, автоматизованих інформаційних систем та аналітичних інструментів підвищує об'єктивність контролю, зменшує можливості для зловживань і сприяє формуванню прогнозованої й стабільної податкової практики.

Узагальнюючи викладене, можна констатувати, що порядок розгляду податковими органами справ про порушення податкового законодавства потребує подальшого вдосконалення шляхом підвищення рівня правової визначеності, усунення прогалин у регулюванні окремих стадій, зменшення дискреції контролюючих органів, зміцнення гарантій прав платників податків та підвищення прозорості й обґрунтованості рішень. Досягнення цих цілей сприятиме підвищенню довіри до податкової системи, зміцненню фінансової дисципліни, зниженню рівня податкових спорів і забезпеченню більш ефективного функціонування публічної адміністрації у сфері оподаткування.

2.3. Особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків

В умовах сучасної трансформації податкової системи України, реформування державного управління та впровадження європейських стандартів особливого значення набуває дослідження процедурних аспектів здійснення контрольних повноважень, оформлення результатів податкового контролю, а також ухвалення рішень про застосування фінансових санкцій. Саме адміністративна процедура забезпечує формалізовану модель поведінки податкових органів та платників податків, визначає міру їхніх прав, обов'язків і гарантій, створюючи організаційну основу для справедливого, неупередженого та правомірного вирішення питань податкової відповідальності.

Адміністративно-процедурний порядок у сфері податкових правовідносин є комплексною системою правових норм, що регламентують дії податкових органів на всіх етапах, від виявлення ознак правопорушення до ухвалення рішення про застосування санкцій та його реалізації. Цей порядок формує підґрунтя для реалізації контролюючими органами своїх функцій, запобігає можливим зловживанням владними повноваженнями та гарантує

платникам податків можливість ефективного захисту своїх прав. У цьому контексті важливо наголосити, що податкове законодавство України містить значну кількість імперативних норм, спрямованих на забезпечення процедурної чіткості, проте одночасно характеризується складністю й фрагментарністю, що нерідко зумовлює виникнення спірних ситуацій та неоднакове правозастосування.

Особливості адміністративного порядку притягнення до відповідальності відображають специфіку природи податкової відповідальності як різновиду публічно-правової відповідальності, заснованої на владному підпорядкуванні платника податковому органу. Водночас публічно-владний характер діяльності контролюючих органів передбачає встановлення жорстких рамок для їхньої діяльності, адже будь-які рішення, що впливають на майновий стан платника, мають бути юридично обґрунтованими, мотивованими, прийнятими відповідно до визначених процедурних вимог. Саме тому адміністративна процедура у податковій сфері виступають ключовим інструментом забезпечення законності, належного урядування та мінімізації корупційних ризиків під час притягнення до відповідальності.

Суттєвою характерною рисою адміністративно-процедурного порядку є його багаторівневність. З одного боку, процедура формується на підставі норм Податкового кодексу України, які регулюють питання податкового контролю, оформлення актів перевірок, прийняття податкових повідомлень-рішень тощо. З іншого боку, цей порядок включає приписи адміністративного законодавства, норми про розгляд звернень, правила адміністративного оскарження рішень податкових органів та вимоги до доказування. Така поліструктурність процедурного регулювання зумовлює складність його застосування та потребує чіткого наукового аналізу.

Окремої уваги потребує питання взаємодії процедурних норм із принципами податкового права, адже саме через адміністративну процедуру забезпечується реалізація принципів законності, презумпції правомірності

рішень платника податків, рівності та недискримінації, пропорційності, правової визначеності. Нерідко саме процедурні порушення стають підставою для скасування судами рішень контролюючих органів, що свідчить про важливість чіткої регламентації кожного етапу правозастосовної діяльності.

Сукупність процедурних гарантій, передбачених чинним законодавством, спрямована на забезпечення балансу між інтересами держави щодо наповнення бюджету та правами платників податків. Дотримання належного адміністративного порядку є не лише інструментом запобігання неправомірним діям посадових осіб, але й умовою формування довіри до податкової системи загалом. У цьому контексті важливою проблемою залишається наявність значного адміністративного навантаження на платників та складність самого оскарження, що знижує рівень добровільного виконання податкових обов'язків і створює підґрунтя для виникнення конфліктів між державою та бізнесом.

Отже, дослідження особливостей адміністративно-процедурного порядку у сфері податкової відповідальності є необхідним для розуміння системних проблем правозастосування, визначення шляхів удосконалення процедурних механізмів, а також розроблення науково обґрунтованих пропозицій щодо оптимізації регулювання діяльності податкових органів.

У цьому контексті особливої ваги набуває інститут адміністративної відповідальності, оскільки саме він забезпечує нормативне підґрунтя для кваліфікації правопорушень, визначення змісту та меж відповідальності, а також гарантування дотримання принципів законності, пропорційності та належної правової процедури. Положення адміністративного законодавства України формують ключові орієнтири для правозастосовної діяльності, встановлюючи загальні стандарти провадження, вимоги до фіксації правопорушень, правила прийняття рішень тощо. Саме тому їх урахування є визначальним для побудови ефективного, узгодженого та передбачуваного механізму притягнення до відповідальності у податковій сфері, що підвищує рівень прозорості та довіри до діяльності податкових органів.

Адміністративна відповідальність має статус самостійного виду юридичної відповідальності; таке її розуміння знаходить підтвердження у правовій науці, де вона розглядається як окремий інститут із власною правовою природою та функціональним призначенням.

Левенець Ю. О. «під адміністративною відповідальністю розуміє один із видів юридичної відповідальності, яка за рахунок адміністративних норм регулює специфічні адміністративно-деліктні правовідносини в різних сферах публічно-приватного, суспільного життя, що складаються з приводу вчинення деліктоздатною особою передбаченого нормами законодавства адміністративного делікту (проступку), із застосуванням до правопорушника особливої санкції правової норми. Ця санкція виражається у формі адміністративного стягнення з метою виховання правопорушника чи/або попередження вчинення нових адміністративних деліктів (проступків), а також надання реальної можливості державі в особі уповноважених органів реалізовувати завдання Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо охорони прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ та організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного й неухильного дотримання положень Конституції і норм законів України, поваги до прав, честі й гідності інших громадян, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків та відповідальності перед суспільством» [105, с. 61].

На думку Соловйової О. М., «під адміністративною відповідальністю можна розуміти різновид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні у визначеному порядку уповноваженими суб'єктами щодо особи, яка вчинила правопорушення, передбаченого законом адміністративного стягнення» [106, с. 359].

«В будь-якому разі накладення на особу адміністративного стягнення включає в себе певну послідовність дій представників уповноважених органів щодо встановлення особи, винної у вчиненому проступку та накладанні на неї

відповідного стягнення. При цьому окреслені дії повинні бути не тільки послідовними та спрямованими на досягнення конкретної мети, але й підпорядковуватися певним принципам, які дозволять ефективно забезпечити реалізацію прав особи, яку притягають до адміністративної відповідальності, не допустивши їх порушення, та скерувати суб'єктів публічної влади на сумлінне виконання покладених повноважень, з тим, щоб не допустити ухилення особи від відповідальності» [106, с. 359].

Учена Гречанюк Р. В. вважає, що «під адміністративною відповідальністю за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи варто розуміти вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до правопорушника адміністративних стягнень, які передбачені відповідними статтями Кодексу України про адміністративні правопорушення та Митного кодексу України за вчинені адміністративні проступки» [107, с. 847].

Щодо підстав адміністративної відповідальності за вчинення податкових правопорушень, то ними є як фактична подія правопорушення, що виражається у протиправній, винній дії або бездіяльності платника податків, так і нормативно встановлений склад адміністративного проступку, передбачений відповідними статтями Кодексу України про адміністративні правопорушення. Поєднання цих підстав забезпечує можливість правомірного, обґрунтованого та пропорційного застосування адміністративних стягнень контролюючими органами.

Доцільно зауважити, що аналіз адміністративно-процедурного порядку притягнення платників податків до адміністративної відповідальності потребує насамперед визначення основоположних принципів адміністративної відповідальності та з'ясування адміністративно-юрисдикційного статусу контролюючих органів.

Враховуючи відсутність в адміністративному законодавстві, зокрема Кодексі України про адміністративні правопорушення, терміну «принципи адміністративної відповідальності», науковці виділяють такі її принципи.

Так, Белєвцева В. В. виокремила наступні «основні принципи адміністративної відповідальності:

- законності, суть якого полягає у суворому і точному слідуванні правовим приписам. Ця вимога, по-перше, передбачає, що притягнення до адміністративної відповідальності повинно здійснюватись лише на підставі закону за правопорушення (на момент скоєння заборонене законом), що вступив у силу і був доведений до загального відома; по-друге, єдиною фактичною підставою адміністративної відповідальності є правопорушення, тобто винне протиправне діяння, скоєне деліктоздатною особою; по-третє, притягувати до адміністративної відповідальності можуть лише уповноважені законом органи і тільки в установленому законом порядку; по-четверте, міра покарання за скоєне правопорушення чітко обмежується санкцією правової норми і при реалізації адміністративної відповідальності може бути пом'якшена, але в жодному разі не повинна перевищувати верхньої межі санкції; по-п'яте, реалізація адміністративної відповідальності здійснюється у встановленій законом процесуальній формі;

- справедливості, суть якого полягає у відповідності між діянням і його соціальним наслідком. Справедливість адміністративної відповідальності виявляється у тому, що вид і міра покарання або стягнення залежить від тяжкості скоєного правопорушення, ступеня його суспільної небезпеки і характеру завданої шкоди;

- гуманізму, заснований на визнанні пріоритету загальнолюдських цінностей, серед яких провідне місце посідають права і свободи особи, що носять природний і невід'ємний характер і визнаються найвищою соціальною цінністю;

- доцільність функціонування інституту адміністративної відповідальності передбачає відповідність обраних щодо правопорушника

заходів покарання загальним цілям юридичної відповідальності – відновленню порушених прав і свобод, покаранню і перевихованню правопорушника, запобіганню скоєння правопорушень у майбутньому;

- невідворотності, посідає серед інших принципів адміністративної відповідальності важливе місце, адже встановлення покарання за порушення норм права має значення тільки тоді, коли правопорушник неодмінно притягується до відповідальності;

- індивідуалізації покарання, полягає в тому, що відповідальність за скоєне правопорушення повинен нести сам за себе. Неприпустимим є перекладання відповідальності на інших осіб лише за наявності будь-якого зв'язку з правопорушником;

- неприпустимості подвоєння відповідальності означає, що ніхто не повинен двічі притягуватись до відповідальності за одне і те саме правопорушення;

- обґрунтованості адміністративної відповідальності, передбачає, по-перше, об'єктивне вивчення обставин справи, збір і всебічну оцінку доказів, аргументованість висновку про те, чи було скоєно правопорушення, чи винна особа, яка притягується до відповідальності, чи підлягає застосуванню передбачена в законі санкція; і по-друге, визначення конкретної міри покарання, стягнення, відшкодування збитків у точній відповідності з критеріями, встановленими законом тощо» [108, с. 31-32].

Науковиця Соловійова О. М., аналізуючи окремі положення Кодексу України про адміністративні правопорушення вважає, що «принципи адміністративної відповідальності одночасно є і основними засадами провадження у справах про адміністративні правопорушення» [106, с. 360]. Це положення підкреслює тісний зв'язок між засадничими принципами адміністративної відповідальності та процедурою провадження у справах про адміністративні правопорушення.

«Глава 18 КУпАП містить вказівку про три принципи: рівність громадян, відкритий розгляд справи, всебічне, повне і об'єктивне дослідження всіх

обставин справи (ст. ст. 248, 249, 252 КУпАП відповідно). У главі 1 ст. ст. 2, 7, 8 КУпАП розкритий принцип законності. Інших принципів в КУпАП не виявлено. Але оскільки відповідно до ч. 1 ст. 2 КУпАП законодавство України про адміністративні правопорушення складається з цього Кодексу та інших законів України, то принципи адміністративної відповідальності можуть бути закріплені в інших нормативно-правових актах» [106, с. 360].

Відповідно вчена запропонувала наступну «систему принципів адміністративної відповідальності: справедливості; гуманізму; верховенства права, правової визначеності підстав, наслідків, відповідальності; законності; права на справедливий суд; невідворотності відповідальності; рівності усіх перед законом та судом; однакового підходу до осіб, які вчинили однакове правопорушення; індивідуального характеру юридичної відповідальності; презумпції невинуватості, неможливості притягнення до юридичної відповідальності двічі за одне і те саме правопорушення...» [106, с. 360-361].

Важливим аспектом дослідження є вивчення узгодження принципів відповідальності, закріплених у Податковому кодексі України [21], Кодексі України про адміністративні правопорушення [62] та іншому адміністративному законодавстві із принципами адміністративної процедури, передбаченими частиною 1 статті 4 Закону України «Про адміністративну процедуру» [109], а зокрема йдеться про: «1) верховенство права, у тому числі законності та юридичної визначеності; 2) рівність перед законом; 3) обґрунтованість; 4) безсторонність (неупередженість) адміністративного органу; 5) добросовісність і розсудливість; 6) пропорційність; 7) відкритість; 8) своєчасність і розумний строк; 9) ефективність; 10) презумпція правомірності дій та вимог особи; 11) офіційність; 12) гарантування права особи на участь в адміністративному провадженні; 13) гарантування ефективних засобів правового захисту» [109].

Закон України «Про адміністративну процедуру» (ЗАП) [109], який набрав чинності 15 грудня 2023 року, «є рамковим нормативно-правовим актом, що регулює відносини адміністративних органів з фізичними та

юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом ухвалення та виконання адміністративних актів» [110, с. 36].

«Зміст цих принципів, що розкривається у нормах ЗАП, закріплює і деталізує правила та стандарти доброго адміністрування. Базові принципи адміністративної процедури мають конституційну основу» [110, с. 37].

Таким чином, положення Закону України «Про адміністративну процедуру» [109] формують правову основу для реалізації належного урядування, забезпечуючи прозорість, передбачуваність та послідовність дій державних органів. Ці засади спрямовані на мінімізацію ризику помилок та підвищення ефективності прийняття рішень у справах, що стосуються як публічних, так і приватних інтересів громадян.

У пункті 70 рішення Європейського суду з прав людини (справа Рисовський проти України №29979/04) «суд підкреслює особливу важливість принципу належного урядування. Він передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб... Зокрема, на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок» [111].

Враховуючи зазначене рішення ЄСПЛ, стає очевидним, що для забезпечення принципу належного урядування в діяльності державних органів необхідне чітке визначення їхніх повноважень. Це підкреслює значущість уточнення адміністративно-юрисдикційного статусу податкових органів під час притягнення платників податків до адміністративної відповідальності, оскільки відсутність єдиного наукового погляду на сутність такої діяльності створює труднощі у забезпеченні передбачуваності та прозорості відповідних дій.

Варто зазначити, що «деякі науковці ототожнюють адміністративно-юрисдикційну діяльність з розглядом та вирішенням справ про адміністративні правопорушення» [112, с. 515].

Гречанюк Р. В. розділяє позицію Рябченко О. П., «яка у зміст поняття «юрисдикційна адміністративна діяльність» включає притягнення до адміністративної і дисциплінарної відповідальності та розгляд скарг громадян. На думку Комісарова С., під адміністративно-юрисдикційною діяльністю необхідно розуміти врегульовану законом діяльність уповноважених державних органів, органів місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб, спрямовану на здійснення проваджень у справах про адміністративні правопорушення, виконання постанов про накладення адміністративних стягнень, а також застосування заходів адміністративного попередження та припинення таких правопорушень з метою охорони прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ і організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України, поваги до прав, честі й гідності людини, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством» [112, с. 515].

Як вважає Атаманчук Н. І., «складниками адміністративно-юрисдикційної діяльності податкових органів є: розгляд та вирішення скарг громадян чи юридичних осіб щодо рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів чи їх посадових осіб; здійснення дисциплінарного провадження; провадження у справах про адміністративні правопорушення щодо порушення податкового законодавства» [91, с. 55].

Аналіз поглядів науковців дозволяє стверджувати, що адміністративно-юрисдикційна діяльність податкових органів має комплексний та багаторівневий характер. Така діяльність спрямована не лише на забезпечення дотримання податкового законодавства, а й на захист прав і законних інтересів громадян, підприємств та установ, зміцнення законності та правопорядку, а також виховання сумлінного ставлення до виконання податкових обов'язків. Важливо, що ефективне виконання адміністративно-юрисдикційних функцій передбачає поєднання процедурної чіткості з гарантіями прав платників

податків, що підвищує довіру до діяльності контролюючих органів та сприяє зменшенню кількості порушень податкового законодавства.

«Законодавець передбачив, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна. Таке різноманіття видів юридичної відповідальності зумовлює також юрисдикційну варіативність, адже за порушення норм податкового законодавства платник податків може притягатися до відповідальності в судовому (процесуальному) порядку та в адміністративному (процедурному) порядку. Адміністративно-юрисдикційна діяльність податкових органів передбачає саме адміністративний (процедурний) порядок розгляду адміністративної справи та здійснюється в межах адміністративного провадження. Підставою для ініціювання відповідного провадження податковими органами є здійснення ними своєї контрольно-наглядової функції...» [112, с. 516].

Павлютін Ю. М. вбачає, що «юрисдикційна діяльність ДПС в своїй основі реалізується саме через сукупність та визначеність встановлених нормою права повноважень, в тому числі і шляхом оцінювання правомірності дій (або бездіяльності) фізичних осіб або інших суб'єктів з точки зору правомірності таких дій (бездіяльності) з правом застосування юридичних санкцій до порушників норм права. Разом із тим, юрисдикційна діяльність, пов'язана з розглядом справ про правопорушення та прийняття рішень по ним, визначає сутність діяльності будь-якого публічного органу. У широкому сенсі, юрисдикція органів ДПС нерозривно пов'язана з охороною суспільних відносин та включає в себе вирішення юридичних справ за їхньою суттю та вживання необхідних заходів» [113, с. 235].

«В межах реалізації інспекційних повноважень та правової оцінки виявлених у процесі проведення перевірок фактів порушення норм податкового законодавства, податкові органи вправі притягати платників податків в порядку адміністративного провадження до адміністративної і

фінансової відповідальності, що є особливістю їх адміністративно-юрисдикційної діяльності. Адже накладення на платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюється податковим (адміністративним) органом в порядку адміністративного провадження, щодо розгляду конкретної адміністративної справи в межах виконання ним своєї публічної (контрольно-наглядової) функції» [112, с. 516-517].

Державна податкова служба «реалізує свої юрисдикційні повноваження в аспектах реалізації податкової політики та політики адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, однак разом із тим, до юрисдикції ДПС маємо включати: прийняття, розгляд та вирішення скарг від суб'єктів оподаткування; здійснення внутрішніх службових розслідувань та за потреби дисциплінарних проваджень стосовно посадовців ДПС; реалізація проваджень у справах про адміністративні правопорушення стосовно порушення фіскального законодавства та ініціація судових процесів з метою захисту публічного інтересу» [113, с. 235]. Крім того, до юрисдикційних функцій ДПС слід віднести контроль за дотриманням податкового законодавства та своєчасність виконання податкових обов'язків платниками, а також аналіз і моніторинг податкових ризиків з метою запобігання порушенням.

Згідно пункту 15 статті 4 Положення про Державну податкову службу України [48] ДПС відповідно до покладених на неї завдань: «складає стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносить постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом» [48].

Також, відповідно до вимог пункту 15 статті 6 Положення про Державну податкову службу України [48] ДПС для виконання покладених на неї завдань має право: «порушувати в установленому законом порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового,

бюджетного законодавства, законодавства про єдиний внесок та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС» [48].

Кодексом України про адміністративні правопорушення [62] визначено адміністративно-юрисдикційну діяльність податкових органів щодо притягнення платників податків до адміністративної відповідальності за вчинення адміністративних правопорушень. Зокрема, «податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (стаття 163-13), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (стаття 163-15), ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (стаття 165-1), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя – шоста статті 166-6), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (стаття 188-23). Від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи» [62].

Таким чином, адміністративно-юрисдикційна діяльність податкових органів охоплює не лише розгляд справ та накладення адміністративних стягнень, а й оформлення протоколів про правопорушення. Відповідно до положень Кодексу України про адміністративні правопорушення, ці повноваження належать уповноваженим посадовим особам центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальним підрозділам, що забезпечує системний та законодавчо регламентований порядок притягнення платників податків до відповідальності.

Так, пунктом 1 частини 1 статті 255 Кодексу України про адміністративні правопорушення визначено, що «у справах про адміністративні

правопорушення, що розглядаються органами, зазначеними в статтях 218 – 221 цього Кодексу, протоколи про правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів, зокрема за адміністративні правопорушення, передбачені:

- статтею 51-2 КУпАП «Порушення прав на об’єкт права інтелектуальної власності»;
- статтею 155-1 КУпАП «Порушення порядку проведення розрахунків»;
- частинами першою і третьою статті 161-1 КУпАП «Порушення порядку торгівлі паливом»;
- статтею 162-1 КУпАП «Порушення порядку здійснення валютних операцій»;
- статтею 163-1 КУпАП «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків»;
- статтею 163-2 КУпАП «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов’язкових платежів)»;
- статтею 163-3 КУпАП «Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів»;
- статтею 163-4 КУпАП «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи»;
- статтею 163-12 КУпАП «Порушення умов видачі векселів»;
- статтею 163-15 КУпАП «Порушення порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги)»;
- частиною другою і третьою статті 163-17 КУпАП «Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору»;
- статтею 164 КУпАП «Порушення порядку провадження господарської діяльності»;

- статтею 164-5 КУпАП «Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку встановленого зразка»;
- статтею 164-17 КУпАП «Порушення умов і правил, що визначають порядок припинення порушень авторського права і (або) суміжних прав з використанням мережі Інтернет»;
- статтею 166-16 КУпАП «Незаконні дії у разі банкрутства»;
- статтею 166-17 КУпАП «Фіктивне банкрутство»;
- статтею 177-2 КУпАП «Виготовлення, придбання, зберігання або реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів»» [62].

Як вважає Руснак Ю., «з метою удосконалення механізму адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державної податкової служби України необхідно врахувати характерні ознаки, які притаманні юрисдикційній діяльності взагалі і адміністративній юрисдикції, а саме: адміністративно-юрисдикційна діяльність органів ДПС України є частиною виконавчо-розпорядчої діяльності; адміністративно-юрисдикційна діяльність органів ДПС є підзаконною, яка ґрунтується на суворому дотриманні чинного законодавства; даний вид діяльності не тільки базується на суворому дотриманні норм права, але і реалізується шляхом застосування таких норм, тобто є діяльністю правозастосовною; здійснюється в офіційному порядку від імені держави в особі того чи іншого працівника органів ДПС України; у процесі здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органи ДПС реалізують деякі свої юрисдикційні повноваження не тільки щодо підвідомчих їм справ, а й виконують у значному обсязі інші адміністративно-процесуальні дії юрисдикційного змісту» [91, с. 58].

Проведений аналіз дозволяє констатувати, що адміністративно-процедурне регулювання притягнення платників податків до відповідальності перебуває у стані трансформації, зумовленої як загальними тенденціями модернізації публічного управління, так і необхідністю гармонізації положень

Податкового кодексу України [21], Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) [62] та нового правового режиму, встановленого Законом України «Про адміністративну процедуру» [109]. Запровадження універсальних процедурних стандартів вимагає переосмислення окремих елементів податкових правовідносин та формування більш узгодженого, передбачуваного й юридично визначеного порядку реалізації владних повноважень контролюючими органами.

Насамперед встановлено, що чинний механізм притягнення платників податків до відповідальності має низку специфічних рис, які історично формувалися поза загальною адміністративною процедурою та характеризуються підвищеним рівнем фіскальної спрямованості, домінуванням імперативних моделей ухвалення рішень і обмеженим простором для реалізації принципів належного врядування. У цьому контексті значення Закону України «Про адміністративну процедуру» [109] полягає у його здатності забезпечити системне переорієнтування процедури на такі стандарти, як пропорційність, рівність сторін, об'єктивність, неупередженість, мотивованість адміністративних актів, забезпечення участі особи у процедурі та реальна можливість ефективного оскарження.

«ЗАП закріпив принципи адміністративної процедури, які по суті є дороговказами для всієї діяльності органів виконавчої влади, місцевого самоврядування, інструментами для подолання колізій між ЗАП і спеціальним законодавством...» [114, с. 278].

Вагомим висновком є те, що впровадження загальної адміністративної процедури у податковій сфері не повинно зводитися до механічного розширення застосування положень Закону України «Про адміністративну процедуру» [109], а має здійснюватися з урахуванням специфіки податкових правовідносин, які характеризуються особливим режимом публічного інтересу, підвищеними вимогами до ефективності контролю та необхідністю забезпечення належного рівня бюджетних надходжень. У цьому сенсі оптимальною моделлю є поєднання універсальних адміністративних

стандартів із галузевими особливостями, закріпленими в Податковому кодексі України [21], що відповідає європейським підходам до адаптації податкової процедури загальним принципам адміністративного права та відповідними актам ЄС, які підкреслюють необхідність балансу між фіскальними інтересами держави та правами платника податків.

Особливу увагу слід звернути на те, що гармонізація процедурних положень потребує не лише формального зближення норм, а й унормування питань, які є проблемними у практиці. Насамперед це стосується гарантій участі платника податків у процедурі: чітких правил повідомлення, забезпечення права бути вислуханим, доступу до матеріалів перевірки, можливості надавати пояснення та докази до ухвалення рішення. Відповідність цим вимогам дозволяє сформувати якісно новий адміністративний порядок, у якому платник виступає не об'єктом владного впливу, а повноцінним учасником правовідносин.

Важливим аспектом є вплив гармонізації Податкового кодексу України [21], Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) [62] та Закону України «Про адміністративну процедуру» [109] на принцип правової визначеності. Впровадження єдиної процедури підвищує передбачуваність дій податкових органів, забезпечує зрозумілість механізму притягнення до відповідальності для платника, усуває суперечності між окремими нормами та запобігає практиці ухвалення рішень на підставі широких, невизначених повноважень. Це, у свою чергу, зміцнює довіру до податкової системи, підвищує якість адміністрування та посилює превентивну функцію відповідальності.

Отже, «на законодавчому рівні чітко прописані правила адміністративно-процедурного порядку вирішення справ, що в подальшому унеможливить виникнення будь-яких суперечок та непорозумінь між сторонами цієї процедури» [115, с. 341].

У ширшому контексті повноцінне застосування принципів Закону України «Про адміністративну процедуру» [109] у сфері податкового

адміністрування сприятиме формуванню узгодженої та послідовної системи публічно-управлінських процесів у державі, що відповідає сучасним європейським підходам. Йдеться не лише про юридичні гарантії, а й про зміну управлінської філософії діяльності податкових органів: від домінування фіскальної функції – до збалансованої моделі, зорієнтованої на партнерські відносини з платниками, прозорість, підзвітність та належну якість адміністративних послуг.

Загалом результати дослідження дозволяють зробити висновок, що гармонізація Податкового кодексу України [21], Кодексу України про адміністративні правопорушення [62] та Закону України «Про адміністративну процедуру» [109] є не лише доцільною, а й необхідною умовою підвищення ефективності та легітимності порядку притягнення платників податків до адміністративної відповідальності. Така інтеграція здатна усунути системні прогалини й сформулювати засади сучасного, справедливого податкового адміністрування.

Висновки до Розділу 2

Визначення підстав притягнення до відповідальності є важливим інструментом забезпечення балансу між інтересами держави та платників податків. У той час як держава прагне забезпечити повноту та своєчасність надходжень, платники податків зацікавлені у стабільності правового середовища, мінімізації адміністративного тиску та захисті від неаргументованих втручань. Тому юридично обґрунтований і прозорий підхід до встановлення підстав відповідальності дозволяє зменшити конфліктність у взаємодії, запобігти зловживанням з боку посадових осіб і водночас підвищити рівень добровільного виконання податкових обов'язків.

Підстави притягнення до податкової відповідальності охоплюють комплекс матеріально-правових і процедурних умов, за наявності яких

податковий орган має право ініціювати застосування до платника передбачених законом санкцій. У цьому контексті важливо не лише визначити юридичні факти, що зумовлюють виникнення відповідальності, а й розкрити їх нормативний зміст, співвідношення з обов'язком платника, а також критерії доведення факту правопорушення. Ці елементи є ключовими для забезпечення правомірності дій контролюючих органів та гарантування платникам можливості реалізувати свої права, включаючи право на захист, оскарження рішень і справедливу процедуру.

Порядок розгляду справ про порушення податкового законодавства є комплексним правовим механізмом, який поєднує норми податкового, адміністративного, фінансового права. Податкові органи під час здійснення контрольних функцій наділені правом виявляти порушення, складати відповідні документи, проводити перевірки, витребувати необхідні відомості, а також ухвалювати рішення про нарахування штрафних санкцій, пені чи інших заходів відповідальності.

Адміністративна процедура закріплює формалізовану модель поведінки податкових органів та платників податків, визначає міру їхніх прав, обов'язків і гарантій, створюючи організаційну основу для справедливого, неупередженого та правомірного вирішення питань податкової відповідальності. У цьому контексті очевидною є потреба у гармонізації положень Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону України «Про адміністративну процедуру», оскільки чинне нормативне регулювання все ще залишається фрагментарним і не забезпечує єдиних процедурних стандартів у сфері податкових правовідносин.

Зближення зазначених нормативних актів є необхідною умовою формування цілісної та узгодженої моделі адміністративного провадження, у якій реалізація владних повноважень здійснюватиметься на основі єдиних принципів.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

3.1. Проблемні питання у сфері діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків та шляхи їх вирішення

Функціонування податкової системи є одним із ключових чинників забезпечення стабільності державних фінансів, виконання соціально-економічних програм і реалізації функцій держави загалом. Ефективність діяльності податкових органів безпосередньо залежить від належної організації контролю за дотриманням податкового законодавства та від своєчасного і правомірного притягнення до відповідальності осіб, які допускають його порушення. Саме цей напрям діяльності податкових органів, а саме реалізація владно-розпорядчих повноважень у сфері застосування заходів адміністративної відповідальності, має суттєве значення для формування правової культури платників податків, забезпечення податкової дисципліни та довіри до державних інституцій.

Водночас сучасна практика свідчить про наявність значної кількості проблем, які ускладнюють ефективну реалізацію податковими органами своїх повноважень у частині притягнення до відповідальності платників податків. Недосконалість окремих положень Податкового кодексу України, колізії між нормами адміністративного та фінансового законодавства, відсутність чіткої процедури притягнення до відповідальності, а також недостатній рівень правової визначеності механізмів оскарження рішень податкових органів створюють підґрунтя для зловживань, судових спорів та порушення принципу верховенства права.

Крім того, проблемним аспектом залишається практика застосування податковими органами штрафних (фінансових) санкцій, які нерідко використовуються як інструмент фіскального тиску, а не як засіб забезпечення дотримання законності у сфері оподаткування. Нерідко рішення про притягнення платників податків до відповідальності ухвалюються без достатнього обґрунтування, без належного дотримання процедури перевірки або з порушенням прав учасників податкових правовідносин. Як наслідок – зростає кількість судових спорів, що не лише навантажує судову систему, а й негативно впливає на рівень довіри бізнесу до держави.

Актуальною залишається й проблема визначення оптимального співвідношення між адміністративною та фінансовою відповідальністю у сфері податкових правопорушень. Нечіткість меж між цими видами юридичної відповідальності ускладнює їх практичне застосування, спричиняючи як дублювання санкцій, так і можливість уникнення належної правової реакції на порушення. Подібні прогалини в нормативному регулюванні засвідчують потребу в системному удосконаленні адміністративно-правових засад функціонування податкових органів та у формуванні більш структурованих, узгоджених і збалансованих механізмів притягнення порушників до відповідальності. З огляду на це важливим є закріплення презумпції добросовісності платника податків і відповідного обов'язку контролюючого органу довести факт недобросовісної поведінки. Лише за наявності підтверджених доказів такого характеру можливе застосування заходів відповідальності. «В інших випадках платник податків не може бути притягнутий до відповідальності за відповідні порушення» [116, с. 152].

Таким чином, дослідження проблемних аспектів діяльності податкових органів у цій сфері має не лише теоретичне, а й практичне значення. Воно спрямоване на вироблення пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства, оптимізації процедур контролю та притягнення до відповідальності, запровадження ефективних механізмів захисту прав

платників податків. У цьому контексті важливо визначити основні напрями реформування адміністративно-правового регулювання діяльності податкових органів, що сприятимуть підвищенню ефективності податкового адміністрування та забезпеченню балансу між фіскальними інтересами держави і правами суб'єктів господарювання.

Ефективна діяльність податкових органів є невід'ємною умовою стабільного функціонування фінансової системи держави, формування дохідної частини бюджету та забезпечення реалізації соціально-економічних програм. Водночас результативність податкового адміністрування значною мірою залежить від того, наскільки законно, прозоро та обґрунтовано здійснюється процедура притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. Саме цей напрям діяльності податкових органів є одним із найскладніших, адже поєднує владно-розпорядчі повноваження з необхідністю дотримання принципів верховенства права, пропорційності та справедливості.

На сьогодні спостерігається значний спектр труднощів, що перешкоджають результативній реалізації податковими органами заходів відповідальності. Передусім варто відзначити недосконалість чинного законодавства, яке регулює питання податкової відповідальності.

Надмірна запутаність та громіздкість податкового законодавства формує підґрунтя для виникнення помилок і спорів між платниками податків та контролюючими органами. До того ж, норми Податкового кодексу України [21] не завжди узгоджуються з положеннями Кодексу України про адміністративні правопорушення [62] та Законом України «Про адміністративну процедуру» [109], що створює правові колізії у визначенні підстав, видів і процедур притягнення до відповідальності.

Як слушно зазначає науковиця Десятнюк О. М. «суб'єктів господарювання притягають до відповідальності при вчиненні правопорушень, які спричиняють втрати бюджету. Так, важливою домінантою дослідження податкових ризиків є їхнє групування залежно від характеру

вчиненого правопорушення в сфері оподаткування. В цьому разі виокремлення ризиків базується на основах фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за вчинення податкових правопорушень, які сукупно становлять юридичну відповідальність» [117, с. 117].

Крім того, недостатньо врегульованими залишаються питання кваліфікації податкових правопорушень та визначення моменту виникнення відповідальності. Це, своєю чергою, створює підґрунтя для різного тлумачення норм податковими органами і платниками податків, а також стає причиною численних судових спорів. Усунення цих проблем можливе шляхом уніфікації термінології, гармонізації положень національного законодавства України.

Проблемним залишається і процедурний аспект діяльності податкових органів. Загалом «серйозне занепокоєння викликає якість роботи податкової служби. За даними опитування, 46,1% підприємців стикалися з браком якісних консультацій з боку працівників ДПС. Майже третина респондентів негативно оцінює ефективність роботи податкових інспекторів. При цьому лише 41,8% опитаних позитивно оцінили загальну ефективність роботи податківців, 31% – негативно, а 24,6% не визначилися або відмовилися відповідати.

Особливо гострою проблемою залишається система блокування податкових накладних. Масові проблеми у платників ПДВ розпочалися з 2022 року після внесення змін до системи моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР). За даними Ради бізнес-омбудсмена, у 2024 році найбільша кількість скарг на роботу ДПС стосувалася саме невиконання податковою рішень судів щодо розблокування накладних з ПДВ» [118].

До того ж, «серйозні нарікання також викликає якість електронних сервісів ДПС. Хоча близько 75% підприємств подають податкову звітність в електронному вигляді через Електронний кабінет платника податків, користувачі скаржаться на його незручність та технічні збої. Понад 20% респондентів поскаржилися на якість і своєчасність електронних повідомлень

ДПС, 17,1% зазначили, що електронний кабінет не зберігає заповнені форми, а 15,2% мали проблеми з отриманням довідок онлайн» [118].

Звідси можна зробити висновок, що процедури проведення податкових перевірок та ухвалення рішень про притягнення до відповідальності нерідко здійснюються з порушенням гарантій платників податків. У деяких випадках рішення про накладення штрафів приймаються без достатнього документального підтвердження або за результатами перевірок, проведених з відступами від вимог законодавства. Відсутність уніфікованої адміністративної процедури ухвалення індивідуальних актів податковими органами створює ризики свавілля та підриває довіру до системи оподаткування.

У цьому контексті особливого значення набуває необхідність узгодження діяльності податкових органів із положеннями Закону України «Про адміністративну процедуру» [109], який закріплює загальні принципи, стандарти та гарантії здійснення владних управлінських дій щодо фізичних і юридичних осіб. Зазначений Закон установлює вимоги до прозорості адміністративної процедури, обґрунтованості рішень, дотримання права особи на участь у процедурі їх ухвалення, обов'язку органу влади забезпечити належне повідомлення особи, а також права на ефективне оскарження індивідуальних адміністративних актів.

Належне впровадження положень цього Закону у практику податкових органів дозволить запровадити уніфікований підхід до адміністративних процедур, стандартизувати порядок розгляду матеріалів перевірки, ухвалення рішень та їх оскарження. Це, своєю чергою, сприятиме підвищенню правової визначеності, забезпеченню балансу між публічними інтересами держави й правами платників податків, а також зменшенню кількості спорів. Відтак, імплементація принципів і положень Закону України «Про адміністративну процедуру» [109] у сферу податкового адміністрування є необхідною умовою формування правової та справедливої моделі взаємодії між податковими органами та платниками податків.

Серед інших чинників, що негативно впливають на ефективність притягнення до відповідальності, варто назвати людський фактор і кадрові проблеми податкової служби. Часті реорганізації, недостатня професійна підготовка, а також наявність корупційних ризиків знижують якість правозастосовної діяльності. Унаслідок цього трапляються випадки прийняття неправомірних або необґрунтованих рішень, що згодом скасовуються в судовому порядку.

Як приклад можна навести наступне: «до РБО звернувся офіційний дистриб'ютор відомої марки легкових автомобілів зі скаргою на результати податкової перевірки. Податкова зробила висновок про те, що дистриб'ютор завищив суму ПДВ, яка зараховується до складу податкового кредиту наступних періодів, а також нарахував штрафні санкції за відсутність реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних. Податкова посилялась на те, що нібито договори відповідального зберігання, укладені дистриб'ютором з дилерами, є договорами комісії, а отже дистриб'ютор мав нарахувати податкові зобов'язання за датою передачі автомобілів на склад дилерам. Рада з'ясувала, що підприємство імпортує та передає дилерам автомобілі на відповідальне зберігання, при цьому підприємство здійснює продаж автомобілів зі сплатою ПДВ у загальному порядку. Своєю чергою, дилери реалізують автомобілі споживачам самостійно та власним коштом, а підприємство лише надає дилерам деяку підтримку, зокрема маркетингову та сервісну.

Під час розгляду скарги за участю представників ДПС України, підприємства та Ради бізнес-омбудсмена, інспектори Ради підтримали позицію підприємства та звернули увагу, що укладені дистриб'ютором угоди відповідального зберігання автомобілів не містять ознак договору комісії. Оскільки дії виконуються не за рахунок дистриб'ютора, дилери не отримують комісійної винагороди та дистриб'ютор не зберігає право власності на автомобілі. Такі аргументи Рада також виклала в офіційному листі до ДПС України. За результатами розгляду ДПС України врахувала позицію

підприємства, підтриману Радою, та скасувала податкові донарахування та штрафи на суму майже 100 млн. грн.» [119].

Зазначений випадок є показовим у контексті ширших системних проблем, що проявляються у сфері податкового адміністрування, адже подібні помилки та зловживання нерідко виникають саме внаслідок надмірної дискреції контролюючих органів.

Варто вказати, що «з початку проголошення незалежності нашої країни її розвиток і формування саме як правової держави супроводжується численними перепонами, однією з яких була та є корупція. На жаль, в Україні корумповані відносини все більше витісняють правові, етичні відносини між людьми і поступово трансформуються у звичайну норму поведінки, що, безумовно, загрожує її майбутньому» [120, с. 152]. «Податкові правовідносини, будучи ключовим інструментом наповнення бюджету, особливо вразливі до корупційних проявів через наявність широких дискреційних повноважень посадових осіб, складність податкового законодавства та високий рівень тінізації економіки» [121, с. 364].

«Станом на 2023 рік, Україна входить до числа країн із високим рівнем корупції, що підтверджується індексами Transparency International та інших міжнародних організацій. За даними Національного антикорупційного бюро України (НАБУ), корупція у податкових органах є одним із найпоширеніших злочинів серед державних службовців, а сума збитків від корупційних діянь щорічно складає мільярди гривень» [122, с. 24].

Як зазначає Лихошерст Л. М., «аналіз причин корупції в системі податкових відносин свідчить, що простого пояснення цього феномена не існує. Зазвичай вважають, що вона є наслідком заплутаного податкового законодавства, неправильного трактування функцій податкових органів, високого податкового навантаження на підприємства тощо» [123, с. 61]. Водночас автор підкреслює, що корупційні прояви формуються під впливом сукупності інституційних, організаційних та соціально-економічних чинників, серед яких ключову роль відіграють недостатній рівень прозорості

адміністрування податків, низький рівень контролю за діяльністю посадових осіб та відсутність ефективних запобіжників зловживанню владними повноваженнями. Такий підхід дозволяє розглядати корупцію не лише як індивідуальне порушення, а як системну проблему, що потребує комплексного реформування механізмів податкового контролю та підвищення інституційної спроможності податкових органів.

«До сприятливих умов вчинення корупційних діянь і зловживань Л. Головійчук відносить: збереження тенденції прорахунків у роботі з персоналом; недоліки у відборі кандидатів на службу до податкових та митних органів; відсутність професійного ядра у зв'язку із проведенням скороченням особового складу; кризова ситуація в суспільстві, яка негативно відбивається на кадровому потенціалі податкових та митних органів, внаслідок чого найбільш підготовлені і грамотні фахівці не бачать перспектив у подальшій службі і не бажають працювати в постійному напруженні без належного фінансового і соціального забезпечення, що сприяє постійному їх відтоку; не завжди керівниками вживаються ефективні заходи з викорінення грубих порушень законності, злочинних проявів та інших резонансних надзвичайних подій, що викликають у суспільстві негативну оцінку, у тому числі через ЗМІ; низький рівень правової культури працівників податкових та митних органів» [124].

Отже, корупційні ризики у діяльності податкових органів становлять одну з найбільш небезпечних загроз ефективності системи притягнення до відповідальності платників податків. Вони проявляються у вибіркового застосуванні законодавства, упередженому прийнятті рішень, зловживанні службовим становищем, а також у використанні владних повноважень із метою отримання неправомірної вигоди. Така практика не лише підриває принципи законності й рівності усіх перед законом, а й формує атмосферу недовіри до державних інституцій, знижує рівень добровільного виконання податкових обов'язків та стимулює ухилення від сплати податків.

Системність корупційних проявів може бути зумовлена низкою внутрішніх факторів, серед яких – недостатня прозорість процедур прийняття рішень, нечіткість регламентів, слабкий контроль за діяльністю службових осіб, а також низький рівень матеріального забезпечення працівників. Відсутність дієвих механізмів внутрішнього контролю та належної персональної відповідальності створює умови, за яких службові особи можуть маніпулювати правовими нормами в інтересах окремих платників податків або власної вигоди.

Крім того, корупційні ризики мають латентний характер і часто залишаються непоміченими на етапі службових перевірок. Це зумовлено як недосконалістю процедур внутрішнього аудиту, так і обмеженими можливостями зовнішнього громадського контролю. Нерідко податкові органи ухвалюють рішення, які формально відповідають нормам законодавства, однак фактично порушують принцип справедливості та пропорційності відповідальності.

Проблема корупційних ризиків безпосередньо пов'язана і з питанням професійної підготовки кадрів. Низький рівень правової культури, брак знань у сфері етики публічної служби, відсутність належних навичок щодо застосування антикорупційних стандартів у повсякденній роботі сприяють формуванню сприятливого ґрунту для порушень. Відтак якісне кадрове забезпечення розглядається як невід'ємний чинник забезпечення доброчесності та належного функціонування системи управління.

Нам цій проблемі акцентує свою увагу науковиця Кравчук М. Ю. Вона зазначає, що «одним із системних чинників, що сприяє виникненню корупційних ризиків у сфері адміністративної відповідальності, є недостатній рівень професійної підготовки працівників, уповноважених на застосування адміністративних стягнень. Брак належної юридичної освіти, обмежене розуміння принципів адміністративного провадження та слабка обізнаність із антикорупційним законодавством призводять до формального, а подекуди й свавільного підходу до притягнення осіб до відповідальності. У таких умовах

зростає ймовірність зловживань службовим становищем, вибіркового правозастосування та ухвалення неправомірних рішень в обмін на неправомірну вигоду. Відсутність системної підготовки та періодичного підвищення кваліфікації ускладнює ефективний контроль за дотриманням стандартів законності та неупередженості» [125, с. 239].

Для подолання цих явищ важливо забезпечити системний підхід до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової служби з урахуванням сучасних вимог доброчесності та професійної етики. Додатковим завданням має стати впровадження механізмів регулярної оцінки компетентності персоналу, що дозволить своєчасно виявляти та усувати прогалини у знаннях і навичках.

Особливого значення набуває створення дієвих механізмів моніторингу рішень посадових осіб, автоматизації ухвалення управлінських рішень, а також запровадження сучасних електронних інструментів контролю. Застосування таких засобів мінімізує людський фактор, підвищує об'єктивність процедур та знижує ризики втручання суб'єктивних або корупційних мотивів.

Деякі науковці наголошують «на підвищенні рівня підзвітності та прозорості діяльності державних органів через вдосконалення процедур внутрішнього та зовнішнього аудиту» [126, с. 276].

У цьому контексті важливо зазначити, що підвищення прозорості та підзвітності податкових органів повинно супроводжуватися активним залученням громадськості й бізнес-спільноти до процесу формування та реалізації податкової політики. Ефективна взаємодія між податковими органами та платниками податків передбачає не лише контроль і звітність, а й налагодження постійного двостороннього діалогу, заснованого на довірі, відкритості та спільному прагненні до підвищення ефективності податкової системи. «Представник податкового органу має бути не лише адміністратором, а й тим, хто може допомогти платникам податків розрахувати та виконати свої податкові зобов'язання найкращим чином для

себе та країни» [127, с. 64]. Саме через розвиток партнерських відносин між державою і бізнесом можливе поступове зменшення адміністративного навантаження на підприємства та створення більш сприятливого податкового середовища, що, у свою чергу, є запорукою успішного проведення податкових реформ.

Подібну позицію відстоюють С. Лекарь та І. Прокопенко, які зокрема вважають, що «для підвищення рівня податкової культури у населення та підвищення репутації податкових органів, необхідно здійснювати аналіз громадської думки й забезпечити постійний діалог із бізнесом щодо удосконалення адміністрування податків і зборів» [128, с. 152].

У свою чергу, Атаманчук Н. І. відзначає, що «одним із покладених на ДПС завдань є співпраця з інститутами громадянського суспільства, забезпечення проведення консультацій з громадськістю, зокрема через громадську раду, з питань реалізації державної податкової політики. Що ж до проведення консультацій з громадськістю, то вони здійснюються протягом року шляхом зустрічей із представниками громадськості й бізнес-спільноти, електронних консультацій з оприлюдненням на офіційному веб-порталі ДПС, тощо» [129, с. 63-64].

Разом з тим, рівень відкритості та комунікації податкових органів із суспільством залишається недостатнім. Існуючі форми консультацій часто носять формальний характер, не забезпечуючи реального врахування пропозицій бізнесу та громадських організацій під час ухвалення управлінських рішень. Бракує також системності у зворотному зв'язку та механізмів оцінки результативності комунікаційних заходів. Саме тому подальший розвиток податкової системи України потребує не лише декларування принципів партнерства, а й практичної реалізації ефективних інструментів взаємодії, що базуються на прозорості, довірі та взаємній відповідальності.

Так, «за даними опитування, українські підприємства витрачають в середньому значно більше часу на взаємодію з податковими органами

порівняно з країнами ЄС. Необхідно налагодити конструктивний діалог з громадськістю, бізнес асоціаціями, платниками податків. Якісний зворотній зв'язок податкової з бізнесом є необхідною передумовою будь якої успішної реформи» [118].

Попри зазначену нами критику, «В. М. Кміть і Н. В. Ванельчук справедливо акцентують увагу на тому, що наразі одним із найбільш дієвих інструментів комунікації між податковими органами та платниками податків є сервіс – Пульс. Цей сервіс виконує функцію інструмента запобігання корупційним проявам у системі органів ДПС України. За його допомогою громадяни та суб'єкти господарювання можуть надсилати повідомлення про неправомірні дії чи бездіяльність, а також про можливі корупційні правопорушення, вчинені посадовими особами структурних підрозділів ДПС України або її територіальних органів» [130, с. 1270].

Зазначений сервіс можна розглядати як один із практичних інструментів реалізації адміністративно-правового механізму забезпечення доброчесності та підзвітності податкових органів, що безпосередньо впливає на ефективність притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. Його функціонування відповідає сучасним принципам належного урядування, публічності та прозорості в діяльності органів державної влади, сприяючи формуванню нової моделі взаємодії між державою та платниками – моделі, заснованої на партнерстві, відкритості та довірі.

Впровадження сервісу Пульс демонструє практичну реалізацію адміністративно-правових засад запобігання корупційним ризикам у податковій сфері та слугує важливим кроком у напрямі підвищення ефективності державного управління у сфері податкової відповідальності.

Також варто вказати, що 2025 рік демонструє поступове покращення підходів до організації діяльності податкових органів, що свідчить про перехід від суто фіскальної моделі до сервісно-комунікативної. Зокрема, в межах реформування податкової системи особлива увага приділяється підвищенню

рівня відкритості, прозорості та ефективності взаємодії між податковими органами і платниками податків. Удосконалення механізмів консультування, впровадження електронних сервісів, а також підвищення якості комунікації сприяють зміцненню довіри до податкової служби та формуванню партнерських відносин між державою і бізнесом. Саме такі позитивні зміни стали передумовою створення нових інструментів підтримки платників податків, серед яких – інноваційний сервіс, запроваджений Державною податковою службою України.

Так, «для підвищення якості податкових послуг та зручного інформування платників ДПС відкрила Офіси податкових консультантів у 20 регіонах України. Новий сервіс допоможе розібратися у податкових питаннях, отримати фахову пораду та уникнути порушень законодавства.

Кожний платник, який звернувся за консультацією, має можливість отримати аргументовану та якісну відповідь. А модератор зорієнтує та допоможе в отриманні консультаційних послуг з урахуванням індивідуальних потреб відвідувача.

Фахівці Офісів консультують за такими напрямками: оподаткування фізосіб та юридичних осіб, електронні сервіси та звітність, податкові спори, податковий аудит, фактичні перевірки та законодавство щодо РРО/ПРРО, контроль за обігом підакцизних товарів, зупинення реєстрації ПН / РК, погашення податкового боргу та заборгованості з ЄСВ, надання кваліфікованих електронних довірчих послуг тощо» [131].

Зазначені напрями консультування свідчать про прагнення податкових органів не лише оперативно реагувати на проблеми платників, а й забезпечити комплексну підтримку у вирішенні практичних питань, що виникають у процесі виконання податкових обов'язків. Такий підхід демонструє орієнтацію на підвищення якості сервісного обслуговування та створення сприятливих умов для добровільного дотримання податкової дисципліни. У цьому контексті важливим є запровадження чітких стандартів роботи консультантів, які визначають основні принципи діяльності нового сервісу,

спрямованого на забезпечення максимальної прозорості, зручності та довіри у взаєминах між податковими органами й платниками податків.

«Серед головних принципів роботи нового сервісу: доступність – консультації безоплатні та доступні для всіх платників, комплексність – охоплення всіх податкових напрямів в одному місці; персоналізація – індивідуальний підхід до кожного платника; прозорість – фіксація всіх консультацій, чіткі строки, зрозумілі процедури; професійність – фаховий, висококваліфікований підхід; конфіденційність – збереження та захист даних отриманих під час консультацій; неупередженість – рівний підхід до всіх платників незалежно від розміру бізнесу, форми власності та виду діяльності.

Важлива також безбар'єрність надання податкових консультацій: інклюзивна – підтримка людей з інвалідністю та залучення їх до бізнес-середовища, фізична – доступність офісів для всіх платників та супровід модератора, інформаційна – консультації з урахуванням індивідуальних потреб платника, цифрова – застосування електронних ресурсів ДПС» [132].

Разом з тим, попри очевидні позитивні зрушення, функціонування Офісів податкових консультантів наразі супроводжується низкою проблем і недоліків, що знижують їхню загальну ефективність як нового інструменту та механізму. Насамперед, проект перебуває на початковому етапі реалізації, тому відсутня повна система оцінки результативності його роботи, зокрема за критеріями зменшення кількості податкових правопорушень, підвищення рівня добровільної сплати податків чи скорочення податкових спорів. Це ускладнює об'єктивне вимірювання реального впливу діяльності офісів на підвищення податкової культури та дисципліни.

Крім того, спостерігається нерівномірність територіального охоплення – хоча офіси створено у двадцяти регіонах, частина територіальних громад залишається поза межами доступу до таких сервісів. Це створює дисбаланс у забезпеченні рівних можливостей для всіх категорій платників податків, особливо для представників малого бізнесу у віддалених регіонах.

До того ж, значний попит на консультації зумовлює перевантаження консультантів, що може негативно позначатися на якості наданих роз'яснень та швидкості обслуговування. Не менш важливою проблемою є обмеженість глибини консультацій, адже окремі питання податкового права вимагають значно ширшої експертизи, ніж передбачено базовим форматом роботи офісів.

Також варто відзначити відсутність єдиного механізму моніторингу та контролю якості консультацій, зокрема щодо відповідності наданих роз'яснень чинному законодавству, їхньої послідовності та однаковості застосування норм податкового права.

На підтвердження вищевикладеного окремі практики у сфері податкового права наголошують, що «більш ефективним було б внесення реальних змін до податкового законодавства для вирішення системної проблеми безпідставного блокування ПН. Поки що певні незначні зміни внесені не до Податкового кодексу України, а до підзаконного акту. Йдеться про прийняття Кабінетом Міністрів України постанови від 26.08.2025 р. № 1048 «Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», якою внесено зміни до постанови КМУ від 11.12.2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (із змінами) (далі – ПН, РК та ЄРПН відповідно)» [133].

Так як, на думку цих же фахівців, «ефективність консультаційних центрів з питань розблокування ПН/РК з ПДВ не є доведеною. Рівень блокування ПН продовжує коливатись із місяця в місяць, у т. ч. у бік збільшення відсотка заблокованих ПН/РК в окремі місяці. Кількість посадових осіб, залучених до діяльності центрів з питань розблокування ПН/РК з ПДВ, є значною та не свідчить про ефективність подібного рішення, оскільки потребує значних додаткових ресурсів. Навпаки, постійно наголошуючи на необхідності цифровізації діяльності податкових органів, у т. ч. з метою усунення впливу людського фактору на здійснення органами ДПС

податкового адміністрування, по суті, ДПС здійснює протилежне: за наявною проблемою – збільшує кількість матеріалів, що опрацьовуються, та людей, які мають опрацьовувати такі матеріали» [133].

Також Горбатюк І. І. підкреслює, що «автоматизація сприяє зниженню ризиків помилок. Багато помилок виникає через людський фактор, особливо в процесах, що вимагають великої уваги до деталей, таких як обробка даних або введення інформації. Впровадження електронних систем і цифрових технологій дозволяє значно знизити ймовірність помилок, оскільки автоматизовані системи здатні точно виконувати повторювані операції без відхилень. Це підвищує якість прийнятих рішень та забезпечує точність даних, що мають важливе значення для управління та надання послуг» [134, с. 50].

Податкова система повинна стати ще більш технологічно розвиненою та зосередженою на потребах користувача.

На думку С. Скрипник, серед перспективних напрямів удосконалення оподаткування в умовах цифрової трансформації можна виокремити такі кроки: «1) впровадження електронних сервісів для обліку та подання звітності, що допоможе платникам зменшити час на підготовку звітів й знизить навантаження на них; 2) використання автоматизованих систем для нарахування та сплати податків з метою підвищення ефективності та прозорості процесів оподаткування; 3) введення обов'язкового використання електронних рахунків-фактур, за допомогою яких відбудеться поліпшення контролю за сплатою податків, спрощення обліку та звітності, зменшення ризиків шахрайства; 4) запровадження податкових стимулів для підтримки стартапів та інноваційних підприємств, які б сприяли розвитку нових технологій й збільшували інвестиції у сферу інновацій; 5) використання блокчейн-технологій для ведення бухгалтерського обліку та звітності, що допоможуть підвищити прозорість та безпеку даних, знизять ризики маніпуляцій та шахрайства; 6) перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності, завдяки яким зросте рівень довіри іноземних інвесторів, відбудеться покращення прозорості та порівнюваності фінансової інформації;

7) розширення функціонала електронного кабінету платника податків, що зробить доступ до інформації більш зручним й створить можливість оперативного вирішення податкових питань онлайн; 8) спрощення процедур адміністрування...» [135, с. 379].

Отже, наведене свідчить про нагальну потребу глибокої цифровізації діяльності податкових органів, що має стати ключовим напрямом підвищення ефективності податкового адміністрування. Використання сучасних інформаційно-аналітичних систем, автоматизованих алгоритмів прийняття рішень та електронного документообігу дозволить мінімізувати вплив суб'єктивного чинника, підвищити точність і швидкість обробки даних, а також зменшити кількість помилок і зловживань.

Цифрові технології здатні забезпечити прозорість процедур контролю, автоматичне виявлення ризикових операцій та оптимізацію процесів комунікації між податковими органами і платниками податків. Їхнє впровадження сприятиме створенню єдиного інтегрованого інформаційного простору, де всі етапи, від подання звітності до отримання консультацій, здійснюватимуться в електронному форматі.

Водночас цифровізація податкової сфери має супроводжуватися належним рівнем захисту персональних даних і кібербезпеки, що забезпечить довіру суспільства до таких інновацій. Таким чином, перехід до цифрових технологій у роботі податкових органів є не лише технічним удосконаленням, а й стратегічним напрямом розвитку, який дозволяє зміцнити інституційну спроможність Державної податкової служби, підвищити якість управлінських рішень і забезпечити ефективне виконання податкової політики держави.

Таким чином, людський фактор, кадрові проблеми, питання цифровізації та корупційні ризики становлять комплексну загрозу, що гальмує удосконалення адміністративно-правового механізму притягнення платників податків до відповідальності.

Усі наведені проблеми свідчать про потребу системного реформування адміністративно-правових засад діяльності податкових органів у напрямі

підвищення їх відкритості, підзвітності та орієнтації на сервісний підхід. Реформування має базуватися на принципах верховенства права, рівності суб'єктів перед законом, правової визначеності, пропорційності санкцій та невідворотності відповідальності за податкові правопорушення.

У цьому контексті ключовими напрямками удосконалення адміністративно-правового механізму притягнення до відповідальності є: уточнення складів податкових правопорушень; спрощення контролю; розроблення єдиних стандартів прийняття рішень; підвищення професійного рівня податкових працівників і розширення цифровізації діяльності податкових органів. Впровадження таких заходів сприятиме забезпеченню балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків, зменшенню конфліктності у сфері оподаткування й формуванню довіри до податкової системи загалом.

«Суть податкової політики визначається набором організаційних і правових, фінансових та економічних заходів держави щодо регулювання податково-правових відносин, спрямованих на формування та використання фінансових ресурсів держави» [136, с. 637-638]. Отже, лише за умов поєднання цих заходів можливо створити справді ефективний механізм реалізації податкової політики, який відповідатиме європейським стандартам належного врядування, законності та справедливості.

У цьому питанні також варто згадати і про профілактику правопорушень у податковій сфері, оскільки превентивні заходи здатні мінімізувати ризики неправомірної поведінки як з боку посадових осіб контролюючих органів, так і з боку платників податків. Як вважає Тринчук Ю. В., «головною метою і основним завданням профілактики таких правопорушень є розробка шляхів і способів планомірного впливу на причини та умови, що сприяють їх вчиненню, а також їх викорінення. Такий вплив має полягати у взаємодії усіх органів державної влади по удосконаленню податкової дисципліни» [39, с. 746].

«Загалом профілактика правопорушень у податковій сфері проявляється через застосування різних державних і громадських заходів, які спрямовуються на нейтралізацію причин, умов деліктної діяльності щодо справляння та адміністрування сплати податків, зборів, забезпечення втілення прав платників податків і зборів, правосуб'єктності контролюючих органів та суб'єктів адміністрування податків, зборів» [137, с. 265].

Науковці «зауважують, що адміністративні заходи попередження та профілактики правопорушень у сфері податків і зборів – це комплекс заходів адміністративно-примусового впливу, передбачених різними галузями законодавства: адміністративного, податкового, цивільного, про банки і банківську діяльність, про банкрутство. Мета застосування – привести реальну поведінку у відповідність до правової моделі при виконанні податкових обов'язків платниками податків. У разі відхилення поведінки від правової моделі у сфері податків і зборів, поведінка повинна приводитися у відповідність до правової моделі комплексом заходів адміністративного припинення, за змістом подібних із забезпечувальними заходами адміністративного примусу, але застосовуваних для реалізації відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення у сфері податків і зборів. Забезпечення реалізації правової моделі у податкових правовідносинах досягається шляхом застосування заходів адміністративного припинення, які мають у правовій системі універсальний характер» [138, с. 2003].

Подольян Ю. О. вважає, що «однією з основних особливостей профілактики правопорушень в цій сфері є підвищення свідомості та освіченості громадян і підприємств щодо податкових норм та обов'язків. Тому необхідно забезпечити широкий доступ до інформації про податкові правила і процедури, а також про можливі наслідки порушення законодавства. Це можна зробити шляхом проведення регулярних навчальних семінарів, вебінарів та інших освітніх заходів для громадян та підприємств» [139, с. 269].

Аналіз наведених положень дає підстави стверджувати, що профілактика податкових правопорушень є невід'ємним елементом ефективного функціонування системи податкового контролю та одним із ключових напрямів забезпечення податкової дисципліни. Її результативність безпосередньо залежить від системності, узгодженості та взаємодії всіх органів державної влади, приналежних до адміністрування податків.

Профілактична діяльність у податковій сфері має спиратися не лише на адміністративно-примусові інструменти, а й на превентивні заходи, спрямовані на формування правової свідомості платників, підвищення рівня їхньої поінформованості та довіри до податкових органів. Важливо, щоб профілактика не зводилася до покарання, а передбачала стимулювання добровільного виконання податкових обов'язків, розвиток культури сумлінної сплати податків і своєчасного звітування.

Однак, однією з актуальних проблем, що перешкоджає ефективній профілактиці та притягненню до відповідальності за порушення податкового законодавства, залишається недостатня узгодженість взаємодії податкових органів з іншими державними інституціями, зокрема правоохоронними органами. Відсутність чітких механізмів інформаційного обміну, дублювання повноважень та розмежування компетенцій часто призводять до затримок у прийнятті рішень, неузгодженості дій і, як наслідок, до уникнення окремими суб'єктами належної відповідальності. Крім того, несистемність співпраці ускладнює проведення комплексних перевірок, створює передумови для корупційних ризиків і знижує рівень довіри бізнесу та громадськості до податкових і правоохоронних органів.

Для прикладу, «до Ради бізнес-омбудсмена звернулося підприємство, яке продає нові та вживані автомобілі. Зі скарги стало відомо, що Територіальне управління Бюро економічної безпеки (БЕБ) у межах кримінального провадження розслідувало версію про нібито ухилення службових осіб компанії від сплати податків на суму майже 18 млн грн у період 2023-2024 рр. шляхом приховування вартості фактично проданого

товару, а саме вживаних автомобілів. Правоохоронці вказали, що підприємство продавало вживані автомобілі за цінами, які від 4 до 50 разів перевищували ті, що зазначені у податкових накладних. До такого висновку Територіальне управління БЕБ дійшли через порівняння даних з податкових накладних із цінами з оголошень про продаж цих автомобілів на сайті AUTO.RIA.

Компанія пояснила, що автомобілі, про які йдеться, взяли на комісію для подальшого продажу. Тому базою оподаткування ПДВ є не повна вартість автомобіля, а сума комісійної винагороди, як це прямо передбачено пунктом 189.3 статті 189 Податкового кодексу України. Саме за цим правилом підприємство і діяло. Цю позицію підтвердила й податкова служба, яка провела планову перевірку компанії за період 2018–2024 років та не виявила жодних порушень, на які посилалося Територіальне управління БЕБ. Рада бізнес-омбудсмена звернулася письмово до Територіального управління БЕБ, БЕБ України та Офісу Генерального прокурора. У зверненні Рада наголосила на необхідності оцінити пропорційність втручання у господарську діяльність бізнесу та доцільність відкриття кримінального провадження у випадках, коли податкові питання вже перевірили компетентні органи й визнали законними. Завдяки втручанням Ради кримінальне провадження закрили за відсутністю складу злочину» [119].

У сукупності зазначені недоліки свідчать про системний характер проблем у механізмі забезпечення відповідальності, що особливо загострюються у кризових умовах функціонування держави.

Особливе місце серед чинників, що ускладнюють діяльність податкових органів у сфері притягнення платників податків до відповідальності, посідає збройна агресія проти України та запровадження правового режиму воєнного стану.

«Усі війни – це в першу чергу війни у сфері економіки як країни, так і світової економіки. Військові операції ніколи не проходили безболісно для бюджету конфліктуючих країн» [140, с. 258]. Воєнні дії істотно

трансформували умови функціонування податкової системи, спричинивши низку об'єктивних і суб'єктивних труднощів. Значна частина платників податків зазнала втрати активів, переміщення виробничих потужностей, руйнування майна або тимчасової окупації територій, що унеможлиблює належне виконання податкових обов'язків, збирання первинних документів та подання своєчасної звітності. Ускладнення комунікації між суб'єктами господарювання і контролюючими органами, перебої в роботі реєстрів та інформаційних систем, а також обмежений доступ до доказової бази негативно позначаються на повноті та об'єктивності встановлення обставин податкових правопорушень.

Одночасно ускладнюється і правозастосовна діяльність податкових органів. Частина їх працівників мобілізована або переміщена, окремі територіальні органи тимчасово не функціонують, що призводить до нерівномірного навантаження та затримок у проведенні перевірок і прийнятті рішень. Такі обставини вимагають від держави одночасного забезпечення фіскальної стабільності та дотримання принципів справедливості, пропорційності й правової визначеності при притягненні до відповідальності.

З огляду на наведене, важливими завданнями податкових органів стають адаптація процедур контролю до особливих умов воєнного часу, удосконалення механізмів дистанційної взаємодії з платниками податків, забезпечення доступності та безперервності функціонування електронних сервісів, а також запровадження чітких критеріїв підтвердження неможливості виконання податкових обов'язків унаслідок бойових дій. Правозастосовна практика має базуватися на індивідуальному підході до оцінки кожної ситуації, з урахуванням добросовісності платника та реальних обставин, що вплинули на порушення податкового законодавства.

3.2. Міжнародний досвід діяльності податкових органів з притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства

Сучасні тенденції розвитку фінансових систем вказують, що ефективне функціонування податкового механізму є неможливим без наявності дієвих інституцій, здатних забезпечити належне виконання платниками своїх податкових обов'язків. Центральне місце в цьому процесі належить податковим органам, які покликані не лише адмініструвати надходження до бюджету, а й здійснювати контроль за дотриманням вимог податкового законодавства та реалізовувати процедуру притягнення до відповідальності у випадках його порушення. Водночас у межах глобалізованої економіки ці функції набувають нових форм і методів, що зумовлює потребу у вивченні міжнародного досвіду організації та правового регулювання такої діяльності.

Аналіз практики зарубіжних держав свідчить, що формування ефективної системи притягнення до податкової відповідальності ґрунтується на кількох базових принципах: верховенства права, невідворотності покарання, справедливості та пропорційності санкцій, а також забезпечення гарантій для платників податків. При цьому особливе значення надається превентивній функції податкової відповідальності, спрямованій на запобігання порушенням шляхом створення умов для добровільного та свідомого виконання податкових обов'язків. У більшості правових систем така превентивність досягається завдяки поєднанню адміністративно-каральних і роз'яснювальних заходів, підвищенню рівня правової культури платників, удосконаленню податкової комунікації та забезпеченню прозорості.

Визначальною ознакою міжнародних підходів до податкової відповідальності є чітке розмежування повноважень податкових органів. У межах цього підходу забезпечується баланс між інтересами держави та правами платників податків, що проявляється у встановленні чітких правил проведення перевірок, фіксації податкових правопорушень, розгляду

матеріалів справи та прийняття рішень про застосування санкцій. Особлива увага приділяється відповідним аспектам – строкам, доказовим стандартам, порядку оскарження рішень та забезпеченню неупередженості уповноважених осіб. Такий підхід сприяє формуванню довіри до податкових органів і підвищує рівень податкової дисципліни.

У міжнародній практиці простежується також тенденція до посилення інституційної спроможності податкових органів та розширення їх аналітичних функцій. Це проявляється у впровадженні систем ризик-орієнтованого контролю, використанні інформаційно-аналітичних баз даних, удосконаленні внутрішнього аудиту діяльності службових осіб податкових органів. Застосування сучасних технологій дозволяє виявляти потенційні порушення на ранніх стадіях, мінімізуючи необхідність застосування репресивних заходів. Водночас правові системи більшості країн передбачають, що навіть за високого рівня цифровізації діяльності податкових органів зберігається ключова роль порядку законності притягнення до відповідальності.

Також у межах міжнародних підходів та «численних непорозумінь та неузгодженостей» [141, с. 66] відзначається взаємозв'язок податкової відповідальності з іншими видами юридичної відповідальності – фінансовою, адміністративною, кримінальною. Такий взаємозв'язок обумовлює необхідність чіткого нормативного розмежування складів правопорушень, визначення підвідомчості справ та меж компетенції податкових органів.

У правозастосовній практиці реалізується тенденція до уніфікації відповідних норм, що дозволяє уникнути дублювання функцій між відповідними органами та судами, а також забезпечує послідовність і передбачуваність рішень щодо притягнення до відповідальності.

Важливим напрямом сучасного розвитку податкової юрисдикції у світі є формування моделі службово-партнерських відносин між державою та платником податків, яка передбачає не лише контроль і покарання, але й консультування, попередження та підтримку правомірної поведінки. Цей підхід підсилює профілактичну роль податкових органів і водночас знижує

рівень конфліктності у відносинах між ними та платниками податків. У результаті зростає не стільки репресивна, скільки виховна й регулююча функція податкової відповідальності, що відповідає сучасним уявленням про ефективне публічне адміністрування.

Таким чином, міжнародний досвід свідчить, що успішна діяльність податкових органів у сфері притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства залежить від комплексності правового регулювання, чіткості, прозорості ухвалення рішень та наявності ефективних механізмів захисту прав платників. Ключову роль у цьому відіграють принципи належного урядування, професійна компетентність службових осіб, відкритість інформаційних систем і використання сучасних технологій управління податковими ризиками. Вивчення таких підходів має важливе значення для вдосконалення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів України, оскільки дозволяє узагальнити позитивні практики, адаптувати їх до національної правової системи та підвищити результативність правозастосування у сфері податкової відповідальності.

На основі вищезазначеного можна констатувати, що концепції розвинених держав щодо формування правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства є неоднозначними. У зв'язку з цим доцільно детальніше розглянути специфіку зарубіжної практики притягнення платників податків до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Пугаченко О. Б. «при аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах виділяє кілька базових принципів, на яких будується податкова система, зокрема:

- побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін;
- відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень;
- невідворотність покарання.

У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослухняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження» [142, с. 170].

До того ж, «у своїй роботі М. Смакограй слушно зазначає, що у сучасному світі серед основних завдань будь-якої держави мають бути: забезпечення економічного зростання, збільшення інвестиційного потенціалу, розбудова економіки, сприяння вирішенню багатьох соціальних проблем. Одним із важливих факторів їх вирішення є реалізація ефективної податкової політики – діяльність держави щодо встановлення, регулювання та організації збору податків. Серед її основних пріоритетів сьогодні – підвищення якості та ефективності податкового адміністрування; забезпечення справедливості та рівності податкової системи; адаптація податкового законодавства до норм і правил найкращого зарубіжного досвіду та міжнародних стандартів» [143, с. 325].

З огляду на наведені положення, можна стверджувати, що успішні податкові системи розвинених держав ґрунтуються на поєднанні принципів рівноправності, прозорості та невідворотності відповідальності. Це забезпечує баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників, водночас сприяючи підвищенню добровільної сплати податків.

Ефективне податкове адміністрування та адаптація законодавства до міжнародних стандартів є ключовими умовами економічного розвитку та зміцнення податкової дисципліни. Зарубіжний досвід переконує, що партнерська модель взаємовідносин між державою і платником податків є найбільш результативною для формування стабільних податкових надходжень.

Щодо податкових правопорушень, то законодавство більшості країн сюди «відносить порушення, пов'язані з несплатою різних видів податків та зборів. При цьому коло податкових правопорушень визначається по-різному. До них іноді відносять не тільки дії осіб, які ухиляються від сплати податків, але і зловживання посадових осіб податкових органів ін. Таким чином, в зарубіжних країнах податкове правопорушення – це порушення, насамперед, податкового законодавства» [30, с. 86].

Податкові правопорушення зумовлюють виникнення деліктних податкових правовідносин, під якими розуміють суспільні відносини, що постають у разі порушення встановленого законодавством порядку запровадження, нарахування, сплати та примусового стягнення податків та інших обов'язкових платежів із фізичних та юридичних осіб, а також пов'язані з реалізацією державного контролю у цій сфері.

Деліктні податкові правовідносини виникають у кожному випадку порушення встановленого законодавством порядку оподаткування, причому таке порушення, як правило, здійснюється з боку платника податків. Водночас неправомірні дії або перевищення повноважень податковими органами також породжують у платників податків право на використання передбачених законом механізмів захисту своїх порушених прав та законних інтересів.

Класифікація цих правовідносин у США є досить простою. «Її основи містяться у главі 76 Кодексу внутрішніх доходів США, яка визначає права учасників податкових спорів, юрисдикцію та правовий статус уповноважених судових органів. Податкові спори можуть класифікуватися, зокрема, за критерієм ініціатора податкового спору. У цьому випадку виділяють спори, що ініціюються платником податків, і спори, які ініціює Служба внутрішніх доходів США. У Главі 76 вище наведеного Кодексу згруповані норми, що регулюють відповідні судові процедури: процедури, які ініціюються від імені США у федеральних районних судах; процедури, які ініціюються від імені платників податків та інших третіх осіб у різних компетентних судових інстанціях США; процедури, що ініціюються у Податковому суді США;

процедури, що ініціюються у зв'язку з переглядом рішень, прийнятих Податковим судом США; процедури розподілу тяжкості доказування в рамках судочинства» [144, с.182]. Це демонструє, що чітке законодавче регулювання податкових спорів сприяє підвищенню ефективності контролю та зміцненню довіри платників податків до системи.

«Патрісія Т. Морган відповідно до покладеного в основу класифікації юрисдикційного критерію виділяє такі податкові спори: спори, що розглядаються Претензійним судом США (United States Court of Federal Claims); спори, що розглядаються федеральними районними судами США (United States District Court); спори, що розглядаються Податковим судом США (United States Tax Court).

Дана класифікація адекватно відтворює особливості американської моделі податкової системи. Юрисдикція згаданих судів дозволяє чітко розділити розглянуті спори за певними групами. При цьому слід зазначити, що будь-який з податкових спорів, що розглядаються судом, має бути вирішеним Службою внутрішніх доходів США, що є неодмінною умовою проходження сторонами обов'язкової процедури досудового врегулювання спорів» [144, с. 182].

Однак, «зазначена вище класифікація має ряд винятків. Податкові спори, що розглядаються медіаторами в рамках специфічної адміністративної процедури вирішення податкових спорів, взагалі не потрапляють на розгляд суду через підписання учасниками спору специфічної угоди, що передбачає призначення квазіарбітра – медіатора, та прийняття медіатором рішення як остаточного та безумовно зобов'язуючого сторони до врегулювання цього спору.

Податкові спори, що розглядаються суддями-посередниками Податкового суду США за спрощеною процедурою розгляду незначних справ, також не мають гармонізованої з іншими податковими спорами структури вирішення, оскільки не можуть бути надалі оскаржені у федеральних апеляційних судах США та Верховному суді США» [144, с.182].

Звідси можна зробити висновок, що багаторівневність і чітка регламентація процедур вирішення податкових спорів у правовій системі США як адміністративних, так і судових забезпечують високий рівень правової визначеності та дієвий захист прав платників податків. Порівняння з українською практикою свідчить про необхідність подальшого вдосконалення національного законодавства у сфері публічно-правових спорів.

У цьому контексті важливу роль відіграє вже прийнятий Закон України «Про адміністративну процедуру» [109], який закладає фундамент для формування більш прозорої, передбачуваної та стандартизованої моделі адміністративного розгляду, включно з податковими спорами.

Врахування зарубіжного досвіду, зокрема американського, у поєднанні з імплементацією положень Закону «Про адміністративну процедуру» [109] створює реальні передумови для підвищення якості податкового адміністрування в Україні та побудови ефективної системи вирішення податкових спорів, орієнтованої на захист прав платників і підвищення довіри до публічної влади.

«В Португалії протидія податковим правопорушенням здійснюється відповідно до Закону «Про загальний режим податкових правопорушень». Статтею 2 «Поняття та види податкових правопорушень» встановлено, що будь яка типова, незаконна та винна дія, визнана караною згідно з діючим податковим законодавством, є податковим правопорушенням. Частиною другою даної статті поділ правопорушень здійснюється на два види: злочини та проступки. При чому, у разі коли один і той самий факт містить ознаки злочину та ознаки адміністративного правопорушення, податкового агента буде покарано за злочин» [145, с. 634].

Щодо управління податковим боргом, то у Португалії воно «здійснюється через запровадження жорсткої системи штрафів за несвоєчасно сплачені податки. Зокрема, автоматично штрафи стягуються з неплатника податку, якщо той не вніс визначену фіскальними органами суму у

встановлені терміни. При цьому штраф стягується негайно без попередження і бюрократичних процедур, у т. ч. судових» [146, с. 284].

«Особливістю протидії податковим злочинам та проступкам в Італії є те, що відповідальність за них встановлюється спеціальними нормативно-правовими актами, які не включені до кримінального кодексу. Вони, як правило, носять комплексний характер і містять норми, закріплені у різних галузях права» [147, с. 326].

У питанні проведенні ефективної податкової політики цікавим є досвід Швеції. Ця країна «займає одне з перших місць за своєчасною і повною сплатою податків. Однак у разі несплати або сплати занижених податків такий вчинок, як правило, карається накладенням штрафу в розмірі, кратному сумі, що прихована від оподаткування, та кваліфікується фіскальною службою як адміністративне правопорушення, термін давності за яким становить чотири роки» [148, с. 964]. Такий підхід свідчить про поєднання високого рівня довіри до податкової системи з чіткими санкційними механізмами, що забезпечують невідворотність відповідальності.

«В Королівстві Іспанія питання притягнення до відповідальності платників податків унормовано Королівським указом «Про загальну процедуру застосування податкових штрафів» № 2063 від 15 жовтня 2004 року.

Основні положення даного нормативно-правового акту спрямовані на: – розмежування податкового боргу та штрафу; – застосування загальних принципів встановлених конституцією та принципів адміністративного права (законність, типовість, презумпція невинуватості, пропорційність, інших); – поділ податкових правопорушень на види (незначні, серйозні, тяжкі); – особливості процедури узгодження сум штрафних санкцій та зменшення таких сум (підстави пом'якшення відповідальності), у разі сплати без оскарження; – суб'єктивний елемент складу податкового правопорушення (окрема увага акцентується на особливості вини, ступінь якої впливає на вид правопорушення (у більшості справ штраф передбачено за приховування та

шахрайство). В Іспанії, як і в Україні, виходячи із особливостей судової практики притягнення платників податків до юридичної відповідальності формуються відповідні доктрини. Так, однією із таких доктрин є доктрина – легкості доказування. Вона стосується тягарю доказування в інтересах податкової справедливості при застосування принципу добросовісності» [145, с. 634-635].

Науковець Пугаченко О. Б. зазначає, що «податкові служби в західних країнах у значній мірі наділені повноваженнями правоохоронних органів. Органи податкових розслідувань (слідчий апарат) по суті являють собою спеціалізовані поліцейські служби, які часто використовують при проведенні фінансових розслідувань такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків із оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів» [142, с. 173].

Отже, надання податковим органам західних держав повноважень, притаманних правоохоронним інституціям, зокрема створення спеціалізованих підрозділів для здійснення податкових розслідувань із використанням методів, характерних для діяльності спецслужб, істотно підвищує результативність фінансового контролю в податковій сфері. Водночас налагоджена взаємодія податкових органів із правоохоронними установами та оперативно-аналітичними підрозділами, насамперед у частині інформаційного обміну, забезпечує дієвість протидії іншим видам правопорушень загального характеру.

Загалом «судова практика найкрупніших країн Заходу свідчить про те, що злочини в фінансовій сфері, у т.ч. і при податкових правопорушеннях, практично завжди є консенсусними, тобто здійснюються за попередньою домовленістю сторін (наприклад, між суб'єктами оподаткування або між ними і корумпованими представниками влади). При цьому використовується як недосконалість законодавчих актів і допомога корумпованих чиновників, так і традиційні способи ухилення від сплати податків шляхом приховування

прибутків, проведення складних міжбанківських комбінацій і багатоканального просування грошей в різні сфери тіньової економіки. Спеціалісти відзначають складність документування і формування доказової бази подібних злочинів, оскільки основні учасники протиправних дій глибоко законспіровані, а їх дії, як правило, ретельно сплановані і добре організовані. Тому в більшості західних країн податкові судові позови виключені із сфери майнових позовів і по суті прирівняні до карних справ. Відповідно, за навмисне приховування прибутків від оподаткування законодавством передбачені такі ж суворі покарання, як і за карні злочини» [142, с. 172-173].

Також важливо звернути увагу на те, що в окремих зарубіжних правових системах, попри високий рівень інституційної розвиненості механізмів протидії фінансовим правопорушенням, існує специфічний підхід до визначення статусу платника податків. Йдеться насамперед про відхід від розуміння презумпції невинуватості, коли саме на платника покладається обов'язок доведення відсутності податкового правопорушення та підтвердження власної добросовісності.

Водночас запровадження та застосування цієї моделі у національному законодавстві зарубіжних держав супроводжується певними суперечностями та дискусійними аспектами. Так, «наприклад, в таких країнах як США, Південна Корея, Австралія та Швеція – тягар доведення у зазначених випадках покладається саме на платника податків. У той же час внутрішнє законодавство Франції, Італії та Бельгії покладає такий обов'язок на контролюючий орган. Звідси, презумпція винуватості платника податків та кореспондуючий обов'язок доведення відсутності порушень податкового законодавства є своєрідним вимушеним кроком та відповіддю цивілізованого світу на виклики сучасності» [149, с. 328].

Отже, узагальнена практика зарубіжних держав засвідчує наявність результативних моделей розгляду податкових правопорушень, які здатні слугувати орієнтиром для вдосконалення вітчизняного порядку, та можуть бути адаптовані до сучасних українських умов.

Також варто згадати, що порівняно з Україною, у зарубіжних державах значно ширше застосовується медіація як альтернативний інструмент врегулювання податкових спорів. У багатьох правових системах вона розглядається як ефективний механізм деескалації конфліктів між платником податків і контролюючим органом.

Так, «серед економічно розвинутих країни Європи, особливо таких як Німеччина та Франція, використовуються додаткові інститути, діяльність яких спрямована на вирішення податкових спорів. Такими інститутами є спеціальні адміністративні комісії, що спеціалізуються у сфері оподаткування, метою діяльності яких є саме розгляд податкових конфліктів, які за результатами їх розгляду можуть приймати та надавати для платників податків рішення, що носять рекомендаційний характер. Саме присутність рекомендаційного характеру таких рішень спонукає визначати їх правову природу, що за своїм характером є медіаційною» [150, с. 505].

Практичний досвід засвідчує, що медіація як альтернативний механізм врегулювання адміністративних спорів набула значного поширення та інституційного закріплення в законодавстві США, Великої Британії та інших юрисдикцій. Практичний досвід засвідчує, що медіація як альтернативний механізм врегулювання адміністративних спорів набула значного поширення та інституційного закріплення в законодавстві США, Великої Британії та інших юрисдикцій [151].

Як зазначають деякі науковці, «незважаючи на деякі суперечності, поступове впровадження інституту медіації не просто можливе, а є необхідним заходом, що сприятиме розвитку правової культури населення, допоможе розвантажити систему адміністративних судів України та сприятиме мирному вирішенню публічно-правових спорів» [152, с. 53].

На наше переконання, поступове формування інституту медіації свідчить про готовність України інтегрувати сучасні альтернативні механізми врегулювання публічно-правових спорів за умови належного нормативного, кадрового та організаційного забезпечення.

У контексті дослідження міжнародного досвіду діяльності податкових органів важливо підкреслити роль міжнародних та регіональних інституцій, а також багатосторонніх угод, що формують сучасні стандарти притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. Значний вплив на уніфікацію підходів держав до податкового адміністрування та контролю здійснюють такі структури, як Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Міжнародний валютний фонд, а також Європейська організація податкових адміністрацій (ЄОПА, ІОТА).

«ОЕСР – міжнародна організація, членами якої на сьогодні є 38 країн. 70 країн мають статус партнерів ОЕСР, беручи участь у багатьох сферах її діяльності. За впливом ОЕСР належить до трійки провідних світових економічних установ разом з МВФ та Світовим банком.

Співробітництво між Україною та ОЕСР започатковано у 1997 році шляхом підписання Кабінетом Міністрів України та ОЕСР Угоди щодо привілеїв, імунітетів та пільг, які надаються ОЕСР на території України. Угоду було ратифіковано Верховною Радою України у липні 1999 року (Закон України від 07.07.99 № 850-XIV). 12.12.2022 було підписано оновлену Угоду між Урядом України та Організацією економічного співробітництва та розвитку щодо привілеїв, імунітетів і пільг, наданих Організації та її офісу в Україні» [153].

Наведені дані свідчать про те, що співпраця з ОЕСР, яка тривалий час посідає провідне місце у формуванні міжнародних стандартів податкового регулювання, сприяє підвищенню інституційної спроможності українських органів влади, адаптації законодавства до найкращих практик держав-членів та зміцненню аналітичного й експертного потенціалу системи управління податковою політикою.

«Глобальний форум є провідним багатостороннім органом, уповноваженим забезпечити дотримання та ефективне впровадження юрисдикціями в усьому світі стандартів обміну інформацією за запитом та

автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки. Він забезпечує досягнення цих цілей шляхом здійснення моніторингу та експертної оцінки (перевірки) дотримання вказаних стандартів країнами (юрисдикціями) у всьому світі, проведення програм технічної допомоги із впровадження стандартів та допомоги податковим органам у якнайкращому використанні міжнародних каналів обміну інформацією» [154].

Актуально зазначити, що «26 червня 2024 року Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей схвалив Звіт щодо зрілості системи управління інформаційною безпекою в Україні за результатами проходження Державною податковою службою оцінювання на предмет відповідності вимогам щодо конфіденційності та захисту даних для цілей міжнародного автоматичного обміну інформацією» [155].

«Схвалення Звіту є важливим етапом у процесі запровадження в Україні міжнародного автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки відповідно до Загального стандарту звітності CRS та звітами в розрізі країн (CbC Reports), а також є необхідною передумовою для набрання чинності відповідними міжнародними багатосторонніми угодами, до яких ДПС приєдналася у 2022 році» [155]. Також це підтверджує готовність України до реальної участі в глобальному інформаційному просторі, що підвищує рівень довіри до української податкової системи з боку інших держав.

«Міжнародний валютний фонд (МВФ) є спеціалізованою установою ООН із дуже широкою автономією. Фонд було засновано у 1945 році для сприяння монетарному співробітництву та торгівлі, забезпечення фінансового зростання та збільшення зайнятості населення» [156]. Особлива увага МВФ зосереджена на підвищенні прозорості, ефективності та справедливості податкової діяльності, удосконаленні механізмів податкового контролю, а також забезпеченні належного рівня відповідальності платників податків. У рамках співпраці з урядами держав фонд розробляє стратегії боротьби з ухиленням від оподаткування, оптимізації структури податкових надходжень та впровадження міжнародних стандартів прозорості.

«Україна є членом МВФ із 1992 року. Основними цілями співробітництва з МВФ є стабілізація української фінансової системи, проведення структурних реформ та створення підґрунтя для сталого економічного зростання. Фонд допомагає Україні поновити свою фінансову спроможність, підказуючи, як найбільш ефективно впроваджувати програму реформ» [156]. Для України рекомендації МВФ мають особливе значення, оскільки часто стають основою для проведення реформ, вдосконалення законодавства у сфері оподаткування та зміцнення інституційної спроможності податкових органів. Участь України у програмах МВФ сприяє гармонізації національної податкової системи із загальноприйнятими міжнародними підходами, що є важливим чинником підвищення довіри до фінансово-правової системи держави з боку міжнародних партнерів.

ЄОПА відіграє ключову роль у поширенні кращих європейських практик, сприянні обміну інформацією між податковими органами держав-членів та розробленні методологічних рекомендацій щодо ефективного контролю, запобігання ухиленню від сплати податків і застосування санкцій. Регулярні експертні зустрічі, тренінги та аналітичні матеріали ЄОПА допомагають країнам удосконалювати власні процедури податкового нагляду та підвищувати рівень професійної спроможності податкових служб.

«Україна увійшла до складу Європейської організації податкових адміністрацій, членами якої є 44 податкові юрисдикції. ІОТА та сім інших регіональних податкових мереж, таких як АТАФ, АТАІС, САТА, СІАТ, СОТА, СРЕДАФ, WАТАФ, підписали угоду про наміри сформувати всеосяжну мережу співробітництва (Мережа податкових організацій)» [157, с. 568].

Не менш важливою є роль міжнародних угод. Передусім йдеться про Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах, угоди про уникнення подвійного оподаткування та договори про обмін податковою інформацією. Ці інструменти забезпечують правові механізми співпраці держав у розслідуванні податкових правопорушень, сприяють запобіганню транснаціональним схемам ухилення від оподаткування та

посилюють спроможність податкових органів притягувати порушників до відповідальності навіть за межами юрисдикції окремої держави. Звідси можна зробити висновок, що міжнародно-правова взаємодія стає необхідною умовою ефективного функціонування глобальної системи податкової безпеки.

До того ж, варто зазначити, що «Європейський Союз активно здійснює власні заходи щодо боротьби з ухиленням від податкового обов'язку та заходи щодо вдосконалення архітектури управління оподаткуванням. Стратегію податкової політики було визначено у документі від 23 травня 2001 р. Податкова політика у Європейському Союзі – пріоритети на майбутні роки (COM (2001) 260).

У ній зазначено, що немає потреби у повному узгодженні податкових систем країн-членів за умови, що вони поважають правила ЄС. Держави-члени можуть вільно обирати податкові системи, які вони вважають найбільш підходящими. Проте будь-яка пропозиція у податковій сфері має враховувати принципи субсидіарності та пропорційності. Ця вимога обумовлена тим, що компетенція окремих держав-членів не може забезпечити ефективне рішення на рівні Європейського Союзу» [157, с. 567].

Узагальнюючи, можна стверджувати, що міжнародні організації та багатосторонні податкові угоди формують глобальний правовий і методологічний простір, який забезпечує ефективність діяльності податкових адміністрацій, підвищує прозорість податкових відносин та сприяє гармонізації підходів до притягнення платників податків до відповідальності. Для України залучення до таких інституцій і виконання міжнародних зобов'язань є важливим чинником модернізації національної податкової системи, підвищення її ефективності та відповідності європейським і світовим стандартам.

Варто зазначити, що в Україні поступово впроваджуються позитивні зміни, спрямовані на модернізацію податкового адміністрування та підвищення ефективності контролю за дотриманням податкового законодавства. До того ж, «у контексті реалізації євроінтеграційного курсу

Україна зобов'язалася здійснити широкомасштабне реформування національної правової системи з метою її гармонізації з правом Європейського Союзу. Одним із пріоритетних напрямів цього процесу виступає адаптація податкового законодавства» [158, с. 242].

У межах реформування податкової системи держава зосереджує увагу на впровадженні сучасних інструментів управління ризиками, цифровізації діяльності та підвищенні прозорості взаємодії між податковими органами та платниками податків. Такі заходи спрямовані не лише на зниження рівня порушень, а й на створення умов для їх попередження шляхом аналітичного прогнозування, автоматизації процедури та формування культури добровільного виконання податкових обов'язків. Водночас особливе значення набуває визначення чітких правил обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав. Зокрема, важливим нормативним документом є «Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав», затверджений Наказом Міністерства фінансів України 16 квітня 2022 року № 118 [159].

«На виконання Національної стратегії доходів до 2030 року Кабмін прийняв постанову про реалізацію експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі.

Запроваджуються міжнародні правила взаємодії податкового органу з платником податків – виключно тільки при виявленні податкових ризиків (комплаєнс-ризиків). Такі зміни безпосередньо відобразяться на платнику податків, а саме: 1) запроваджена централізація процесу управління податковими ризиками через зміни в організаційній структурі ДПС та у самого підходу – податкові ризики виявляються у конкретного платника податків та визначається, що має вчинити податковий орган, зокрема територіальний, тільки на рівні центрального апарату; 2) запроваджується систематизація контролю за територіальними органами щодо якості виконання визначених заходів по усуненні податкових ризиків територіальними органами;

3) визначається чітка циклічність заходів з визначеними правилами дій кожного кроку у виконанні.

Зазначається, що на виконання постанови КМУ Мінфін та ДПС має здійснити ще ряд методологічних та організаційних заходів» [160].

На нашу думку, впровадження означеної системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) має суттєво трансформувати підходи податкових органів до притягнення платників податків до відповідальності. Передусім це сприятиме переходу від карально-контрольної моделі до превентивно-аналітичної, орієнтованої на попередження порушень і формування партнерських відносин між державою та бізнесом. Централізація порядку прийняття рішень щодо перевірок зменшить суб'єктивний вплив посадових осіб на місцях і, відповідно, ризики вибіркового або упередженого застосування заходів контролю.

Крім того, використання аналітичних інструментів і алгоритмів ризик-менеджменту дозволить податковим органам оперативно виявляти потенційні порушення, оцінювати рівень ризику та обґрунтовано визначати необхідність реагування. Такий підхід забезпечить підвищення об'єктивності рішень, ефективніше використання ресурсів і зниження адміністративного навантаження як на податкову службу, так і на платників.

Водночас запровадження нової системи вимагатиме від податкових органів посилення аналітичної спроможності, належного технічного забезпечення та підготовки кадрів, здатних працювати в умовах цифрової трансформації. За умови належної реалізації цей підхід може стати фундаментом для формування прозорості, прогнозованої та справедливої системи притягнення до відповідальності у сфері податкових правовідносин.

Висновки до Розділу 3

Ефективна діяльність податкових органів є невід'ємною умовою стабільного функціонування фінансової системи держави, формування дохідної частини бюджету та забезпечення реалізації соціально-економічних програм. Водночас результативність податкового адміністрування значною мірою залежить від того, наскільки законно, прозоро та обґрунтовано здійснюється процедура притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. Саме цей напрям діяльності податкових органів є одним із найскладніших, адже поєднує владно-розпорядчі повноваження з необхідністю дотримання принципів верховенства права, пропорційності та справедливості.

Практика діяльності податкових органів підтверджує наявність численних проблем, які стримують ефективне застосування механізмів відповідальності. Вони зумовлені як прогалинами та суперечностями у правовому регулюванні, так і організаційно-процедурними чинниками.

Недостатньо врегульованими залишаються питання кваліфікації податкових правопорушень та визначення моменту виникнення відповідальності. Це, своєю чергою, створює підґрунтя для різного тлумачення норм податковими органами і платниками податків, а також стає причиною численних судових спорів. Усунення цих проблем можливе шляхом уніфікації термінології, гармонізації положень національного законодавства України.

Серед інших чинників, що негативно впливають на ефективність притягнення до відповідальності, варто назвати неналежний рівень відкритості та комунікації податкових органів із суспільством, відсутність чітких механізмів інформаційного обміну між податковими органами та іншими державними інституціями, недостатня цифровізація податкової сфери, людський фактор і кадрові проблеми податкової служби. Часті реорганізації, недостатня професійна підготовка, а також наявність корупційних ризиків

знижують якість правозастосовної діяльності. Унаслідок цього трапляються випадки прийняття неправомірних або необґрунтованих рішень, що згодом скасовуються в судовому порядку.

Сукупність окреслених проблем засвідчує необхідність комплексного реформування адміністративно-правових засад функціонування податкових органів, спрямованого на підвищення їхньої відкритості, підзвітності та запровадження сервісно-орієнтованої моделі діяльності.

Аналіз практики зарубіжних держав вказує, що формування ефективної системи притягнення до податкової відповідальності ґрунтується на кількох базових принципах: верховенства права, невідворотності покарання, справедливості та пропорційності санкцій, а також забезпечення гарантій для платників податків.

Визначальною ознакою міжнародних підходів до податкової відповідальності є чітке розмежування повноважень податкових органів.

У міжнародній практиці простежується також тенденція до посилення інституційної спроможності податкових органів та розширення їх аналітичних функцій. Це проявляється у впровадженні систем ризик-орієнтованого контролю, використанні інформаційно-аналітичних баз даних, удосконаленні внутрішнього аудиту діяльності службових осіб податкових органів.

Важливим напрямом сучасного розвитку податкової юрисдикції у світі є формування моделі службово-партнерських відносин між державою та платником податків, яка передбачає не лише контроль і покарання, але й консультування, попередження та підтримку правомірної поведінки. Цей підхід підсилює профілактичну роль податкових органів і водночас знижує рівень конфліктності у відносинах між ними та платниками податків. У результаті зростає не стільки репресивна, скільки виховна й регулююча функція податкової відповідальності, що відповідає сучасним уявленням про ефективне публічне адміністрування.

ВИСНОВКИ

Отже, результати, отримані в процесі наукового дослідження, підтверджують виконання поставленої мети та завдань, а також створюють підґрунтя для формулювання наукових висновків, рекомендацій та узагальнень, що мають як теоретичне, так і практичне значення. Серед основних із них слід виокремити:

1. Аналіз етапів формування та розвитку законодавчого регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства в Україні, свідчить про поступову еволюцію правових механізмів, спрямованих на забезпечення ефективного контролю за виконанням податкових обов'язків.

З часу проголошення незалежності України законодавче регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства зазнало суттєвих та якісних трансформацій. Враховуючи історичний розвиток, доцільно виділити такі основні етапи становлення і розвитку відповідного законодавства:

– Перший етап (1991–1992 роки) – початковий період формування національного законодавства у сфері податкової відповідальності. Основною характеристикою цього етапу був фактичний законодавчий вакуум: відсутність чітко визначених норм і процедури щодо притягнення платників податків до відповідальності створювали невизначеність у правозастосуванні та ускладнювали розвиток підприємництва.

– Другий етап (1993–2001 роки) – заповнення законодавчого вакууму через делеговані директиви Кабінету Міністрів України. На цьому етапі відбувся початок прийняття окремих законів щодо різних податків, що дозволило частково врегулювати питання відповідальності. Відсутність узгодженої системи нормативного регулювання та наявність розбіжностей у правовому забезпеченні податкових відносин зумовлювали виникнення проблем як для платників податків, так і для контролюючих органів.

– Третій етап (2001–2010 роки) – період дії окремих законів і декретів для кожного податку або їх груп. Характеризувався фрагментарністю та відсутністю систематизації, що створювало неоднакове тлумачення норм та ускладнювало правозастосування. Незважаючи на наявність законів, ефективність системи податкової відповідальності залишалася обмеженою.

– Четвертий етап (2010–2020 роки) – кодифікація та систематизація норм податкової відповідальності у Податковому кодексі України. Цей крок забезпечив підвищення прозорості, передбачуваності та узгодженості правових норм, що сприяло зменшенню правової невизначеності та створенню більш сприятливих умов для ведення легального бізнесу.

– П'ятий етап (2020 р. – сучасність) – закріплення на законодавчому рівні принципу вини як необхідної умови притягнення платників податків до відповідальності. Це дозволило встановити більш справедливий та диференційований механізм застосування санкцій, підвищило ефективність контролю та відповідальності і забезпечило гармонізацію податкової практики з принципами правової держави.

2. Проведений аналіз правової природи податкової відповідальності дає підстави стверджувати, що вона становить самостійний, комплексний різновид юридичної відповідальності, який інтегрує елементи фінансових, адміністративних і кримінально-правових механізмів державного примусу. Її зміст визначається поєднанням відновлювальної, превентивної та каральної функцій, що у взаємодії забезпечують досягнення ключових цілей податкової політики – стабільності бюджетних надходжень, дисципліни платників податків та належного рівня правового порядку у сфері оподаткування.

Характерні ознаки податкової відповідальності, такі як: публічно-правовий характер, нормативна визначеність, застосування виключно уповноваженими органами й спрямованість на захист публічних фінансів, дозволяють чітко окреслити її місце в системі юридичної відповідальності. Водночас система принципів, що визначають засади її реалізації (законність, невідворотність, пропорційність, індивідуалізація відповідальності,

дотримання належної процедури), формує необхідний методологічний інструментарій для оцінки якості правового регулювання та практики його застосування.

З огляду на зазначене, адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності мають визначальне значення для забезпечення ефективності податкового контролю. Від чіткості процедури, правової визначеності, прозорості санкційного механізму та реальної можливості адміністративного й судового оскарження залежить не лише результативність реагування на податкові правопорушення, а й рівень довіри до державних інституцій загалом. Недосконалість механізмів притягнення до відповідальності здатна породжувати конфлікти між платниками податків і контролюючими органами, сприяти вибірковому правозастосуванню та негативно впливати на інвестиційний клімат.

3. Система податкової відповідальності в Україні є складним і водночас важливим елементом податкових правовідносин. Вона спрямована на забезпечення належного виконання податкового обов'язку, дотримання законності у сфері оподаткування та формування фінансової дисципліни як серед юридичних осіб, так і серед громадян.

Основна мета заходів відповідальності полягає не лише у покаранні порушників, а насамперед у попередженні податкових правопорушень і стимулюванні добровільного виконання податкових зобов'язань. Відповідальність у податковій сфері має багатогранний характер, адже вона включає фінансові, адміністративні та кримінальні санкції, що застосовуються залежно від тяжкості порушення, розміру заподіяної шкоди та наявності вини.

Фінансова відповідальність є найпоширенішою формою реагування на порушення податкового законодавства. Вона реалізується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та пені. Її особливістю є те, що такі заходи мають відновлювальний і каральний характер одночасно: з одного боку, вони компенсують збитки держави від недоотриманих податків, а з іншого –

дисциплінують платників і спонукають їх до своєчасної сплати податків у майбутньому.

Не менш важливою є адміністративна відповідальність, що застосовується до посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також до громадян, які порушують правила ведення податкового обліку, подання звітності та вчиняють інші правопорушення, які негативно впливають на податкову систему України. Такі правопорушення тягнуть за собою накладення адміністративних штрафів відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення. Вони виконують превентивну функцію, формуючи у суб'єктів господарювання та громадян розуміння неминучості відповідальності за недобросовісну поведінку у сфері оподаткування.

У випадках умисного ухилення від сплати податків або вчинення дій, що мають ознаки злочину, може наставати кримінальна відповідальність. Така відповідальність має найсуворіший характер, оскільки спрямована на боротьбу з системними та організованими формами податкових зловживань.

4. Підстави притягнення платників податків до відповідальності становлять комплексний інститут, який забезпечує баланс між інтересами держави та гарантіями прав платників податків. Їх нормативне закріплення визначає межі дискреції податкових органів і формує передбачуваність правозастосовної практики.

Ключовою передумовою застосування заходів відповідальності є наявність факту податкового правопорушення, що виражається у протиправній, винній та суспільно шкідливій поведінці платника податків, яка порушує встановлений порядок виконання податкових обов'язків. У цьому контексті винність виступає обов'язковою юридичною ознакою більшості фінансово-правових правопорушень, незважаючи на особливості публічно-правового регулювання, що відрізняють їх від інститутів приватно-правової відповідальності. Важливе значення має і визначеність об'єктивної сторони правопорушення, зокрема дії чи бездіяльності, які прямо передбачені Податковим кодексом України як порушення.

Другою ключовою передумовою є установлення причинного зв'язку між діями платника та негативними наслідками для бюджетної системи. Саме доведеність причинно-наслідкових зв'язків забезпечує обґрунтованість притягнення до відповідальності та унеможливорює застосування санкцій за формальними ознаками. У податковій сфері причинний зв'язок нерідко має опосередкований характер, що потребує підвищеної доказової ретельності з боку контролюючих органів.

Третьою підставою є наявність нормативного припису, який передбачає відповідальність за конкретне порушення. Відсутність чіткої законодавчої конструкції виключає можливість застосування фінансових санкцій, що прямо кореспондує з принципом законності та заборонаю притягнення до відповідальності за аналогією. Суттєвою гарантією прав платника виступає також вимога про визначеність складу правопорушення, у тому числі чіткість адміністративної процедури, строків та порядку фіксації порушень.

Окремого значення набуває питання процедурних підстав притягнення до відповідальності. Порушення порядку документування факту правопорушення, недотримання процедурних гарантій або недоведеність вини платника можуть зумовлювати неправомірність рішень податкових органів.

Доцільно зазначити, що матеріальні та процедурні підстави перебувають у нерозривному взаємозв'язку, утворюючи єдиний механізм правозастосування.

5. Порядок розгляду справ є важливим інструментом забезпечення законності в сфері податкових правовідносин, однак він характеризується фрагментарністю правового регулювання та недостатньою деталізацією окремих процедурних елементів, що призводить до неоднозначного тлумачення норм і розбіжностей у правозастосовній практиці.

Основним етапом розгляду є податкова перевірка, результати якої формують доказову базу для прийняття рішень щодо притягнення платника до відповідальності. Якість доказів, зібраних під час перевірки, безпосередньо впливає на обґрунтованість податкових повідомлень-рішень і можливість їх

оскарження. У зв'язку з цим підвищення професійного рівня посадових осіб, уніфікація методик перевірок і стандартизація порядку документування є необхідними для покращення якості податкового контролю.

Важливим є також подання платником податків пояснень і заперечень, що є основою для забезпечення принципу змагальності і права на захист.

Податкове повідомлення-рішення, яке є ключовим актом у справі про правопорушення, має складну правову природу, поєднуючи функції адміністративного акту та елементу фінансово-правового механізму. Це підвищує його значущість, однак ускладнює етап оскарження, що вимагає подальшої наукової розробки та гармонізації норм податкового й адміністративного законодавства.

Адміністративне оскарження рішень податкових органів є важливим інструментом досудового врегулювання спорів, однак воно має низку проблем, зокрема нерівномірність практики прийняття рішень та недостатню деталізацію критеріїв оцінки доказів.

Також діючий порядок розгляду справ про податкові правопорушення містить певні корупційні ризики, обумовлені дискрецією посадових осіб та відсутністю чітких стандартів. Це підкреслює важливість цифровізації, автоматизації і впровадження сучасних систем внутрішнього контролю для зменшення можливостей щодо зловживань.

6. Чинний механізм притягнення платників податків до відповідальності має низку специфічних рис, які історично формувалися поза загальною адміністративною процедурою та характеризуються підвищеним рівнем фіскальної спрямованості, домінуванням імперативних моделей ухвалення рішень і обмеженим простором для реалізації принципів належного врядування. У цьому контексті значення Закону України «Про адміністративну процедуру» полягає у його здатності забезпечити системне переорієнтування процедури на такі стандарти, як законність, юридична визначеність, пропорційність, розсудливість, відкритість, ефективність, гарантування права

особи на участь в адміністративному провадженні, реальна можливість ефективного оскарження тощо.

Вагомим висновком є те, що впровадження адміністративної процедури у податковій сфері не повинно зводитися до механічного розширення застосування положень Закону України «Про адміністративну процедуру», а має здійснюватися з урахуванням специфіки податкових правовідносин, які характеризуються особливим режимом публічного інтересу, підвищеними вимогами до ефективності контролю та необхідністю забезпечення належного рівня бюджетних надходжень. У цьому сенсі оптимальною моделлю є поєднання універсальних адміністративних стандартів із галузевими особливостями, закріпленими податковим законодавством, що відповідає європейським підходам до адаптації податкової процедури загальним принципам адміністративного права та відповідними актам ЄС, які підкреслюють необхідність балансу між інтересами держави та правами платника податків.

Гармонізація Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону України «Про адміністративну процедуру» є не лише доцільною, а й необхідною умовою підвищення ефективності та легітимності порядку притягнення платників податків до адміністративної відповідальності. Така інтеграція здатна усунути системні прогалини, забезпечити належний рівень адміністративних гарантій, підвищити якість рішень контролюючих органів, зменшити кількість податкових спорів та сформувати засади сучасного й справедливого податкового адміністрування.

7. Сучасна практика свідчить про наявність значної кількості проблем, які ускладнюють ефективну реалізацію податковими органами своїх повноважень у частині притягнення до відповідальності платників податків. Ці проблеми мають як нормативно-правовий, так і організаційно-процедурний характер.

Проблемним аспектом залишається практика застосування податковими органами штрафних (фінансових) санкцій, які нерідко використовуються як інструмент фіскального тиску, а не як засіб забезпечення дотримання законності у сфері оподаткування. Нерідко рішення про притягнення платників податків до відповідальності ухвалюються без достатнього обґрунтування, без належного дотримання порядку перевірки або з порушенням прав учасників податкових правовідносин.

Одним із актуальних питань, що перешкоджає ефективній профілактиці та притягненню до відповідальності за порушення податкового законодавства, є недостатня узгодженість взаємодії податкових органів з іншими державними інституціями, зокрема правоохоронними органами. Відсутність чітких механізмів інформаційного обміну, дублювання повноважень та розмежування компетенцій часто призводять до затримок у прийнятті рішень, неузгодженості дій і, як наслідок, до уникнення окремими суб'єктами належної відповідальності. Крім того, несистемність співпраці ускладнює проведення комплексних перевірок, створює передумови для корупційних ризиків і знижує рівень довіри бізнесу та громадськості до податкових і правоохоронних органів.

Важливими постають кадрові питання, проблеми цифровізації та корупційні ризики, які утворюють комплексну загрозу, що уповільнює процес удосконалення адміністративно-правового механізму притягнення платників податків до відповідальності.

Усі наведені проблеми свідчать про потребу системного реформування адміністративно-правових засад діяльності податкових органів у напрямі підвищення їх відкритості, підзвітності та орієнтації на сервісний підхід. Реформування має базуватися на принципах верховенства права, рівності суб'єктів перед законом, правової визначеності, пропорційності санкцій та невідворотності відповідальності за податкові правопорушення.

У цьому контексті ключовими напрямками удосконалення адміністративно-правового механізму притягнення до відповідальності є:

уточнення складів податкових правопорушень; спрощення порядку контролю; розроблення єдиних стандартів прийняття рішень; підвищення професійного рівня податкових працівників і розширення цифровізації діяльності податкових органів. Впровадження таких заходів сприятиме забезпеченню балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків, зменшенню конфліктності у сфері оподаткування й формуванню довіри до податкової системи загалом.

8. Міжнародний досвід свідчить, що успішна діяльність податкових органів у сфері притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства залежить від комплексності правового регулювання, чіткості процедури, прозорості ухвалення рішень та наявності ефективних механізмів захисту прав платників. Ключову роль у цьому відіграють принципи належного урядування, професійна компетентність службових осіб, відкритість інформаційних потоків і використання сучасних технологій управління податковими ризиками. Такі підходи мають важливе значення для вдосконалення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів України, оскільки дозволяють узагальнити позитивні практики, адаптувати їх до національної правової системи та підвищити результативність правозастосування у сфері податкової відповідальності.

В Україні поступово впроваджуються позитивні зміни, спрямовані на модернізацію податкового адміністрування та підвищення ефективності контролю за дотриманням податкового законодавства. У межах реформування податкової системи держава зосереджує увагу на впровадженні сучасних інструментів управління ризиками, цифровізації діяльності і підвищенні рівня прозорості взаємодії між податковими органами та платниками податків. Ці заходи мають на меті не лише зменшення рівня порушень, а й створення умов для запобігання їм шляхом аналітичного прогнозування, автоматизації процедури і формування культури добровільного виконання податкових обов'язків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Долженков О. В. Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку... дис. на здоб. ступ. д-ра філософії. 2020. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/ce3391ef-ce0e-4585-aab8-adc02441e98a/content>.
2. Лютий І. О. та ін. Податкова система: навчальний посібник. 2009. 456 с. URL: <https://xn--e1ajqk.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/12/Podatкова-sistema-I.-O.-Lyutij.pdf>.
3. Рудюк Л. В. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник університету «Україна» (Серія «Економіка, менеджмент, маркетинг»)*. 2019. № 6 (27). URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/1142479>.
4. Дубовик О. Ю. Податки та податкова система. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4932/1/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%B8%20%D1%82%D0%B0%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0.pdf>.
5. Рудюк Л. В. Генезис податкової системи України. Development of social and economic systems in a global competitive environment: International Scientific Conference (Chisinau, Republic of Moldova, 26 february 2016). Chisinau: Moldova State University, 2016. P. 250-254.
6. Сидоренко Л. О., Лега О. В. Ретроспективний погляд на розвиток податків в Україні. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством*: матеріали III Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 31 березня 2020 року). Полтава. 2020. 474 с.

7. Пухальський В. В. Основні етапи розвитку законодавства у сфері податкового контролю в Україні. URL: https://lib.khmn.edu.ua/konfer_HNU/2018/akt_probl.pdf#page=125.
8. Соловійова Ю. О. Еволюція податкового контролю. URL: <http://radnuk.info/pidrychnuku/493-stetsenko/21440-2012-06-23-12-35-05.html>.
9. Ярошенко Ф. О. та ін. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: ДП «Вид. дім «Персонал»», 2012. 416 с.
10. Смаглюк В. В. Історичні умови розвитку державної податкової політики в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2017/18.pdf.
11. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: навч. посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 331 с.
12. Бойко О. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. № 2 (51). Ч. 2. С. 241-247.
13. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.
14. Іванов, Ю. Б. та ін. Податкова система: навч. посібник. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.
15. Основні напрями економічної політики України в умовах незалежності: Постанова Верховної Ради України від 25.10.1991 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1698%D0%B0-12?find=1&text=%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%B0#w1_1.
16. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20.12.1991 р. № 2007-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2007-12#Text>.
17. Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про тимчасове зупинення повноважень Верховної Ради України, передбачених пунктом 13 статті 97 Конституції України, і повноважень Президента України, передбачених пунктом 7-4 статті 114-5 Конституції України»: Закон України

від 19.12.1992 р. № 2886-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2886-12#Text>.

18. Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів: Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.1993 р. № 84. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0169-93#Text>.

19. Про Основні положення податкової політики в Україні: Постанова Верховної Ради України від 04.12.1996 р. № 561/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

20. Олійник Ю. І., Кравчук М. Ю. Правовий аналіз етапів становлення і розвитку законодавчого регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства України. *Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів*: матеріали XV міжнародної науко-практичної конференції (м. Ужгород, 27 квітня). Львів-Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 146-149.

21. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

22. Манукян А. Відповідальність платника податків: пом'якшуючі та обтяжуючі обставини. *Юридичний вісник*, № 6. С. 205-210.

23. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

24. Каленіченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. № 1 (67). С. 12-17.

25. Гринь О. Д., Донченко О. І. Кримінальна відповідальність як різновид юридичної відповідальності. *Правова держава*. 2015. № 19. С. 129-135.

26. Цвік М. В., Петришин О. В. Теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів. Харків: Право, 2009. 584 с.

27. Данілов С. О., Касьяненко Л. М. Фінансова відповідальність у податкових правовідносинах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2020. № 60. С. 101-104.
28. Бакун О. В. Податкова відповідальність громадян. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2000. № 92. С. 75-82.
29. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376-384.
30. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «ПРАВО»*. 2014. № 17. С. 84-86.
31. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150-154.
32. Аністратенко Ю. І., Глух М. В. Поняття та ознаки юридичної відповідальності у справах про притягнення до відповідальності платників податків. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2023. Т. 34 (73). № 1. С. 114-120.
33. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис....на здобуття наукового ступеня доктора філософії. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/20046/1/Manukian_dys.pdf.
34. Олійник Ю. І. Правова природа відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків. *Європейські перспективи*. 2024. № 4. С. 265-269.
35. Скляр Н. Ф. Принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Правова позиція*. 2020. № 4 (29). С. 41-47.
36. Легка О. В. Основоположні принципи інституту адміністративної відповідальності. *Наше право*. 2017. № 4. С. 71-75.
37. Галаган О. І., Письменний Д. П. Поняття та система засад (принципів) кримінального провадження. *Науковий вісник національної академії внутрішніх справ*. 2013. № 4. С. 67-172.

38. Літвінцева А. Правова природа податкової відповідальності. *Національний юридичний журнал: теорія і практика*. 2015. С. 33-37.
39. Тринчук Ю. В. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: особливості, тенденції, завдання. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. С. 742-748.
40. Новицький А. М. Особливості застосування відповідальності за правопорушення у податковій сфері. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2013. № 2(61). С. 23-28.
41. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи: Закон України від 04.07.2013 р. № 404-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/404-18#n259>.
42. Муконін О. В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3 (15). С. 216-220.
43. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності. *Право і безпека*. 2011. № 4 (41). С. 203-206.
44. Олійник Ю. І. Проблеми співвідношення заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: збірник тез доповідей XX Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 19 травня)*. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 996-998.
45. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
46. Онищук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансових правовідносин. *Наукові праці НУ ОЮА*. 2012. С. 121-129.
47. Білоус В. Т. Координація боротьби з економічною злочинністю: монографія. Ірпінь, МП «Леся». 2007. 449 с.
48. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів

України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.

49. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: автореф. дис. докт. юрид. наук. Одеса, 2009. 42 с.

50. Устинова І. П. Юридичний зміст та ознаки фінансово-правової санкції. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 4. С. 133-135.

51. Туркіна Н. В. Поняття і специфіка фінансово-правової санкції. *Право і безпека*. Гуманітарний університет «ЗІДМУ». 2002. № 1. С. 125-129.

52. Занфіров М. В. До питання щодо співвідношення фінансово-правової відповідальності та фінансових санкцій. Принципи фінансового права: матеріали міжнар. наук. конф. (Харків, 19-20 квітня 2012 року). Харків, 2012. С. 95-98.

53. Занфіров М. В. Правова природа фінансових санкцій. *Підприємництво, господарство і право*. 2011. № 8. С. 81-84.

54. Ровинський Ю. О. Поняття та види відповідальності за порушення фінансового законодавства України. *Право України*. 2010. № 11. С. 147-153.

55. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України: монографія / за ред. Д.М. Лук'янець. Київ: Дакор, КНТ, 2007. 164 с.

56. Білоус В. Т., Ковтун В. М. Правова природа фінансових санкцій, що застосовуються за порушення податкового законодавства. *Наука і правоохорона*. 2013. № 4 (22). С. 70-76.

57. Горовий В. В. Фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства. URL: <https://ur.knute.edu.ua/server/api/core/bitstreams/994b8596-565a-48ba-b128-749f74aabdlf/content>.

58. Головань Т. Г. Проблеми фінансово-правової відповідальності платників податку на доходи фізичних осіб. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. № 4 (13). С. 60-64.

59. Занфіров М. В. Розмежування фінансово-правової відповідальності та фінансових санкцій. *Право та державне управління*. 2012. № 2. С. 43-48.

60. Ремез К. І. Поняття, склад та кваліфікуючі ознаки адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління*. 2024. № 4(32). С. 31-36.

61. Трипольська М. І. Правова характеристика фінансового штрафу. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2013. № 1(39). URL: [file:///C:/Users/Hp/Downloads/drp_2013_1_25%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Hp/Downloads/drp_2013_1_25%20(1).pdf).

62. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80732-10?find=1&text=156#w1_23.

63. Богомазова К. К. Юридична відповідальність за податкові правопорушення за законодавством України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2013. № 7. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=604>.

64. Цибохін О. М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С. 452-455.

65. Пришедько О. Л. Аналіз переліку податкових кримінальних правопорушень, які підслідні БЕБ України. *Право та державне управління*. 2024. № 2. С. 458-463.

66. Павлюх О. А. До класифікації злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 2. Т. 2-2. С. 68-71.

67. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>.

68. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.

69. Мушенок В. В. Фінансове правопорушення та відповідальність за його вчинення в системі державної фінансової політики України. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 5. С. 110-117.

70. Олійник Ю. І. Підстави притягнення платників податків до відповідальності податковими органами. *Achievements of 21st Century Scientific*

Community: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпро 16-17 вересня). Дніпро, 2024. С. 193-194.

71. Трипольська М. І. Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Право та державне управління*. 2014. № 1-2 (14-15). URL: file:///C:/Users/Hp/Downloads/Ptdu_2014_1-2_15%20(2).pdf.

72. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2015. № 35. С. 123-126.

73. Шолкова Т. Б. Фінансово-правова відповідальність в сфері функціонування публічних фондів органів місцевого самоврядування, як особливий вид юридичної відповідальності. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 11. С. 105-112.

74. Гетманцев Д. О. та ін. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер. 2015. 748 с.

75. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2011. № 22. С. 192-202.

76. Білоус В. В. та ін. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч.; за ред. М. П. Кучерявенка. Х.: Право, 2011. Ч. 1. 928 с.

77. Трипольська М. І. Особливості закріплення суб'єктивної сторони податкового правопорушення в податковому кодексі України. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2014. № 2 (44). С. 56-60.

78. Лук'янець Д. М. Фінансова відповідальність за податковим кодексом України: недоліки правового регулювання. *Правовий вісник Української академії банківської справи*. 2012. № 1 (6). С. 82-85.

79. Будько З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві. *Форум права*. 2011. № 1. С. 141-148.

80. Онищук Н. Ю. Принципи податкової відповідальності. *Форум права*. 2012. № 3. С. 505-510.

81. Манукян А. А. Податкове правопорушення: поняття та ознаки. Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права: матеріали IX міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кременчук, 22-23 груд. 2023 р.). Львів–Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 455-459.

82. Савінова А. В. Вина як необхідна умова притягнення платника податків до фінансової відповідальності. С. 179-185. URL: <https://openarchive.nure.ua/server/api/core/bitstreams/2dbb562a-4400-4a8a-902a72534190dcfa/content>.

83. Кобильнік Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони. Серія «Право»*. 2020. № 3(69). Т. 2. С.49-54.

84. Про Бюро економічної безпеки України: Закон України від 28.01.2021 р. № 1150-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2+%D0%BC%D1%96%D0%BB%D1%96%D1%86#w2_64.

85. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України та пов'язаного з цим удосконалення роботи деяких державних правоохоронних органів: Закон України від 17.11.2021 р. № 1888-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1888-20#n74>.

86. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо скасування маркування контрольними марками примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних: Закон України від 15.12.2021 р. № 1965-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1965-20#n13>.

87. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 2. С. 196-200.

88. Трипольська І. М. Особливості складу податкового правопорушення. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2014. № 2. С. 109-115.

89. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення *Держава та регіони. Серія: Право*. 2015. № 1. С. 41-45.

90. Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text>.

91. Атаманчук Н. І. Адміністративно-юрисдикційна діяльність податкових органів в Україні: сучасний стан та перспективи реформування в умовах вступу до європейського союзу. *Нове українське право*. 2023. № 3. С. 53-61.

92. Лашин Д. Є. Новації податкового законодавства щодо притягнення платників податків до фінансової відповідальності. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 11. С. 461-464.

93. Городецька А. Без вини винуваті. *Юридична газета. Аналітична рубрика: Сфери практики*. 2020. № 8 (714). С. 9-17.

94. Біла-Тіунова Л. Р. Нормативно-правове забезпечення діяльності органів податкового контролю в Україні. *Актуальні проблеми держави і права*. 2024. С. 10-16. URL: <http://apdp.in.ua/v104/4.pdf>.

95. Адміністративно-юрисдикційна діяльність поліції: навчальний посібник / кол. авторів; за заг. ред. Ю. С. Назара. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ. 2024. 396 с.

96. Бабка В. Л., Шумило М. М. Велика українська енциклопедія. Тематичний реєстр гасел з напрямку «Юридичні науки». К: Державна наукова установа «Енциклопедичне видавництво», 2017. 152 с.

97. Пінчук В. Поняття, ознаки та основні форми адміністративно-юрисдикційної діяльності. *Підприємство, господарство і право*. 2021. № 3. С. 191-195.

98. Мінаєва О. П. Особливості доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів. *Право та інновації*. 2016. №3 (15). С. 53-57.

99. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва у справі №640/18979/21 від 23.10.2021 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/REVIEW/100619662>.

100. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків. Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 р. № 1204. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text>.

101. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків. Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 р. № 727. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15#Text>.

102. Саєнко О. Р., Сьомченко В. В. Податковий контроль і аудит. Методичні рекомендації до практичних занять і самостійної роботи для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». 2025. 67 с.

103. Смакограй М. К. Особливості процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Київський часопис права*. 2023. № 3. С. 98-105.

104. Манукян А. А. Процедурні аспекти притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 4 (82). URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/4_2023/54.pdf.

105. Левенець Ю. О. Поняття адміністративної відповідальності. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2012. № 3. С. 54-62.

106. Соловйова О. М. Принципи адміністративної відповідальності та проблеми їх практичної реалізації. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С. 358-366.

107. Гречанюк Р. В. Особливості відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Наукові перспективи. Серія «Право»*. № 10(64). 2025. С. 840-851.
108. Бєлєвцева В. В. Про адміністративну відповідальність за порушення вимог та правил інформаційного законодавства України: поняття та види. *Правова інформатика*. 2012. № 3 (35). С. 29-33.
109. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.
110. Гречанюк Р. В., Гречанюк С. К. Принципи адміністративної процедури як ключові засади доброго адміністрування. *Науковий вісник Сіверщини. Серія: Право*. 2025. № 1 (24). С. 33-46.
111. Справа «Рисовський проти України» (Заява № 29979/04). Європейський суд з прав людини. Заява від 20.10.2011 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854?find=1&text=%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%96#w1_1.
112. Гречанюк Р. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність податкових органів у справах про порушення норм податкового законодавства. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2024. № 42. С. 513-520.
113. Павлютін Ю. М. Деякі аспекти юрисдикційної діяльності державної податкової служби України в умовах євроінтеграційного процесу. *Право та державне управління*. 2023. № 3. С. 233-238.
114. Бойко І. В. Вплив принципів адміністративної процедури на формування культури публічного адміністрування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 1. С. 277-281.
115. Олійник Ю. І. Особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 3. С. 339-341.
116. Олійник Ю. І. Аналіз складу податкового правопорушення за Податковим кодексом України. *Інтелектуальний ресурс сьогодення: наукові*

задачі, розвиток та запитання: матеріали III Міжнародна науково-теоретична конференція (м. Одеса, 20 вересня). Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 149-152.

117. Десятнюк О. М. Діалектика ризиковості розбудови податкової системи України: дис. ...докт. екон. наук. Тернопіль, 2010. 425 с.

118. Системні проблеми Державної податкової служби України: виклики для нового керівництва. URL: <https://iccua.org/systemni-problemy-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhby-ukrayiny-vyklyky-dlya-novogo-kerivnycztva/>.

119. Рада бізнес-омбудсмена України (РБО) – офіційний сайт. URL: <https://boi.org.ua/>.

120. Кимлик Р. В., Ярмоленко Ю. М. Запобігання та протидія корупції в діяльності органів Державної фіскальної служби України. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2019. Вип. 2. С. 151-157.

121. Олійник Ю. І. Теоретико-правові засади профілактики податкових правопорушень. *Наше право*. 2025. № 2. С. 362-366.

122. Опацький Р. М. Адміністративно-правова протидія корупції в податкових органах під час виконання ними контрольних функцій. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія ПРАВО. 2024. Випуск 86: частина 4. С. 22-26.

123. Лихошерст Л. М. Особливості запобігання та протидії корупції в органах державної податкової служби України. *Право і суспільство*. 2012. № 5. С. 61-66.

124. Балицький Т. М. Визначення механізмів протидії корупції в податковій та митній сферах України. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: Право, публічне управління та адміністрування*. 2023. № 10. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2023-10-02-12>.

125. Кравчук М. Ю. Корупційні ризики у сфері адміністративної відповідальності. *Наше право*. 2025. № 3. С. 237-241.

126. Омельченко І. О., Яра О. С. Адміністративно-правовий механізм запобігання та протидії корупції на публічній службі. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 7. С. 274-276.

127. Бабінчук І. В. Взаємодія податкових органів і великих платників податків в Україні: проблеми та перспективи. Київ, 2023. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/ef5bb678-37af-4023-8ff5-5bfd9f188f09/content>.

128. Лекарь С. І., Прокопенко І. А. Вплив громадської думки на політику держави у сфері оподаткування: збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. 2021. Випуск 1. С. 141-155.

129. Атаманчук Н. І. Правові засади взаємодії Державної податкової служби України з громадськістю. *Нове українське право*. 2021. Вип. 4. С. 62-69.

130. Кміть В. М., Ванельчук Н. В. Рівень взаємодії податкових органів з платниками податків як індикатор стану податкової культури в Україні. *Modern research in world science: proceedings of XI international scientific and practical conference, Lviv, 29-31 January*. Львів, 2023. С. 1267-1272.

131. Офіси податкових консультантів: чим відрізняється новий сервіс ДПС і де нас знайти. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/933396.html>.

132. Офіс податкових консультантів – новий інструмент для максимального діалогу з буковинськими платниками податків. URL: <https://cv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/940909.html>.

133. Чи насправді потрібна мережа Офісів податкових консультантів від ДПС? URL: <https://azones.law/analytics/chy-naspravdi-potribna-merezha-ofisiv-podatkovykh-konsultantiv-vid-dps/>.

134. Горбатюк І. І. Методичні основи визначення та обґрунтування послідовності робіт в адміністративному управлінні. URL: <https://irlykhuml.univer.km.ua/server/api/core/bitstreams/779708c9-710a-4a8c-b3e1-23885c24711f/content>.

135. Скрипник С. Огляд новацій та перспектив розвитку системи обліку та оподаткування бізнесу. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2024. № 3. С. 377-382.
136. Lesia Vaolevska, Oksana Kvasnytsia, Nadiia Moskaliuk, Anatolii Lutsyk y Oksana Olyvko. Impact of the War on the Formation and Implementation of Tax Policy in Ukraine. *CUESTIONES POLÍTICAS*. 2023. Vol. 41. № 76. P. 627-640.
137. Комарницька І. І. Адміністративне право у профілактиці правопорушень у податковій сфері. *Аналітично-порівняльне правознавство*. С. 263-267. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/12/50.pdf>.
138. Скриньковський Р. та ін. Заходи адміністративного примусу у сфері податків і зборів в Україні. *Traektoriâ Nauki Path of Science*. 2022. Vol. 8. № 6. С. 2001-2008.
139. Подолян Ю. О. Особливості профілактики правопорушень в сфері податків і зборів. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. С. 266-271.
140. Мізіна І. В. Правове регулювання діяльності податкових органів у період воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 6. С. 258-260.
141. Олійник Ю. І., Кравчук М. Ю. Проблемні аспекти визначення правової природи податкової відповідальності. *Стратегічні напрями розвитку науки: фактори впливу та взаємодії*: матеріали Міжнародної наукової конференції (м. Рівне, 2 квітня). Вінниця: Європейська наукова платформа, 2023. С. 66-68.
142. Пугаченко О. Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22. Ч. II. С. 169-176.
143. Smakohrai M. Application of financial liability for tax offenses: foreign experience and Ukrainian realities. *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2021. Special Issue № 1. P. 268-273.

144. Васильєва І. А. Деліктні податкові правовідносини у США та система їх регуляторів. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. № 3 (69). Том 2. С. 180-190.
145. Белоусова К. О. Досвід окремих зарубіжних країн щодо правового регулювання вини у податкових правопорушеннях. *Право і суспільство*. 2024. № 2. С. 630-636.
146. Юр'єва О. І. Аналіз та узагальнення європейського досвіду механізму державного управління податковим боргом. *Актуальні проблеми державного управління*. 2014. № 2. С. 278-286.
147. Ментух Н. Ф. Зарубіжний досвід притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2025. Випуск 90: частина 3. С. 323-329.
148. Волощук Р. Є. Зарубіжний досвід управління податковим боргом та його адаптація в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. № 9. С. 961-967.
149. Качковський А. С. Презумпція (не) винуватості платника податків в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 6. 326-328.
150. Ситников О. Ф. Удосконалення досудового порядку вирішення податкових спорів за допомогою використання європейського досвіду. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 6. С. 503-506.
151. Кохан Г. Чи потрібна медіація Україні? *Юридичний Радник*. 2014. № 2(74). URL: <http://yurradnik.com.ua/stati/>.
152. Озерський І. В. Актуальні проблеми медіації в юрисдикційному процесі України: навч. посіб. Миколаїв: Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2023. 332 с.
153. Організація економічного співробітництва та розвитку. URL: <https://mfa.gov.ua/mizhnarodni-vidnosini/organizaciya-ekonomichnogo-spivrobitnictva-ta-rozvitku>.
154. Державна податкова служба України оцінюється Глобальним форумом ОЕСР щодо конфіденційності та захисту даних. URL: <https://azones.law/news/>

derzhavna-podatкова-sluzhba-ukrayiny-otsinyuyetsya-globalnym-forumom-oesr-shhodo-konfidentsijnosti-ta-zahystu-danyh/.

155. Глобальний форум ОЕСР високо оцінив систему управління інформаційною безпекою ДПС. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/hlobalnyi-forum-oesr-vysoko-otsinyv-systemu-upravlinnia-informatsiinoiu-bezpekoiu-dps>.

156. Міжнародний валютний фонд. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mvf>.

157. Єсімов С. С. Міжнародно-правові засади протидії податковим правопорушенням. *Аналітично-порівняльне правознавство*. С. 564-568. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2024/12/93.pdf>.

158. Олійник Ю. І. Євроінтеграційні процеси в українському податковому законодавстві. *Право.ua*. 2025. № 2. С. 242-246.

159. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн: Наказ Мінфін України від 16.04.2022 р. № 118. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0606-22#Text>.

160. В Україні запроваджуються нові правила взаємодії ДПС з платниками податків на основі комплаєнс-ризиків. URL: https://jurliga.ligazakon.net/news/229400_v-ukran-zaprovadzhuyutsya-nov-pravila-vzamod-dps-z-platnikami-podatkv-na-osnov-komplans-rizikv.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Олійник Ю. І. Особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 3. С. 339-341.

2. Олійник Ю. І. Правова природа відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків. *Європейські перспективи*. 2024. № 4. С. 265-269.

3. Олійник Ю. І. Теоретико-правові засади профілактики податкових правопорушень. *Наше право*. 2025. № 2. С. 362-366.

4. Олійник Ю. І. Євроінтеграційні процеси в українському податковому законодавстві. *Право.ua*. 2025. № 2. С. 242-246.

Опубліковані праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Олійник Ю. І., Кравчук М. Ю. Проблемні аспекти визначення правової природи податкової відповідальності. *Стратегічні напрями розвитку науки: фактори впливу та взаємодії*: матеріали Міжнародної наукової конференції (м. Рівне, 2 квітня). Вінниця: Європейська наукова платформа, 2023. С. 66-68.

6. Олійник Ю. І., Кравчук М. Ю. Правовий аналіз етапів становлення і розвитку законодавчого регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства. *Право як інструмент стійкості та розвитку в умовах сучасних цивілізаційних викликів*: матеріали XV міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 27 квітня). Львів-Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 146-149.

7. Олійник Ю. І. Проблеми співвідношення заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення

податкового законодавства. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації*: збірник тез доповідей XX Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 19 травня). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 996-998.

8. Олійник Ю. І. Підстави притягнення платників податків до відповідальності податковими органами. *Achievements of 21st Century Scientific Community*: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпро 16-17 вересня). Дніпро, 2024. С. 193-194.

9. Олійник Ю. І. Аналіз складу податкового правопорушення за Податковим кодексом України. *Інтелектуальний ресурс сьогодення: наукові задачі, розвиток та запитання*: матеріали III Міжнародна науково-теоретична конференція (м. Одеса, 20 вересня). Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 149-152.



Додаток Б

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 51-75-75;
www.wunu.edu.ua; rektor@wunu.edu.ua; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 33680120

д/126-29/2728

24 листопада 2025



ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з науково-педагогічної
роботи Західноукраїнського
національного університету

к.е.н., доцент

Віктор ОСТРОВЕРХОВ

АКТ

про впровадження у навчальний процес юридичного факультету
Західноукраїнського національного університету
результатів дисертаційного дослідження
Олійника Юрія Ігоровича
на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо
притягнення до відповідальності платників податків
за порушення податкового законодавства»,
поданого на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 – Право

Комісія у складі:

Голови: *Сломи Валентини Миколаївни*, т.в.о. декана юридичного факультету
Західноукраїнського національного університету, доктора юридичних наук,
професора;

Членів комісії:

Шевчук Оксани Романівни, доцента кафедри адміністративного права та
судочинства Західноукраїнського національного університету, кандидата
юридичних наук, доцента;

Іванюк Вікторії Дмитрівни, доцента кафедри адміністративного права та
судочинства Західноукраїнського національного університету, доктора філософії
(PhD) з права

склала даний акт про те, що результати дисертаційного дослідження Олійника Юрія
Ігоровича на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо
притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового

законодавства» використовуються у навчальному процесі для проведення занять з дисциплін «Адміністративне право», «Актуальні питання адміністративного права та процесу», «Фінансове право», які викладаються для студентів юридичного факультету Західноукраїнського національного університету.

Результати наукового дослідження знайшли своє відображення у навчально-методичних виданнях вказаних дисциплін, опорних конспектах лекцій та інших навчальних матеріалах. Зокрема, в якості джерел для поглибленого вивчення окремих тем рекомендовано наступні публікації:

1) Олійник Ю. І. Особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 3. С. 339-341.

2) Олійник Ю. І. Правова природа відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків. *Європейські перспективи*. 2024. № 4. С. 265-269.

3) Олійник Ю. І. Теоретико-правові засади профілактики податкових правопорушень. *Наше право*. 2025. № 2. С. 362-366.

4) Олійник Ю. І. Євроінтеграційні процеси в українському податковому законодавстві. *Право.ua*. 2025. № 2. С. 242-246.

5) Олійник Ю. І. Аналіз складу податкового правопорушення за Податковим кодексом України. *Інтелектуальний ресурс сьогодення: наукові задачі, розвиток та запитання*: матеріали III Міжнародна науково-теоретична конференція (м. Одеса, 20 вересня). Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп, 2024. С. 149-152.

Голова комісії:

т.в.о. декана юридичного факультету
Західноукраїнського національного університету,
доктор юридичних наук, професор

Валентина СЛОМА

Члени комісії:

доцент кафедри адміністративного
права та судочинства Західноукраїнського
національного університету,
кандидат юридичних наук, доцент

Оксана ШЕВЧУК

доцент кафедри адміністративного
права та судочинства Західноукраїнського
національного університету,
доктор філософії (PhD) з права

Вікторія ІВАНЮК



адвокатське об'єднання
вул. Михайла Коцюбинського, буд. 1, офіс 205, м. Київ, 01054
093 224 86 26
mvmlegal.ua@gmail.com

Номер: 01/2025-11-17

Дата: 17 листопада 2025 року

Олійнику Юрію Ігоровичу

Ел. адреса: yura.oliynyk95@gmail.com

Для пред'явлення за місцем вимоги

АКТ

впровадження результатів дисертаційного дослідження

Олійника Юрія Ігоровича на тему:

«Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства»

Акт складено про те, що основні положення та висновки дисертаційного дослідження Олійника Юрія Ігоровича на тему: «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства», поданого на здобуття ступеня доктора філософії (081 Право), виконаного у Західноукраїнському національному університеті, використовуються у правозастосовній діяльності АДВОКАТСЬКЕ ОБ'ЄДНАННЯ «МВМ ЛІГАЛ» (далі – «АО») щодо:

1. Формування стратегії комунікації з податковими органами, з метою оптимізації ризиків притягнення до податкової відповідальності клієнтів АО;
2. Складання заперечень до актів податкових перевірок та скарг на податкові повідомлення рішення;
3. Розробки та оновлення внутрішніх інструктивних і методичних матеріалів стосовно особливостей притягнення до податкової відповідальності клієнтів АО.

Імплементація матеріалів згадуваного дисертаційного дослідження сприяє підвищенню ефективності надання правової допомоги клієнтам АО.

З повагою

Керуючий партнер

АО «МВМ ЛІГАЛ»



Микола ПАЛЬКО

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ПЛЕЙСОФТ»

Юридична адреса: Україна, 01042, місто Київ, вул. Саперне поле, будинок 12, офіс 1012
код ЄДРПОУ 45305444

Номер: 02/2025-11-18

Дата: 18 листопада 2025 року

Олійнику Юрію Ігоровичу

Ел. адреса: yura.oliynyk95@gmail.com

Для пред'явлення за місцем вимоги.

АКТ

впровадження результатів дисертаційного дослідження

Олійника Юрія Ігоровича на тему:

«Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства»

Акт складено про те, що основні положення та висновки дисертаційного дослідження Олійника Юрія Ігоровича на тему: «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства», поданого на здобуття ступеня доктора філософії (081 Право), виконаного у Західноукраїнському національному університеті, використовуються у правозастосовній діяльності юридичного департаменту Товариства з обмеженою відповідальністю «Плейсофт» (далі – «Товариство») щодо:

1. Формування стратегії складання відповідей на запити податкових органів, комунікації з податковими органами, з метою оптимізації ризиків притягнення до податкової відповідальності Товариства та його посадових осіб;
2. Складання заперечень до актів податкових перевірок та скарг на податкові повідомлення рішення;
3. Розробки та оновлення внутрішніх інструктивних і методичних матеріалів стосовно особливостей притягнення до податкової відповідальності Товариства та його посадових осіб.

Імплементація матеріалів згадуваного дисертаційного дослідження сприяла тому, що Державна податкова служба України віднесла Товариство до «Клубу білого бізнесу» — переліку сумлінних платників податків в Україні, які відповідають високим критеріям податкової дисципліни та прозорості.

Директор
ТОВ «ПЛЕЙСОФТ»



Аліна ДОНЧЕВА