ПЕНІТЕНЦІАРНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ
МІНІСТЕРСТВО ЮСТИЦІЇ УКРАЇНИ

ПЕНІТЕНЦІАРНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ
МІНІСТЕРСТВО ЮСТИЦІЇ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БАЛИШЕВ МИКОЛА ВОЛОДИМИРОВИЧ

УДК – 343.359.2:336.22(477)(043.3)

ДИСЕРТАЦІЯ

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ

Спеціальність 081 Право
Галузь знань 08 Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

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

Науковий керівник: Ніщимна Світлана Олексіївна, доктор юридичних наук, професор

Чернігів – 2025

АНОТАЦІЯ

Балишев М. В. Відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право». Пенітенціарна академія України, Міністерство юстиції України. – Чернігів, 2025.

У дисертаційному дослідженні здійснено комплексне теоретичне узагальнення і запропоновані нові підходи щодо вирішення наукового завдання, що полягає у дослідженні відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні. У дисертації обґрунтовано низку нових концептуальних положень, висновків і рекомендацій, що мають важливе теоретичне та практичне значення, зокрема вперше: запропоновано доповнити Податковий кодекс України дефініціями «склад податкового правопорушення» та «вина в податкових правопорушеннях», Кодекс України про адміністративні правопорушення поняттям «адміністративне податкове правопорушення» та Кримінальний кодекс України визначенням «посадові особи як суб'єкти кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень»; аргументовано зміни до структури Податкового кодексу України шляхом виділення окремого розділу «Відповідальність» й обґрунтовано класифікацію податкових адміністративних деліктів за участю посадовців юридичних осіб та підстави віднесення окремих адміністративних деліктів до сфери оподаткування.

Розділі 1 «Відповідальність юридичних осіб як інститут податкового права» присвячений дослідженню проблемних питань правової природи юридичної відповідальності; податкового правопорушення як підстави юридичної відповідальності та характеристиці юридичної особи як суб'єкта податкового правопорушення.

На основі різноманітних наукових підходів досліджено сутність правової категорії «юридична відповідальність» та доведено, що юридична відповідальність є комплексним явищем, важливим фактором у процесі реалізації прав і свобод суб'єктів правовідносин та здійснення державними органами покладених на них обов'язків з метою забезпечення законності та правопорядку у суспільстві й як різнопланове та динамічне явище, в своєму переважаючому прояві, виникає в межах публічних галузей права, характеризується ретроспективністю, що полягає у застосуванні примусу з боку держави та настанням негативних наслідків для правопорушника.

Запропоновано доповнити п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України абзацем 2 та нормативно закріпити дефініцію «склад податкового правопорушення» з метою попередження неоднозначності тлумачення суб'єктами податкових правовідносин вимог, які до них ставляться, та визначити його як закріплену нормами податкового законодавства та визначену Податковим кодексом України сукупність обов'язкових ознак, що характеризують податкове правопорушення: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона.

Удосконалено підходи щодо групування підстав скоєння податкових правопорушень юридичними особами, які можуть бути вчинені шляхом здійснення дій (статті 116, 119^1, 123 Податкового кодексу України); шляхом бездіяльності (статті 123^1, 124, 128^1 Податкового кодексу України) та як шляхом дій, так і шляхом бездіяльності (статті 117, 118, 118^2, 119, 120, 120^1, 120^2, 121, 122, 125^1, 126, 126^1, 128 Податкового кодексу України).

Нового наукового бачення набула концепція вини (як елемента складу суб'єктивної сторони податкового правопорушення) юридичної особи як суб'єкта податкового правопорушення. Доведено, що юридичним особам воля не властива, а притаманна лише посадовим (службовим) особам як спеціальним суб'єктам, які наділені управлінськими функціями та на яких покладено обов'язок прийняття правовстановлюючих рішень. На підставі норм Податкового кодексу України удосконалено позиції дослідників щодо виділення

в теорії податкового права ознак податкових правопорушень, що вчиняються посадовими (службовими) особами юридичної особи, якими мають на практиці керуватися контролюючі органи.

У Розділі 2 «Види відповідальності, що застосовуються до юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні» досліджується проблематика відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення, що настає у виді застосування фінансових, адміністративних або кримінальних санкцій залежно від ступеня тяжкості вчиненого зобов'язаною особою діяння.

Запропоновано розширене розуміння сутності фінансової відповідальності, якою охоплюється не тільки податкова сфера, а й бюджетний контроль, податкова політика, боротьба з корупцією, управління публічними фінансами, обслуговування державного боргу тощо. Доведено, що фінансові санкції мають компенсаторну функцію на відміну від адміністративних, у яких розмір штрафу може бути в рази меншим ніж шкода завдана самим правопорушенням.

Обґрунтовано необхідність ототожнення понять фінансової та податкової відповідальності, запропоновано упорядкування норм фінансово-правової відповідальності в окремому розділі Податкового кодексу України.

Сучасного бачення набуло питання адміністративної відповідальності за делікти у сфері оподаткування, вчинені посадовцями юридичних осіб та встановлено, що посадові особи юридичних осіб у правопорушеннях, за які встановлена адміністративна відповідальність, можуть набувати загального та спеціального організаційно-правового статусу залежно від визначеної ролі у податкових правовідносинах та займаних ними посад. Доведено, що підставою для застосування адміністративної відповідальності є наявність складу адміністративного правопорушення та запропоновано доповнити ст. 9 Кодексу України про адміністративне правопорушення частиною 2 визначенням «адміністративне податкове правопорушення», під яким розуміти протиправне, винне (умисне або необережне) діяння, яке порушує встановлений податковим законодавством порядок адміністрування податків, зборів, платежів і за яке

передбачено адміністративну відповідальність. Обґрунтовано позицію, що для притягнення платника податків до адміністративної відповідальності, на відміну від інших видів юридичної відповідальності, доведення прямого умислу в діях юридичних осіб не вимагається, але зв'язок між протиправними діями та негативними наслідками є обов'язковим.

Доведено, що кримінальна відповідальність є найбільш жорсткою формою податкового примусу і має застосовуватися лише у тих випадках, коли інші способи впливу на правопорушника не є достатніми, ефективними чи не можуть забезпечити компенсацію недонарахувань від податкових платежів до бюджетів країни. Ухилення від сплати обов'язкових платежів юридичними особами виражається в діянні (дії чи бездіяльності) особи, спрямованому на повну або часткову несплату обов'язкових платежів. Визначено, що критеріями, під які підпадає злочинна бездіяльність ухилення від сплати податків, є такі: особа має законодавчо встановлений обов'язок із сплати податку або збору, іншого платежу; особа має можливість виконати покладений на неї обов'язок; виконання обов'язку із сплати податку, збору, іншого платежу відвернуло би настання суспільно-небезпечних наслідків фінансового характеру. Запропоновано доповнити ст. 18 Кримінального кодексу України частиною 5 та закріпити в ній дефініцію такого змісту: «посадові особи як суб'єкти кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень» та окреслено ознаки посадових осіб юридичних осіб як суб'єктів кримінальної відповідальності за податкові правопорушення.

У Розділі 3 «Міжнародний досвід відповідальності юридичних осіб у сфері оподаткування та напрями співробітництва держав у боротьбі з ухиленням від сплати податків» досліджуються особливості відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення за законодавством зарубіжних держав та окреслюються основні напрями співробітництва зарубіжних країн у боротьбі з ухиленням юридичних осіб від оподаткування.

Доведено застосування уповноваженими особами низки міжнародних документів, що регулюють відповідальність юридичних осіб за податкові

правопорушення: Рекомендації та Настанови ОЕСР, Директиви ООН та ЄС тощо. На підставі проаналізованих джерел зарубіжних країн виявлено спільні підстави вчинення податкових правопорушень юридичними особами, до яких, наприклад належать: недосконала політика боротьби з корупцією та шахрайством; прогалини податкового законодавства; відсутність єдиного реєстру незаконних фінансових потоків; недосконала система санкцій за здійснення допомоги при вчиненні податкового шахрайства. Окреслено особливості притягнення юридичних осіб до адміністративної та кримінальної відповідальності за податкові правопорушення в зарубіжних країнах.

Установлено, що Україна активно співпрацює з міжнародними організаціями з питань боротьби з ухиленням від оподаткування юридичними особами та визначено основні напрями та форми такого співробітництва, а саме: 1) гармонізація міжнародного податкового законодавства з метою недопущення уникнення оподаткування за рахунок прогалин у законодавстві; 2) запровадження міжнародними організаціями на міждержавному рівні інструментів протидії ухиленню від оподаткування; 3) інформаційна та адміністративна взаємодія національних податкових адміністрацій країн у боротьбі з ухиленням від сплати податків та уникнення подвійного оподаткування; 4) створення міжнародних мереж та органів контролю; 5) розслідування і судовий розгляд податкових справ щодо: ухилення від сплати податків юридичними особами; інформаційних злочинів; конфіскації доходів, одержаних злочинним шляхом; шахрайства, відмивання грошей, повернення активів тощо.

Ключові слова: юридична відповідальність, юридична особа, правопорушення, фінансова відповідальність, адміністративна відповідальність, кримінальна відповідальність, податкове кримінальне правопорушення, податкове правопорушення, відповідальність, оподаткування, податкове законодавство, податкові правовідносини, податкова система України, ухилення від сплати податків, зарубіжний досвід.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Балишев М. В. Проблемні питання визначення поняття та ознак юридичної відповідальності. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2023. №2. С. 18-20.

2. Nishchymna S. O., Balyshev M. V. Legality as the principle of legal responsibility. *Науковий вісник Сіверщини. Серія: Право.* 2023 № 2(19). С. 97-105.

3. Балишев М. В. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування. *Соціологія права*. 2024. Випуск 1-2 (46-47). С. 15-18.

4. Балишев М. В. Проблемні питання кримінальної відповідальності юридичних осіб за правопорушення у сфері оподаткування. *Журнал східноєвропейського права*. 2024. № 125. С. 268-272.

5. Balyshev M. V Liability of legal entities for tax offenses: experience of foreign countries. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.Серія: Право.* Випуск 85: частина 2. С. 217-222.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Балишев М.В. Фінансово-правова відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності в публічному праві. *Science and pracice, probelems and innovations.* Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції. (Оттава, 25-27.02.2021 р.): Канада, 2021. С. 87-90.

7. Балишев М.В. Юридична відповідальність як правова категорія. *Інтеграція теорії у практику: проблеми, пошуки, перспективи :* матеріали II міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 04 листоп. 2022 р.) / гол. ред. О. М. Тогочинський ; Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПтС, 2022. 522 с. С. 206-211.

8. Балишев М. В. Податкове правопорушення як підстава фінансової відповідальності. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціально-гуманітарних та поведінкових наук в умовах воєнного стану* :

матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25-26 квітня 2023 р.) : у двох томах. Том 1 / голов. ред. В. Ф. Пузирний ; Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПтС, 2023. 448 с. С. 22-24.

9. Балишев М. В. Інститут фінансової відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення. *Трансформації особистості, суспільства та ринку праці: виклики майбутнього та вплив на освіту* : збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 20-22 вересня 2023 р.). Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2023. 560 с. С. 208.

10. Балишев М. В. Особливості відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення в зарубіжних державах. *Становлення сучасної Української держави: роль європейських цінностей у формуванні демократичного буття = The Formation of the Modern Ukrainian State : The Role of European Values in the Formation of Democratic Life* : міжнар. наук. конф. в рамках міжнар. проєкту Erasmus+ за напрямком Jean Monnet «Implementation of European values as a basis of democracy in Ukraine» (м. Миколаїв, 7 листоп. 2023 р.) : М-во освіти і науки України; ЧНУ ім. Петра Могили. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2023. 204 с. С. 34-36.

11. Балишев М. В. Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення як один з елементів реформування податкової системи України. *Інтеграція теорії у практику: проблеми, пошуки, перспективи в умовах воєнного стану* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 01 листопада 2023 р.) / голов. ред. В. Ф. Пузирний ; Пенітенціарна академія України. Чернігів : ПАУ, 2023. 512 с. С. 250-251.

12. Балишев М. В. Юридична особа у податкових правопорушеннях. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки:* Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 24 квітня 2024 р.) : Державний податковий університет, 2024. 250 с. С. 32-35.

13. Балишев М. В. Адміністративна відповідальність посадових осіб за адміністративні делікти. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права,*

освіти, соціально-гуманітарних та поведінкових наук в умовах воєнного стану : матеріали ІІ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25 квітня 2024 р.) / голов. ред. В. Ф. Пузирний ; Пенітенціарна академія України. Чернігів : ПАУ, 2024. 522 с. С. 25-27.

14. Балишев М. В. Відповідальність юридичних осіб зарубіжних країн у сфері оподаткування як складова фінансової безпеки. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку:* матеріали Х Науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. 276 с. С. 20-24.

15. Балишев М. В. Глобальні принципи боротьби з податковими правопорушеннями: окремі аспекти. *Науковий простір: актуальні питання, досягнення та інновації:* збірник наукових праць з матеріалами VIII Міжнародної наукової конференції, м. Житомир, 29 листопада, 2024р. / Міжнародний центр наукових досліджень. Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. 554 с. С. 171-173.

SUMMARY

Balyshev M. V. Liability of legal entities for violation of tax legislation in Ukraine. – Qualifying scientific work on manuscript rights.

Dissertation for obtaining the degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 08 «Law» in the specialty 081 «Law». Penitentiary Academy of Ukraine, Ministry of Justice of Ukraine. – Chernihiv, 2024.

In the dissertation research, a comprehensive theoretical generalization was carried out and new approaches were proposed to solve the scientific task, which consists in the study of the responsibility of legal entities for violations of tax legislation in Ukraine. The dissertation substantiates a number of new conceptual provisions, conclusions and recommendations that have important theoretical and practical significance, in particular, for the first time: it is proposed to supplement the Tax Code of Ukraine with the definitions of «composition of a tax offense» and «guilt in tax offenses», The Code of Ukraine on Administrative Offenses with the concept of «administrative tax offense» and the Criminal Code of Ukraine with the definition of «officials as subjects of criminal responsibility for committing tax criminal offenses»; the changes to the structure of the Tax Code of Ukraine and the allocation of a separate section «Liability» are argued, and the classification of tax administrative offenses involving officials of legal entities and the grounds for classifying administrative offenses in the sphere of taxation are substantiated.

Chapter 1 «Liability of legal entities as an institution of tax law» is devoted to the study of problematic issues of the legal nature of legal responsibility; tax offense as a basis for legal liability and characteristics of a legal entity as a subject of a tax offense.

On the basis of various scientific approaches, the essence of the legal category "legal responsibility" was investigated and it was proved that legal responsibility is a complex phenomenon, an important factor in the process of realizing the rights and freedoms of the subjects of legal relations and the implementation of the duties assigned to them by state bodies in order to ensure legality and law and order in society

and as a multifaceted and dynamic phenomenon, in its predominant manifestation, arises within the limits of public branches of law, is characterized by retrospection, which consists in the application of coercion by the state and the onset of negative consequences for the offender.

It is proposed to supplement clause 109.1 of Article 109 of the Tax Code of Ukraine with paragraph 2 and to normatively fix the definition of "composition of a tax offense" in order to prevent ambiguity in the interpretation by subjects of tax legal relations of the requirements that apply to them, and to define it as a set of mandatory features, fixed by the norms of tax legislation and defined by the Tax Code of Ukraine, that characterize a tax offense: object, objective party, subject, subjective party.

Approaches to the grouping of grounds for committing tax offenses by legal entities, which can be committed by taking actions, have been improved (Articles 116, 119^1, 123 of the Tax Code of Ukraine); by inaction (Articles 123^1, 124, 128^1 of the Tax Code of Ukraine) and both by actions and by inaction (Articles 117, 118, 118^2, 119, 120, 120^1, 120^2, 121, 122, 125^1, 126, 126^1, 128 of the Tax Code Code of Ukraine).

The concept of guilt (as an element of the subjective side of a tax offense) of a legal entity as a subject of a tax offense acquired a new scientific vision. It is proved that the will is not inherent to legal entities, but is inherent only to officials (officials) as special subjects who are endowed with managerial functions and are entrusted with the duty of making law-making decisions. On the basis of the norms of the Tax Code of Ukraine, the positions of researchers have been improved regarding the identification in the theory of tax law of the signs of tax offenses committed by officials (officials) of a legal entity, which should be guided by controlling bodies in practice.

Section 2 «Types of liability applied to legal entities for violation of tax legislation in Ukraine» examines the issue of liability of legal entities for tax offenses, which results in the application of financial, administrative or criminal sanctions depending on the severity of the act committed by the liable person.

An expanded understanding of the essence of financial responsibility is offered, which covers not only the tax sphere, but also budget control, tax policy, the fight against corruption, public finance management, public debt service, etc. It has been

proven that financial sanctions have a compensatory function, unlike administrative ones, in which the amount of the fine can be many times smaller than the damage caused by the offense itself.

The necessity of equating the concepts of financial and tax responsibility is substantiated, it is proposed to organize the norms of financial and legal responsibility in a separate section of the Tax Code of Ukraine.

The issue of administrative liability for torts in the field of taxation, committed by officials of legal entities, has acquired a modern vision, and it has been established that officials of legal entities in offenses for which administrative liability is established can acquire general and special organizational and legal status depending on the defined role in tax legal relations and positions held by them. It has been proven that the basis for the application of administrative liability is the presence of the elements of an administrative offense and it is proposed to supplement Article 9 of the Code of Ukraine on Administrative Offenses, Part 2, with the definition of "administrative tax offense", which is understood as an unlawful, culpable (intentional or negligent) act that violates the procedure for administering taxes, fees, and payments established by tax legislation and for which administrative liability is provided. The position is substantiated that in order to bring a taxpayer to administrative responsibility, unlike other types of legal responsibility, proof of direct intent in the actions of legal entities is not required, but the connection between illegal actions and negative consequences is mandatory.

It has been proven that criminal liability is the most severe form of tax coercion and should be applied only in those cases when other methods of influencing the offender are not sufficient, effective or cannot provide compensation for underpayments from tax payments to the country's budgets. Evasion of payment of mandatory payments by legal entities is expressed in an act (action or inaction) of a person aimed at full or partial non-payment of mandatory payments. It was determined that the following are the criteria for the criminal inaction of tax evasion: a person has a legally established obligation to pay a tax or fee or other payment; the person has the opportunity to fulfill the duty assigned to him; fulfillment of the obligation to pay a

tax, fee, or other payment would prevent the occurrence of socially dangerous consequences of a financial nature. It is proposed to supplement Art. 18 of the Criminal Code of Ukraine, Part 5, and to establish in it the following definition: «officials as subjects of criminal liability for committing tax criminal offenses» and outlined the characteristics of officials of legal entities as subjects of criminal liability for tax offenses.

Chapter 3 «International experience of liability of legal entities in the field of taxation and directions of cooperation of states in the fight against tax evasion» examines the specifics of liability of legal entities for tax offenses under the laws of foreign countries and outlines the main directions of cooperation of foreign countries in the fight against evasion of legal entities taxation.

The use by authorized persons of a number of international documents regulating the liability of legal entities for tax offenses has been proven: OECD Recommendations and Guidelines, UN and EU Directives, etc. On the basis of the analyzed sources of foreign countries, common reasons for committing tax offenses by legal entities were revealed, which include, for example: imperfect policy of combating corruption and fraud; gaps in tax legislation; lack of a single register of illegal financial flows; an imperfect system of sanctions for providing assistance in the commission of tax fraud. Features of bringing legal entities to administrative and criminal liability for tax offenses in foreign countries are outlined.

It was established that Ukraine actively cooperates with international organizations on combating tax evasion by legal entities, and the main directions and forms of such cooperation are defined, namely: 1) harmonization of international tax legislation in order to prevent tax evasion due to gaps in legislation; 2) introduction by international organizations at the interstate level of tools for combating tax evasion; 3) informational and administrative interaction of national tax administrations of countries in the fight against tax evasion and avoidance of double taxation; 4) creation of international networks and control bodies; 5) investigation and judicial review of tax cases regarding: tax evasion by legal entities; information crimes; confiscation of proceeds obtained by crime; fraud, money laundering, asset recovery, etc.

Keywords: legal responsibility, legal entity, offense, financial responsibility, administrative responsibility, criminal responsibility, tax criminal offense, tax offense, responsibility, taxation, tax legislation, tax legal relations, tax system of Ukraine, tax evasion, foreign experience.

LIST OF PUBLISHED WORKS ON THE THEME OF THE DISSERTATION

in which the main scientific results of the dissertation are published:

1. Balyshev M. V. Problematic issues of defining the concept and signs of legal responsibility. *Legal scientific electronic journal*. 2023. No. 2. P. 18-20.

2. Nishchymna S.O., Balyshev M. V. Legality as the principle of legal responsibility. *Scientific Bulletin of Severshchyna. Series: Law*. 2023 No. 2(19). P. 97-105.

3. Balyshev M. V. Administrative responsibility for offenses in the field of taxation. *Sociology of law*. 2024. Issue 1-2 (46-47). P. 15-18.

4. Balyshev M. V. Problematic issues of criminal liability of legal entities for offenses in the field of taxation. *Journal of East European Law*. 2024. No. 125. P. 268-272.

5. Balyshev M. V Liability of legal entities for tax offenses: experience of foreign countries. *Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. Series: Law.* Issue 85: part 2. P. 217-222.

which certify the approval of the dissertation materials:

6. Balyshev M.V. Financial and legal responsibility as an independent type of legal responsibility in public law. *Science and pracice, probelems and innovations* Materials of the VII International Scientific and Practical Conference. (Ottawa, February 25-27.2021): Canada, 2021. P. 87-90.

7. Balyshev M. V. Legal responsibility as a legal category. *Integration of theory into practice: problems, searches, prospects:* materials of the II international science

and practice conf. (Chernihiv, November 4, 2022) / head. ed. O. M. Togochinsky; Academy of the State Penitentiary Service. Chernihiv: DPtS Academy, 2022. 522 p. P. 206-211.

8. Balyshev M. V. Tax offense as a basis for financial responsibility. *Current issues of theory and practice in the field of law, education, social, humanities and behavioral sciences in the conditions of martial law:* materials of the international. science and practice conf. (Chernihiv, April 25-26, 2023) : in two volumes. Volume 1 / chap. ed. V. F. Puzyrnyy; Academy of the State Penitentiary Service. Chernihiv: DPtS Academy, 2023. 448 p. P. 22-24.

9. Balyshev M. V. Institute of Financial Responsibility of Legal Entities for Tax Offenses. *Transformations of the individual, society and the labor market: challenges of the future and the impact on education*: a collection of abstracts of reports of the International Scientific and Practical Conference (Kharkov, September 20-22, 2023). Kharkiv: KhNU named after V. N. Karazina, 2023. 560 p. P. 208.

10. Balyshev M. V. Peculiarities of liability of legal entities for tax offenses in foreign countries. *The Formation of the Modern Ukrainian State: The Role of European Values in the Formation of Democratic Life = The Formation of the Modern Ukrainian State : The Role of European Values in the Formation of Democratic Life*: international. of science conf. within the international of the Erasmus+ project under the direction of Jean Monnet «Implementation of European values as a basis of democracy in Ukraine» (Mykolaiv, November 7, 2023): Ministry of Education and Science of Ukraine; CHNU named after Peter's Tomb. Mykolaiv: Publishing House of the ChNU named after Petra Mohyly, 2023. 204 p. P. 34-36.

11. Balyshev M. V. Administrative responsibility for tax offenses as one of the elements of reforming the tax system of Ukraine. *Integration of theory into practice: problems, searches, prospects in the conditions of martial law: materials of the III International. science and practice conf.* (Chernihiv, November 1, 2023) / head. ed. V. F. Puzyrnyy; Penitentiary Academy of Ukraine. Chernihiv: PAU, 2023. 512 p. P. 250-251.

12. Balyshev M. V. Legal entity in tax offenses. *Fiscal policy: theoretical and practical aspects of legal science:* Collection of theses of reports of the VI International Scientific and Practical Conference (Irpin, April 24, 2024): State Tax University, 2024. 250 p. P. 32-35.

13. Balyshev M. V. Administrative liability of officials for administrative torts. *Current issues of theory and practice in the field of law, education, social, humanities and behavioral sciences in the conditions of martial law*: materials of the II International. science and practice conf. (Chernihiv, April 25, 2024) / head. ed. V. F. Puzyrnyy; Penitentiary Academy of Ukraine. Chernihiv: PAU, 2024. 522 p. P. 25-27.

14. Balyshev M. V. Liability of legal entities of foreign countries in the field of taxation as a component of financial security. Financial security of Ukraine: current state of legal regulation and development prospects: materials of the X Scientific and Practical Conference dedicated to the scientific school of Honoured Lawyer of Ukraine, Professor, Doctor of Law Viktor Bilous. Irpin, 30 October 2024. Irpin: State Tax University, 2024. 276 p. P. 20-24.

15. Global Principles for Combating Tax Offenses: Key Aspects. In the collection of scientific papers from the VIII International Scientific Conference, held in Zhytomyr on 29 November 2024, we explore topical issues, achievements, and innovations in scientific research. Published by the International Centre for Scientific Research in Vinnytsia under UKRLOGOS Group LLC, 2024. Pages 171-173, totaling 554 pages. P. 171-173.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ..... 18
ВСТУП..... 19
РОЗДІЛ 1. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ЯК ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА 31
1.1. Правова природа юридичної відповідальності……..……. 31
1.2. Податкове правопорушення як підстава юридичної відповідальності 53
1.3. Юридична особа як суб'єкт податкового правопорушення …… 71
Висновки до першого розділу…..... 88
РОЗДІЛ 2. ВИДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ ДО ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ..... 95
2.1. Фінансова відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення……..... 95
2.2. Адміністративна відповідальність посадових осіб за правопорушення, вчинені юридичними особами у сфері оподаткування…… 129
2.3. Відповідальність юридичних осіб за податкові кримінальні правопорушення……... 162
Висновки до другого розділу…..... 186
РОЗДІЛ 3. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА НАПРЯМИ СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ У БОРОТЬБІ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ……..... 194
3.1. Особливості відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення за законодавством зарубіжних держав…..... 194
3.2. Основні напрями співробітництва зарубіжних країн у боротьбі з ухиленням юридичних осіб від оподаткування…… 217
Висновки до третього розділу…..... 233
ВИСНОВКИ…..... 240
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…..... 258
ДОДАТКИ…..... 299

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БЕБ України	– Бюро економічної безпеки України
ВВП	– валовий внутрішній продукт
ГК України	– Господарський кодекс України
ДПС України	– Державна податкова служба України
ЄС	– Європейський Союз
ЄСПЛ	– Європейський Суд з прав людини
КК України	– Кримінальний кодекс України
КУпАП	– Кодекс України про адміністративні правопорушення
НМДГ	– неоподатковуваний мінімум доходів громадян
ОЕСР	– Організація економічного співробітництва та розвитку
ООН	– Організація об’єднаних націй
ПК України	– Податковий кодекс України
РЄ	– Рада Європи
ЦК України	– Цивільний кодекс України

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Розбудова суверенної, демократичної, правової держави неможлива без стійкої фінансової складової, підґрунтям якої є податкова система держави. Податки виступають основою забезпечення економічної стабільності країни. Сучасні держави спрямовують свої зусилля на побудову досконалої податкової системи, що спричиняє важливість вирішення питання боротьби з економічними правопорушеннями. Найбільшими платниками податків в Україні є юридичні особи, діяльність яких зачасту пов'язана з порушенням податкового законодавства.

Невиконання юридичними особами податкових зобов'язань у повному обсязі призводить до виникнення дефіциту дохідної частини бюджетів різних рівнів, що напряму відбивається на стабільності функціонування держави. Недодержання юридичними особами податкової дисципліни певною мірою породжено й особливостями правового регулювання податкових правовідносин. Недосконале податкове законодавство України є основною причиною ухилення юридичних осіб від сплати податків. Питання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства викликає постійний інтерес як з боку практичних працівників, так і з боку науковців, які опікуються проблемами фінансового права загалом та податкового права зокрема.

Нормами Конституції України встановлено обов'язок кожного сплачувати податки, які є основною формою доходів держави та спричиняє залежність стабільного розвитку держави від обсягу податкових надходжень. Саме тому дослідження проблем юридичної відповідальності однією із основних складових системи викликає постійний інтерес. У створенні чітких, зрозумілих правил оподаткування та притягненні до відповідальності зобов'язаних суб'єктів за податкові правопорушення зацікавлені усі без винятку учасники податкових правовідносин: держава, уповноважені органи, платники податків.

Питання юридичної відповідальності суб'єктів податкових правовідносин за податкові правопорушення є найбільш дискусійним передусім серед

дослідників проблем фінансового та податкового права. Крім того, дискутабельність питання підвищується завдяки тому, що відповідальність за податкові правопорушення також передбачена й нормами адміністративного та кримінального права, а дослідники цих юридичних наук також не полишають дане питання без уваги. Відповідно до норм Податкового кодексу України за порушення податкового законодавства передбачено застосування трьох видів юридичної відповідальності: фінансової, адміністративної, кримінальної.

Вибір теми дисертаційного дослідження зумовлений також тим, що основними учасниками податкових правовідносин є юридичні особи, які об'єктивно здійснюють більший обсяг оподатковуваних операцій порівняно із фізичними особами та фізичними особами-підприємцями і, відповідно, мають більше підстав та можливостей для ухилення від сплати податків. Суспільна шкідливість від таких дій юридичних осіб є безперечно суттєвою. Крім того, питання відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення є актуальним і для зарубіжних країн, а вивчення досвіду цих країн дозволить запровадити в українське законодавство позитивні елементи регулювання інституту відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення.

Дослідження теми відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення в України вимагає поглиблено уваги з огляду на те, що законодавство у сфері відповідальності за податкові правопорушення піддається постійним змінам, що породжує необхідність коригування його норм відповідно до змін сучасного етапу розвитку держави та зовнішніх об'єктивних факторів її функціонування.

Поглиблене наукове вивчення даної проблеми наразі є актуальним та має важливе теоретичне та практичне значення. Дослідження сучасного стану правового регулювання відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення дасть змогу виявити його недоліки, пов'язані з імплементацією норм європейського законодавства та прогалинами вітчизняного, а також проблемні аспекти, які потребують приведення у відповідність до сучасних концепцій розвитку України.

Проблемам визначення сутності юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування та порядку її реалізації присвятили свої дослідження такі представники юридичної науки: І. Аземша, О. Бандурка, Я. Берназюк, Л. Воронова, Р. Гаврилюк, Д. Гетманцев, О. Гетьманець, Е. Дмитренко, О. Дмитрик, А. Іванський, Л. Касьяненко, І. Криницький, М. Кучерявенко, А. Літвінцева, М. Мацелик, О. Мащенко (Покатаєва), О. Музика-Стефанчук, О. Муконін, О. Орлюк, Н. Пришва, М. Перепелиця, Л. Савченко, М. Сакалі, Н. Якимчук та інші.

У науковій юридичній літературі досліджувалися різні аспекти правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення, у тому числі й юридичних осіб. Так, комплексні дослідження проблемних питань означеної тематики у різні роки здійснили: М. Мацелик, який висвітлив проблемні питання адміністративної відповідальності за ухилення від оподаткування (2005 р.); М. Сакалі, робота якого була присвячена відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення та більшою мірою охоплювала процесуальні питання такої відповідальності (2011 р.); О. Олешко, який зосередив увагу на вивченні податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності (2024 р.). Крім дисертаційних досліджень авторським колективом у складі Д. Гетманцева, Р. Макарчука та Я. Толкачова був виданий науково-практичний посібник «Юридична відповідальність за податкові правопорушення» (2015 р.). Проте зауважимо, що раніше здійснені наукові розвідки, що стосуються даної проблематики, мали дещо інший вектор дослідження зазначеної проблематики порівняно із представленою роботою та з плином часу поступово втрачають свою актуальність у частині нормативного регулювання означених питань. Отже, обрана проблематика була й залишається досі актуальною та має як наукове, так і практичне значення.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Тема дисертаційного дослідження узгоджується з положеннями Національної Стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021-2026 роки, затвердженої Указом Президента України від 27.09.2021 р. № 487/2021;

Національної економічної стратегії на період до 2030 року, схваленої постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179; Національної стратегії у сфері прав людини, затвердженої Указом Президента України від 24.03.2021 р. № 119/2021; Національної Стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218- р; Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 роки, схвалених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 03.03.2016 р.; Переліку пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 31 грудня року, наступного після припинення або скасування воєнного стану в Україні, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 30.04.2024 р. № 476 та виконана в рамках науково-дослідної роботи кафедри адміністративного, цивільного та господарського права і процесу Академії Державної пенітенціарної служби на 2017-2021 р.р. на тему «Проблеми національного та міжнародного права» (державний реєстраційний номер 0117U007207) та в рамках науково-дослідної роботи кафедри адміністративного, цивільного та господарського права і процесу юридичного факультету Пенітенціарної академії України на 2022-2026 р.р. на тему «Проблеми публічного та приватного права» (державний реєстраційний номер 0122U002485).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на підставі вивчення й узагальнення наукових праць у галузі юриспруденції, міжнародного досвіду, чинного законодавства України визначити зміст відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні, надати пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення правового регулювання відносин у зазначеній сфері.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі *завдання*:

– визначити правову природу юридичної відповідальності;

– дослідити податкове правопорушення як підставу юридичної відповідальності;

– охарактеризувати юридичну особу як суб'єкта податкового правопорушення;

– розкрити питання фінансової відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення;

– дослідити адміністративну відповідальність посадових осіб за правопорушення, вчинені юридичними особами у сфері оподаткування;

– з'ясувати відповідальність юридичних осіб за податкові кримінальні правопорушення;

– узагальнити особливості відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення за законодавством зарубіжних держав;

– дослідити основні напрями співробітництва зарубіжних країн у боротьбі з ухиленням юридичних осіб від оподаткування.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що реалізуються у сфері відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства.

Предмет дослідження – відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є методи наукового пізнання (загальнонаукові та спеціальні). Основним методом є метод аналізу, зокрема метод термінологічного аналізу, який було використано під час дослідження проблематики нормативно-термінологічного визначення поняття та правової природи категорій: юридична особа; юридична відповідальність; податкове правопорушення; розкриття змісту фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за податкові правопорушення; визначення окремих напрямів співробітництва зарубіжних країн у боротьбі з ухиленням юридичних осіб від оподаткування (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1., 2.2, 2,3, 3.2). Поєднання зазначеного методу зі структурно-функціональним методом і методом систематизації дозволило виокремити міжнародні нормативні документи, завдяки яким здійснюється регулювання відносин відповідальності юридичних осіб за вчинення податкових правопорушень (підрозділ 3.1), та сформулювати напрямки співпраці України з

міжнародними організаціями у сфері боротьби з ухиленням юридичних осіб від оподаткування (підрозділ 3.2). Порівняльно-правовий метод використано для дослідження ґенези та стану наукового опрацювання правових аспектів проблематики відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні, аналізу юридичної літератури, визначення основних наукових підходів щодо вирішення поставлених завдань, а також встановлення співвідношення норм вітчизняного законодавства з відповідними нормами зарубіжного законодавства та міжнародно-правових документів (підрозділи 1.1, 1.2., 1.3, 3.1, 3.2). За допомогою формально-логічного методу сформульовано такі дефініції: «фінансова відповідальність за податкові правопорушення», «склад податкового правопорушення», «вина в податкових правопорушеннях», «фіктивна діяльність суб'єкта господарювання», «адміністративне податкове правопорушення», «посадові особи як суб'єкти кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень»; визначені особливості вчинення контролюючими органами податкових правопорушень та їх ознаки; запропоновано зміни до структури Податкового кодексу України, пов'язані із систематизацію норм фінансової відповідальності; окреслено ознаки посадових осіб юридичних осіб як суб'єктів кримінальної відповідальності за податкові правопорушення (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3).

Емпіричну базу дослідження складають наукові праці фахівців у галузі теорії держави та права, адміністративного, кримінального та фінансового права, інших галузевих правових наук. Нормативною основою дисертації є Конституція України, міжнародні документи, нормативно-правові акти, які регламентують діяльність юридичних осіб. Інформаційну основу роботи становлять довідкові видання та статистичні матеріали.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертаційна робота є одним із перших комплексних досліджень змісту відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових

наукових положень, пропозицій, рекомендацій і висновків, спрямованих на вдосконалення національного законодавства, зокрема:

вперше:

– запропоновано доповнити п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України дефініцією «склад податкового правопорушення», під яким розуміється закріплена нормами податкового законодавства та визначена Податковим кодексом України сукупність обов'язкових ознак, що характеризують податкове правопорушення: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона;

– аргументовано необхідність доповнення п. 112.1 ст. 112 Податкового кодексу України абзацем 2 такого змісту: «вина в податкових правопорушеннях – це один із елементів суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення, вчиненого платником податку або контролюючим органом, який підлягає встановленню з урахуванням конкретних фактичних обставин та зовнішніх ознак діянь»;

– запропоновано з метою систематизації норм фінансової відповідальності, визначених у Податкового кодексу України, внести зміни до його структури шляхом виокремлення розділу ІІІ «Відповідальність»;

– розроблено пропозиції щодо доповнення ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення частиною 2 визначенням такого змісту: «адміністративне податкове правопорушення – це протиправне, винне (умисне або необережне) діяння, яке порушує встановлений податковим законодавством порядок адміністрування податків, зборів, платежів і за яке передбачено адміністративну відповідальність»;

– сформульовано позицію щодо класифікації податкових адміністративних деліктів за участю посадовців юридичних осіб та підстави віднесення адміністративних деліктів до сфери оподаткування;

– запропоновано доповнити ст. 18 Кримінального кодексу України частиною 5 та закріпити в ній дефініцію такого змісту: «посадові особи як суб'єкти кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень – це фізичні особи, які займають посади управління або

контролю в юридичній особі будь-якої форми власності та організаційно-правової форми, мають правомочності визначати податкову діяльність юридичної особи, а також здійснювати іншу уповноважуючу діяльність, результат якої впливає на формування податкових зобов'язань платника податків»;

удосконалено:

– аналіз нормативно закріпленого визначення податкового правопорушення та змісту відповідних норм Податкового кодексу України, на підставі чого систематизовано та удосконалено підходи щодо групування підстав скоєння таких правопорушень юридичними особами. Наголошено, що податкове правопорушення може бути вчинене: шляхом дій (статті 116, 119^1, 123 Податкового кодексу України); шляхом бездіяльності (статті 123^1, 124, 128^1 Податкового кодексу України); як шляхом дій, так і шляхом бездіяльності (статті 117, 118, 118^2, 119, 120, 120^1, 120^2, 121, 122, 125^1, 126, 126^1, 128 Податкового кодексу України);

– наукове бачення концепції вини юридичної особи як суб'єкта податкового правопорушення через поглиблення вивчення вини як елемента складу суб'єктивної сторони податкового правопорушення. Доведено, що юридичним особам воля не властива, а притаманна лише посадовим (службовим) особам як спеціальним суб'єктам, які наділені управлінськими функціями та на яких покладено обов'язок прийняття правовстановлюючих рішень;

– погляди дослідників на визначення особливостей вчинення контролюючими органами податкових правопорушень та запропоновано їх перелік;

– пропозиції науковців щодо виділення в теорії податкового права ознак податкових правопорушень, що вчиняються посадовими (службовими) особами юридичної особи, та якими мають керуватися контролюючі органи при здійсненні перевірок;

– підходи щодо упорядкування основних та додаткових ознак адміністративного податкового правопорушення;

дістали подальшого розвитку:

– обґрунтування, відповідно до яких юридична відповідальність як різнопланове та динамічне явище, в своєму переважаючому прояві, виникає в межах публічних галузей права, характеризується ретроспективністю, що полягає у застосуванні примусу з боку держави та настанням негативних наслідків для правопорушника;

– узагальнення, згідно з якими встановлено, що за вчинення податкового правопорушення передбачена фінансова відповідальність суб'єктів, яких умовно класифікують на дві групи: приватні особи, які несуть тягар податкового обов'язку та суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи, їх посадові (службові особи). Доведено, що обов'язковими ознаками податкових правопорушень, вчинених контролюючими органами, їх посадовими (службовими) особами у сфері оподаткування є рішення або діяння, які: порушують права або інтереси суб'єктів правовідносин; є неправомірними, тобто, вчиняються із порушенням матеріальних та процесуальних норм; завдають шкоди; мають причинно-наслідковий зв'язок між діянням і наслідками;

– пропозиції щодо виокремлення видів об'єктів податкових правопорушень за участю юридичних осіб;

– розуміння сутності фінансової відповідальності, яка охоплює не тільки податкову сферу, а й бюджетний контроль; податкову політику; боротьбу з корупцією в державному секторі; ефективне управління публічними фінансами; обслуговування державного боргу; створення сприятливого інвестиційного клімату тощо;

– питання адміністративної відповідальності за делікти у сфері оподаткування, вчинені посадовими особами юридичних осіб. Встановлено, що посадовці юридичних осіб у правопорушеннях, за які встановлена адміністративна відповідальність, можуть набувати загальний та спеціальний організаційно-правовий статус;

– твердження, що застосування адміністративної відповідальності до посадових осіб з урахуванням ст. 14 Кодексу України про адміністративні

правопорушення має включати процедуру перевірки такої особи щодо: 1) охопленості вчиненого діяння межами повноважень, які визначені у правовстановлюючих документах підприємства, установи, організації; 2) вчинення діяння в період обіймання посади; 3) наявності зв'язку між діянням та шкідливими наслідками;

– аргументування, що кримінальна відповідальність є найбільш жорсткою формою податкового примусу і має застосовуватися лише у тих випадках, коли інші способи впливу на правопорушника не є достатніми, ефективними чи не можуть забезпечити компенсацію недонарахувань від податкових платежів до бюджетів країни;

– узагальнення досвіду зарубіжних країн, на підставі якого визначено спільні підстави вчинення податкових правопорушень юридичними особами та особливості застосування адміністративної відповідальності до юридичних осіб за податкові правопорушення.

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

– *у правотворчій сфері* – як пропозиції для внесення зміни до деяких норм Податкового кодексу України та формування пропозицій щодо внесення змін і доповнень до інших нормативно-правових актів різного рівня щодо правового регулювання питання відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення ;

– *у правозастосовній діяльності* – для вдосконалення правозастосовної діяльності уповноважених органів щодо застосування заходів юридичної відповідальності до порушників податкового законодавства (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження Головного управління Державної податкової служби в Одеській області від 20.12.2024 р.);

– *у науково-дослідній сфері* – для подальших наукових розробок проблемних питань правового регулювання відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення (акт впровадження результатів дисертаційного

дослідження у наукову діяльність Пенітенціарної академії України від 29.11.2024 р.);

– *в освітньому процесі* – під час підготовки підручників, навчальних посібників, довідників, науково-методичних матеріалів із дисциплін «Фінасове право», «Податкове право», «Адміністративне право», «Сучасні проблеми адміністративного права і процесу», «Кримінальне право» та інших спецкурсів, що викладаються у закладах вищої освіти (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у наукову діяльність Пенітенціарної академії України від 29.11.2024 р.).

Апробація результатів дослідження. Підсумки дослідження проблематики дисертаційної роботи у цілому, окремих її аспектів, одержані узагальнення і висновки були оприлюднені на міжнародних науково-практичних конференціях: «*Science and pracice, probelems and innovations*» (м. Оттава, Канада, 25-27 лютого 2021 р.); «*Інтеграція теорії у практику: проблеми, пошуки, перспективи*» (м. Чернігів, 04 листопада 2022 р.); «*Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціально-гуманітарних та поведінкових наук в умовах воєнного стану*» (м. Чернігів, 25-26 квітня 2023 р.); «*Трансформації особистості, суспільства та ринку праці: виклики майбутнього та вплив на освіту*» (м. Харків, 20-22 вересня 2023 р); «*Становлення сучасної Української держави: роль європейських цінностей у формуванні демократичного буття = The Formation of the Modern Ukrainian State : The Role of European Values in the Formation of Democratic Life*» (м. Миколаїв, 7 листопада 2023 р); «*Інтеграція теорії у практику: проблеми, пошуки, перспективи в умовах воєнного стану»* (м. Чернігів, 01 листопада 2023 р.); **«***Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*» (м. Ірпінь, 24 квітня 2024 р.); «*Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціально-гуманітарних та поведінкових наук в умовах воєнного стану*» (м. Чернігів, 25 квітня 2024 р.); **«***Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*» (м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 р.); *Глобальні принципи боротьби з податковими правопорушеннями: окремі аспекти* (м. Житомир, 29 листопада 2024 р.).

Публікації. Основні положення дослідження викладено у 15 наукових публікаціях, з яких: 5 – статті в наукових фахових виданнях України, 10 – матеріали науково-практичних конференцій міжнародного рівня.

Особистий внесок здобувача. Дисертація виконана автором самостійно. Усі сформульовані положення та висновки є результатом особистих досліджень автора. У статті [38] здобувачеві належить аналіз принципу законності як базового принципу юридичної відповідальності, та твердження що діяльність органів держави здійснюється виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені законами України, а юридична відповідальність настає тільки за діяння, передбачені законом та застосовується на засадах суворої відповідності до визначеного законом порядку.

Структура і обсяг дисертації. Робота складається з анотації, переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, що містять 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (338 найменувань на 41 сторінці) та 4 додатки на 8 сторінках. Повний обсяг дисертації – 307 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ЯК ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

1.1. Правова природа юридичної відповідальності у податкових правовідносинах

В українській науковій думці відсутні єдині підходи до розуміння сутності поняття «юридична відповідальність», що породжує невизначеність щодо її правової природи, сутність якої передусім ми маємо з'ясувати. Загалом правова природа юридичної відповідальності як правова конструкція постійно привертає увагу науковців, які досліджують як загальнотеоретичні, так і галузеві проблеми [1, с.18]. Беззаперечним є твердження про те, що категорія «юридична відповідальність» є динамічною, такою, що залежить від багатьох факторів, які на неї впливають та додають особливостей у конкретних випадках застосування. Як зазначає Л. Калєніченко загальнотеоретичні знання про сутність юридичної відповідальності потребують певного впорядкування [2, с.13].

Саме динамічністю зумовлена активність наукових розвідок щодо проблем юридичної відповідальності. Проте, незважаючи на велику кількість досліджень поняття та сутності юридичної відповідальності, досі залишається не дослідженими окремі аспекти, пов'язані із розумінням правової природи юридичної відповідальності. Зміст категорії «юридична відповідальність» постійно знаходиться в динаміці, бо зміна норм законодавства напряму впливає і на її сутність [3, с.209].

Крім необхідності дослідження сутності інституту юридичної відповідальності в її динаміці, додаткової уваги науковців, на нашу думку, потребує така правова конструкція як «правова природа». На жаль, досі в юридичній літературі вона недостатньо висвітлена, хоча публікаційна активність науковців, які використовують словосполучення «правова природа» в назвах своїх досліджень надзвичайно висока. Проте сутність даної правової конструкції в публікаціях, як правило не розкривається.

В. Колпаков з цього приводу зазначає, що дефініція «правова природа» є критерієм (або засобом) юридичної ідентифікації [4, с.26]. На його переконання, встановлення правової природи будь-якого поняття починається із встановлення ознак явища, які характеризують його правову природу [4, с.26]. Маємо погодитися та взяти за основу таке тлумачення даної правової конструкції та використати зазначені підходи в нашому дослідженні для з'ясування питання про правову природу юридичної відповідальності загалом та правову природу юридичної відповідальності у податкових правовідносинах, зокрема.

Наголосимо, що загальновизнаним є визначення юридичної відповідальності, наведене в юридичній енциклопедії, виданої під редакцією Ю. Шемшученка, де під юридичною відповідальністю вбачається вид соціальної відповідальності, сутність якої полягає у застосуванні до правопорушників (фізичних та юридичних осіб) передбачених законодавством санкцій, що забезпечуються у примусовому порядку державою [5, с.437].

Проте окремі науковці [6, с.131; 7] правову природу юридичної відповідальності пропонують розглядати не тільки з точки зору її розуміння в спеціально-юридичному сенсі, але й дослідити окремо лінгвістичний та філософський підходи. Крім того, фахівці пропонують звернути увагу і на культурні, економічні та політичні чинники, які допомагають розкрити основу досліджуваного поняття, які так чи інакше відбиваються на його змісті.

Тлумачні словники української мови трактують термін «відповідальність» як: «покладений на когось або взятий на себе обов'язок відповідати за певну ділянку роботи, справу, за чиїсь дії, вчинки, слова» [8, с.620; 9, с.439; 10, с.718]. З точки зору філософії термін «відповідальність» характеризує «міру відповідності поведінки особи, групи, прошарку, держави наявним вимогам, діючим суспільним нормам, правилам співжиття, правовим законам; співвідношення обов'язку і міри його виконання суб'єктом (особою, групою, класом) [11, с.87].

Що ж стосується питання вивчення проблематики правової природи юридичної відповідальності у процесі культурної, економічної, політичної

діяльності, у контексті нових концептуальних підходів до розуміння цього поняття в сучасному глобалізованому світі [12, с.129-130; 13, с.162], то такий аспект безпосередньо пов’язаний із гарантіями дотримання прав та свобод людини і громадянина, забезпеченням охорони суспільства від правопорушень, розвитку та зміцнення демократії. З цієї точки зору юридична відповідальність постає як фундаментальне явище юридичної науки, що відображає вплив права на суспільство та суспільні відносини.

Варто визнати, що на формування сутності поняття «юридична відповідальність» як правового явища значний вплив мають і сучасні умови розвитку держави, її соціально-економічний стан, зміни у суспільному житті та у правовій сфері [14, с.44]. М. Бліхар звертає увагу на те, що в науковій літературі висловлюється думка, що необхідність настання відповідальності відсутня за умови відсутності необхідності дотримання будь-яких норм та приписів. Разом з тим, науковець наголошує, що правові вимоги формулюються у вигляді юридичних обов’язків у формі конкретних або загальних правовідносин, що характеризує юридичну відповідальність як один з видів соціальної відповідальності [13, с.162]. М. Козюбра відмежовує юридичну відповідальність від інших видів соціальної відповідальності та визначає її як специфічний вид відповідальності, який пов’язаний із державою під час виконанням нею своїх функцій, насамперед правоохоронної [15, с. 301].

Як бачимо, юридична відповідальність як динамічна правова категорія постійно привертає увагу науковців. Так, до її вивчення долучаються дослідники різних галузей права, вивчаючи специфіку юридичної відповідальності у всіх її проявах. Але ключове значення мають дослідження загальнотеоретичного напрямку, які формують загальне розуміння даного правового явища.

Так, колектив авторів навчального посібника з теорії держави і права під керівництвом С. Гусарєва та О. Тихомирова визначає відповідальність як загальносоціологічну категорію. Такий підхід дозволяє говорити про свідоме ставлення особи до вимог суспільства, виконання обов’язків, усвідомлення наслідків діяльності суб'єкта для суспільства, соціальних груп або конкретної

особи [16, с. 236]. Натомість, юридична відповідальність трактується як правовий інститут, покликаний забезпечувати функції права та виражати ціннісні орієнтири держави, у тому числі й законодавчих гарантій і механізмів захисту прав і свобод людини [16, с. 236].

О. Скакун у своєму підручнику з теорії держави і права юридичну відповідальність розглядає як передбачені законом вид і міру обов'язку правопорушника потерпати від примусового державно-владного позбавлення благ психологічного, організаційного або майнового характеру у правовідносинах, що виникають між ним і державою з факту правопорушення [17, с.466]. Колектив авторів підручника, виданого за загальною редакцією О. Петришина, визначає юридичну відповідальність як передбачені санкціями норм права несприятливі наслідки особистого, майнового чи організаційного характеру, яких зазнає особа за вчинене правопорушення [18, с.255].

Л. Калєніченко, здійснюючи загальнотеоретичне дослідження, наголошує, що розглядати юридичну відповідальність слід у двох площинах: у контексті теорії державного примусу як інститут об'єктивного права та у контексті теорії правовідносин як елемент їх змісту. На її думку, юридична відповідальність у першому значенні – це передбачені санкціями норм права несприятливі наслідки особистого, майнового чи організаційного характеру, які забезпечені можливістю застосування державного примусу. У другому значенні юридична відповідальність (як елемент змісту правовідносин) розглядається як вид і міра обов'язку суб'єкта зазнати негативних наслідків у правовідносинах, що виникають із факту правопорушення. Крім того, юридична відповідальність розглядається дослідницею як форма державно-правового примусу. Державно-правовий примус розглядається як заходи негативного характеру, які застосовуються до суб'єкта правопорушення за умови наявності необхідних підстав [2, с. 13-14].

Колектив авторів підручника з теорії держави і права за загальною редакцією О. Бандурки наголошує, що юридична відповідальність може характеризуватись двояко: як інститут правової системи, який полягає у

застосуванні санкцій до винного суб'єкта, або як обов'язок суб'єкта правопорушення нести застосування юридичних санкцій у разі скоєння ним правопорушення. Юридична відповідальність трактується ними як вид державного примусу, тобто реакція держави на правопорушення як суспільно небезпечне або шкідливе діяння, за яке правопорушник «тримає відповідь [19, с.291].

Заслуговує на увагу і позиція Н. Оніщенко, яка наголошує, що не треба забувати і про інший бік юридичної відповідальності – відповідальності держави перед особою. Юридична відповідальність, як правова гарантія реалізації прав та свобод людини і громадянина, представляє собою встановлені державою принципи та норми, які й забезпечують здійснення цих прав та свобод [20, с.271]. Юридична відповідальність, на думку Ю. Козенко, О. Гринь є одним із ключових елементів правової системи суспільства. Її правове оформлення проявляється у цінності самого права, об'єктивній властивості, яка робить його одним із найефективніших регуляторів поведінки особи та суспільних відносин в цілому [21, с.67; 22, с.11]. Тому можна сказати, що юридична відповідальність виступає засобом поєднання свободи та обов'язку. Крім того, на думку М. Бліхар, правовий інститут відповідальності є обов'язковим елементом механізму регулювання правовідносин. Дослідниця наголошує, що цей інститут спрямовує дії суб'єктів, включаючи контролюючі органи, до правомірної поведінки [13, с.166].

Уявити роль та значення юридичної відповідальності як соціального правового інституту, на думку І. Аземші, можливо і через її аксіологію, тобто через її правовий характер; реалізацію її як самостійного правового інституту; забезпечення правопорядку в суспільстві; заснованість на системі поглядів, ідей та положень про негативність наслідків; наявність державно-владної, каральної та правопоновлюючої цінності [14, с.45-46]. М. Терещук зазначає, що юридична відповідальність включає всі елементи правовідносин і може розглядатися як вид суспільних відносин, врегульованих нормами права, носити регулятивний чи

охоронний характер і виражатися в дотриманні встановлених правил поведінки або в реалізації заходів примусу до правопорушника [23, с.70].

Не обходять увагою категорію «юридична відповідальність» і вчені-адміністративісти, які акцентують увагу на особливості саме адміністративної відповідальності. Так, В. Колпаков розглядає адміністративну відповідальність з точки зору примусового застосування компетентним органом держави заходів впливу на правопорушника відповідно до законодавчо встановленої процедури [24]. В. Зуй підходить до характеристики адміністративної відповідальності з точки зору накладення на суб'єктів адміністративного правопорушення стягнень матеріального чи морального характеру [25, с.328].

Проаналізувавши вищевикладені підходи науковців – дослідників даної правової категорії, доходимо висновку, що вони використовують різні методологічні підходи та визначають юридичну відповідальність по-різному, а саме: як засіб; як систему; як інститут або як форму державно-правового впливу [26, с.24; 22, с.11]. Звідси виникають і різні тлумачення, в яких сутність юридичної відповідальності розкривається через різні конструкції. Так поняття «юридична відповідальність» розкривається через такі категорії, як: застосування; правові відносини; юридичний обов'язок; політико-правовий стан; несприятливі наслідки тощо.

Отже, категорія «юридична відповідальність» має складну, як мінімум подвійну природу та потребує розгляду із різних позицій. На думку групи дослідників, юридична відповідальність є: 1) різновидом соціальної відповідальності, бо вона захищає суспільні інтереси; 2) має самостійний характер, що зумовлює існування особливих рис, які надають можливість відносити її до правових понять [27; 12, с.130; 28, с.41; 14, с.44]. Крім того, науковці також наголошують на дуалістичній природі змісту відповідальності, бо вона може виступати або в якості примусового заходу, або як можливість добровільного відшкодування завданої шкоди [14, с.47].

Як правова категорія юридична відповідальність характеризується багатоаспектністю, перебуванням у відповідній динаміці [27; 21, с.67; 22, с.11].

Так, аналізуючи радянський період розвитку суспільства, можна говорити про розробку теорії позитивної правової відповідальності, яка базується на усвідомленні особою власного правового обов'язку перед суспільством та виконання нею вимог щодо дотримання чинних норм права. Водночас, переважаючим підходом було трактування юридичної відповідальності як засобу публічно-правового примусу до особи, який був передбачений санкцією порушеної норми у чітко визначеному процесуальному [27]. Виходячи з аналізу запропонованих підходів робимо висновок, що юридична відповідальність, як різнопланове та динамічне явище, в своєму переважаючому прояві, виступає як негативні наслідки, що застосовуються державою до суб'єкта у разі його протиправної поведінки.

В юридичній науковій літературі все активніше акцентується увага на багатогранності юридичної відповідальності, яка розглядається як: позитивна (перспективна); як негативна (ретроспективна) або як їх поєднання. Прослідковується тенденція до розходження думок науковців, які досліджують правову сутність юридичної відповідальності [12, с.130]. Одні сприймають юридичну відповідальність виключно як наслідок правопорушення (примусову, ретроспективну, негативну), а інші – як відповідальність за дії, що будуть вчиненні у майбутньому, тобто добровільну відповідальність, називаючи її позитивною, перспективною чи статусною. Водночас, позитивну відповідальність розглядають і як сумлінне виконання правових приписів, яка виникає під час виконання обов'язків особою [29, с.231].

Прихильники позитивної відповідальності зазначають, що ще з 60-х років XX століття юридична відповідальність розглядається не тільки у ретроспективному, але й у позитивному (перспективному) сенсі і це пов'язано з розвитком громадянського суспільства, активним застосуванням та дотриманням суб'єктивних прав, активною громадською позицією. Відповідальність є елементом правового статусу суб'єкта, закріплений у правових нормах, що підкреслює її правову природу та наповнює її юридичним змістом [12, с.131; 6, с.131]. Так, А. Літвінцева пропонує розмежовувати

позитивну та ретроспективну відповідальність у праві [6, с.132]. На думку Ю. Оборотова, позитивна (перспективна) юридична відповідальність полягає у застосуванні до суб'єкта заходів правового заохочення як реакція на його суспільно-корисне діяння [30, с.295].

Не зважаючи на достатньо велику кількість науковців – прибічників перспективної юридичної відповідальності, більшість дослідників приділяють увагу лише ретроспективній стороні юридичної відповідальності, що настає за діяння, які вже відбулися [18, с.255], або передбачає покарання за правопорушення за невиконання обов'язків [17, с.466].

Сутність ретроспективної юридичної відповідальності, на думку Т. Грек, повинна зводитися до: відповідальності за діяння, які скоєні в минулому; усвідомлення особою несприятливих наслідків своєї поведінки; несення особою позбавлень та обмежень як негативної реакції суспільства на її вчинок [28, с.41]. Аналогічною є і позиція колективу авторів підручника з теорії держави і права за загальною редакцією О. Бандурки, який наголошує, що «юридична відповідальність є обов'язком, який не існував до здійснення правопорушення, а виникає як наслідок правопорушення» [19, с.291]. Зміст негативної відповідальності, на думку М. Кельмана та О. Мурашина, полягає у тому, що його складають негативні наслідки діяльності суб'єкта правопорушення, а «визначення вини та міри покарання є ретроспективною відповідальністю» [31].

Серед представників науки адміністративного права прихильниками позитивної (перспективної) адміністративної відповідальності є С. Пєткова та Н. Армаш, які наголошують на те, що позитивна (перспективна) адміністративна відповідальності є передумовою настання негативної (ретроспективної) відповідальності. Крім того, на їх думку, це може призвести до негативних наслідків у вигляді покарання за порушення встановлених норм [32, с.136]. Разом з тим, маємо погодитися і з думкою науковців щодо того, що реалізація позитивної (перспективної) юридичної відповідальності спрямована на правомірну поведінку особи (на відміну від ретроспективної відповідальності) [23, с.77].

Досить детально зазначені підходи проаналізовані науковцями – дослідниками теорії держави і права, які виклали свої думки у навчальному посібнику за редакцією С. Гусарєва та О. Тихомирова. Так, позитивну (перспективну) юридичну відповідальність науковці визначають як юридичний обов'язок; тягар виконання зобов'язання; добровільне виконання законів; правомірну поведінку суб'єкта тощо. Узагальнюючи різні підходи, автори визначають позитивну (перспективну) юридичну відповідальність як сумлінне, відповідальне ставлення особи до виконання своїх юридичних обов'язків, що проявляється в її правомірній (законослухняній) поведінці, яка зумовлює міру реагування держави на суб'єкта такої поведінки [16, с.238]. Низка дослідників пов'язують сутність ретроспективної юридичної відповідальності з її найбільш суворим видом – кримінальною відповідальністю. Саме тому цей аспект юридичної відповідальності більш активно досліджується, а проблема юридичної відповідальності в її позитивному аспекті недостатньо розроблена [12, с.131].

Стосовно поняття «негативна (ретроспективна) юридична відповідальність автори підручника з теорії держави і права за загальною редакцією С. Гусарєва та О. Тихомирова зазначають, що у правознавстві не існує єдиного визначення цієї категорії та наводять власне визначення [16, с.239]. Так, негативну (ретроспективну) юридична відповідальність вони визначають як реакцію державних органів або посадових осіб на правопорушення, у результаті чого виникають правовідносини, наслідком яких є застосування до суб єкта примусових негативних заходів особистого, майнового або організаційного характеру, вид і міра яких передбачені санкціями відповідних норм права [16, с. 239]. Досліджуючи правову природу юридичної відповідальності на сучасному етапі, Н. Макогін та О. Козинець дійшли висновку, що у трактуванні юридичної відповідальності переважають такі точки зору: юридична відповідальність може бути або позитивною, або негативною; юридична відповідальність є єдиною, тобто містить у собі як негативні, так і позитивні аспекти [33]. Самі автори зміст

позитивної юридичної відповідальності визначають як правомірність діяння, а негативної – як наслідки за соціально шкідливі діяння [33].

Прихильники єдності двох видів юридичної відповідальності як діалектично взаємопов'язаних явищ [12, с.132; 27; 13, с.163] схиляються до наявності спільного підходу цілей взаємодії негативних та позитивних значень юридичної відповідальності, який є найбільш привабливим, оскільки дає змогу більш повно з'ясувати сутність та зміст юридичної відповідальності. Отже, чим вищий рівень відповідальності у позитивному сенсі, тим кращим є дотримання правових норм і тим рідше застосовується негативна юридична відповідальність. Крім того, науковці розглядають юридичну відповідальність як цілісне правове явище з різними формами реалізації [13, с. 162]. А. Літвінцева, досліджуючи питання правової природи юридичної відповідальності, наголошує, що подвійне тлумачення юридичної відповідальності призводить до применшення юридичного змісту поняття відповідальності, що виявляється у недооцінці її ролі та значення [6, с.132].

Наразі, здійснивши аналіз наведених вище наукових підходів до розуміння конструкції «юридична відповідальність», можемо констатувати, що переважає позиція дослідників, які наголошують на існуванні тільки ретроспективної відповідальності. Аргументується це тим, що саме ретроспективній відповідальності приділяється більше уваги як науковцями, так і практиками; така відповідальність регламентована законодавством і мається на увазі, коли застосовується термін «юридична відповідальність» [33]. На нашу думку, необхідно констатувати наявність негативного та позитивного аспекту, тобто, існування юридичної відповідальності у симбіозі перспективності і ретроспективності явища. Такий симбіоз є варіантом об'єктивного розуміння природи юридичної відповідальності, має більш широке практичне застосування.

Залежно від розуміння обсягу поняття «правовий статус», спостерігаються і дещо різні підходи до тлумачення ролі та місця юридичної відповідальності в структурі правового статусу. Більшість учених розглядає юридичну

відповідальність як елемент правового статусу, а інша група дослідників відносить юридичну відповідальність до числа післястатусних елементів, поряд із гарантіями, законними інтересами тощо. Утім, на наш погляд, віднесення юридичної відповідальності до постстатусних елементів (тобто таких, що не складають правовий статус), з одного боку, протиставляє відповідальність правам та обов'язкам суб'єкта права, перериває зв'язки між ними, а з іншого боку, ускладнює розуміння самого правового статусу, виокремлюючи із його структури істотні конструктивні елементи, що сполучають права та обов'язки (відповідальність). Саме тому ми вважаємо за можливе приєднатися до позиції тих дослідників, які розглядають юридичну відповідальність як невід'ємний елемент правового статусу суб'єкта права, безвідносно до специфіки такого суб'єкта (індивідуального чи колективного) [34, с.5].

Однак, характеристика юридичної відповідальності буде неповною без визначення її ознак. У сучасній літературі немає єдиного розуміння та класифікації ознак юридичної відповідальності [23, с.70]. Виходячи з аналізу наукових джерел, можемо виділити такі характерні ознаки, притаманні як позитивній, так і негативній юридичній відповідальності як юридичній конструкції (тобто без її поділу на перспективну та ретроспективну): виступає формою реалізації заохочувальної норми права, засобом державного переконання та правового стимулювання [16, с.238]; полягає в реакції державних органів або посадових осіб на вчинене правопорушення [16, с.239; 18, с.255; 17, с.466]; породжує настання несприятливих наслідків особистого, майнового або організаційного характеру [16, с.239; 18, с.255] або виражається в обов'язку особи зазнавати конкретного виду і міри позбавлення благ психологічного, організаційного і майнового характеру [17, с.466]; настає тільки за скоєне правопорушення [16, с.239; 17, с.466-467; 15, с.301]; настає за протиправне, винне, соціально шкідливе діяння деліктоздатної особи [16, с.239; 18, с.255]; спирається на державний примус [16, с.239; 15, с.301]; або забезпечується можливістю застосування державного примусу[18, с.255]; притягнення до негативної юридичної відповідальності здійснюється уповноваженим суб'єктом

[16, с.239] або здійснюється компетентним органом у суворій відповідності до закону, а саме – санкціям норм права[17, с.467]; притягнення до юридичної відповідальності здійснюється уповноваженими суб'єктами шляхом правозастосування [18, с.255] або реалізується у відповідних процесуальних формах [17, с.467; 15, с.301].

До наведеного узагальненого нами переліку ознак, що характеризують категорію «юридична відповідальність», можна додати й інші ознаки, запропоновані А. Літвінцевою: негативна оцінка поведінки правопорушника; громадський та державний осуд; наявність особливого правового стану; виконання обов'язку під впливом державного примусу [6, с.132-133].

Заслуговує на увагу і думка Л. Коваля, який зазначає, що подвійний характер відповідальності обумовлений розумінням того, що відповідальність – це обов'язок до визнання особи винною, а з моменту визнання – це покарання [35, с. 11].

Обстоюючи позицію самостійного існування позитивної (перспективної) юридичної відповідальності, М. Терещук виокремлює ознаки, що відрізняють її від ретроспективні юридичної відповідальності, а саме: встановлюється державою в нормах-заохоченнях; застосовується уповноваженими органами та посадовими особами на підставі норм права; є засобом стимулювання необхідної правомірної поведінки та державного переконання; надає суб'єкту можливість отримання додаткових соціальних благ матеріального, особистого чи організаційного характеру; є формою реалізації санкцій заохочувального характеру; реалізовується в чітко визначеній процесуальній формі [23 с.76-77; 36, с.268-271].

Крім того дослідник, розкриваючи юридичну відповідальність з точки зору публічного права, обґрунтовує такі її ознаки: а) ґрунтується на нормах публічного права (конституційного, адміністративного, кримінального, фінансового, адміністративно-процесуального, кримінально-процесуального тощо), формально визначена, наділена чіткістю, деталізованістю та загальнообов'язковістю; б) є публічно-юридичним обов'язком, тобто мірою

необхідної поведінки зобов'язаного суб'єкта, яку він має здійснити в публічних (суспільних і державних) інтересах уповноваженого суб'єкта; в) гарантується державою, безпосередньо пов'язана з державно-владною діяльністю та державно-правовим волевиявленням; г) забезпечується державним переконанням чи примусом; д) реалізується в публічно-правових відносинах; е) має наслідки у виді державного схвалення та/або заохочення чи осуд і покарання [23, с.78]. Виходячи із запропонованих ознак, М. Терещук визначає юридичну відповідальність як міжгалузевий інститут публічного права, який розуміє як нормативний, гарантований і забезпечений державним переконанням або примусом публічно-юридичний обов'язок щодо дотримання та виконання норм публічного права. Такий примус реалізується у правомірній поведінці суб'єкта права, яка офіційно схвалюється і (або) заохочується державою. У разі порушення ж такого обов'язку правопорушник підпадає під осуд, обмеження прав особистого, матеріального та організаційного характеру [23, с.83].

Наголошуючи на багатогранності юридичної конструкції «юридична відповідальність» Л. Калєніченко характеризує її в таких аспектах: як інститут об'єктивного права; як елемент змісту правовідносин та як форму державно-правового примусу [2, с.14]. За кожним із цих аспектів дослідниця розкриває ознаки, які притаманні юридичній відповідальності. Наприклад, характеризуючи юридичну відповідальність як інститут об'єктивного права, авторка наділяє її такими рисами: 1) абстрактна форма; 2) не є персоніфікованою; 3) формально виражена в санкціях норм права; 4) спирається на державний примус; 5) спричиняє негативні наслідки (особистого, майнового, організаційного характеру) для особи, яка вчинила правопорушення; 6) має процесуальну форму втілення; 7) має визначені законодавством підстави настання [2, с.14]. Натомість, як елемент змісту правовідносин юридична відповідальність, на думку Л. Калєніченко, має такі ознаки: 1) конкретна форму; 2) відображає «динаміку» юридичної форми цього явища (безпосередньо пов'язана з людською діяльністю); 3) є персоніфікованою (пов'язана із поведінкою, свідомістю, волею суб'єкта); 4) виражається в обов'язку суб'єкта правопорушення зазнати

негативних наслідків особистого, майнового або організаційного характеру; 5) реалізується через правові відносини, які виникають із правопорушення; 6) індивідуальна процесуальна форма (залежно від конкретного випадку) [2, с.14].

Характеризуючи юридичну відповідальність як форму державно-правового примусу, Л. Калєніченко виділяє такі ознаки: 1) державно-правовий характер; 2) виступає однією із форм правового впливу на суспільні відносини; 3) є формою вираження способів правового регулювання; 4) застосовується з метою захисту прав і законних інтересів особи, суспільства, держави в чітко визначених законодавством випадках (наявності відповідної фактичної підстави), тільки в тій формі, порядку та умовах, які передбачені чинною системою нормативно-правових приписів держави; 5) реалізується через правозастосовну діяльність держави [2, с.14].

Виходячи з цього, категорію «юридична відповідальність» можна охарактеризувати як складне динамічне правове явище, яке вміщує в собі позитивний (перспективний) і негативний (ретроспективний) аспекти, поєднує властивості, що характеризують як добровільну, так і державно-примусову діяльність. Досліджуючи юридичну відповідальність як правове явище та одночасно як елемент правової системи, М. Козюбра наголошує, що її природу, суть, зміст, призначення необхідно визначати через принципи [15, с.305]. Аналогічну думку має і Т. Тарахонич й додає, що принципи юридичної відповідальності сформовані на підставі правової культури суспільства, під впливом наукової думки, апробовані правозастосовною практикою та закріплені законодавчо [37, с.284].

Погоджуючись із дослідженнями та спираючись на опрацьовані джерела наведемо систематизований нами перелік принципів юридичної відповідальності, який не є вичерпним, бо в юридичній літературі існує безліч підходів до визначення їх обсягу та змісту: принцип справедливості [16, с.246; 19, с.297; 15, с.306] – полягає у рівності, повазі та захисті прав і свобод людини. Відповідно до норм статті 61 Конституції України ніхто не може бути двічі

притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення; принцип рівності [16, с.246; 15, с.306] – закріплює рівність прав і свобод, визначених у законах, для всіх громадян (стаття 24 Конституції України); принцип гуманізму [16, с.246] – передбачає милосердне ставлення до суб'єктів юридичної відповідальності під час її встановлення та реалізації; принцип законності [16, с.247; 19, с.296; 15, с.306; 38] – забезпечує діяльність уповноважених суб'єктів виключно на підставі та в межах встановлених законами України повноважень; принцип обґрунтованості [16, с.247; 19, с.297; 15, с.306] – забезпечує ухвалення рішення про притягнення особи до юридичної відповідальності на підставі всіх об'єктивно з'ясованих юридично значущих обставин справи; принцип доцільності [16, с.248; 19, с.297] – спрямований на досягнення мети юридичної відповідальності шляхом встановлення індивідуалізації засобів покарання залежно від ступеня суспільної небезпеки скоєного діяння, особливостей особи правопорушника та обставин скоєння правопорушення; принцип індивідуалізації [16, с.248; 15, с.306] – виражається в диференціації правопорушень і санкцій, що накладаються (відповідно до статті 61 Конституції України юридична відповідальність особи має індивідуальний характер); принцип невідворотності [16, с.248; 19, с.297; 15, с.306] – полягає в обов'язковому встановленні та настанні негативних наслідків для деліктоздатної особи, яка вчинила протиправне, винне, соціально шкідливе або небезпечне діяння; принцип регламентованості [16, с.248] – виявляється в чіткому визначенні видів і форм юридичної відповідальності у санкціях матеріальних норм права; закріпленні ознак, складу та різновидів правопорушень нормами галузевого законодавства; нормативному визначення підстав юридичної відповідальності; визначенні процедури встановлення юридичної відповідальності та виконання прийнятого рішення; принцип своєчасності – полягає у своєчасності притягнення правопорушника до юридичної відповідальності [19, с.298] та ін.

Отже, можемо констатувати, що в основі застосування юридичної відповідальності лежить комплекс принципів, вичерпного переліку якого в

юридичній науковій літературі не визначено, що, на нашу думку, також пов’язано з динамічністю розвитку суспільних відносин в державі в цілому та юридичної відповідальності, зокрема. Єдність зазначених принципів забезпечує цілісність правового інституту відповідальності та гарантує функціонування його в громадському житті [28, с.43].

М. Терещук в цілому підтримуючи позиції науковців, викладених у загальнотеоретичних дослідженнях, наголошує, що принципи юридичної відповідальності є категорією об’єктивно-суб’єктивною. Їх зміст залежить не як від змісту чинного публічного законодавства, так і від відповідних правових ідей, які відбиваються у публічному праві. [23, с.84]. Розвиваючи тему принципів юридичної відповідальності в публічному праві, М. Терещук наводить їх перелік [23, с.86].

Здійснивши аналіз представленого переліку принципів ми дійшли висновку, що базові принципи юридичної відповідальності притаманні і юридичним відносинам публічного права, а саме це стосується принципів: справедливості; гуманізму; законності; індивідуалізації; невідворотності, що є цілком виправданим. Разом з тим юридичній відповідальності в публічному праві притаманні й інші (спеціальні) принципи, які характерні для публічно-правових відносин. Це принципи винуватості; пріоритету (примату) публічних інтересів над приватними; превалювання імперативного (субординаційного) методу правового регулювання тощо.

Таким чином, важливою складовою природи юридичної відповідальності в публічному праві є її принципи. За їх допомогою виражається сутність і призначення юридичної відповідальності в публічному праві. Вони є найбільш загальними та стабільними засадами, що виражають сутність і призначення публічно-юридичної відповідальності, а також визначають закономірності її функціонування та порядку реалізації [23, с.86].

У зв’язку з тим, що юридична відповідальність локалізується в різних галузях права, М. Кельман та О. Мурашин [31, с.451] виділили основні її види: кримінальна, адміністративна, цивільно-правова, дисциплінарна, матеріальна та

конституційно-правова. Т. Грек додає до названих видів відповідальності також міжнародно-правову [28, с.42]. Усі зазначені вище види юридичної відповідальності мають юридичну спільність з огляду на те, що: всі норми відповідальності мають однакову структуру; регулюють один і той же тип відносин, що регулюються єдиним методом покарання правопорушника за допомогою державного примусу; мають єдину мету – ліквідацію правопорушень у суспільстві [31, с.453].

У рамках нашого дослідження пропонуємо розширити підходи щодо ролі юридичної відповідальності у публічному праві та дослідити такий вид юридичної відповідальності як фінансово-правова, яка притаманна публічній галузі фінансового права, підгалуззю якого є податкове право. Дослідженню юридичної відповідальності у фінансово-правовому аспекті присвячені роботи таких науковців, як: О. Бавико [39] Д. Гетманцев, Р. Макарчук, Я. Толкачов [40, с.96-104], Е. Дмитренко [41], А. Іванський [42; 43], Ю. Назар [44], І. Проць [44], М. Сакалі [45], Р. Усенко [46] та інші.

Від правової природи інституту відповідальності залежить, які санкції та в якому порядку будуть застосовуватися до порушника податкового законодавства. Здійснивши аналіз різних наукових думок, можемо говорити про те, що це питання викликало дискусії ще декілька років тому, бо підходи до визначення місця податкового права в системі права України були різні. Суть дискусії на сьогоднішній день можна звести до того, що на початку XXI століття з розвитком податкових відносин погляди науковців – дослідників фінансового права загалом, та податкового права, зокрема, зазнали суттєвих трансформаційних змін. Так, податкове право в системі права України визначалося науковцями по-різному, а позиції змінювалися з плином часу та розвитком суспільства. А саме, податкове право розглядалося, як: 1) інститут фінансового права, оскільки предмет податкового та фінансового права співвідносяться як частина та ціле [47, с.16; 48; 49; 50; 51; 52, с.150-151]. Підтримуючи таку точку зору, Л. Вакарюк [53, с.206-207] спирається як на загальнотеоретичні трактовки поняття «галузь права», так і на позицію

П. Пацурківського, який наголошує, що саме фінансове право належить до відносно замкненої частини системи права, об'єктивним предметом якого є «розподільні та перерозподільні відносини у сфері публічних фінансів» [54, с.23]; 2) складний інститут фінансового права, який регулює основи дохідної частини бюджету [55, с.4]. Так, на думку колективу авторів навчального посібника з податкового права за загальною редакцією М. Кучерявенка складний характер інституту податкового права означає певну ієрархічну структуру, яка включає самостійні базові інститути оподаткування (інститут оподаткування фізичних осіб; інститут місцевих податків і зборів; інститут податкової відповідальності та ін.) [56, с.3]. І. Скороход підтримує цю позицію, зазначаючи, що податкове право України є складним правовим інститутом, що регулює основні засади здійснення податкової діяльності [57, с.135]. Розвиваючи вище викладену нами позицію, Л. Вакарюк доходить висновку, що податкове право виступає складним інститутом фінансового права, який відносимо до доходів держави [53, с.209]; 3) систему фінансово-правових відносин, яка регулює відносини щодо встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів до відповідного бюджету [58, с.11]; 4) підгалузь фінансового права, у якій закріплюються принципи побудови податкової системи, права, обов'язки та відповідальність учасників податкових правовідносин, види податків тощо [59, с.93].

Крім зазначених основних підходів серед наукових кіл зустрічалася й думка про виокремлення податкового права в окрему галузь. Так, І. Скороход наголошує, що норми, які регулюють податкові правовідносини, містяться в різних галузях права, та набувають детального розвитку у податковому праві [57, с.135].

Показовою є точка зору фундатора науки фінансового права України Л. Воронової, яка ще у 2007 році з цього приводу написала, що норми фінансового права, які регулюють податкові відносини, об'єднуються у підгалузь фінансового права і складають податкове право [60, с.214]. Маємо погодитися з такою точкою зору провідного фахівця науки фінансового права і

зазначимо, що з плином часу та з розвитком податкових правовідносин така позиція набуває все більшої підтримки. Так, Р. Браславський у своєму монографічному дослідженні констатує, що на сучасному етапі розвитку юридичної науки податкове право являє собою підгалузь фінансового права [61, с.6-19] й, розвиваючи власну позицію, наводить аргументи щодо її можливої майбутньої трансформації у самостійну галузь права.

На наш погляд, податкове право України стрімко розвивається, про що свідчать наукові дослідження. Трансформацію податкового права як підгалузі фінансового права має постійну тенденцією до подальшої трансформації, що зумовлено активним розвитком суспільних відносин в Україні. Про поступове відокремлення податкових відносин наголошував і М. Кучерявенко, який є провідним фахівцем – дослідником податкових відносин в Україні. Він дотримується позиції, що формування галузі може охоплювати декілька етапів (інститут – складний інститут – підгалузь – галузь) [53, с. 208].

З огляду на такі наукові дискусії щодо визначення місця податкового права в системі права України, актуальною є і наукова дискусія щодо сутності та визначення межі самостійності відповідальності у сфері податкових правовідносин. Погляди науковців з цього питання дещо різняться. Наприклад, Ю. Ровинський податкову відповідальність розглядає як комплексний міжгалузевий правовий інститут [62], але переважна більшість дослідників [40; 41; 42; 63; 64; 65; 66; 67], до яких долучаємося і ми, все ж таки доходять спільної думки, що податкова відповідальність є частиною (різновидом) фінансової відповідальності. М. Сакали, здійснивши у своїй роботі певний аналіз наукових думок, підсумовує, що фінансові санкції, що застосовуються за порушення норм податкового законодавства, за своїми ознаками не можуть бути віднесені до заходів загальновизнаних видів юридичної відповідальності (кримінальної, адміністративної, цивільно-правової та дисциплінарної). У зв’язку з цим обґрунтовується думка щодо становлення якісно нового, самостійного виду юридичної відповідальності – фінансово-правової [45, с.94]. Натомість, М. Кучерявенко наголошує, що фінансова відповідальність за податкові

правопорушення заснована на податковому примусі, що характеризується специфічними рисами [68, 340]. Термін «податкова відповідальність» А. Літвінцева розглядає з точки зору його вузького та широкого розуміння. Під вузьким аспектом розуміють застосування за податкові правопорушення виключно фінансових санкцій, а у широкому аспекті податкова відповідальність виступає комплексним міжгалузевим інститутом, що включає окремі субінститути, які регулюють конкретний рід деліктних відносин (фінансових (податкових), адміністративних, кримінальних тощо) [52, с.150-151]. Питання відповідальності у сфері оподаткування досліджував також А. Новицький, наголошуючи на тому, що необхідно розрізняти поняття «податкова відповідальність» і «відповідальність за порушення податкового законодавства» [69, с.27]. Так, він зауважив, що поняття «відповідальність за порушення податкового законодавства» є більш ширшим ніж поняття «податкова відповідальність», а отже не можна однозначно стверджувати про те, що всі статті глави 11 «Відповідальність» Податкового кодексу України (ПК України) є податковою відповідальністю. Вони належать саме до категорії «відповідальність за порушення податкового законодавства»» [69, с.27]. Маємо з цього приводу уточнити, що цей науковий аналіз був здійснений вищевказаним дослідником до 2020 року, коли були внесені зміни до відповідного розділу Податкового кодексу України, але концептуально й досі є актуальними.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [70], були внесені зміни до більшості статей глави 11 Податкового кодексу України «Відповідальність», на яку звертали увагу дослідники питання юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Чинна редакція ПК України передбачає види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, які закріплені у статті 111, та передбачають фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальності. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з

нормами ПК України, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів). Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [71].

Отже, законодавець також дотримується позиції, що суспільні відносини у галузі оподаткування підлягають правовому регулюванню, а механізму правового регулювання цих відносин необхідна правова охорона, тобто система відповідальності за податкові правопорушення [45, с.91].

Розглядаючи питання податкової відповідальності громадян, О. Бакун виділяє притаманні такій відповідальності риси: 1) виступає засобом охорони правопорядку; 2) полягає у застосуванні заходів державного примусу; 3) виникає винятково за порушення податково-правових норм (є нормативно визначеною); 4) є наслідком винного діяння; 5) полягає у застосуванні санкцій; 6) пов'язана з негативними наслідками для правопорушника (матеріального та морального характеру); 7) реалізується у відповідних процесуальних формах [72, с.81].

Підставою виникнення владних відносин щодо притягнення до податкової відповідальності, на думку Л. Міщенко, є податкові правопорушення. Вони розглядаються як суспільно небезпечні діяння, що впливають на економічну безпеку країни і є підставою для застосування податково-правового примусу [73, с.204]. Під податковим правопорушенням вбачають протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України) 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 ПК України. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [71].

Окремі види юридичної відповідальності є невід'ємними елементами різних галузевих режимів правового регулювання. Так, колектив авторів підручника з фінансового права за загальним редакцією М. Кучерявенка наголошує на тому, що питання відповідальності суб'єктів фінансових правовідносин викликає підвищений інтерес, і науковці з цього приводу висловлюють різні, а інколи й протилежні позиції: від визнання фінансово-правової відповідальності самостійним видом юридичної відповідальності до повного заперечення існування цього виду відповідальності [74, с.89-90]. На підставі цього вони вважають, що фінансову відповідальність слід розглядати як складний інститут, що включає відносно відокремлені блоки залежно від інституційної належності фінансово-правових норм, що порушуються при вчиненні протиправного діяння у сфері фінансової діяльності держави [74, с.91] (*наголосимо, що із розвитком фінансово-правових відносин та розширенням предмета фінансового права, категорія «фінансової діяльності держави» трансформована нині у категорію «публічна фінансова діяльність» – прим. автора*). Одним із таких блоків науковець називає відповідальність за порушення податкового законодавства, що визначена главою 11 Податкового кодексу України.

Така позиція лише посилює необхідність звернути увагу на підгалузь фінансового права – податкове право, яка містить інститут відповідальності за порушення податкового законодавства. Це обумовлюється підвищенням ролі права як інструмента державного регулювання суспільних відносин, у тому числі й податкових правовідносин. Для забезпечення законності в податковій сфері та конституційного обов'язку сплачувати податки та збори, серед законодавчо закріплених заходів правового впливу, на думку В. Куслій, заходи юридичної відповідальності займають головне місце [75, с.192]. Л. Міщенко наголошує, що податкова відповідальність (як фінансово-правова відповідальність) характеризується відмінностями у застосуванні, має публічно-майновий характер та склад юрисдикційних органів, суб'єктний склад порушників

податкового законодавства, підстави застосування та юрисдикційну процедуру [73, с.203].

Отже, маємо констатувати, що саме від правової природи інституту юридичної відповідальності залежить, які санкції та в якому порядку будуть застосовуватися до порушника податкового законодавства. Погоджуємося із дослідниками, які вважають, що важливою ознакою відповідальності за податкові правопорушення є наявність правовідносин між державою, в особі уповноважених органів, та правопорушником. Особа, на яку покладено відповідальність за доказове правопорушення, встановлене точно визначеною нормою права, несе несприятливі наслідки, у т.ч. у сфері оподаткування. Такі наслідки є специфічними та позбавляють особу певних соціальних благ або покладають на неї додаткові юридичні обов'язки особистого, майнового або організаційного характеру (так звані правові втрати) [45, с.92; 69, с.26].

На нашу думку, встановлення Податковим кодексом України відповідальності за порушення норм податкового законодавства є підставою для визнання фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності та пропонуємо таке визначення: податкова відповідальність є різновидом фінансової відповідальності, що встановлена Податковим кодексом України, має публічно-правовий характер та полягає у зазнаванні протиправним суб'єктом негативних наслідків майнового характеру внаслідок застосування до нього спеціальної юрисдикційної процедури (накладення контролюючими органами фінансових санкцій у встановленому законом порядку).

1.2 Податкове правопорушення як підстава юридичної відповідальності

Розвиток податкового права пов'язаний не тільки з появою нових матеріальних та процесуальних норм, а й із зміною поглядів на основоположні аспекти у сфері податкового адміністрування. Наприклад, переосмислення

концепції «вини» у податковому праві, яка довгий час панувала на правозастосовній ниві призводячи до порушень прав платників, – призвело до зміни підходів у контрольно-перевірочній діяльності.

Зміни в законодавстві, які відбулися на підставі законів №1539 [76] та №1542 [77], прийнятих у 2021 році стосовно стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян, запровадили процедуру одноразового спеціального добровільного декларування, яке мало пройти у період з 1 вересня 2021 року по 1 вересня 2022 року та було продовжено до 01 березня 2023 року [71].

Одноразове (спеціальне) добровільне декларування – це особливий порядок добровільного декларування фізичною особою, визначеною пунктом 3 підрозділу 9^4 Розділу XX Податкового кодексу України, належних їй активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо такі активи фізичної особи були одержані (набуті) такою фізичною особою за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування та/або міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року [76]. У даному контексті до «фізичних осіб відносяться резиденти, у тому числі самозайняті особи, а також фізичні особи, які не є резидентами України, але які були резидентами на момент отримання (набуття) об'єктів декларування чи на момент нарахування (отримання) доходів, за рахунок яких були отримані (набуті) об'єкти декларування, і які відповідно до ПК України є чи були платниками податків (декларанти)» [71]. Тобто, відповідно до запроваджених змін на платника податків був покладений обов'язок підтверджувати законність набуття об'єктів декларування. Крім того, фіскальні законодавчі інновації останніх років пов'язані і з процесами гармонізації національного законодавства

до законодавства Європейського Союзу, у тому числі у сфері оподаткування. Статтею 67 Конституції України закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [78], а отже, невиконання податкового обов'язку посягає на економічний лад та завдає шкоди державі.

На жаль, тінізація економіки в України має тенденцію до поступового зростання. Так, за останніми офіційно оприлюдненими Міністерством економіки України розрахунками, рівень тіньової економіки у 2019 році складав 29% від обсягу офіційного ВВП [79], а у 2021 році продовжив зростати й становив 32% від обсягу офіційного ВВП, що на 2 в.п. більше за показник 2020 року [80, с. 2]. Показники тінізації економіки за наступні роки під час дії воєнного стану в Україні не оприлюднюються, але розуміємо, що в умовах війни ситуація ще більш ускладнюється, тому держава має докладати колосальних зусиль щодо створення умов детінізації економіки та наповнення державного бюджету. На нашу думку, незважаючи на необхідність залучення податкових надходжень, притягнення до відповідальності за податкові правопорушення повинно базуватись на всебічному дотриманні прав та інтересів платників податків. Тому вивчення проблеми юридичної відповідальності за податкові правопорушення є необхідним інструментом у досягненні балансу реалізації податкової політики та захисту суб'єктів господарювання. Поняття податкового правопорушення, як підстави притягнення осіб до податкової відповідальності, є предметом вивчення науковців різних наукових шкіл фінансового права, оскільки він є одним із найважливіших у податковому праві, на що ми також звертали увагу у своїй публікації [81, с.22].

Провідний фахівець із податкового права М. Кучерявенко разом із колективом авторів навчального посібника зазначає, що держава, видаючи норми права, визначає юридичну відповідальність суб'єктів, незалежно від їх волі і бажання. Особливістю таких відносин у галузі оподаткування є захист державою фінансових основ функціонування централізованих фондів коштів [56, с.118]. З метою забезпечення державних інтересів у фінансовій сфері і

застосовується відповідальність, що настає за податкове правопорушення. Зазначений колектив авторів навчального посібника на підставі характеристики ознак, визначає податкове правопорушення як протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, яке пов'язане з невиконанням чи неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність [56, с. 118].

Ю. Оніщик, досліджуючи проблематику сплати податків юридичними особами, також звертає увагу на податкове правопорушення, як на суспільно шкідливе (небезпечне), протиправне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке встановлена юридична відповідальність [82, с. 118]. Е. Дмитренко фактичну підставу юридичної відповідальності пропонує розглядати як обставину, за яку конкретно несе відповідальність суб'єкт, а фактичну підставу ретроспективної юридичної відповідальності як конкретно вчинене правопорушення [83, с.193-194]. А. Іванський зазначає, що податкове правопорушення (за яке встановлена фінансово-правова відповідальність) зазіхає на фінансові інтереси держави і суспільства, що охороняються законом [84, с. 491]. Вірно відмічає В. Кислій, що податковим правопорушенням є протиправне винне діяння, яке полягає в умисній чи неумисній дії чи бездіяльності суб'єкта податкових відносин, що порушує права та інтереси учасників таких суспільних відносин, і за яке законодавством передбачено відповідальність фінансового, адміністративного або кримінального характеру [75, с. 195].

О. Баїк підсумовуючі власні дослідження зазначає, що серед теоретиків податкового права можна виділити різні за змістом підходи щодо трактування поняття «податкове правопорушення» [85, с. 356]. Це стосується ознак протиправності діяння (дії чи бездіяльності), суспільної небезпеки та завданої об'єкту посягання шкоди [86, с. 150; 87, с. 11; 88, с. 44; 75, с. 195; 89, с. 258] та узагальнює, що основними ознаками податкового правопорушення є протиправність діяння, визначення суб'єкта правопорушення та органів

(посадових осіб), що уповноважені розглядати податкові правопорушення [85, с. 356]. Є. Усенко, аналізуючи законодавче визначення податкового правопорушення, слушно зазначає про те, що є підстави розглядати податкове правопорушення як комплексне міжгалузеве правове поняття [90, с. 117].

Д. Гетманцев, Р. Макарчук та Я. Толкачов вважають, що склад податкового правопорушення слід розуміти як умови, які закріплені в законі. У разі недотримання таких умов діяння учасника податкових правовідносин трактується як порушення, що тягне за собою санкції [40, с. 534]. І. Самсін, вивчаючи питання наслідків невиконання податкового зобов'язання, доходить висновку, що у сфері податкового регулювання об'єктом правопорушення є відносини з приводу реалізації податкових зобов'язань платників податків щодо обчислення, сплати податків, ведення податкового обліку об'єктів оподаткування, податкової звітності тощо. А підставою відповідальності за податкове зобов'язання є податкове правопорушення платника, що виявляється у невиконанні обов'язків, які входять до змісту зобов'язання [91, с. 90].

Існують також й інші доктринальні тлумачення поняття «податкове правопорушення», але з прийняттям Закону України від 16.01.2020 р. № 466-IX [70] маємо й нормативне його закріплення. Так, відповідно до п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України «податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим кодексом» [71].

Як бачимо, дефініції «податкове правопорушення» приділено достатньо уваги як науковцями, так і законодацями. Разом з цим, ПК України не розкриває дефініцію «склад податкового правопорушення», а визначає лише загальну родову конструкцію та основні елементи складу податкового правопорушення, що на наш погляд є певним недоліком та потребує доопрацювання. Не зважаючи на те, що конкретні склади податкових правопорушень чітко визначені у статтях 117-128 ПК України, пропонуємо доповнити п.109.1 ст. 109 ПК України

абзацем 2 такою дефініцією: склад податкового правопорушення – це закріплена нормами податкового законодавства та визначена Податковим кодексом України сукупність обов'язкових ознак, що характеризують податкове правопорушення: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона.

На наш погляд, більш детальна увага до цієї правової категорії саме у тексті Податкового кодексу України, а не тільки в доктринальних дослідженнях, конкретизує вимоги, що ставляться до суб'єктів податкових правовідносин з метою мінімізації здійснення ними податкових правопорушень.

Здійснивши аналіз запропонованого ПК України визначення «податкове правопорушення», автори підручника з фінансового права за редакцією О. Дмитрик, наголошують на тому що терміни «податкове правопорушення» та «порушення податкового законодавства» не є тотожними або рівнозначними, що є очевидним при здійсненні аналізу змісту пунктів 109.1 та 109.2 ст. 109 кодексу. Податкове правопорушення законодавець розглядає через ті делікти, які наявні у ПК України та передбачає покарання у виді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [92, с.454].

Для більш точного розуміння сутності дефініції «податкове правопорушення», вважаємо за потрібне розглядати його через юридичний склад правопорушення у його загальнотеоретичному значенні. Склад податкового правопорушення являє собою перелік умов, які закріплені в законі, та при не дотриманні яких діяння особи (учасника податкових правовідносин) розцінюється як порушення, яке тягне за собою фінансову відповідальність [93, с.117]. Це передбачає окреслення системи юридично значущих ознак (елементів) податкового правопорушення: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона.

Виходячи із загальнотеоретичних підходів, нагадаємо, що об'єктом правопорушення виступають певні суспільні відносини, тобто ті блага, цінності та правові відносини, що охороняються законом. У науці податкового права такими відносинами визнаються відносини, які встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку в широкому розумінні. Тобто це фінансові інтереси

держави, що охоплюють процес формування централізованих фондів коштів за рахунок податків та зборів [94, с.646]. О. Баїк, розглядаючи об’єкт податкового правопорушення, визначає його як сукупність суспільних відносин, що регулюються та/або охороняються нормами податкового законодавства, яким внаслідок вчинення правопорушення може бути заподіяна або заподіюється шкода [85, с.359]. Такий підхід, на наш погляд, відображає найбільш загальне уявлення про об’єкт податкового правопорушення.

Маємо констатувати, що зміст Податкового кодексу України та доктринальні підходи, що існують в українській науці фінансового права, фактично однаково трактують об’єкт податкового правопорушення як систему суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, що визначають вичерпний перелік податків та зборів, які справляються в Україні, порядок їх адміністрування, а також платників податків та зборів, їх права та обов’язки, компетенцію діяльності контролюючих органів, повноваження і обов’язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Об’єктивна сторона правопорушення в теорії права характеризується як сукупність визначених нормою права обов’язкових ознак (вчинення протиправного діяння; настання шкідливих наслідків; наявність причинного зв’язку між відповідним діянням та наслідками) та факультативних ознак (час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя і засоби вчинення правопорушення). Останні набувають правового значення лише якщо на їх наявність прямо вказано у нормі права. О. Олешко наголошує на необхідності приділяти окрему увагу ознаці часу вчинення правопорушення, оскільки його встановлення відіграє значну роль при визначенні порушеної норми та при віднесенні її до звітного періоду. Інші ж факультативні ознаки: місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення при застосуванні податкової відповідальності (на відміну від відповідальності за вчинення адміністративного проступку або ж кримінального правопорушення), на його думку, не враховуються [95, с. 97]. Нормативне визначення податкового правопорушення, наведене у ст. 109 ПК України, надає

підстави стверджувати, що таке правопорушення може бути вчинене як шляхом дій (статті 116, 119[1], 123 ПКУ), шляхом бездіяльності (статті 123[1], 124, 128[1] ПКУ), як шляхом дій, так і шляхом бездіяльності (статті 117; 118, 118[2], 119, 120, 120[1], 120[2], 121, 122, 125[1], 126, 126[1], 128 ПКУ).

Отже, аналіз доктринальних підходів та змісту ПК України вказує на те, що об'єктивну сторону податкового правопорушення складають: протиправні діяння (дія чи бездіяльність) відповідних суб'єктів; шкідливі наслідки діяння для податкових правопорушень з матеріальним змістом та їх відсутність – для деліктів з формальним складом; причинний зв'язок між протиправним діянням та шкідливими наслідками.

У теорії податкового права суб'єктами податкових правовідносин є реальні учасники податкових правовідносин, поведінка яких регулюється нормами податкового права і які є носіями податкових прав та обов'язків, а також їх реалізують [96, с.68]. Як правило, суб'єктами податкових правовідносин стають суб'єкти податкового права при реалізації своїх юридичних прав і обов'язків. Суб'єктом будь-якого, у тому числі й податкового правопорушення визнається особа, яка вчинила правопорушення та підлягає покаранню. До відповідальності може бути притягнений суб'єкт податкового правопорушення за наявності повного обсягу правосуб'єктності. На думку М. Кучерявенка, податкова дієздатність фізичної особи досягається з настанням певних умов: досягнення певного віку, виникнення об'єкта оподаткування тощо. Із цього він робить висновок, що єдиний вік, з якого б настала відповідальність фізичних осіб у податковому праві, встановити неможливо [51, с.24]. Під суб'єктом податкової відповідальності С. Єсімов пропонує розуміти конкретного носія встановлених ПК України та Кодексом України про адміністративні правопорушення (КУпАП) суб'єктивних прав і юридичних обов'язків учасника адміністративно-деліктних правовідносин у податковій сфері. Суб'єктів податкової відповідальності, на його погляд, необхідно розглядати з погляду загальних та особливих ознак [97, с.31].

Суб'єктами податкового правопорушення є учасники податкових правовідносин, які наділені податковою правосуб'єктністю. Таких суб'єктів, визначених ПК України із урахуванням ст. 110 можна об'єднати у дві групи: 1) приватні особи, які несуть тягар податкового обов'язку; суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи, їх посадові (службові) особи; 2) фізичні особи-підприємці; податкові агенти; юридичні особи та їх відокремлені підрозділи [81, с.23]. Так, у ст. 110 ПК України визначено таких суб'єктів, що притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень: платники податків, податкові агенти, а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених кодексом; фізичні особи – платники податків; контролюючі органи; законні представники платників податків – фізичних осіб; юридичні особи – платники податку [71]. Крім того, аналіз конкретних складів податкових правопорушень, включених до глави 11 ПК України, дозволяє говорити про суб'єктів податкових правопорушень, наділених спеціальним статусом: платника податків, юридичної та фізичної особи, на яких покладено обов'язок сплачувати податки (ч. 110.1 і ч. 110.5 ст. 110 ПК України); податкового агента, тобто особу, на яку покладено обов'язки щодо обчислення, утримання у платника податків та перерахування їх до відповідного бюджету (ч. 110.1 ст. 110 ПК України) [97, с.30].

Спираючись на загальнотеоретичні дослідження, О. Баїк зазначає, що правосуб'єктність в юридичній літературі поділяють на загальну, галузеву, спеціальну [98, с.235]. На її думку, такий підхід можна застосовувати і для суб'єктів податкових правовідносин. Зокрема, загальна правосуб'єктність суб'єкта податкових правовідносин полягає у здатності бути суб'єктом системи права України, а галузева правосуб'єктність – у його здатності бути суб'єктом галузі фінансового права. Виходячи з цього, спеціальна правосуб'єктність суб'єкта податкових правовідносин полягає у його здатності бути учасником податкових правовідносин у межах податкового, митного (в частині оподаткування) та фінансового права [98, с.227]. Отже на законодавчому рівні визначено категорії суб'єктів, які можуть підлягати відповідальності за вчинення

податкових правопорушень: платники податків; податкові агенти; інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених ПК України (ст. 110 ПК України) [71]. Крім того, прямою нормою ПК України визначені такі групи платників податків: фізичні особи, фінансова відповідальність яких виникає за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення у такої особи повної цивільної дієздатності; контролюючі органи, відповідальність яких настає за діяння посадових (службових) осіб таких органів та полягає у відшкодуванні шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення; законні представники платників податків – фізичних осіб, які зазнають фінансової відповідальності у разі здійснення податкових правопорушень під час здійснення представництва за законом; юридичні особи-платники податку, які несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень їхніми відокремленими підрозділами [71].

Трактуючи зміст ст. 109 ПК України Д. Гетманцев, Р. Макарчук та Я. Толкачов доходять висновку, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння, які можуть вчинятися платниками податків (або їх посадовими особами); податковими агентами (або їх посадовими особами); посадовими особами контролюючих органів держави [40, с.537].

Законодавством визначено особливості вчинення контролюючими органами податкових правопорушень: контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини (п.109.4 ст.109 ПК України); відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення є формою відповідальності контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб (п. 110.3 ст.110 ПК України); джерелом відшкодування шкоди за дії посадових осіб контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб є кошти державного бюджету (п. 114.1 ст. 114 ПК України); за загальним правилом, відшкодування збитків за завдання шкоди протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, здійснюється в повному обсязі (п. 114.2 ст. 114 ПК України); визначено склад шкоди: вартість втраченого,

пошкодженого або знищеного майна платника податків; додаткові витрати, понесені платником податку внаслідок протиправних діянь (рішень); документально підтверджені витрати, пов'язані з адміністративним та/або судовим оскарженням (п. 114.3 ст. 114 ПК України); підставою відшкодування шкоди є рішення суду (п. 114.4 ст. 114 ПК України).

Отже, обов'язковими ознаками податкових правопорушень, вчинених контролюючими органами, їх посадовими (службовими) особами у сфері оподаткування є рішення або діяння, які: порушують права або інтереси учасників правовідносин; є неправомірними, тобто, вчиняються із порушенням матеріальних та процесуальних норм; завдають шкоди; мають причинно-наслідковий зв'язок між діянням і наслідками.

Таким чином, суб'єктний склад податкових правопорушень охоплює досить широке коло осіб, які можуть бути притягнуті до фінансової відповідальності. Різноманітність таких суб'єктів породжує різні підходи нормотворців та науковців щодо їх групування.

Багато дискусій серед дослідників також викликає питання суб'єктивної сторони податкових правопорушень. Теорія права характеризує суб'єктивну сторону податкового правопорушення через наявність вини, мети та мотиву протиправної поведінки, що дозволяє відмежувати протиправне діяння від правомірної поведінки, а також розмежувати схожі за ознаками об'єктивної сторони склади податкових правопорушень.

Нормами ч. 2 п. 109.1 ст. 109 ПК України, закріплено що діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [71].

Оскільки чіткого поняття вини не визначено у ПК України, на нашу думку, необхідно було б зазначити чіткі критерії, які повинні враховуватися контролюючим органом та судом при оцінці умислу. Листом Державної

податкової служби України від 31.12.2020 р. № 24242/7/99-00-20-01-02-07 було надано роз'яснення, що умовами, які визначають вину особи, у розумінні ст. 112 ПК України є: встановлення можливості дотримання особою правил та норм, за порушення яких передбачена відповідальність, проте не вжиття цією особою достатніх заходів щодо їх дотримання. При цьому умисні дії мають тлумачитися як створення удаваних, цілеспрямованих умов, направлених на невиконання або неналежне виконання встановлених норм [99].

На нашу думку, в рамках процесуального розмежування процедури доведення факту податкових правопорушень виникають декілька дискусійних питань. По-перше, як вірно відмічає С. Єфімов, податковим законодавством лише вказано, що в межах судового провадження податківці мають доводити вину платника у порядку, визначеному процесуальним законодавством, але не вказано, як вони мають доводити вину під час адміністративного оскарження [100]. Оскільки на адміністративне оскарження припадає значний обсяг розгляду скарг, тому інтеграція презумпції невинуватості у процесуальні норми сприяла б підвищенню ефективності та правомірності податкової роботи з платниками.

Доктринальні дискусії щодо презумпції невинуватості у податковому праві тривали ще до змін, внесених до ПК України у 2020 році. Наприклад, А. Літвінцева вважала, що суб'єктивна сторона правопорушення жодним чином не впливає на кваліфікацію податкових правопорушень, оскільки питому вагу податкових правопорушень вчиняють юридичні особи або їх структурні підрозділи [101, с. 126]. Вчена стверджувала, що податкове право має імперативні начала, а тому введення диференціації відповідальності в залежності від мотивів, мети, емоційного стану (суб'єктивної сторони) зведе нанівець інститут податкової відповідальності [101, с. 126]. На нашу думку, наголошення на «імперативних началах» є дискусійним, оскільки не слід ігнорувати той факт, що платники податків є основними наповнювачами публічних бюджетів, а тому вони мають право на справедливу політику несення податкового тягаря та гнучкого податкового адміністрування. Вірно відмічає Т. Маршалюк, що через морально-етичні якості оподаткування, тобто дотримання принципів повноти та

рівномірного розподілу податкового тягаря, вбачається можливим досягнення засад справедливого оподаткування [102, с.53]. До того ж принцип соціальної справедливості, який закріплений у підпункті 4.1.6. п 4.1 ст. 4 ПК України передбачає установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [71], передбачає гнучкість та лояльність фіскального впливу.

Досліджуючи питання суб'єктивної сторони податкового правопорушення Д. Кобильнік ставить питання: чи є вина важливим і необхідним елементом у контексті залучення порушника саме до фінансової відповідальності? І далі, спираючись на дослідження науковців, розвиває думку про те, що держава робить акцент на економічному інтересі – інтересі скарбниці в її поповненні за рахунок податкових надходжень. При цьому державі абсолютно байдуже, навмисно або з необережності утворилася недоїмка (наприклад, в результаті арифметичної помилки тощо) [103, с. 51]. Проте, ПК України прямо вказані випадки, у яких обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони правопорушення є вина. Так, п. 109.3 ст. 109 ПК України передбачено, що у випадках, визначених пунктами 123.2-123.5 ст. 123, пунктами 124.2-124.3 ст. 124, пунктами 125^1.2-125^1.4 ст. 125^1 цього кодексу, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи [71].

Маємо зазначити, що ПК України у 2020 році зазнав суттєвих змін саме у частині підходів до закріплення фінансової відповідальності. Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [70] запроваджено в межах ПК України принцип відповідальності платника податку за податкові правопорушення, скоєні з його вини; визначено вимоги стосовно вмотивованості контролюючих органів при винесенні рішення про накладення штрафів; закріплено перелік податкових правопорушень контролюючих органів; визначено невиключний перелік збитків, яких можуть зазнавати платники податку; закріплено матеріальну відповідальність контролюючих органів за

неправомірні діяння його посадових осіб; запроваджено відповідальність контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб за податкові правопорушення без наявності вини тощо [104].

Отже, як зазначає Д. Кобильнік, починаючи з 2021 року при вчиненні податкового правопорушення, винність стає обов'язковою ознакою для притягнення до відповідальності як зобов'язаних, так і уповноважених учасників правовідносин [103, с. 51].

На наш погляд, таке твердження має дискусійний характер, оскільки норми ст. 109 ПК України лише в окремих випадках встановлюють вину у якості обов'язкового елемента податкового правопорушення, що потребує подальшого узгодження з іншими нормами кодексу. Крім того, потребують врегулювання й питання відповідальності платника податку за порушення податкового законодавства, скоєне із необережності. А також невизначеним залишається питання чи підлягатимуть відповідальності такі платники? Наприклад, відповідно до п. 10 підрозділу 9^{-2} Розділу XX ПК України «діяння, вчинене платником податків або його посадовими (службовими) особами, що призвело до заниження його податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, якщо такі податкові зобов'язання уточнені за процедурами застосування податкового компромісу та сплачені до бюджетів, не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» [71]. Отже на наш погляд, дане діяння можна вважати таким, що скоєне без умислу (із необережності), що виключає притягнення платника податку до відповідальності. Але чіткої вказівки на це законодавець не робить. Таким чином, закріплення такої складової суб'єктивної сторони податкового правопорушення як вина у податково-правовому регулюванні потребує подальшого нормативного узгодження. Як зазначає Р. Ханова, вина є елементом податкового правопорушення і підлягає встановленню з урахуванням конкретних фактичних обставин, зовнішніх ознак діянь. На контрольні органи, наділеними відповідними процедурно-процесуальними обов'язками, покладається тягар доказування вини платника [105].

Вважаємо за доцільне доповнити п. 112.1 ст. 112 ПК України абзацем 2 та запропонувати таке визначення: вина в податкових правопорушеннях – це один із елементів суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення, вчиненого платником податку або контролюючим органом, який підлягає встановленню з урахуванням конкретних фактичних обставин та зовнішніх ознак діянь. Окремим важливим питанням регулювання податкових правовідносин є реагування на вчинення податкових правопорушень, що проявляється у застосуванні примусових заходів впливу на порушників. Як правило, вчинення конкретних правопорушень відповідає формі примусу та родовому виду відповідальності. Наприклад, за адміністративне правопорушення застосовуються заходи адміністративно-правового примусу у формі, зокрема, адміністративної відповідальності. Але в податковому праві не передбачено податкової відповідальності за вчинення податкового правопорушення. Законодавством не закріплено прямого закономірного співвідношення конструкції: податкове правопорушення − податкова відповідальність, хоча ст. 109 ПК України містить визначення податкового правопорушення. А у п. 109.2 ст. 109 ПК України зазначено, що «порушення податкового законодавства та порушення вимог, встановлених іншим законодавством тягне за собою відповідальність, передбачену ПК України та іншими законами України» [71].

В. Кислій, цитуючи ПК України зауважує, що податкові правопорушення є підставою для застосування заходів податкового примусу через притягнення винних осіб до адміністративної, фінансової або кримінальної відповідальності [75, с.196]. У якості приклада податкового примусу можемо назвати інститут податкової застави, який визнається примусовим способом забезпечення сплати суб'єктом грошового зобов'язання та пені, не сплачених у строк та визначений ПК України [71]. І. Самсін, розмірковуючи про природу податкових правопорушень (майнові інтереси держави), зауважує, що інститут відповідальності за здійснення податкових правопорушень входить до предмету регулювання фінансового права та відповідає всім ознакам фінансово-правовій

відповідальності [91, с.86]. М. Смакограй пропонує фінансову відповідальність розуміти як суспільні відносини, що виникають внаслідок порушення податкових норм між державою (в особі уповноважених органів) і порушником і полягають у застосуванні до нього фінансових санкцій або як обов'язок суб'єктів фінансових правовідносин із дотримання приписів податкових норм саме у проспективному аспекті. Державний примус має на меті припинення правопорушення, відшкодування заподіяної шкоди й охорони суспільних інтересів у разі скоєння правопорушення або реалізації фінансово-правомірної поведінки [106, с.42].

Іншим принциповим положенням є, зокрема, зміст п. 110.5. ст. 110 ПК України, у якому зазначено, що крім платників податків та податкових агентів, фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень несуть інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених ПК України [71]. Отже, можна припустити, що фінансова відповідальність не в усіх випадках кореспондується податковим правопорушенням, а може застосовуватись і щодо суб'єктів, які не є учасниками податкових правовідносин у конкретному випадку. С. Єсімов пропонує свою теорію податкової відповідальності: «визначення правового статусу суб'єктів податкової відповідальності залежить від визначення правової природи самої податкової відповідальності. Відповідальність за вчинення податкових правопорушень має адміністративно-правовий характер, хоч і має низку специфічних ознак» [97, с.31]. Л. Міщенко до основних рис, що характеризують податкову відповідальність як фінансово-правову у сфері оподаткування, відносить: примусову природу податкової відповідальності, яка містить ознаки профілактики та припинення неправомірної поведінки; наявність інституту фінансової санкції, види якої не обмежуються каральними заходами, а містять ще й компенсаційні заходи; застосуванням особливих видів фінансових санкцій [73, с.205].

Практика Європейського Суду з прав людини (ЄСПЛ) оперує поняттям «податкова відповідальність» у розумінні відповідальності, яка застосовується за вчинення податкових правопорушень. У справі «S. v. Sweden» ЄСПЛ зауважує,

що податкова відповідальність є додатковою умовою введення фіскального збору. Якщо на національному рівні податок не встановлений – не може бути встановлений податковий обов'язок його сплачувати [107]. У справі «Case of Maria Mihalache V. Romania» ЄСПЛ було застосовано принцип «res judicata»: за наявності виправдовувального рішення суду у кримінальному провадженні за підозрою щодо ухилення від сплати податків, окремо не може бути застосована до платника податкова відповідальність [108]. Отже, виходячи із змісту п. 109.1 ст. 109 ПК України, можна констатувати, що нормативне визначення податкового правопорушення охоплює всі суттєві ознаки, які йому притаманні у класичному розумінні цієї правової категорії: шкідливість чи небезпечність діяння; протиправність; вина; відповідальність.

На сьогодні відсутній єдиний підхід науковців стосовно питання, чи всі правопорушення наділені ознакою суспільної небезпечності, бо не всі з них містять ознаки складу злочину. Це стосується й податкового правопорушення, адже, виходячи з визначення, яке наведене у ПК України, не можна зробити висновок про те, чи має воно визначатися як суспільно небезпечне та/або шкідливе. Як зазначає М. Трипольська, враховуючи те, що фінансово-правова відповідальність має специфіку, спрямовану на відновлення порушеного стану речей, та компенсувати завдані порушенням збитки, податкове правопорушення обов'язково має ознаку суспільно шкідливого, а отже, завдає негативних наслідків [88, с.41-42]. Ще однією ознакою податкового правопорушення є протиправність, що притаманна всім видам правопорушень [109, с.35].

Виходячи зі нормативно визначеного змісту, податкове правопорушення є діянням, що порушує вимоги Податкового кодексу України та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Однією із головних ознак правопорушення, без наявності якої особа, яка вчинила діяння, яке містить об'єктивні ознаки складу правопорушення, не може бути притягнута до юридичної відповідальності, є вина. Виходячи зі змісту п. 109.1 ст. 109 ПК України, вина не визначається як обов'язкова ознака складу податкового правопорушення. Проте деякі статті ПК України все ж таки містять

вказівку на вину певних суб'єктів податкових правовідносин або передбачають звільнення особи від відповідальності за її відсутності [88, с.43].

Наступною ознакою податкового правопорушення є вчинення його у формі діяння (дії або бездіяльності). Дія є активною формою податкового правопорушення й виражається у вчиненні тих дій, від яких відповідно до чинного податкового законодавства слід було утриматися (наприклад, ухилення від сплати податків). Говорити ж про бездіяльність можна у тому випадку, коли на порушника покладається обов'язок здійснити певні дії, а він від них утримується (наприклад, бездіяльність контролюючих органів). Ще однією ознакою податкового правопорушення є відповідальність. Стаття 111 ПК України містить чітку норму, яка передбачає застосування фінансової відповідальності у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Отже, ця ознака однозначно дотримана.

У податковому праві за вчинення податкового правопорушення не передбачено податкової відповідальності як окремого виду фінансової відповідальності. Вважаємо, що до національного податкового законодавства слід запровадити дефініцію «податкова відповідальність» як різновид фінансової відповідальності, що є видом юридичної відповідальності, яка настає за порушення охоронюваних податковим законодавством норм [81, с.24].

Виходячи із змісту ПК України, де відсутнє саме поняття фінансової відповідальності, та з огляду на те, що даним нормативно-правовим актом регулюються саме податкові відносини, пропонуємо доповнити п. 111.2 ст. 111 абзацем першим такого змісту: фінансова відповідальність за податкові правопорушення є різновидом фінансової відповідальності, що встановлена Податковим кодексом України, має публічно-правовий характер та полягає у зазнаванні протиправним суб'єктом негативних наслідків майнового характеру внаслідок застосування до нього спеціальної юрисдикційної процедури (накладення контролюючими органами штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у встановленому законом порядку). Відповідно абзаци перший та другий п. 111.2 ст. 111 вважати абзацами другим і третім.

Таким чином, маємо зауважити, що чинним податковим законодавством закріплено поняття «податкове правопорушення» та розкриті його ознаки, що полегшує практику застосування фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення. У наукових колах спостерігається постійний інтерес до поняття, сутності та ознак податкової відповідальності як виду юридичної відповідальності. Суб'єктами податкового правопорушення виступають учасники податкових правовідносин, яких умовно класифікують на групи: приватні особи, які несуть тягар податкового обов'язку, та суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи, їх посадові (службові особи).

1.3. Юридична особа як суб'єкт податкового правопорушення

Нормативне визначення поняття «юридична особа» міститься у ст. 80 Цивільного кодексу України (ЦК України) та визначається як організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку [110]. У національній системі права сьогодні гостро постає питання: яку функцію виконує категорія «юридична особа» в контексті публічного права – конституційного, адміністративного, фінансового, а також адміністративного процесуального та конституційного процесуального? Ю. Ключковський, досліджуючи категорію «юридична особа» в публічному праві звертає увагу на своєрідність майнового характеру фінансових правовідносин [111, с.27], що безперечно відбивається і на статусі юридичних осіб у податкових відносинах.

Юридичні особи з моменту їх появи як самостійних суб'єктів господарювання стали найбільш перспективним джерелом податкових надходжень. Великі обсяги оборотів юридичних осіб, їх широка інтеграція в процеси виробництва, концентрація капіталу сприяє розвитку економічних відносин в державі й одночасно призводить до порушень податкового законодавства. Незважаючи на наявність вивченої доктрини юридичної особи в цивільному праві, в податкових деліктних правовідносинах це питання набуває

все більшої актуальності. Це пов’язано не тільки із появою та удосконаленням організаційно-правових форм юридичних осіб, а й з державною податковою політикою, яка динамічно розвивається та сприяє появі нових форми податкового адміністрування. На сьогодні спостерігається тенденція до оптимізації податкового навантаження, що нерідко призводить до розмивання податкової бази та, як наслідок, до ухилення від сплати податків юридичною особою. При цьому метою діяльності контролюючих органів є не тільки виявити факти порушень податкового законодавства, а й допомогти юридичним особам їх попереджувати.

За офіційно оприлюдненими даними Державної податкової служби України, у 2021 році було охоплено документальними перевірками 13,1 тис. юридичних осіб, що становить 1% від кількості платників податків (1 263,8 тис.), у т. ч.: 168 суб’єктів великого підприємництва (28 %); 4,2 тис. суб’єктів середнього підприємництва (4 %); 8,7 тис. суб’єктів малого підприємництва (0,7 %) [112, с.33-34]. Постановою Кабінету Міністрів України від 13 березня 2022 р. № 303 було запроваджено мораторій на проведення планових перевірок на період воєнного стану [113]. З серпня 2023 р. поновлено документальні планові перевірки, а з грудня 2023 р. знято обмеження на проведення документальних перевірок. У результаті в 2023 р. було проведено перевірки 11,7 тис. юридичних осіб, що становить 0,88% від кількості платників податків (1 328,9 тис.) [114; с.35-36].

Наведені у таблиці показники результатів контрольно-перевірочної роботи у 2021 р. та 2023 р. підтверджують достатньо високу її ефективність.

Вид перевірки	**Всього здійснених перевірок, тис.**		**Виявлених факти порушень, тис. (%)**	
	2021 р.	**2023 р.**	**2021 р.**	**2023 р.**
Планова	3,09	566	2,93 (95%)	555 (98,1%)
Позапланова	41,95	14,74	23,91 (57%)	10,94 (74,3%)
Фактична	26,1	26,32	25,8 (99%)	95,82 (98,1%)
Разом	**71,14**	**41,62**	**52,64 (74%)**	**37,32 (89,7%)**

За даними офіційних звітів Державної податкової служби України за зазначені роки за перевірками здійснені донарахування: у 2021 р. – на загальну

суму 63,4 млрд грн; у 2023 р. – 45,9 млрд грн та упереджено несплату податків на суму 13,5 млрд грн та 18,5 млрд грн відповідно [112, с.33-34; 114, с.35-36]. Необхідною ознакою будь-якої високорозвиненої системи контролю за дотриманням податкового законодавства є наявність комплексної стандартної процедури організації контрольних перевірок та міцної законодавчій бази, що надає податковим органам широкі повноваження у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків. Аналізуючи проблему ухилення від сплати податків, низка європейських учених визнали її серйозною проблемою в усьому світі [115, с.35]. Зокрема, статистичні оцінки податкового дефіциту Європейського Союзу (ЄС) ще у 2015 р. становили близько 825 млрд євро на рік, що стало поштовхом до створення урядами країн ЄС низки інструментів для протидії ухиленню від сплати податків на національному та глобальному рівнях [116, с.236]. Дослідження світової нерівності 2018 р. свідчить про те, що більше 10% світового ВВП приховано в офшорах [117, с.13]. Тому вивчення питання деліктної природи юридичних осіб як суб'єктів податкових правопорушень є актуальним вектором податково-правових досліджень.

Дослідження питання статусу юридичних осіб як суб'єктів податкових правопорушень, на наш погляд, слід починати із визначення місця юридичної особи у системі суб'єктів права загалом, та суб'єктів фінансового права зокрема. Вивченню питання суб'єктів фінансового права та їх видів присвячена монографія М. Перепелиці, яка доводить, що суб'єктами права є відокремлені фізичні або юридичні особи, які індивідуалізовані, мають правовий інтерес і правосуб'єктність [118, с.41]. Суб'єкти фінансового права виділяються індивідуалізацією, правовим інтересом і правосуб'єктністю, які визначаються фінансово-правовими нормами, та виділяють суб'єктів як самостійно існуючий вид у системі інших галузевих об'єктів права і дозволяють функціонувати йому у правовідносинах із мобілізації, розподілу і використання публічних фондів коштів [118, с.67-68].

Юридичні особи у теорії фінансового права та фінансових правовідносин належать до категорії колективних суб'єктів [60, с.76; 119, с.33; 120, с.233, 253; 121, с.172] та виступають як організовані, відокремлені, самокеровані групи, що реалізують свої правові можливості у фінансових правовідносинах з іншими суб'єктами як єдине ціле, персоніфіковано [118, с.80]. Юридичні особи, як платники податків, є одним із основних елементів правового механізму податку. Згідно п. 15.1. ст. 15 ПК України «платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно податковим законодавством, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів» [71]. Зазначена класифікація юридичних осіб за ознаками резидентства та материнської компанії має вплив на податкове адміністрування, юридичну відповідальність та податково-правовий статус загалом. Існують і інші підходи до класифікації юридичних осіб, для цілей податкового адміністрування. Наприклад, із застосування кластерного підходу виокремлюють великих платників податків. Податкове супроводження останніх відіграє особливу роль враховуючи їх бюджетоутворююче значення. Для великих платників передбачений індивідуальний режим податкового обслуговування, в тому числі, і у процедурах застосування фінансової відповідальності.

Співвідношенню понять «суб'єкти податкового права» і «суб'єкти податкових правовідносин» приділялася значна увага вчених – дослідників фінансового права. Зокрема, М. Кучерявенко стверджує, що суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків [122, с.70]. В. Теремецький зауважує, що суб'єктом податкового правовідношення є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність [123, с.742]. Такої позиції дотримується й О. Баїк, яка суб'єктами податкових правовідносин визначає

реальних учасників податкових правовідносин, поведінка яких регулюється нормами податкового права і які є носіями податкових прав та обов'язків і реалізують їх [98, с.226].

Отже, виходячи із вищезазначених наукових позицій цілком сміливо можна стверджувати, що суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність. Набуття податкової правосуб'єктності юридичних осіб фактично розпочинається одразу із їх реєстрацією у фіскальних органах із присвоєнням податкового коду. Втім застосування податкової відповідальності та вчинення податкового правопорушення – це події, які досить рідко одномоментно перетинаються у часі (на відміну від адміністративного процесу), що пов'язано із специфікою саме податкового процесу. А не сформований у податково-правовому полі понятійний апарат породжує чисельні складнощі, правові прогалини та низку проблем ідентифікації юридичних осіб для цілей прогнозування вчинення податкового правопорушення. Як зазначає в своєму дослідженні Ю. Оніщик, юридична особа – платник податків є суб'єктом податкових правовідносин, поведінка якої регулюється нормами податкового права. Така особа може виступати учасником податкових правовідносин і бути носієм суб'єктивних прав і обов'язків, передбачених податковим законодавством. Суб'єктом податкового права юридична особа стає у разі покладання на неї обов'язку щодо сплати податків з моменту виникнення обставин, що встановлені податковим законодавством і передбачають сплату такого податку [82, с.38-39].

Слід зауважити, що ознаки юридичних осіб, як учасників податкових правовідносин, неодноразово висвітлюватись у науці податкового права. Одним із результатів чисельної кількості доробок є сформована вченими концепція ознак суб'єктів податкового права – носіїв податкових обов'язків. Це й не дивно, оскільки такі теоретичні знання складають основу доктрини податкових відносин. Підсумовуючи чисельні дослідження науковців Ю. Оніщик робить висновок, що юридична особа - платник податків – це колективне утворення, яке створене і зареєстроване у встановленому законом порядку, має відокремлене

майно, самостійний баланс доходів і витрат, поточний рахунок у банку, від свого імені виступає у податкових відносинах для досягнення певної мети, набуває і здійснює майнові та особисті немайнові права, має обов'язки, а також несе юридичну відповідальність, є позивачем і відповідачем у суді, на яке згідно із законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки, пеню та штрафні санкції до відповідних фондів [82, с.43-44]. Слід погодитись із позицією С. Данілова, що всі суб'єкти податкових правовідносин мають бути реальними учасниками податкових правовідносин; нести податкові права й обов'язки та реалізувати їх; діяльність суб'єкта має регулюватися нормами податкового права [124, с.162].

Юридичні особи - платники податків незалежно від статусу чи організаційно-правової форми, наділені податковою правосуб'єктністю, яка настає з моменту взяття їх на податковий облік. Під податковою правосуб'єктністю О. Орлюк розуміє установлену нормами податкового права спроможність бути носієм юридичних прав та обов'язків у сфері організаційних і організаційно-майнових відносин із встановлення та справляння податків і зборів, а також у будь-яких інших, тісно пов'язаних з ними [64, с.395]. Ю. Оніщик наголошує на тому, що правосуб'єктність юридичної особи − платника податків є спеціальною, яка передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин в межах податкового права. Кожен із суб'єктів наділений обмеженою сукупністю податкових прав і обов'язків, виходячи із їх абстрактного переліку, передбаченого чинним законодавством [82, с.62].

Визначення сутності фінансових (у тому числі податкових) правопорушень пов'язано з їх економіко-правовою природою. Однією з особливостей фінансових правопорушень є те, що вони спричиняють позбавлення майнового (матеріального) характеру та впливають на економічні інтереси правопорушників [125, с.397]. Правова природа фінансових правопорушень полягає в фіксації правовими засобами результату неправомірної поведінки у визначеній сфері суспільних відносин, що

опосередковує притягнення до відповідного виду юридичної відповідальності. З. Бутько у дисертаційному дослідженні, присвяченому фінансово-правовій відповідальності за вчинення податкових правопорушень, визначає фінансово-правову відповідальність у податковій сфері як обов'язок особи, що вчинила податкове правопорушення, перетерпіти позбавлення майнового характеру через застосування контролюючими органами фінансових санкцій у порядку, встановленому законом про податки і збори [126, с.12].

Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування тягне за собою відповідальність, передбачену ПК України та іншими законами України. Особливістю відповідальності за вчинення податкових правопорушень є її компенсаційно-каральний характер, який: 1) полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів усіх рівнів від податків та зборів; 2) покаранні правопорушника з метою запобігання податкових правопорушень в майбутньому [127]. Особливим елементом податкової правосуб'єктності юридичної особи виступає деліктоздатність, тобто здатність платника податків нести податкову відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку, зокрема у формі вчинення податкового правопорушення.

У своїй дисертаційній роботі І. Слубський, досліджуючи адміністративну відповідальність юридичних осіб, наголошує на тому, що адміністративна відповідальність юридичної особи не переслідує мети компенсації матеріального збитку нанесеного державі [128, с.17]. Проводячи паралель із фінансовою (податковою) відповідальністю, маємо наголосити саме на наявності такої мети. Із цього випливає, що фіскальна природа податкових правопорушень посягає на фінансовий державний інтерес та відносини пов'язані із стабільними прогнозованими бюджетними надходженнями. Характеризуючи юридичну особу як суб'єкт податкового правопорушення, згадаємо, що згідно з п. 109.1. ст. 109 ПК України, «податковим правопорушенням є протиправне, винне (в окремих випадках) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку,

контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів» [71]. Для податкового, як і для будь-якого іншого складу правопорушення, характерна чотирьох-складова конструкція, яка охоплює сукупність об'єктивних (об'єкт, об'єктивна сторона) і суб'єктивних (суб'єкт, суб'єктивна сторона) елементів, що характеризують діяння як податкове правопорушення [75, с.198]. Об'єкт – відносини, на які посягає податкове правопорушення, є досить різноманітним. Об'єктом є суспільні відносини, що виникають між платниками податків з приводу реалізації податкового обов'язку. Загалом, слід погодитись із А. Іванським, який вважає, що фіскальне порушення зазіхає на фінансові інтереси держави і суспільства, що охороняються законом, і за яке встановлена фінансово-правова відповідальність [84].

На підставі викладених вище теоретичних характеристик податкового правопорушення, доречним є акцентувати увагу на особливостях, притаманних юридичним особам у цих відносинах. Так, пропонуємо виділяти такі види об'єктів податкових правопорушень за участю юридичних осіб: відносини щодо забезпечення єдності, послідовності обліку, звітності та дотримання реєстраційної політики; відносини щодо дотримання строків інформування про відкриття, закриття банківських рахунків; відносини щодо інформування про окремі цивільно-правові угоди, повідомлення про які є обов'язковими для платників (наприклад, угоди щодо оренди об'єктів нерухомості); відносини щодо своєчасності подання звітності та повідомлення про їх корегування, а також дотримання строків зберігання звітності; відносини щодо своєчасності та повноти фіскальних декларувань, добровільності утримання, сплати та погашення грошових зобов'язань.

Основною особливістю, яка ідентифікує юридичних осіб як учасників податково-деліктних правовідносин є те, що юридична особа-платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами [71]. З цього приводу О. Києнко наголошує, що юридична особа може виступати в податкових відносинах і через свої відокремлені підрозділи (філії, представництва), які матимуть власні права та

обов'язки і братимуть участь у відносинах, урегульованих нормами податкового права [129, с.34]. Втім відповідальність за дії відокремлених підрозділів несе материнська компанія.

Пропонуємо виокремити наступні ознаки податкових правопорушень, притаманних юридичним особам, які закріплені в ПК України [71]: за вчинення правопорушення на юридичну особу накладається «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф), що являє собою плату у вигляді фіксованої суми та/або відсотків» (підпункт 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України); «притягнення юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів» (п. 111.3 ст. 111 ПК України); «недопущення автоматичної дії презумпції вини службових осіб юридичної особи (у разі встановлення такої в ході податкового аудиту) щодо інших видів юридичної відповідальності. У кожному окремому випадку, контролюючі органи зобов'язані доводити вину в порядку встановленому законодавством про застосування відповідальності» (п. 111.3 ст. 111 ПК України); наявна кваліфікована ознака повторності та триваючої дії податкового правопорушення (пункти 111.4, 111.5 ст. 111 ПК України); необхідність доведення вини юридичної особи навіть щодо пасивного обов'язку. Тобто, якщо юридична особа-платник податків мала можливість дотримання правил та норм, за порушення яких передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання, платник податків не може бути притягнутий до відповідальності за таке порушення без доведення його вини (п. 112.7 ст 112 ПК України); «податкове повідомлення-рішення, прийняте за результатами документальної перевірки за вчинення податкового правопорушення, є процесуальною підставою притягнення особи (у т.ч. юридичної - *прим. автора*) до фінансової відповідальності» (підпункт 58.1.2 п. 58.1 ст. 58 ПК України) [130, с.34]. Отже, «застосування фінансової (податкової) відповідальності до юридичних осіб можливо прослідкувати у такій логіко-теоретичній конструкції:

учасник податкових правовідносин − податкова правосуб'єктність − податкова деліктоздатність − суб'єкт податкової відповідальності» [130, с.34].

Крім запропонованих вище ознак податкових правопорушень, притаманних юридичним особам, неодноразово у податковій доктрині піднімалося питання вини, яке також стосується і юридичних осіб. Наявність вини важлива не тільки для кваліфікації розміру штрафних санкцій, а й для застосування інших форм юридичної відповідальності. Питання вини юридичних осіб загалом, на наш погляд, є складним та недостатньо вивченим.

Вина як складовий елемент суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення поза всяким сумнівом опосередковує свою дію через свободу волі, що включає розумово-мисленнєві процеси. О. Гедзюк відмічає, що через свідомість і волю суб'єкта права заломлюються всі елементи складу правопорушення, внаслідок чого воно виглядає як втілення вільного задуму дієздатної особи, тобто втілення, яке перетворило його на правопорушення [131, с.56].

Воля не властива юридичним особам, а їх діяльність є проекцією дій та рішень керівників та осіб уповноважених на прийняття правовстановлюючих рішень. Таким чином здавалося б правильним поставити знак рівності між винними діями юридичних осіб та фізичних осіб, які представляють останніх. Означена проблема є актуальною й особливо гостро постає у практичній площині, що зумовлено проведенням правової реформи в державі. Посадову особу розглядають як спеціальний суб'єкт, наділений управлінськими функціями та на яку водночас покладений обов'язок контролю виконання встановлених у процесі управління приписів.

Адміністративно-правовий статус посадової особи виникає з моменту вступу на посаду, яка передбачає виконання певного кола службових обов'язків і встановлює вимоги щодо її службової поведінки. Юридична відповідальність посадових осіб є наслідком їхнього недбалого виконання чи невиконання службових повноважень. Посадові особи як носії юридично-владних повноважень виступають спеціальним суб'єктом усіх видів юридичної

відповідальності. Межі юридичної відповідальності посадових осіб визначаються нормативно визначеними службовими повноваженнями [132].

Згідно з ч. 3 ст. 92 ЦК України «орган або особа, яка відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступає від її імені, а також яка є членом колегіального виконавчого органу юридичної особи, з моменту її вступу на посаду набуває обов'язків щодо такої юридичної особи, зокрема зобов'язана діяти виключно в інтересах юридичної особи, добросовісно і розумно, у межах повноважень, наданих статутом юридичної особи і законодавством, і у спосіб, який, на її добросовісне переконання, сприятиме досягненню мети діяльності юридичної особи, у тому числі уникаючи конфлікту інтересів» [110]. Позицію щодо питання визначення статусу посадових та службових осіб юридичних осіб було викладено у Рішенні НАЗК від 11.08.2016 р. № 3, де вказувалося, що під «посадовими особами» слід розуміти працівників державних органів, інших юридичних осіб публічного права, які наділені посадовими повноваженнями здійснювати організаційно-розпорядчі та/або консультативно-дорадчі функції. Під «службовими особами» слід розуміти працівників державних органів, які здійснюють функції представників влади або обіймають посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій [133].

Відповідальність посадових (службових) осіб юридичної особи визначено на законодавчому рівні. Так, згідно з ч. 1 ст. 3 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» товариство, як одна із організаційно-правових форм юридичної особи, несе відповідальність «за своїми зобов'язаннями всім належним йому майном» [134]. Частиною 3 ст. 65 Господарського кодексу України (ГК України), визначено, що «для керівництва господарською діяльністю підприємства власник (власники) безпосередньо або через уповноважені органи чи наглядова рада такого підприємства (у разі її утворення) призначає (обирає) виконавчий орган (одноосібний чи колегіальний) підприємства, який є підзвітним власнику, його уповноваженому органу чи наглядовій раді (у разі її утворення). Керівник підприємства (одноосібний

виконавчий орган), головний бухгалтер, голова та члени наглядової ради (у разі її утворення), голова та члени колегіального виконавчого органу підприємства є посадовими особами такого підприємства. Статутом підприємства посадовими особами можуть бути визнані й інші особи» [135]. Такими, зокрема, є підписанти. Зокрема, ст. 246 ЦК України передбачає термін «довіреність юридичної особи» і закріплює положення про те, що довіреність від імені юридичної особи видається її органом або іншою особою, уповноваженою на це її установчими документами [110]. Згідно з ч. 1 ст. 42 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», посадовими особами товариства є члени виконавчого органу, наглядової ради, а також інші особи, передбачені статутом товариства [134]. Отже, відповідальність за протиправні діяння юридичних осіб несуть посадові/службові особи відповідного підприємства, установи, організації.

Спираючись на судову практики, можемо наголосити і на особливості статуса керівника юридичної особи. Так, Постановою Пленуму Верховного Суду України від 24 жовтня 2008 року №13 «Про практику розгляду судами корпоративних спорів» зазначено: «…у разі найму керівника підприємства з ним укладається договір (контракт), у якому визначаються строк найму, права, обов'язки і відповідальність керівника, умови його матеріального забезпечення, звільнення його з посади, інші умови найму за погодженням сторін» [136]. Крім того, судова практика звертає увагу і на аспект свободи юридичної особи щодо формування політики, яка передбачає невтручання як судових, так і контролюючих органів у питання оцінки наявності тих чи інших посад працівників. Зокрема, відповідно до правових висновків Верховного Суду у Постанові від 28.04.2021 р. по справі № 373/2133/17 зазначено, що «суд не може вдаватися до обговорення та оцінки питання про доцільність і правомірність скорочення штату та чисельності працівників. Право визначати чисельність і штат працівників належить виняткова власнику або уповноваженому ним органу» [137]. Крім того, Рішенням Дніпропетровського окружного адміністративного суду по справі від 28.11.2022 р. № 160/14374/22 уточнено, що

«підприємство не зобов'язано мати в штаті посади головного бухгалтера та начальника відділу кадрів, оскільки самостійно визначає чисельність штату та від імені підприємства діє його керівник» [138].

Отже, можна узагальнити, що голова правління, президент, генеральний директор, директор, заступник директора, головний бухгалтер, а також підписант (в окремих випадках) незалежно від форми власності підприємства є посадовими особами, а отже, суб'єктами, в діях яких ідентифікується вина юридичних осіб у вчиненні податкових правопорушень. Крім того, не можемо обійти увагою й практику стосовно конструкції вини, що довгий час превалювала та базувалася, у тому числі, на Постанові Верховного Суду у справі № 820/4064/17 від 27.04.2018 р. [139]. Так, Верховний Суд констатував, що юридична особа вважається винною в порушенні законодавства, якщо вона мала можливість для його дотримання, однак не здійснила всіх належних для цього заходів, при цьому «наявність вини юридичної особи доводиться недбалістю посадових осіб» [139]. Таке формулювання, на наш погляд, цілком відповідає принципу правомірності дій платника, оскільки складність доведення вини у фіскальних правопорушеннях має опосередкований характер через призму дій їх службових осіб. За абсолютних умов цілком закономірним є першочергове доведення вини службових осіб, а вже потім встановлення причинно-наслідкового зв'язку із податковими наслідками.

З огляду на вище зазначену дилему, в науці та на правозастосовній ниві сформувалась об'єктивна та суб'єктивна концепції вини юридичної особи як складового елемента суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення. Відповідно за суб'єктивного підходу, як вірно відмічає Д. Кобильнік, вина юридичної особи вважається доведеною у разі доведення вини вищих її посадовців за вчинення правопорушення або злочину. В іншому випадку, організація визнається винною, виходячи з її фактичних дій (бездіяльності) як деліктоздатного суб'єкта права [103, с.52].

Дуальне тлумачення основоположних аспектів податкового права не повинно мати місце в європейській правовій системі. З урахуванням цього було

ухвалено Закон 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. Цим законом реформовано підхід до встановлення та доведення вини (в тому числі юридичних осіб, як суб'єктів податкового правопорушення); запроваджено прийняття вмотивованих рішень контролюючими органами про накладення штрафів та встановлено засади відповідальності контролюючих органів [70]. Зазначений закон запровадив обов'язок по з'ясуванню обставин, які зумовлюють настання факту податкового правопорушення. Зокрема встановлено порядок, яким чином контролюючий орган має дослідити обставини, ознаки та свідчення того, що платник податків цілеспрямовано створив умови, що мають на меті невиконання вимог податкового законодавства.

Для юридичних осіб, зазначена вимога може містити: дослідження мотивів рішень та дій керівника щодо обрання політики податкової мінімізації; з'ясування часових строків прийняття рішень, вчинення дій, що могли мати на меті умисне невиконання вимог податкового закону; вивчення бізнес процесів для оцінки закономірності, адекватності прийняття рішень, які обумовили настання факту порушення; перевірки обставин належної обачності в ході заповнення та подання податкової звітності; наявність фактів звернення до контролюючих органів за роз'ясненням податкового закону та ненаданням посадовими особами належної зрозумілої податкової консультації, яка обумовила настання податкового правопорушення тощо. З іншого боку, платник податків не позбавлений обов'язку дотримання податкової доброчесності. Слід врахувати позицію, яка викладена у постанові Верховного Суду від 17.12.2020 р. у справі № 826/6821/13-а щодо поняття податкової обачності, тобто так званої, законної передумови отримання податкової вигоди. Податкова обачність передбачає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності під час вибору контрагента [140].

Отже, сучасний податковий аудит для цілей виявлення фактів податкового правопорушення неможливий без кропіткого аналізу господарської діяльності юридичних осіб-платників податків, з'ясування причин та умов, які передували настанню порушень податкового законодавства чи недонарахувань до відповідних бюджетів. Найбільш агресивною формою податкового планування та водночас найбільш загрозливим для бюджету є удаваність діяльності юридичної особи для імітації господарських процесів із контрагентами-платниками податків. Об'єктом спрямованого умислу в такому випадку є ухилення від сплати податків або мінімізація податкового навантаження як правопорушення на межі фінансової санкції та кримінального караного діяння. При цьому перевіркою необхідно встановити ознаки юридичних осіб, які імітують ведення справжності господарських операцій безпосередньо чи опосередковано, вчиняючи таким чином податкові правопорушення.

Чинне законодавство України не містить точного визначення категорії «фіктивне підприємство», яке б було доцільним і для застосування у податкових правовідносинах. Норми ГК України зазначають лише ознаки фіктивності. Відповідно до диспозиції ст. 55^1 Господарського кодексу України «Фіктивна діяльність суб'єкта господарювання», ознаками фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи, в тому числі визнання реєстраційних документів недійсними, є наступні: якщо юридичну особу зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи; якщо юридичну особу не зареєстровано у державних органах, у випадках, коли обов'язок реєстрації передбачено законодавством; якщо юридичну особу зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження; якщо юридичну особу зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську

діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників [135].

На підставі вищезазначеного, пропонуємо доповнити ст. 55^1 ГК України частиною 1 такого змісту: «фіктивна діяльність суб'єкта господарювання (юридичної особи та фізичної особи – підприємця) – це удавана фінансово-господарська діяльність суб'єкта господарювання з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення заборонених видів діяльності». Відповідно, частину 1 ст. 55^1 ГК України вважати частиною 2. Зважаючи на прийняття 09 січня 2025 р. Закону України «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб», пропонуємо врахувати вищевикладену пропозицію при здійсненні системного оновленні законодавства з підприємництва та корпоративних відносин.

Вчинення зазначених дій суб'єктом податкових відносин є ознакою того, що його підприємницька діяльність не направлена на отримання реального прибутку та, відповідно, сплату податкових платежів. Участь у такій діяльності не повинна породжувати податкових фактів як для суб'єкта удаваності, так і будь-кого з інших носіїв податкового обов'язку.

Фіктивне підприємництво як кримінально-каране діяння було довгий час передбачено ст. 205 Кримінального кодексу України (КК України) [141]. Об'єктивна сторона передбачала створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона». Згодом зазначений склад злочину декриміналізовано на підставі Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 18.09.2019 р. № 101-IX [142]. Ініціатор законопроєкту зауважував, що причиною декриміналізації стала поширена негативна практика хибного використання вироків з метою надання твердженням контролюючого органу щодо нереальності операцій платника податку статусу фактів, що мають

преюдиціальне значення. Тобто склалася ситуація, за якої судами при вирішенні податкових спорів не досліджувалися конкретні операції платника податку з його контрагентом, якого вироком суду у кримінальному провадженні було визнано винним у здійсненні фіктивного підприємництва [143]. Незважаючи на цей доволі дискусійний аргумент, що слугував підставою позбавлення складу кримінально караного діяння, оцінка фіктивної природи податкової участі юридичних осіб у господарських правовідносинах має досліджуватись і в подальшому з метою забезпечення проведення податкового аудиту та досягнення його мети.

У практичній діяльності аудитори Державної податкової служби України звертає увагу на наступні ознаки юридичних осіб, що можуть свідчити про їх потенційну участь або схильність до вчинення податкових правопорушень, наприклад: юридична адреса реєстрації підприємства використовується як адреса масової реєстрації, при цьому, зазвичай, підприємства зазначеної категорії не знаходяться за вказаною юридичною адресою; одноособовість керівника/головного бухгалтера та засновника, вік якого або до 25 років, або за 65 років; адреса реєстрації керівника, бухгалтера та засновника знаходиться на тимчасово окуповані території України; а керівники, засновники є громадянами іноземних держав; посадові особи юридичних осіб часто змінюються, використовуються для реєстрації (перереєстрації) особи з неблагонадійних верств населення, зокрема, раніше судимі; відсутність основних засобів, активів в балансі підприємства при здійснені господарської діяльності в значних обсягах; неподання податкової звітності, фінансової звітності, звітності щодо прийняття працівників на роботу; відсутність ліцензій на провадження певних видів господарської діяльності, наприклад, на здійснення будівельної діяльності або оптово-роздрібної торгівлі тютюновими, алкогольними виробами при здійснені їх продажу; отримання коштів від підприємств з різним призначенням платежу, з подальшим перерахування коштів на підприємства з призначенням платежу загального характеру в межах одного операційного дня; наявність відомостей щодо віднесення підприємства до категорії «ризикових» тощо.

Зазначені критерії можливо розглядати як відокремлено, так і в сукупності, за результатами чого потенційно можливо зробити висновок про деліктну податкову природу тих чи інших юридичних осіб, а також наявність умислу щодо мінімізації податкового навантаження.

Отже, юридичні особи як суб'єкти податкових відносин мають свої специфічні ознаки, належать до категорії колективних суб'єктів, що реалізують свої права як єдине ціле, та виступають у податковій системі України одним із основних елементів правового механізму податку. Юридичні особи визнаються ПК України платниками податків після набуття ними податкової правосуб'єктності, а застосування фінансової відповідальності до юридичних осіб прослідковується у конструкції: учасник податкових відносин − податкова правосуб'єктність − суб'єкт фінансової (податкової) відповідальності.

Висновки до першого розділу

1. Досліджено сутність правової категорії «юридична відповідальність» на основі загальнотеоретичного, лінгвістичного, філософського підходів, з урахуванням особливостей культурної, економічної, політичної діяльності суспільства. Доведено, що юридична відповідальність є комплексним явищем, важливим фактором у процесі реалізації прав і свобод суб'єктів правовідносин та здійснення державними органами покладених на них обов'язків з метою забезпечення законності та правопорядку у суспільстві.

Вироблено позицію, що поєднання елементів перспективності і ретроспективності юридичної відповідальності забезпечує об'єктивне розуміння природи цієї правової категорії та її практичного правозастосовного аспекту. Наголошено, що позитивна (перспективна) юридична відповідальність притаманна приватно-правовим відносинам, що забезпечується сумлінним виконанням суб'єктами правових приписів та усвідомленням свого правового обов'язку. Доведено, що юридична відповідальність як різнопланове та динамічне явище, в своєму переважаючому прояві, виникає в межах публічних

галузей права, характеризується ретроспективністю, що полягає у застосуванні примусу з боку держави та настанням негативних наслідків для правопорушника.

На підставі аналізу наукових джерел доведено неможливість складання вичерпного переліку принципів юридичної відповідальності в публічному праві як закономірностей публічно-юридичної відповідальності. Виокремлено принципи юридичної відповідальності, перелік яких зумовлюється рівнем правової культури і розвитку суспільства та вміщують у собі як загальні, так і спеціальні принципи (тобто ті, що притаманні саме публічно-правовому регулюванню).

2. Проаналізовано підходи науковців щодо виокремлення видів юридичної відповідальності та доведено існування поряд із загальновизнаними видами юридичної відповідальності (кримінальна, адміністративна, цивільно-правова) фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності, яка переважно застосовується за порушення норм податкового законодавства, передбачених Податковим кодексом України. Запропоновано доповнити п. 111.2 ст. 111 ПК України абзацем першим такого змісту: фінансова відповідальність за податкові правопорушення є різновидом фінансової відповідальності, що встановлена Податковим кодексом України, має публічно-правовий характер та полягає у зазнаванні протиправним суб’єктом негативних наслідків майнового характеру внаслідок застосування до нього спеціальної юрисдикційної процедури (накладення контролюючими органами штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у встановленому законом порядку).

3. Доведено, що найважливішим джерелом наповнення дохідної частини бюджету є податки, отже подолання проблем юридичної відповідальності за податкові правопорушення є пріоритетом та необхідним інструментом у досягненні балансу реалізації податкової політики та захисту прав суб’єктів податкових правовідносин.

4. Доведено, що суб’єктом податкових правовідносин є суб’єкт податкового права, який реалізує свою правосуб’єктність. Наголошено на тому,

що юридичні особи-платники податків, незалежно від статусу чи організаційно-правової форми, наділені податковою правосуб'єктністю, моментом настання якої є взяття особи на податковий облік в контролюючих органах. Встановлено, що конструкція податкової правосуб'єктності вміщує в собі податкову деліктоздатність, якою наділені юридичні особи як суб'єкти податково-деліктних відносин, тобто здатністю платника податків нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку, у тому числі, шляхом вчинення податкового правопорушення.

Встановлено, що для застосування податкової відповідальності до юридичних осіб як суб'єктів податкового правопорушення можливо використовувати таку логіко-теоретичну конструкцію: учасник податкових правовідносин − податкова правосуб'єктність − податкова деліктоздатність − суб'єкт податкової відповідальності.

5. Доведено відсутність нормативно закріпленої дефініції «склад податкового правопорушення», наслідком чого може бути неоднозначність трактування суб'єктами податкових правовідносин вимог, які до них ставляться, що підвищує ризик скоєння ними податкових правопорушень. Запропоновано доповнити п. 109.1 ст. 109 ПК України абзацем 2 такого змісту: склад податкового правопорушення – це закріплена нормами податкового законодавства та визначена Податковим кодексом України сукупність обов'язкових ознак, що характеризують податкове правопорушення: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона. На підставі нормативно закріпленого визначення податкового правопорушення та змісту статей ПК України встановлено, що таке правопорушення може бути вчинене: шляхом дій (статті 116, 119^1, 123 ПК України); шляхом бездіяльності (статті 123^1, 124, 128^1 ПК України); як шляхом дій, так і шляхом бездіяльності (статті 117; 118, 118^2, 119, 120, 120^1, 120^2, 121, 122, 125^1, 126, 126^1, 128 ПК України).

6. Нового наукового бачення набула концепція вини юридичної особи як суб'єкта податкового правопорушення через поглиблення вивчення вини як елемента складу суб'єктивної сторони податкового правопорушення.

Встановлено, що для юридичних осіб обставинами, що оцінюються контролюючими органами при здійсненні перевірки є: 1) дослідження мотивів рішень та дій керівника щодо обрання політики податкової мінімізації; 2) з'ясування строків прийняття рішень, вчинення дій, що могли мати на меті умисне невиконання вимог податкового закону; 3) вивчення бізнес-процесів для з'ясування закономірності, адекватності прийняття рішень які обумовили настання факту порушення податкового закону; 4) перевірки фактів належної обачності в ході заповнення та подання податкової звітності; 5) аналіз фактів звернення до контролюючих органів за роз'ясненням податкового закону та ненаданням посадовими особами належної, зрозумілої податкової консультації, яка стала наслідком настання податкового правопорушення тощо.

Доведено, що юридичним особам воля не властива, а притаманна лише посадовим (службовим) особам як спеціальним суб'єктам, які наділені управлінськими функціями та на яких покладено обов'язок прийняття правовстановлюючих рішень. З'ясовано, що винні дії юридичних осіб та фізичних осіб, які представляють останніх (посадові, службові особи) є тотожними. Наголошено, що керівники юридичних осіб незалежно від форми власності підприємства є посадовими особами, а отже, суб'єктами, в діях яких ідентифікується вина юридичних осіб у вчиненні податкових правопорушень.

Доведено, що обов'язковими ознаками податкових правопорушень, вчинених контролюючими органами, їх посадовими (службовими) особами у сфері оподаткування є рішення або діяння, які: порушують права або інтереси суб'єктів правовідносин; є неправомірними, тобто, вчиняються із порушенням матеріальних та процесуальних норм; завдають шкоди; мають причинно-наслідковий зв'язок між діянням і наслідками.

7. Установлено, що ПК України за вчинення податкового правопорушення передбачена фінансова відповідальність суб'єктів, яких умовно класифікують на дві групи: приватні особи, які несуть тягар податкового обов'язку та суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи, їх посадові (службові особи).

На підставі норм ПК України визначено особливості вчинення контролюючими органами податкових правопорушень: контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини (п. 109.4 ст.109 ПК України); відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення є формою відповідальності контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб (п. 110.3 ст.110 ПК України); джерелом відшкодування шкоди за дії посадових осіб контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб є кошти державного бюджету (п. 114.1 ст. 114 ПК України); за загальним правилом, відшкодування збитків за завдання шкоди протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, здійснюється в повному обсязі (п. 114.2 ст. 114 ПК України); визначено види завданої шкоди: вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна платника податків; додаткові витрати, понесені платником податку внаслідок протиправних діянь (рішень); документально підтверджені витрати, пов'язані з адміністративним та/або судовим оскарженням (п. 114.3 ст. 114 ПК України); підставою відшкодування шкоди є рішення суду (п. 114.4 ст. 114 ПК України).

8. Наголошено, що вина, як елемент суб'єктивної сторони правопорушення, зазнала значного переосмислення у податково-правовому регулюванні в результаті прийняття Закону України №466-IX від 16.01.2020 р. та потребує нормативного закріплення. Запропоновано доповнити п. 112.1 ст. 112 ПК України абзацем 2 такого змісту: «вина в податкових правопорушеннях – це один із елементів суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення, вчиненого платником податку або контролюючим органом, який підлягає встановленню з урахуванням конкретних фактичних обставин та зовнішніх ознак діянь.

9. На підставі судової практики доведено, що аспект свободи в кадровій політиці юридичних осіб передбачає невтручання як судових, так і контролюючих органів в оцінку наявності тих чи інших працівників на підприємстві для цілей оцінки доказів у справах про податкові правопорушення.

Виокремлено наступні види об’єктів податкових правопорушень за участю юридичних осіб: відносини щодо забезпечення єдності, послідовності обліку, звітності та дотримання реєстраційної політики; відносини щодо дотримання строків інформування про відкриття, закриття банківських рахунків; відносини щодо інформування про окремі цивільно-правові угоди, повідомлення про які є обов’язковими для платників (наприклад, угоди щодо оренди об’єктів нерухомості); відносини щодо своєчасності подання звітності та повідомлення про їх корегування, а також дотримання строків зберігання звітності; відносини щодо своєчасності та повноти податкових декларувань, добровільності утримання, сплати та погашення грошових зобов’язань.

10. Доведено, що фіскальна природа податкових правопорушень посягає на фінансовий державний інтерес та відносини, пов’язані із стабільними прогнозованими бюджетними надходженнями.

Визначено, що найбільш агресивною формою податкового планування та, водночас, найбільш загрозливим для бюджету є удаваність діяльності юридичної особи для імітації господарських процесів. Запропоновано доповнити ст. 55^1 ГК України частиною 1 такого змісту: «фіктивна діяльність суб’єкта господарювання (юридичної особи та фізичної особи – підприємця) – це удавана фінансово-господарська діяльність суб’єкта господарювання з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення заборонених видів діяльності». На підставі Закону України «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об’єднань юридичних осіб», запропоновано врахувати вищевикладену пропозицію в оновленому законодавстві з питань підприємницької діяльності.

11. На підставі норм ПК України виділено ознаки податкових правопорушень: за вчинення правопорушення накладається штрафна санкція (фінансова санкція, штраф), що являє собою плату у вигляді фіксованої суми та/або відсотків (підпункт 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України); притягнення юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених

законом випадках від юридичної відповідальності інших видів (п. 111.3 ст. 111 ПК України); недопущення автоматичної дії презумпції вини службових осіб юридичної особи (у разі встановлення такої в ході податкового аудиту) щодо інших видів юридичної відповідальності. У кожному окремому випадку, контролюючі органи зобов'язані доводити вину в порядку встановленому законодавством про застосування відповідальності (п. 111.3 ст. 111 ПК України); наявна кваліфікована ознака повторності та триваючої дії податкового правопорушення (пункти 111.4, 111.5 ст. 111 ПК України); необхідність доведення вини навіть щодо пасивного обов'язку (п. 112.7 ст 112 ПК України); можливість надання пояснень/документів платником, що підтверджують його невинуватість або дотримання норм податкової обачності (підпункт 17.1.16 п. 17.1 ст. 17 ПК України); податкове повідомлення-рішення, прийняте за результатами документальної перевірки за вчинення податкового правопорушення, є процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності (підпункт 58.1.2 п. 58.1 ст. 58 ПК України).

РОЗДІЛ 2. ВИДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ ДО ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ

2.1. Фінансова відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення

Питання забезпечення фіскального інтересу держави у будь-який період її існування є одним із пріоритетних завдань кожної країни. Особливо гостро це питання постало для України з початком повномасштабної війни з російською федерацією. Зараз наша держава витрачає значні кошти на оборону, мобілізацію, лікування поранених та відшкодування матеріальних збитків, що становить серйозне фінансове навантаження на державний бюджет. У таких умовах підвищення податкового навантаження є вимушеним життєво необхідним кроком на шляху забезпечення функціонування держави та реалізації її соціально-економічних цілей. Разом з тим, дотримання стійкої фіскальної дисципліни забезпечує уникнення дефіцитної ситуації, яка може призвести до інфляційних процесів та знецінення заощаджень населення.

Фінансова відповідальність є ключовим елементом, який забезпечує економічний інтерес держави, інтегрована у публічні процеси та застосовується у таких сферах: 1) бюджетний контроль – це система заходів, яка забезпечує контроль за витратами та доходами державного бюджету, перевірку відповідності видатків законодавству та планам розвитку держави, а також моніторинг виконання бюджету; 2) податкова політика, що передбачає управління процесами податкового адміністрування; 3) боротьба з корупцією в державному секторі, яка є важливим елементом фінансової відповідальності, оскільки корупційні схеми можуть призводити до неправомірного використання бюджетних коштів та нестачі коштів в бюджеті; 4) управління публічними фінансами, яке має забезпечувати ефективне використання бюджетних коштів та досягати соціально-економічних цілей країни. Тільки ефективна система

управління фінансами спроможна забезпечити моніторинг виконання бюджету та ефективне планування його доходів та видатків; 5) обслуговування державного боргу з метою забезпечення фіскального інтересу держави шляхом ефективного його використання та планування погашення; 6) інвестиційна діяльність, що полягає у створенні сприятливого інвестиційного клімату та забезпечення захисту інвесторів [144, с.208].

Незважаючи на те, що інститут фінансової відповідальності закріплений Податковим кодексом України, до нього постійно прикута увага як науковців, так і практиків. Так, податково-правові інновації, що обумовлені Планом дій BEPS[1] [145], сприяли суттєвій модернізації механізму фінансово-правової відповідальності юридичних осіб, що загалом призвело до трансформації податково-правових норм. Їх науковий аналіз необхідній для розуміння цілісності процесів податкового адміністрування та прогнозування й вирішення проблемних питань, які можуть виникнути.

Питання фінансової відповідальності постійно викликає інтерес науковців, які обгрунтовують власні підходи до її трактування, виходячи із сприйнятих ними позицій щодо галузевих меж і місця адміністративного та фінансового права у системі права України [81, с.22-23]. Ю. Романюк, досліджуючи фінансовау відповідальність як категорію фінансового права, наголошує, що особливо гостро стоїть питання відмежування фінансово-правової відповідальності від інших видів юридичної відповідальності, зокрема адміністративної, оскільки в чинному законодавстві містяться суперечливі і дублюючі одна одну норми, які породжують труднощі у правозастосовній практиці [146, с.232]. Враховуючи доктринальні бачення, можемо виділити такі позиції українських науковців щодо природи фінансової відповідальності: фінансова відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності; фінансова відповідальність, що має адміністративно-правову природу;

[1] BEPS (від англ. «Base erosion and Profit Shifting) – це міжнародний проект Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Впровадження кроків Плану дій BEPS є передумовою для лібералізації валютного регулювання, що відповідає зобов'язанням України в рамках Угоди про асоціацію із ЄС

фінансова відповідальність, що нерозривно пов'язана із податковою відповідальністю.

Перша група дослідників виокремлює фінансову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності. Так, М. Кучерявенко зазначає, що виділення фінансової відповідальності як самостійного виду відповідальності пов'язано з швидким розвитком фінансового, в першу чергу, податкового законодавства [147, с.83]. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства набуває таких форм: стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку; штраф, що накладається податковим органом; пені, що стягується з платника за затримку сплати податку [148, с.259]. І. Шумейко зазначає, що на законодавчому рівні фінансова відповідальність вже отримала статус окремого виду юридичної відповідальності, на відміну від правової доктрини, в якій це питання є дискусійним [149, с.87] та наводить власне тлумачення дефініції «фінансова відповідальність», визначаючи її як систему заходів примусу, які застосовуються державою, як правило, в позасудовому порядку, у формі покладення на юридичних осіб, а також на фізичних осіб, які провадять господарську чи незалежну професійну діяльність, та у виняткових випадках – на інших фізичних осіб, обов'язку сплатити до бюджету певну суму грошових коштів, у зв'язку з вчиненими такими особами порушеннями публічно-правових норм [149, с.92-93].

Самостійність фінансової відповідальності підкреслює й Е. Дмитренко, яка вважає фінансово-правову відповідальність сукупністю правовідносин між державою в особі уповноважених органів і порушником фінансово-правових норм, який несе тягар негативних наслідків за скоєне правопорушення у сфері фінансово-правового регулювання у формі, як правило, відшкодування заподіяної шкоди [41, с.153] (у ретроспективному аспекті). М. Смакограй під фінансовою відповідальністю розуміє окремий самостійний різновид юридичної відповідальності, який має особливу роль у загальній системі такої відповідальності з огляду на власні особливості та сферу застосування [106, с.45]

та дає таке її визначення: фінансова відповідальність – це суспільні відносини між державою в особі уповноважених органів та порушником, що виникають внаслідок порушення фінансово-правових норм і полягають у застосуванні уповноваженими державними органами до правопорушника фінансово-правових санкцій, які забезпечуються публічним примусом з метою припинення правопорушення, відшкодування заподіяної шкоди та охорони суспільних інтересів у випадку скоєння правопорушення [150, с.99]. О. Муконін вважає фінансову відповідальність окремим видом юридичної відповідальності, який є системою юридичних заходів держави відновлювального та припиняючого характеру, передбаченою нормами податкового права, котрі діють як гарантія їх дотримання [63, с.128].

Друга група вчених, є прибічниками поглядів, що фінансове право має витоки з адміністративного права і тому має адміністративно-правову природу [151, с.85]. Так, автори доводять схожість ознак фінансово-правової та адміністративної відповідальності, оскільки вони виникають з правовідносин влади-підпорядкування і обумовлені публічно-правовою природою обох видів відповідальності. Крім того, прийняття того чи іншого галузевого закону, в тому числі й кодифікованого, саме по собі не спричиняє виникнення різновиду адміністративної відповідальності, а використання термінів «фінансово-правова відповідальність», «податкова відповідальність» у галузевому законодавстві лише сприяє розпливчастості поняття «адміністративна відповідальність» як правового інституту. Ще одним аргументом називається те, що адміністративна відповідальність порівняно з фінансовою була набагато раніше законодавчо оформлена і теоретично розроблена [152, с.65]. В. Нагребельний, В. Чернадчук та В. Сухонос зазначають, що фінансові санкції за своїми рисами та особливостями близькі до заходів адміністративного стягнення. Фінансові санкції визначаються ними видом адміністративно-примусових заходів [153, с.86].

У своїх ранніх доробках Е. Дмитренко, коментуючи законодавство про фінансово-правові санкції, доводять, що податкові правопорушення повною

мірою містять ознаки адміністративних правопорушень, а тому й визначають фінансово-правову відповідальність у сфері оподаткування як адміністративну відповідальність [154, с.180]. Але акцентуємо увагу на еволюції поглядів науковиці та визначенні фінансової відповідальності у подальших своїх дослідженнях як самостійного виду юридичної відповідальності. На думку О. Банчука, вітчизняні підходи до конструювання різноманітних видів відповідальності, які застосовуються адміністративними органами, за своєю природою не повною мірою відповідають європейським вимогам. Так, він наголошує, що за Рекомендаціями Ради Європи всі санкції, які застосовуються адміністративною владою і не входять ні до кримінального, ні до цивільного, ні до дисциплінарного права повинні визнаватися адміністративними санкціями [155, с.132].

Основним аргументом дослідників проти існування фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності є норми ст. 92 Конституції України, де визначено види юридичної відповідальності: адміністративна, цивільна, дисциплінарна та кримінальна [78]. Фінансової відповідальності серед них не зазначено. Проте у рішенні Конституційного Суду України від 30.05.2001 р. № 7-рп/2001 роз'яснено, що положення п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України потрібно розуміти так, що «безпосередньо нормами Основного Закону не встановлюються конкретні види юридичної відповідальності» [156], адже із ст. 92 Конституції України не випливає, що перелік є вичерпним. Доволі переконливі аргументи в частині розмежування адміністративної та фінансово-правової відповідальності наводить А. Іванський. Зокрема, він зауважує, що фінансово-правова відповідальність настає тільки за порушення фінансових норм, які встановлюють правила поведінки суб'єктів фінансових правовідносин, та захищають фінансові інтереси держави. Також він наголошує, що суб'єктами фінансово-правової відповідальності є фізичні та юридичні особи, які не є суб'єктами дисциплінарної, адміністративної і кримінальної відповідальності [43, с.14].

Третя група дослідників, які цікавляться проблемами податкового права, обстоює позицію, що фінансову відповідальність необхідно розглядати як відповідальність, яка нерозривно пов'язана із порушенням податкового законодавства. Л. Касьяненко та С. Данілов стверджують, що фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства володіє специфічними матеріально-правовими і процесуальними ознаками, закріпленими в нормативно-правових актах податкового законодавства. Розвиток правового регулювання фінансової відповідальності повинен відбуватися в напрямі чіткішого відокремлення підвидів, зокрема за порушення податкового законодавства [157, с.104].

Фінансову відповідальність за податкові правопорушення не можна розглядати окремо від поняття «податкового правопорушення», яке є фактичною підставою для застосування фінансової відповідальності [106, с.44]. А. Літвінцева ототожнює поняття «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства» та «податкова відповідальність» та розглядає їх у вузькому та широкому сенсі. У вузькому сенсі податкова відповідальність полягає у застосуванні виключно фінансових санкцій за податкові правопорушення. Крім того, авторка зауважує, що залежно від підходів науковців санкції охоплюються однією із таких галузей права: фінансового, адміністративного або податкового. 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 [52, с.150-151].

Часто, визначаючи фінансову відповідальність самостійним видом відповідальності, вчені вказують на її особливості. М. Смакограй основною особливістю фінансової відповідальності називає те, що вона має не лише штрафні, а й правовідновлювальні санкції, які змушують фізичних і юридичних осіб виконувати свої обов'язки, передбачені фінансовим (податковим) законодавством. Крім того, вони забезпечують певну компенсацію завданої

шкоди, що є одним із важливих факторів визначення розміру фінансово-правових санкцій [106, с.44]. Е. Дмитренко, розглядаючи фінансово-правову відповідальність у ретроспективному аспекті називає такі її ознаки: фінансово-правова відповідальність є системою правовідносин між державою в особі уповноважених органів та порушником приписів фінансово-правових норм; змістом фінансово-правової відповідальності є настання для правопорушника певних негативних наслідків за фінансове правопорушення; метою фінансово-правової відповідальності є покарання правопорушника у притаманній сфері фінансово-правового регулювання формі, охороні фінансових правовідносин, припиненні правопорушення та відшкодування заподіяної шкоди [158, с.218-219]. Наведені ознаки фактично й склали визначення, яке наводить науковиця: фінансово-правова відповідальність (у ретроспективному аспекті) є системою правовідносин між державою в особі уповноважених органів та порушником фінансово-правових норм, змістом яких є настання для нього певних негативних наслідків за скоєне фінансове правопорушення, з метою покарання правопорушника у притаманній сфері фінансово-правового регулювання формі, охороні фінансових правовідносин, припиненні правопорушення та відшкодування заподіяної шкоди [158, с.219].

Л. Товкун наголошує, що фінансова відповідальність має низку специфічних, властивих тільки їй юридичних ознак [151, с.85]. Погоджуючись із нею, наведемо власний погляд на це питання. Так, до ознак фінансової відповідальності як окремого виду юридичної відповідальності, відносимо: 1) майновий характер фінансово-правової відповідальності, що полягає у майновому впливі на правопорушників; 2) застосування до порушників фінансового законодавства фінансово-правових санкцій, які є різновидом майнових санкцій, що виражені у грошовій формі та стягуються до публічих фондів коштів; 3) компенсаційний характер фінансової відповідальності, що полягає у відновленні майнового стану постраждалої сторони – органів публічної влади; 4) підставою притягнення до фінансової відповідальності є податкове правопорушення, визначене ПК України; 5) суб’єктами фінансової

відповідальності є фізичні та юридичні особи, які порушують норми податкового законодавства; 6) застосування фінансових санкцій покладено на контролюючі органи.

Відповідно до ст. 109 ПК України під податковим правопорушенням розуміють протиправні діяння (дію або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [71]. Згідно з п. 111.1 ст. 111 ПК України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [71].

Виходячи із норм законодавства можемо зробити висновок, що правопорушення у податковій сфері можуть: мати характер податкових правопорушень, зафіксованих у ПК України та бути підставою фінансової відповідальності; мати характер адміністративних правопорушень, передбачених КУпАП та бути підставою адміністративної відповідальності; мати характер кримінальних правопорушень, передбачених КК України та бути підставою кримінальної відповідальності.

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується нормативною, фактичною та процесуальною підставами застосування. Нормативна підстава полягає у наявності окремого джерела правового регулювання відповідальності за податкове правопорушення – ПК України. Фактичною підставою фінансової відповідальності є податкове правопорушення, а процесуальними підставами виступають рішення правозастосовного органу та відсутність обставин для звільнення від відповідальності. Як інститут, що входить до системи фінансової відповідальності, відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується: спрямованістю на відновлення правопорядку у сфері публічних фінансів; державно-примусовим характером; втіленням державного

осуду дій та особи порушника; публічно-правовою природою; наявністю специфічних фінансово-правових санкцій, наслідком застосування яких є настання негативних наслідків майнового характеру. На думку А. Літвінцевої, саме ці ознаки не дозволяють говорити про податкову відповідальність як самостійний вид відповідальності і наголошує, що предмет податкової відповідальності є специфічним, проте охоплюється предметом фінансової відповідальності [52, с.152]. З моменту здійснення фінансового правопорушення фінансова відповідальність виникає у вигляді обов'язку правопорушника зазнати осуду і понести несприятливі наслідки немайнового й майнового характеру, передбачені санкцією фінансової норми [146, с.233].

Фінансова відповідальність передбачає реалізацію особливих за видом і характером санкцій, які відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПК України існують у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [71]. На думку А. Літвінцевої, головною ознакою таких санкцій є грошовий характер та спрямування на майнову сферу особи порушника, тобто вплив на поведінку правопорушника через його грошові засоби [52, с.153]. Е. Дмитренко наголошує, що фінансово-правові санкції є заходами державного примусу і не належать до адміністративних штрафів і до адміністративної відповідальності [159, с.243-245]. У силу відсутності чіткого розуміння самої природи фінансово-правових санкцій, їхнього застосування та визначення ознак фінансового правопорушення, породжуються чисельні суто правові проблеми, що пов'язані із справедливістю, співмірністю відповідальності юридичних осіб не тільки у сфері оподаткування. Наприклад, Державною податковою службою України регулярно проводяться планові та позапланові перевірки діяльності юридичних осіб. Так, за 2022 рік було проведено 7 326 планових та позапланових перевірок юридичних осіб, за результатами яких було донараховано до бюджетів 263 137 тис грн та які підлягали погашенню [160]; за 2023 рік було проведено 13 733 перевірки (планових та позапланових), за результатами яких було донараховано 10 403 086 тис грн [161]; за січень-вересень 2024 року проведено 9 572 планові та позапланові перевірки юридичних осіб, за результатами яких було

донараховано 16 518 780 тис грн, які підлягають погашенню за актами перевірок [162].

Як показує практична діяльність Державної податкової служби України в державі гостро стоїть питання щодо правильності обчислення та сплати податків. Ця проблематика не перестає бути актуальною, про що свідчить і доктрина юридичної науки. Зокрема, представники податкової, фінансової та адміністративної науки постійно приділяють увагу висвітленню питань фінансової відповідальності, у тому числі, юридичних осіб та переважно розкривають її суть через державний осуд та державний примус. Так, А. Іванський пропонує визначати фінансову-правову відповідальності як державний осуд, який полягає в нормативному і забезпеченому державним примусом обов'язку суб'єктів суспільних відносин зазнавати заходів державного примусу за вчинене правопорушення; що полягають у засудженні і накладенні нових, додаткових для порушника позбавленнях особистого або майнового характеру та реалізується в охоронних правовідносинах відповідальності [43, с.28]. О. Гуров розглядає фінансово-правову відповідальність як один із видів юридичної відповідальності, яка виражається у застосуванні до правопорушника уповноваженими державними органами фінансово-правових норм-заходів державного примусу [163, с.374].

Фінансова відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення – це важливий механізм забезпечення дотримання податкового законодавства та збереження фіскальних інтересів держави. І в даному випадку, слід погодитись із позицією О. Гурова, у тому, що мета фінансової діяльності зумовлена фінансовими потребами держави та спрямована на формування максимального обсягу фінансових ресурсів [163, с.373]. Саме це обумовлює компенсаторну функцію фінансових санкцій на відміну від адміністративних. Г. Голуб зауважує, що за порушення податкового законодавства найчастіше застосовуються правовідновлюючі та каральні (штрафні) санкції, спрямовані на забезпечення загальних державних інтересів у сфері фінансів, відшкодуванням шкоди,

заподіяної державі, органам місцевого самоврядування неправомірними діями та покаранням правопорушника [164, с.227].

Незважаючи на достатньо велику кількість правопорушень, передбачених ПК України та КУпАП, які потенційно можуть вчиняти юридичні особи, не можна говорити про будь-які утиски з боку влади на здійснення підприємницької діяльності в державі. На противагу багатьом імперативістським поглядам, юридична особа у сфері податкових відносинах вправі здійснювати будь-яку діяльність на засадах *nulla poena sine lege* (немає покарання без закону). Наприклад, ні нормами ПК України ні нормами КУпАП не передбачено відповідальності юридичної особи у разі зайняття нею видами діяльності, не зазначеними в облікових даних, крім тих, які потребують спеціальних дозволів (ліцензій) [165]. Частиною 1 ст. 19 ГК України передбачено, що «суб'єкти господарювання мають право без обмежень самостійно здійснювати господарську діяльність, що не суперечить законодавству» [135]. У правовій літературі фінансову відповідальність у податковій сфері визначають як обов'язок особи, що вчинила податкове правопорушення, перетерпіти позбавлення майнового характеру через застосування державою фінансових санкцій у порядку, встановленому законом про податки і збори [166, с. 21].

На наш погляд, фінансову відповідальність юридичних осіб можна ототожнювати із податковою відповідальністю (законодавчий термін якої відсутній) та визначати як фінансову відповідальність за податкові правопорушення (про що йшлося у п. 1.2. роботи), якщо мета фінансової відповідальності покликана забезпечити відновлення фіскального інтересу держави, суб'єктом застосування стягнення є контролюючий орган у сфері оподаткування та/або стягнення стосуються факту, який виник у відносинах оподаткування та податкового адміністрування.

Як зазначалося вище, п. 111.1 ст. 111 ПК України встановлено, 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» [71].

Згідно п. 110.5 ст. 110 ПК України, «юридична особа – платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами» [71]. Фінансова відповідальність за податкові правопорушення є формою реалізації державно-владного примусу, яка реалізується у випадках порушення приписів фінансово-правових норм та полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій [150, с.100].

Складність розуміння механізму фінансової відповідальності підтверджується відсутністю єдиного органу, який уповноважений на застосування фінансових санкцій, і єдиного закону, який встановлює відповідні процедури. Пунктом 41.1 ст. 41 ПК України визначені контролюючі органи, які можуть застосовувати фінансову відповідальність: «податкові органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 п. 41.1 ст. 41 ПК України), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи; митні органи (центральний 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» [71].

До органів, за рішенням яких реалізується фінансова відповідальність за податкові правопорушення, на сьогоднішній день відносимо: Державну податкову службу України та Державну митну службу України. Відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПК України: штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються

за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства згідно з ПК України та іншими законами; штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/або пеня застосовуються за порушення інших законів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи [71]. Із зазначеного випливає, що пеня не є складовим елементом фінансової відповідальності за порушення норм ПК України. Втім, це не є характерною особливістю складу фінансової відповідальності в інших сферах.

Відповідно до Закону 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 на виконання 15-ти річного Плану дій BEPS щодо протидії агресивному податковому плануванню ст. 112 ПК України зазнала трансформації та була викладена у новій редакції. Фактично зміни стосувалися кількох напрямків та включали: запровадження винної відповідальності платників податків; вимоги щодо прийняття вмотивованих рішень контролюючими органами про накладення штрафів; встановлення відповідальності контролюючих органів; запровадження простого механізму відшкодування шкоди платникам податку; реформування пені [167, с. 1]. Зазнав змін і п. 111.3 ст. 113 ПК України, яким встановлено, 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» [71]. Фінансова відповідальність за податкове правопорушення є однією з форм відповідальності за порушення податкового законодавства. Натомість, притягнення фізичної або юридичної особи до інших видів відповідальності обумовлюється порушеннями ними інших охоронюваних законом відносин (зокрема, адміністративних чи кримінально-охоронюваних суспільних відносин). Тому, не слід трактувати такий підхід законодавця як застосування подвійної відповідальності за одне і те саме порушення.

Статтею 117 ПК України передбачено фінансову відповідальність за «неподання у строки та у випадках, передбачених ПК України, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, реєстрації місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності» [71]. Виконання зазначеного податкового обов'язку не передбачає виключно форму особистої взаємодії, оскільки ст. 36 ПК України передбачено можливість податкового представництва за допомогою уповноваженої особи чи податкового агента (дана норма розповсюджується як на резидентів, так і на нерезидентів) [71].

Фінансова відповідальність для юридичної особи-нерезидента настає згідно з пунктами 117.4 та 117.5 ПК України у разі, якщо: «нерезидент (іноземна юридична компанія, організація) веде діяльність через відокремлений підрозділ, у тому числі постійне представництво, без взяття на податковий облік, що тягне за собою накладення штрафу на нерезидента в розмірі 100 000 гривень; нерезидент здійснює операції з постачання на митну територію України електронних послуг фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим як платники ПДВ, без реєстрації такої особи-нерезидента як платника ПДВ, тягне за собою накладення штрафу на особу-нерезидента у 30 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року» [71].

Відповідно до п. 64.5 ст. 64 ПК України «нерезиденти (іноземні юридичні компанії, організації), які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, або придбавають нерухоме майно або отримують майнові права на таке майно в Україні, або відкривають рахунки в банках України (крім кореспондентських рахунків, що відкриваються банкам-нерезидентам), в інших фінансових установах, у небанківських надавачах платіжних послуг, або відкривають електронні гаманці в емітентах

електронних грошей відповідно до статті 64 Закону України «Про платіжні послуги», або набувають право власності на інвестиційний актив, визначений абзацами третім - шостим підпункту «е» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 ПК України, в іншого нерезидента, який не має постійного представництва в Україні, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах» [71]. «У разі встановлення контролюючим органом за результатами податкового контролю ознак ведення нерезидентом господарської діяльності на території України без взяття на податковий облік нерезидента, зокрема здійснення резидентом діяльності в інтересах нерезидента через відокремлені підрозділи, у тому числі, що має ознаки постійного представництва, контролюючим органом призначається перевірка такої діяльності. На підставі акта перевірки контролюючим органом може бути прийнято рішення про взяття на облік такого нерезидента в Україні без заяви нерезидента та отримання заперечення до акта перевірки» [71].

Статтею 118 ПК України передбачено фінансову відповідальність за порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки. Частини статті містять не кваліфікуючі ознаки, а встановлюють форми невиконання встановлених вимог: «неподання банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей відповідним контролюючим органам в установлений ст. 69 ПК України строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків; здійснення видаткових операцій за рахунком/електронним гаманцем платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах; неповідомлення фізичними особами – підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку, іншій фінансовій установі, небанківському надавачу платіжних послуг/емітенту електронних грошей при відкритті рахунку/електронного гаманця» [71].

Вимоги до відкриття та закриття рахунків платників податків у банках, інших фінансових установах, небанківських надавачах платіжних послуг та електронних гаманців в емітентах електронних грошей встановлені ст. 69 ПК України. Порядок подання повідомлень про відкриття/закриття рахунків/електронних гаманців платників податків у банках, інших фінансових установах, небанківських надавачах платіжних послуг/емітентах електронних грошей до контролюючих органів, регламентується наказом Міністерства фінансів України від 18.08.2015 р. № 721. Пунктом 2 Розділу 5 зазначеного Порядку встановлено, що «для подання повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків використовуються такі типи підпису: керівник та/або бухгалтер, та/або особа, відповідальна за підписання повідомлень про відкриття/закриття рахунків/електронних гаманців» [168].

Починаючи з 2023 р. ст. 39^3 ПК України врегульовано питання міжнародного автоматичного обміну інформацією та подання звітності про підзвітні рахунки. Ця стаття визначає основні вимоги до встановлення фінансовими агентами підзвітних рахунків та подання звітів про підзвітні рахунки для цілей Угоди FATCA[2] та Багатосторонньої угоди CRS[3]. Питання, не врегульовані ПК України, визначаються відповідно до Угоди FATCA, Багатосторонньої угоди CRS та Загального стандарту звітності CRS, а також інших актів законодавства, ухвалених на виконання положень Угоди FATCA та Багатосторонньої угоди CRS. З метою виявлення підзвітних рахунків фінансові агенти зобов'язані вживати заходів належної комплексної перевірки [71].

Відповідно до зазначених вимог, фінансові агенти повинні вимагати, а власники рахунків зобов'язані надавати фінансовим агентам: 1) документи самостійної оцінки стосовно себе та/або стосовно контролюючих осіб відповідно до вимог Додатка 1 до Угоди FATCA для встановлення (перевірки) статусу

[2] Угода між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) від 07.02.2017 р., дата ратифікації Україною 29.10.2019 р.

[3] Багатостороння угода CRS - багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (MCAA CRS)

зазначеної американської особи; 2) документ самостійної оцінки статусу податкового резидентства стосовно себе та/або стосовно контролюючих осіб відповідно до вимог Загального стандарту звітності CRS для встановлення держави (території), резидентом якої є власник рахунку та/або контролююча особа (далі – документ самостійної оцінки CRS); 3) іншу інформацію та/або документи, необхідні фінансовому агенту для вжиття заходів належної комплексної перевірки фінансових рахунків, встановлення їх підзвітності та складання звітності за підзвітними рахунками на виконання вимог Угоди FATCA та/або Загального стандарту звітності CRS відповідно до підпункту 39^3.1.3 п. 39^3 1 ст. 39 ПК України [71].

Відповідно до ПК України контролюючий орган бере на облік фінансового агента та щорічно, до 1 липня, отримує звіт про підзвітні рахунки (підпункт 39^3.3.1.1 п. 39^3.1 ст. 39 та підпункт 39^3.4.1 п.39^3.4 ст. 39 ПК України) [71]. Згідно підпункту 14.1.257^1 п. 14.1 ст. 14 ПК України «фінансовим агентом є будь-яка особа (крім фізичної особи), яка відповідає визначенню звітної фінансової установи України, у значенні, наведеному в Угоді FATCA, та/або підзвітної фінансової установи відповідно до Багатосторонньої угоди CRS та Загального стандарту звітності CRS, та яка відповідно до ПК України та інших актів законодавства, ухвалених на виконання положень Угоди FATCA та Багатосторонньої угоди CRS, зобов’язана застосовувати заходи належної комплексної перевірки до фінансових рахунків, подавати звіт про підзвітні рахунки до контролюючого органу, виконувати інші обов’язки та нести відповідальність за порушення цих обов’язків у порядку, встановленому законом» [71]. Статтею 118^1 ПК України визначено вимоги щодо виявлення підзвітних рахунків та подання звітності для автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки. Так, відповідальність встановлена за: «неподання фінансовим агентом звіту про підзвітні рахунки відповідно до вимог ст. 39^3 ПК України; ненадання у встановлений строк депозитарною установою повідомлення про депонентів – інвесторів інститутів спільного інвестування компанії з управління активами або надання у повідомленні неповних

відомостей, або ненадання компанії з управління активами відповіді на її запит, надісланий відповідно до п. 39^3.11 ст. 39^3 ПК України; несвоєчасне подання фінансовим агентом звіту про підзвітні рахунки або несвоєчасне подання фінансовим агентом виправленого звіту про підзвітні рахунки на вимогу контролюючого органу з порушенням встановлених строків, визначених ст. 39^3 ПК України; подання фінансовим агентом звіту про підзвітні рахунки з неповними або недостовірними відомостями чи помилками» [71].

За загальним правилом, розміри накладених штрафних санкцій коливаються від 0,5 до 100 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року. У разі вчинення в одному звіті порушень щодо двох і більше фінансових рахунків розрахунок суми штрафу здійснюється шляхом додавання розмірів штрафів за кожен фінансовий рахунок, щодо якого було подано помилкову, неповну або недостовірну інформацію. Дещо інший підхід до визначення розміру штрафу передбачений за визначені вище дії, вчинені фінансовим агентом внаслідок невиконання, неналежного виконання або порушення правил належної комплексної перевірки та умисне невключення до звіту про підзвітні рахунки інформації про підзвітний рахунок. Так, за перелічені дії передбачено «штраф у розмірі 5 відсотків розміру залишку або вартості кожного фінансового рахунку, щодо якого було подано неповні, помилкові або недостовірні відомості або щодо якого не було подано інформацію у звіті про підзвітні рахунки, але не менше розміру однієї мінімальної заробітної плати та не більше 200 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року (п. 118^1.5 ст. 118^1 ПК України)» [71].

Разом з тим, «систематичне умисне (більше двох разів протягом безперервного періоду у 24 календарні місяці) або інше істотне порушення фінансовим агентом вимог ст. 39^3 ПК України в частині, що стосується виконання Багатосторонньої угоди CRS та Загального стандарту звітності CRS, тягне за собою накладення штрафу у розмірі 1 відсотка суми доходу (виручки) фінансового агента за даними його окремої фінансової звітності за календарний

рік, що передує року, в якому застосовано штраф. Штраф застосовується контролюючим органом виключно за результатами проведення документальної перевірки фінансового агента» (п. 118^1.7 ст. 118^1 ПК України) [71].

Досить важливим є виконання та дотримання юридичними особами обов'язку, що випливає із їх статусу як податкового агента. Так, ст. 119 ПК України встановлено фінансову відповідальність за порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків. Диспозиція статті передбачає форму правопорушення: неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. № 4, якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 2040 грн [169]. Відповідно до п. 111.4 ст. 111 ПК України, «особа вважається такою, що вчинила правопорушення повторно, якщо вона була притягнута до відповідальності у встановленому ПК України порядку» [71].

Положення ст. 119 ПК України також містять підстави звільнення юридичної особи від фінансової відповідальності: «якщо недостовірні відомості або помилки в податковій звітності про суми доходів, нараховані (сплачені) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги), виникли у зв'язку з виконанням податковим агентом вимог ПК України та були виправлені» [71]. Одночасно, «на посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності за неподання або подання з порушенням термінів податкової звітності може бути накладено адміністративний штраф (ст. 38 КУпАП та на підставі ст. 163^4 КУпАП призначена міра відповідальності у розмірі від двох до трьох неоподаткованих

мінімумів доходів громадян (НМДГ), при повторному порушенні протягом року – від трьох до п’яти НМДГ» [169]. Але, судова практика свідчить, що досить часто суди звільняють платників від відповідальності за похідне правопорушення, яким є адміністративне. Наприклад, у справі від 10.03.203 р. № 632/276/23 Первомайським міськрайонним судом констатується, що фізичну особу-підприємця притягнуто до фінансової відповідальності за несвоєчасне подання податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, а також сум нарахованого єдиного внеску. Враховуючи той факт, що «особа раніше не притягалася до адміністративної відповідальності, щиро розкаялася, її дії не містили великої суспільної небезпеки, не завдали великої шкоди суспільним і державним інтересам, вчинене нею правопорушення є малозначним, а сам факт його притягнення до фінансової відповідальності є достатньою мірою відповідальності за вчинене правопорушення» [170] – суд звільнив особу від адміністративної відповідальності, передбаченої ч. 1 ст. 163^4 КУпАП, оголосивши їй усне зауваження [170].

Стаття 119^1 ПК України «Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об’єктів нерухомості» передбачає посягання на об’єкт фінансово-правових відносин, а саме: порядок та/або строки подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об’єктів нерухомості в разі вчинення такої нотаріальної дії; порушення суб’єктом господарювання, який провадить посередницьку діяльність, пов’язану з наданням послуг з оренди нерухомості (рієлтером), порядку та/або строків подання інформації про укладені за його посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості [71].

Фінансова санкція має на меті забезпечити податкову дисципліну у питаннях підприємницької (в тому числі, посередницької) діяльності у сфері оренди об’єктів нерухомості та відповідно оподаткування доходів, отриманих від такої діяльності. У Пояснювальній записці до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації

доходів від здачі в оренду нерухомого майна» від 06.08.2020 р. № 3928-1 проаналізовано міжнародний досвід оподаткування доходів від здачі нерухомості в оренду та констатується, що «задля системного впровадження позитивних змін в оподаткуванні орендних платежів та досягнення очікуваних результатів пропонується підвищити розмір штрафів за порушення порядку та/або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості нотаріусами, а також, порядку та/або строків подання інформації про укладені за його посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості ріелторами, відповідно» [171]. Загальне фінансове правопорушення у сфері адміністрування податкової звітності визначено ст. 120 ПК України «Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності». Виокремлюється два блоки порушень:

- перший стосується: «невиконання податкового обов'язку у формі неподання або несвоєчасного подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати і сплачувати податки та збори, платежі, контроль за сплатою яких покладено на контролюючі органи, податкових декларацій (розрахунків), а також іншої звітності; невиконання платником податків вимог щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності в частині самостійного нарахування та сплати штрафу» [71] (пункти 120^1 - 120^2 ст. 120 ПК України). Особливістю п. 120^1 ст. 120 ПК України є «встановлення відповідальності за порушення, яке може вчинятися як у формі бездіяльності (неподання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки та збори, податкових декларацій (розрахунків), так і у формі активної дії (несвоєчасне подання платниками податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки та збори, податкових декларацій (розрахунків)» [172, с. 147]. Разом з тим, «абз. 3 п. 120^1 ст. 120 ПК України, у якому визначено кваліфікований склад цього правопорушення, містить підвищену санкцію лише у випадку повторної дії (формула «ті самі дії»). Відповідальність платника податків за повторну

протягом року бездіяльність, тобто за повторне неподання податкової декларації (розрахунків), не передбачена» [172, с. 148]. Пропонуємо в абз. 3 п. 120^1 ст. 120 ПК України змінити формулу кваліфікованого складу правопорушення «ті самі дії» на формулу «ті самі діяння», що призведе до усунення суперечності щодо застосування санкцій за повторні та інші кваліфіковані види правопорушень, що вчиняються у формі бездіяльності;

- другий передбачений за порушення звітності та правил адміністрування за трансферним ціноутворенням: «неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній; невключення до поданого звіту про контрольовані операції інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції та/або невключення до поданого звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній інформації; надання недостовірної інформації в повідомленні про участь у міжнародній групі компаній та/або у звіті в розрізі країн міжнародної групи компаній; несвоєчасне подання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, у тому числі несвоєчасне подання уточненого звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній на вимогу контролюючого органу, або несвоєчасне декларування контрольованих операцій у поданому звіті; неподання контролюючою особою звіту про контрольовані іноземні компанії» [71] (пункти 120^3-120^7 ст. 120 ПК України).

Судова практика минулих років враховує настання форс-мажорних обставин й звільняє платника податків від відповідальності за неналежне виконання зобов’язань щодо своєчасної подачі розрахунку. Так, у справі від 02.10.2018 р. у справі № №805/2130/17-а Верховний Суд у складі колегії суддів

Касаційного адміністративного суду дійшов висновку, що «сертифікат Торгово-промислової палати України про настання обставин непереборної сили є належним доказом у питаннях звільнення платника податків від відповідальності за неналежне виконання зобов'язань щодо своєчасної подачі вказаного розрахунку за користування надрами» [173]. Що стосується питань застосування санкцій за порушення звітності у питаннях трансфертного ціноутворення, то показовими є акти узагальненої судової практики. Наприклад, Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду України щодо трансфертного ціноутворення від 13.09.2021 р. [174]. Крім того, на сьогодні (у період перебування держави у війні) в Україні вже сформувалась судова практика у питаннях звільнення від відповідальності щодо вище зазначених порушень. Положення Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» [175] містять спеціальні норми для суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність на відповідній території протягом визначеного періоду в часі та передбачають підстави для звільнення від відповідальності, зокрема, в частині неналежного виконання обов'язку своєчасного подання податкової звітності [176].

Норми статей 120^1 та 120^2 ПК України «Порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної» та «Порушення порядку реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних» є похідними від норми ст. 120 ПК України та передбачають особливий предмет звітності: «відомості щодо реєстрації податкових накладних та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та відомості щодо реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних» [71]. Санкції щодо порушення зазначених норм мають прогресивну шкалу обсягу штрафу пропорційно дням прострочення строку подання звітності. Важливість дотримання строків подання податкової звітності

із зазначених видів податків (ПДВ та акцизний збір) пояснюється як негативними фіскальними наслідками для державного планування податкових надходжень, так і формуванням податкової поведінки контрагентів.

Статтею 121 ПК України передбачено «відповідальність за порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [71]. Починаючи із 2023 року дана стаття була розширена та нормативно була закріплена відповідальність за: «ненадання відповіді на запит, неподання або подання не в повному обсязі платником податків, фінансовим агентом або іншою особою документів чи іншої інформації на запит контролюючого органу» (п. 121.2 ст. 121 ПК України); «неподання або подання не в повному обсязі інформації про структуру власності або про кінцевого бенефіціарного власника самостійно або на запит контролюючого органу» (п. 121.3 ст. 121 ПК України); «неповідомлення резидентом України про укладення договору щодо управління або адміністрування трасту, або про припинення такого договору» (п. 121.4 ст. 121 ПК України); «неподання або подання не в повному обсязі особою, яка здійснює управління або адміністрування трасту, фінансової звітності, копій первинних документів та іншої інформації щодо трасту на запит контролюючого органу» (п. 121.5 ст. 121 ПК України) [71]. Санкції перелічених пунктів статті 121 ПК України встановлюють відповідальність у виді «штрафу у розмірі п'ять або десять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний виявлений факт» [71]. Одночасно наголошено на тому, що «сплата фінансових санкцій (штрафів) не звільняє відповідну особу від обов'язку належним чином оформити документацію» [71].

Судова практика доводить, що в актах перевірок досить часто піднімається питання щодо обов'язковості збереження тих чи інших документів. Так Верховний Суд у справі від 17.05.2022 р. № 160/12944/20 «дійшов висновку про правомірність податкового повідомлення-рішення оскільки ненадання у

повному обсязі запитуваних контролюючим органом документів під час проведення перевірки свідчить про вчинення позивачем податкового правопорушення, передбаченого статтею 121 ПК України» [177] (тобто строків зберігання документів). Натомість, у справі від 10.11.2022 р. № 160/3806/20 Верховний Суд «дійшов висновку, що, оскільки, ведення журналу-ордеру по рахунку 281 в розрізі складів не передбачено наказом по підприємству – запитувані податковим органом документи не є первинними для цілей обчислення і сплати податків та зборів, а тому їх неподання не може слугувати підставою для притягнення платника податків до відповідальності на підставі статті 121 ПК України» [178]. У справі від 13.08.2020 р. № 804/6206/16 Верховний Суд наводить аргументацію щодо відсутності порушення ст. 121 ПК України, директором Товариства, який до перевірки не надав податкові накладні, звітні документи, які підтверджують факт придбання основних фондів та інші податкові документи, які не стосуються періоду, який був охоплений перевіркою [179].

Статтею 123 ПК України передбачено фінансову відповідальність у разі визначення «контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання» [71]. Законодавець не вказує на ознаки суб'єкта відповідальності, із чого можна зробити висновок про розповсюдження норми цієї статті як на фізичних осіб-підприємців, так і на юридичних осіб. При цьому, варто відмітити, що кваліфікуючою ознакою є наявність умислу. Згідно з п. 123.5 ст. 123 ПК України «умисні діяння щодо використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу, – тягнуть за собою накладення штрафу у подвійному розмірі сум, що були використані не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям надання таких пільг» [71].

Згідно з п. 109.1 ст. 109 ПК України «діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання податково-правових вимог» [71]. Отже, вина при застосуванні фінансової відповідальності виступає характеристикою дій або бездіяльності особи, яка повинна дотримуватися правил та норм, встановлених ПК України. Якщо особа свідомо порушує ці норми, то вона несе відповідальність за вчинене податкове правопорушення, якщо це буде доведено контролюючим органом. Верховний Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 520/9294/21 від 08.12.2022 р. вважає, що вказані «положення чинного податкового законодавства визначають вину як об'єктивну сторону податкових правопорушень, а тому для встановлення її наявності контролюючому органу необхідно довести не наявність відповідного ставлення платника податків до своїх протиправних дій/бездіяльності (усвідомлення своїх дій, розуміння наслідків тощо), а саме те, що платник податків, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності» [180]. При цьому, керуючись презумпцією правомірності рішень платника, якщо контролюючий орган не знаходить достатньо доказів порушення податкового та іншого законодавства особою, то тлумачення відбувається на користь платника. Законодавець, крім цього, у п. 123.6. ст. 123 ПК України передбачає, що «сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування» [71].

КК України передбачено відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати. Санкції ст. 212 КК України в залежності від тяжкості діянь (що спричинили значні, великі або особливо великі розміри фактичних ненадходжень до бюджетів чи державних цільових фондів

коштів), передбачають стягнення «штрафів у розмір від п’яти до двадцяти п’яти тисяч НМДГ з можливим позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років (або без такого) та з конфіскацією майна у разі фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах» [141].

Статтею 124 ПК України встановлено фінансову відповідальність за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов’язання, що є прямою формою несплати грошових зобов’язань до відповідного бюджету. Відповідно до підпункту 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК України «грошовим зобов’язанням платника податків визнається сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податкове зобов’язання та/або інше зобов’язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв’язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та пеня» [71].

Кваліфікуючими ознаками до ст. 124 ПК України є п. 124.2 ПК України, згідно з яким, діяння, передбачені п. 124.1 та п. 124.11 ст. 124 вчинені умисно, «тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов’язання» [71]. Диспозиція зазначеної у ст. 124 ПК України санкційної норми міститься у «формі «Ш» податкового-повідомлення рішення, яке направляється платнику податків у разі застосування штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов’язання/порушення строків зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів» [71]. Форма податкового-повідомлення рішення закріплена Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2015 р. № 1204 (додатки 6,7) [181].

«Податкове повідомлення-рішення є письмовим повідомленням контролюючого органу про обов’язок платника податків сплатити суму

грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом або внести відповідні зміни до податкової звітності» [71] (підпункт 14.1.157 п. 14.1 ст. 14 ПК України). За виявлені порушення правил сплати (перерахування) суми грошового зобов'язання, у разі несплати в установлений строк грошового зобов'язання (штрафної (фінансової) санкції (штрафу)), визначеного у податковому повідомленні-рішенні: нараховується пеня відповідно до ст. 129 ПК України; виникає право податкової застави на майно платника податків; грошове зобов'язання визнається податковим боргом [181].

Відповідно до крайнього оприлюдненого у 2022 році «Звіту Рахункової палати щодо результатів аудиту ефективності забезпечення податковими органами застосування і своєчасності стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету», протягом 2019-2021 років податковими органами було застосовано 39,7 млрд грн штрафних санкцій, з яких до бюджету надійшло лише 10 млрд грн (25,2 %) [182, с.46]. Аудит засвідчив, що станом на 01.12.2021 р. Міністерством фінансів і Державною податковою службою України (ДПС України) не здіснено узгодження окремих нормативно-правових актів з вимогами ПК України, «що негативно вплинуло на ефективність податкового контролю за застосуванням штрафних санкцій за податкові правопорушення та надходженням відповідних коштів до державного бюджету, зокрема: Міністерством фінансів України не приведено у відповідність із нормами статті 124 ПК України податкові повідомлення-рішення за формою «Ш» [183] у частині розмірів штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання: не відображено штрафних санкцій у розмірі 5 і 25 відсотків; ДПС України не запроваджено ведення Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень контролюючих органів, надісланих (вручених) платникам податків [182 , с.46]. Так, у податковому повідомленні-рішенні за формою «Ш» у частині розміру штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання не зазначено про штрафні санкції у розмірі: 5 % при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання (абзац другий пункту

124.1 ст. 124 ПК України); 25 % від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання у разі вчинення умисного діяння, передбаченого пунктами 124.1 і 124.11 (абзац другий пункту 124.2 ст. 124 ПК України) [182 , с.14].

Протягом 2019-2021 років за результатами проведених 949,8 тис. камеральних перевірок територіальними органами Державної податкової служби України (Державної фіскальної служби України) застосовано 18 515 млн грн штрафних санкцій, з яких узгоджено 12 061,2 млн грн (65,1%) та сплачено 8 212,4 млн грн (що складає 44,3 % від застосованих та 68,1 % від узгоджених штрафних санкцій). Отже, недонадходження до бюджету застосованих штрафних санкцій становлять 10 300,6 млн грн, у тому числі 3 846,9 млн грн узгоджених з платниками податків [182, с.22]. У розрізі податкових правопорушень найбільша сума штрафних санкцій застосована за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання (стаття 124 (до 01.01.2021 – стаття 126) ПК України) – 8 227,4 млн грн (44,4 % загальної суми застосованих штрафних санкцій), з яких узгоджено 5 501 млн грн (66,9 %), до бюджету надійшло 4 372 млн грн (53 % і 79,5 % відповідно). Порівняно з попереднім роком у 2020 р. була зменшена кількість проведених камеральних перевірок дотримання платниками податків правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання на 9,2%, тобто на 15,5 тис. перевірок. Проте, сума застосованих штрафних санкцій зросла у 2,4 раза (тобто на 3 035 млн грн), а рівень узгодження і сплати узгоджених сум у 2020 р. був найвищим за весь період аудиту та становив 82,1 % і 89,3 % відповідно. Разом з тим у 2021 році порівняно з 2020 роком при зменшенні кількості проведених камеральних перевірок у 4,2 раза (з 153 тис. до 36,3 тис.) суми застосованих штрафних санкцій зменшилися майже в 6 разів (з 5 190 млн грн до 882,5 млн грн), рівень узгодження і сплати узгоджених сум теж суттєво знизився та становив 28,9 % та 22,2 % відповідно [182, с.22-23].

Стаття 125^1 ПК України встановлює відповідальність за «ненарахування та/або неутримання, та/або несплату (неперерахування), та/або нарахування, сплату (перерахування) не в повному обсязі податків платником податків, у тому

числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь нерезидента або іншого платника податків, а також нерезидентом, на якого покладено обов'язок сплачувати податок» [71]. Пункт 125^1.2 ст. 125^1 ПК України містить кваліфіковану ознаку щодо тих самих дій, вчинених умисно; п. 125^1.3 ст. 125^1 ПК України – вчинених повторно протягом 1095 календарних днів; п. 125^1.3 ст. 125^1 ПК України – вчинених протягом 1095 днів втретє та більше. Суб'єктом відповідальності виступають як юридичні особи, так і податкові агенти та нерезиденти [71].

У ст. 126 ПК України «Порушення порядку подання банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей податкової інформації контролюючим органам» встановлюється фінансова відповідальність за неподання або подання податкової інформації з порушенням строків, зазначених у назві статті суб'єктам. Податкова інформація не має своєї інтерпретації у змісті ПК України, але має бланкетну норму (підпункт 14.1.171 п. 14.1 ст. 14 ПК України), відповідно до якої податкову інформацію необхідно трактувати в розумінні ч. 1 ст. 16 Закону України «Про інформацію» як «сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдання і функції у порядку, встановленому ПК України» [184].

Відповідальність за порушення правил утримання та сплати (перерахування) податків податковими агентами платників єдиного податку встановлено ст. 126^{-1} ПК України. Так, податкові агенти відповідають: за неутримання та/або несплату (неперерахування), та/або сплату (перерахування) не в повному обсязі єдиного податку платника третьої групи (п. 126^1.1 ст. 126^1 ПК України); за ті самі дії, вчинені умисно (п. 126^1.2 ст. 126^1 ПК України), повторно протягом 1095 календарних днів (п. 126^1.3 ст. 126^1 ПК України) або вчинені протягом 1095 днів втретє та більше разів (п. 126^1.4 ст. 126^1 ПК України) [71].

Окрему увагу слід приділити податковим правопорушенням контролюючих органів, передбачених ст. 128 ПК України, які полягають у «прийнятті протиправних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, вчинення яких є підставою для відшкодування шкоди особі, чиї права порушені, відповідно до закону» [71]. Контролюючі органи та/або його посадові (службові) особи підлягають відповідальності за: «прийняття незаконного рішення, а так само вчинення незаконних діянь (дій або бездіяльності), що призвели до безпідставної відмови в набутті, а так само до безпідставної втрати особою статусу платника податку або платника одного з податків, набуття та/або анулювання (втрата) якого відбувається за рішенням контролюючого органу» (підпункт 128.2.1 п. 128.2 ст. 128 ПК України); «невнесення або несвоєчасне внесення контролюючим органом даних до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та/або порушення строків початку проведення камеральної перевірки, передбаченої п. 200.10 ст. 200 ПК України, а у випадках, визначених п. 200.11 ст. 200 ПК України, - перевірки, зазначеної у такому пункті, якщо за результатами таких протиправних діянь було порушено строки повернення сум бюджетного відшкодування» (підпункт 128.2.2 п. 128.2 ст. 128 ПК України); «прийняття посадовими (службовими) особами контролюючого органу рішення про використання майна, визначеного п. 87.3 ст. 87 ПК України, як джерела погашення грошового зобов’язання або податкового боргу платника податків» (підпункт 128.2.3 п. 128.2 ст.128 ПК України); «перешкоджання посадовими (службовими) особами контролюючого органу звільненню майна особи з-під режиму тимчасового затримання» (підпункт 128.2.4 п. 128.2 ст.128 ПК України); «незаконне застосування посадовими (службовими) особами контролюючого органу арешту майна або коштів на рахунках» (підпункт 128.2.5 п. 128.2 ст.128 ПК України); «безпідставне внесення посадовими (службовими) особами контролюючого органу даних про наявність податкового боргу платника податків або несвоєчасне внесення чи невнесення даних про відсутність податкового боргу платника податків» (підпункт 128.2.6 п. 128.2 ст.128 ПК України) [71].

Відповідно до п. 114.2 ст. 114 ПК України «шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, що визнаються податковими правопорушеннями, відшкодовується в повному обсязі в порядку, передбаченому законодавством про відшкодування шкоди» [71].

Як бачимо, питання фінансової відповідальності за скоєння податкових правопорушень, є актуальним не тільки на доктринальному, але й на практичному рівнях. ПК України містить чимало норм, які регулюють дане питання. Але, на наш погляд, норми фінансової відповідальності в ПК України у редакції станом на 01.12.2024 потребують техніко-стилістичної систематизації, що сприятиме ідентифікації податкових правопорушень з метою їх відокремлення від інших видів порушень податкових норм та підвищеній обізнаності та більш сприятливого сприйняття складної структури Податкового Закону.

Наприклад, пропонуємо внести зміни до ПК України, виокремивши Розділ «Відповідальність» та викласти його структуру в такій редакції:

РОЗДІЛ ІІІ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

ГЛАВА 11. ЗАГАЛЬНІ УМОВИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Стаття 109. Загальні положення

Стаття 110. Суб’єкти, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень

Стаття 111. Відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи

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

Стаття 112-1. Обставини, що пом’якшують відповідальність особи

ГЛАВА 12. ШТРАФНІ (ФІНАНСОВІ) САНКЦІЇ (ШТРАФИ) ТА ПЕНЯ

Стаття 113. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)

Стаття 114. Пеня

Стаття 115. Зупинення строків нарахування пені

Стаття 116. Порядок сплати пені

Стаття 117. Порядок нарахування пені у разі порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України

ГЛАВА 13 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

Стаття 118. Податкові правопорушення контролюючих органів

Стаття 119. Відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів

ГЛАВА 14 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Стаття 120. Відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу

Стаття 121. Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах

Стаття 122. Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки

Стаття 123. Порушення вимог щодо виявлення підзвітних рахунків та подання звітності для автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки

Стаття 124. Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків

Стаття 125. Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об’єктів нерухомості

Стаття 120. Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності

Стаття 126-1. Порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та допущення помилок при зазначенні обов’язкових реквізитів податкової накладної

Стаття 126-2. Порушення порядку реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних

Стаття 127. Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи

Стаття 128. Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою - підприємцем

Стаття 129. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання

Стаття 129-1. Порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, страхування додаткової пенсії

Стаття 130. Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання

Стаття 131. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати

Стаття 132. Порушення порядку подання банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей податкової інформації контролюючим органам

Стаття 132-1. Порушення правил утримання та сплати (перерахування) податків податковими агентами платників єдиного податку

Стаття 132-2. Порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах та/або місцях виробництва окремих видів продукції

Отже, фінансова відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення відіграє одну з провідних ролей при здійсненні бюджетного контролю, управлінні публічними фінансами, вибудовуванні податкової системи України та податкової політики держави тощо. Будучи самостійним видом юридичної відповідальності, фінансова відповідальність застосовується до порушників фінансового (податкового) законодавства з метою відновлення майнового стану органів публічної влади та наповнення публічних фондів коштів. Фактичною підставою фінансової відповідальності є податкове правопорушення, що вчиняється особою з метою ухилення від сплати податків. Окремої уваги заслуговують правопорушення, вчинені контролюючими органами, що полягають у прийнятті протиправних рішень посадовими (службовими особами) або бездіяльності таких осіб.

2.2. Адміністративна відповідальність посадових осіб за правопорушення, вчинені юридичними особами у сфері оподаткування

Розвиток будь-якого напрямку діяльності держави залежить від її економічного стану, що, насамперед, обумовлюється здатністю до справляння податків. Податкова правосвідомість платників податків є запорукою формування дохідної частини бюджетів, що кардинально впливає на добробут населення та успішність функціонування держави. Сучасні дослідження свідчать, що країни з високим рівнем економічного розвитку мають і високий рівень податкової дисципліни. Разом з цим, не існує ідеальних умов для виконання податково обов’язку, а тому навіть в країнах з високим рівнем соціальної відповідальності штрафи за порушення податкового законодавства можуть бути досить значними, бо держави відповідально ставляться до запобігання порушень податкового законодавства. Наприклад, відповідно до Кодексу внутрішніх доходів США, за несплату податку в повному обсязі передбачено стягнення «комбінованого» штрафу – 5% від несплаченої суми

податку і 50% від суми, яку платник отримав би у випадку внесення цих сум, у банк, виходячи зі стандартних банківських ставок. Прив'язка в даному випадку розміру штрафу до результатів можливої капіталізації сум податку розглядається як засіб попередження ситуації, коли платнику податків стає вигідніше не платити податок й отримати дохід, що перевищує розмір встановлених законом санкцій. В Австралії та Італії штраф має форму додаткового податку [185]. Інші країни використовують такі заходи, як публічне оприлюднення факту вчинення особою податкового правопорушення. Подібна практика оприлюднення має місце в Канаді (оприлюднення через ЗМІ), США (висвітлення на офіційному сайті Служби внутрішніх доходів), Франції (опублікування в офіційному друкованому виданні). Досить часто поряд зі штрафними санкціями застосовується такий вид санкцій, як використання підвищеної ставки податку (Австрія, Данія, Фінляндія) [185].

Отже, досягнення завдань податкового адміністрування неможливе без належної управлінської дисципліни, що досягається засобами адміністративного примусу [186, с.251]. Адміністративна відповідальність є засобами адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, які містять осуд винної особи за її діяння і передбачають негативні наслідки для правопорушника [64, с.531].

Впровадження адміністративної відповідальності за податкові правопорушення в Україні базується на низці чинників, завдяки яким відбувається становлення української держави. Так, по-перше, існує необхідність забезпечення більш ефективного контролю за виконанням податкового законодавства та попередження податкових правопорушень; по-друге, запровадження адміністративної відповідальності за незначні правопорушення у сфері оподаткування відповідає принципам ЄС, до вступу в який прагне Україна; по-третє, впровадження адміністративної відповідальності за податкові правопорушення є одним з елементів реформування податкової системи України та забезпечення її прозорості та конкурентоспроможності; по-четверте, адміністративні санкції за податкові правопорушення є складовим

елементом політики боротьби з корупцією та підвищення рівня довіри до контролюючих органів серед платників податків. Як уже зазначалося у попередньому підрозділі нашого дослідження, п. 111.1 ст. 111 ПК 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» [71]. Джерелом адміністративної відповідальності за податкові делікти виступає Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X.

Правова доктрина має досить різноманітні погляди на зміст та сутність адміністративної відповідальності за податкові правопорушення, які не охоплені складами кримінально-караних діянь. Так, Д. Гетманцев, Р. Макарчук, Я. Толкачов наголошують, що «адміністративна відповідальність не тягне тяжких правових наслідків та судимості, вона так чи інакше відображає державну реакцію на неправомірну поведінку, яка полягає в застосуванні адміністративних стягнень. Це відносини юридичної відповідальності в адміністративному праві або адміністративно деліктні відносини» [40, с.475]. На думку С. Попової, відповідальність за порушення податкового законодавства об’єднує дві різні моделі юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну) [187, с.180]. У той же час М. Сакали виділяє такі особливості заходів адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства: відсутність тяжких правових наслідків; застосування відносно менш тяжких податкових правопорушень (провини); відсутність судимості [45, с.94]. Влучно зауважує К. Прохоров про те, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення виконує особливі завдання, наприклад: упорядковує суспільні відносини у податковій сфері шляхом виправлення неналежної поведінки суб’єктів; охороняє конституційний лад й публічний порядок у податковій сфері; забезпечує принцип невідворотності відповідальності винних у вчиненні адміністративного правопорушення в податковій сфері [188, с.4].

Є. Гоцуляк робить теоретичне обґрунтування розмежування складів адміністративно-податкових правопорушень на матеріальні та формальні. До матеріальних вчений відносить склади, в яких: міститься така ознака, як настання шкідливих матеріальних наслідків антигромадського діяння або описується дія, що обов'язково спричиняє шкідливі наслідки. Формальними складами називає ті, в яких немає ознак настання шкідливих матеріальних наслідків. Але разом з тим він зазначає, що вчинення проступку, передбаченого КУпАП, що містить формальний склад, нерідко тягне настання майнового збитку, наявність якого в таких випадках не є конструктивною ознакою складу, але враховується при визначенні розміру стягнення [189, с.103]. Погоджуємося із позицією науковця та вважаємо, що наведена класифікація є обґрунтованою і відображає мету адміністративної відповідальності за вчинення різного роду податкових проступків, у яких розмір збитків встановити не завжди можливо. Л. Шестак та К. Сергієнко приходять до висновку про складність систематизації адміністративних правопорушень у сфері оподаткування, оскільки на їх погляд, «такі порушення виходять за межі КУпАП» [190, с.176]. Проте, автори пропонують визначити склади адміністративних правопорушень у сфері оподаткування в межах КУпАП, що дозволить не тільки уніфікувати процедуру притягнення до адміністративної відповідальності за їх вчинення, але й на належному рівні систематизувати адміністративні санкції, а також не розпорошувати норми про відповідальність в різних актах законодавства [190, с.176].

У свою чергу, концепцію вини юридичної особи за адміністративні податкові правопорушення досить вдало розкриває Д. Кривенко й зазначає, що на думку вітчизняних і зарубіжних науковців, вина юридичної особи може бути визначена шляхом врахування психічного ставлення фізичних осіб, які здатні впливати на дії юридичних осіб [191, с.270]. Вважаємо, що така позиція автора відображає загальне класичне уявлення про трансформацію волі фізичних осіб на податкову, облікову, реєстраційну поведінку юридичних осіб. На відміну від кримінальної відповідальності, де важливо припинити небезпечний (токсичний)

вплив від дій посадовців, які використовують юридичну особу як інструмент власної наживи, природа адміністративних правопорушень охоплює часткове відхилення від стандартів податкового адміністрування. Тому мета адміністративної відповідальності юридичної особи як суб'єкта адміністративного правопорушення може мати місце задля реалізації компенсаційної, дисциплінарної мети відповідальності. Крім того, для притягнення платника податків до адміністративної відповідальності, на відміну від інших видів юридичної відповідальності, доведення прямого умислу в діях юридичних осіб не вимагається. Натомість, зв'язок протиправних дій та негативних наслідків повинен мати місце у будь-якому випадку.

Доволі дискусійним у наукових колах є питання співвідношення понять «адміністративний проступок» та «адміністративне правопорушення», хоча КУпАП ці поняття ототожнює. Так ст. 9 КУпАП «адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність» [192]. Прихильниками ототожнення понять «адміністративний проступок», «адміністративне правопорушення», «адміністративний делікт» є О. Остапенко [193], Д. Лук'янець [194], А. Васильєв, хоча останній визначав адміністративний проступок як особливе правопорушення [195, с.196]. Представники протилежної доктринальної точки зору, наприклад, В. Бевзенко та А. Комзюк вважають, що є підстави розмежовувати ці поняття. Так, колектив дослідників на чолі з А. Комзюком стверджує, що адміністративне правопорушення вказує на порушення будь-якої адміністративно-правової норми незважаючи на те, чи встановлена відповідальність за її порушення, на відміну від адміністративного проступку. На підставі такого твердження зроблено висновок, що адміністративним проступком є вид адміністративного правопорушення, вирізняльною ознакою якого виступає адміністративна відповідальність [196, с.15]. В. Бевзенко, в цілому підтримуючи викладену ними позицію зазначає, що

КУпАП використовує два поняття «адміністративне правопорушення» та «адміністративний проступок», але не ототожнює їх, оскільки адміністративне правопорушення передбачає порушення будь-якої адміністративно-правової норми незалежно від того, чи передбачена за це відповідальність [197, с.201]. На його думку адміністративний проступок є похідною категорією від адміністративного правопорушення, які мають розмежовуватися на підставі норм Конституції України (безпосередньо ст. 8 та п.2 ст. 92 Основного Закону). Ці категорії співвідносяться як окреме та загальне, диференційовано закріплюючі в законодавстві систему відповідних адміністративних стягнень, порядок їх накладення та виконання юрисдикційними органами [197, с.201-202]. На підставі проведеного дослідження В. Бевзенко доходить висновку, що розмежування вище згаданих понять має науково-теоретичний характер, адже у законодавстві та правозастосовній практиці України ці поняття ототожнюються [197, с.202].

Поняття адміністративного правопорушення закріплено ст. 9 КУпАП, яка розглядає його матеріальний зміст, юридичну природу, соціальну сутність, а також визначає ознаки [192]. Ознаками адміністративного правопорушення відповідно до ст. 9 КУпАП є: діяння, тобто дія або бездіяльність суб'єкта; протиправність, тобто заборона адміністративно-правовими нормами відповідного діяння як такого, що завдає шкоди чи загрожує небезпекою (передбачене чинним адміністративним законодавством); винність (у формі умислу або необережності), тобто наявність у особи відповідного власного психічного ставлення до свого діяння і його наслідків; караність, тобто за вчинення конкретного порушення адміністративним законодавством передбачається відповідне покарання; об'єкт посягання, тобто громадський порядок, власність, права і свободи громадян, встановлений порядок управління (визначені статтями 41-212 Особливої частини КУпАП).

Доволі суперечливим у наукових колах є питання суспільної небезпеки адміністративного правопорушення. Сформувалося декілька доктринальних поглядів, пов'язаних із цією проблематикою. Перший підхід полягає в тому, що

адміністративні правопорушення не є суспільно небезпечними діяннями, а їх слід розглядати як суспільно шкідливі діяння. Представниками цієї позиції виступають І. Голосніченко, І. Коліушко [198, с.40], В. Колпаков [199, с.17], Є. Петров, О. Якуба, І. Самощенко. Останні із перелічених дослідників вважають, що «адміністративні правопорушення» не є суспільно небезпечними, оскільки вони є суспільно шкідливими. На думку цих дослідників, шкідливість - це властивість, при наявності якої виключається суспільна небезпека [200, с.75-76]. Другий підхід представлений групою науковців, які розглядають адміністративне правопорушення як суспільно небезпечне діяння (Є. Додін, Л Коваль, О. Луньов, А. Трайнін та ін.) [200, с.76]. Представники третього підходу, зокрема, Т. Коломоєць та Г. Гулевська ототожнюють досліджувані поняття [201, с.83].

Підводячи підсумок даної дискусії, С. Пєтков у своїй статті наголошує, що виходячи із аксіом теорії права, за ступенем суспільної небезпеки правопорушення поділяється на злочин (суспільно небезпечне, винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом злочину (ст. 11 КК України) і проступок (протиправна, винна (умисна або необережна) дія або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління (ст. 9 КУпАП) [200, с.76].

На думку В. Колпакова та О. Кузьменка, суспільна небезпека правопорушень полягає у тому, що вони завдають шкоди правопорядку, громадським і особистим інтересам. Шкідливі наслідки настають як при кримінальних, так і при адміністративних правопорушеннях, тобто нешкідливих правопорушень не існує. Усі правопорушення суспільно небезпечні та різняться лише за ступенем заподіяної шкоди [202, с.224]. Підставою адміністративної відповідальності є адміністративні правопорушення, склад якого треба встановити з метою можливості притягнення особи до адміністративної відповідальності [202, с.228]. Склад адміністративного правопорушення визначає, які саме правовідносини охороняються відповідним законодавством,

їх зміст і характер. Структуру складу адміністративного правопорушення становлять: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона.

Об'єктом адміністративного правопорушення виступають суспільні відносини, врегульовані правовими нормами, які охороняються адміністративною санкцією. Ознаки об'єкта, що охороняється, закріплюються у назвах глав та статей Особливої частини КУпАП (наприклад: Глава 12. «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності»). О. Белікова під об'єктами адміністративного правопорушення визнає суспільні відносини у сфері державного управління, що врегульовані нормами адміністративного права і охороняються заходами адміністративної відповідальності [203, с.22]. Разом з тим, останнім часом на заміну терміна «державне управління» використовується дефініція «публічний адміністрування», що розглядається як професійна діяльність державних службовців, спрямована на реалізацію рішень уряду [204, с.4]. З такою позицією не згодні Д. Гетманцев, Р. Макарчук та Я. Толкачов, які наголошують, що під охорону КУпАП поставлено не лише відносини у сфері державного управління, а ще й регламентуються відносини між суб'єктами приватного права [40, с.478].

Об'єктивна сторона адміністративного правопорушення – це зовнішній прояв суспільно-небезпечного посягання на об'єкт, що перебуває під охороною адміністративно-правових санкцій. Складається із класичних ознак, основними з яких є діяння, шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням та наслідками.

Головною ознакою об'єктивної сторони адміністративного правопорушення є діяння (спосіб, час, місце тощо), яке може проявлятися як в дії так і у бездіяльності. Шкідливі наслідки як ознака адміністративного правопорушення при його кваліфікації не завжди є обов'язковими. Це зумовлює поділ складів правопорушень на матеріальні та формальні. Абсолютна більшість складів податкових правопорушень за КУпАП є формальними, тобто передбачають відповідальність за факт вчиненого діяння [40, с.478]. У теорії адміністративного права шкідливі наслідки та причинний зв'язок між діяннями і

цими наслідками, на думку багатьох науковців, є факультативними ознаками об’єктивної сторони складу правопорушення. Це пояснюється тим що більшість адміністративних проступків не тягнуть ніяких матеріальних негативних наслідків, а являють собою скоріше порушення певних встановлених законом правил, або невиконання та неналежне виконання покладених на особу обов’язків [40, с.479].

Суб’єктом адміністративного правопорушення є фізична або юридична особа, яка вчинила адміністративне правопорушення. Чинне адміністративне законодавство не вживає терміну «суб’єкт адміністративного правопорушення», але норми КУпАП дозволяють зробити висновок, що ним є осудна особа, яка досягла певного віку і вчинила описаний у законі склад адміністративного проступку. Разом з тим, КУпАП не вживає термін «фізична особа», а використовує термін «особа». Це є підставою для твердження, що суб’єктом адміністративного правопорушення може бути і юридична особа. Колектив авторів підручника з адміністративного права за редакцією Ю. Битяка зауважують, що для того, щоб суб’єкт адміністративного права став учасником адміністративно-правових відносин, він повинен мати адміністративну деліктоздатність, тобто практичну здатність реалізовувати свою адміністративну правоздатність у рамках конкретних адміністративно-правових відносин [205, с.87].

Суб’єктивна сторона адміністративного правопорушення полягає у психічному ставленні суб’єкта до вчиненого антигромадського діяння. Основною ознакою є вина (у формі умислу або необережності), оскільки в ст. 9 КУпАП прямо встановлено, що адміністративний проступок є винним діянням. Зміст вини залежить від конкретного виду правопорушення, визначеного законодавством. На зміст умислу правопорушника тако впливає вид складу правопорушення. Наприклад, у формальному складі вина у формі умислу полягає в усвідомленні правопорушником протиправного характеру дії, яку він вчиняє, тоді як в матеріальному складі відповідне ставлення правопорушника поширюється і на шкідливі наслідки його вчинення [40, с.480].

Положення щодо меж адміністративної відповідальності посадових осіб знайшли своє відображення у ст. 14 КУпАП, де визначено, що «посадові особи підлягають відповідальності за адміністративні правопорушення як спеціальні суб'єкти, що недодержуються установлених правил, у сфері державного управління» [192]. Автори науково-практичного коментаря до КУпАП зауважують, що включення посадових осіб до суб'єктів конкретних складів правопорушень є безумовним правом законодавця, який не зв'язаний ані нормою певної статті, а ні будь-якими іншими обмеженнями [206].

У судовій практиці межі адміністративної правосуб'єктності посадових осіб суб'єктів приватного права набули розширеного тлумачення. Наприклад, у справі від 17.02.2014 р. № 249/481/14-а суд приходить до висновку про відсутність складу правопорушення, за яким настає відповідальність бухгалтера, оскільки, по-перше, головний бухгалтер не відповідає за успішність та прибутковість господарської діяльності підприємства; по-друге на рахунках підприємства були відсутні грошові кошти для виконання своїх посадових обов'язків головним бухгалтером щодо здійснення розрахунків з державним бюджетом [207]. Окрім цього, варто врахувати позицію аудиторської фірми «Курсор-Аудит» про те, що новий бухгалтер несе відповідальність лише за той податковий період, в якому він приступив до своїх посадових обов'язків, і лише за ті дані, які формувалися ним безпосередньо [208]. Отже, застосування адміністративної відповідальності до посадових осіб з урахуванням ст. 14 КУпАП має проходити перевірку на належність до таких критеріїв: охопленість діяння межами повноважень, які визначені у правовстановлюючих документах підприємства, установи, організації; вчинення діяння в період обіймання посади; наявність зв'язку діяння із шкідливими наслідками.

У КУпАП не передбачено окремого розділу, який регулював би питання відповідальності за вчинення адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. Такі склади правопорушень містяться в главі 12 КУпАП «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфери послуг, в галузі фінансів і підприємницької діяльності» [192] та охороняє

відповідні суспільні відносини. Норми, які стосуються порушень правил сплати податків та зборів, порушень правил обліку та звітності перед податковими органами, а також норми, які передбачають відповідальність за неправильне визначення об'єкта оподаткування, неправильний розрахунок податків та зборів, невиконання податкових зобов'язань, неправильну подачу податкової звітності – це група норм, що за родовою ознакою належить до сфери оподаткування [209, с.17].

Загалом досить складно виокремити конкретні правопорушення, які за своїм об'єктом посягають виключно на несплату податків, зборів та платежів, що включаються в систему оподаткування. На наш погляд, в даному випадку слід застосувати системний підхід та віднести усі адміністративні делікти до сфери оподаткування, якщо вони посягають на: законну діяльність контролюючих (податкових) органів та інших посадових осіб, які забезпечують реалізацію державної податкової політики; забезпечення точності, повноти неухильності сплати податкових платежів; виконання положень щодо державної реєстраційної та облікової політики у сфері оподаткування та суміжних сферах, які забезпечують дієвість податкової системи; конкурентність ринку, створюючи незаконні переваги для недоброчесних учасників (наприклад, продаж підакцизної продукції в тіньовий спосіб без сплати акцизних та інших податків); неправомірне використання платіжних засобів, які породжують фіскальні наслідки для суб'єктів податкових відносин [210, с.26].

За результатами узагальнення адміністративної відповідальності посадових осіб юридичних осіб у сфері оподаткування можна запропонувати наступний підхід до класифікації податкових адміністративних деліктів: адміністративні правопорушення, розгляд і накладання стягнень щодо яких здійснюється уповноваженими посадовими особами контролюючих органів у сфері оподаткування; адміністративні правопорушення, протоколи про які мають право складати уповноважені посадові особи контролюючих органів у сфері оподаткування; адміністративні правопорушення у сфері оподаткування,

розгляд чи протоколювання яких здійснюють посадові особи інших органів державної влади [209, с.17].

Слід зазначити, що згідно із ст. 20 ПК України, «контролюючі органи, визначені ст. 41 ПК України, можуть складати протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови щодо платників податків – фізичних та юридичних осіб, які порушили законодавство в галузі оподаткування» [71]. На підставі цього пропонуємо визначити наступні податкові адміністративні делікти із застосуванням адміністративної відповідальності до посадових осіб юридичних осіб, щодо яких контролюючий орган здійснює розгляд справ та застосовує стягнення:

1. Ухилення від подання декларації про доходи [192] (ст. 164^1 КУпАП). Об'єкт порушення хоч і охоплює сферу оподаткування, натомість санкція не може бути застосована до юридичних осіб, а виключно до фізичних осіб, громадян. Так, згідно з ст. 179 ПК України, «платник податку зобов'язаний подавати річну декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію)» [71]. Втім зазначена норма стосується фізичних осіб-підприємців. Подання звітів із сплати податку на доходи щодо фізичних осіб, без статусу підприємців здійснюють їх податкові агенти. Останні можуть бути суб'єктами відповідальності зазначеного делікту.

2. Порушення правил збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [192] (ст. 165^1 КУпАП). Відповідно до норм КУпАП таке порушення хоч і розглядається контролюючими органами у сфері оподаткування, об'єкт правопорушення не посягає на податкову систему, а лише на відносини у сфері забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

3. Порушення процедури припинення юридичної особи або фізичної особи-підприємця» [192] (частини 3-6 ст. 166^6 КУпАП). Загалом законодавство України передбачає різні процедури припинення юридичної особи, зокрема, ліквідацію, реорганізацію, припинення діяльності та інші. У разі порушення

законодавства при здійсненні будь-якої з цих процедур, можуть бути наявні правопорушення. Втім, для забезпечення податкової політики важливим є не сам факт законності припинення діяльності, а реєстраційних дій пов'язаних із цим. Згідно з ч. 4 ст. 166^6 КУпАП штрафом караються «неподання, несвоєчасне подання або подання не в повному обсязі на вимогу податкових органів або Пенсійного фонду України для проведення позапланових перевірок первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, податкової звітності та інших документів, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, під час припинення юридичної особи» [192]. Для даного правопорушення у сфері оподаткування характерний особливий суб'єкт – голова комісії з припинення юридичної особи, ліквідатор або посадові особи юридичної особи, що припиняється, інші особи, залучені до припинення юридичної особи [211].

Статтею 221 КУпАП «Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді)» встановлено категорії адміністративних справ, які розглядаються у зазначених судах. Серед них містяться порушення, протоколи за якими мають право складати уповноважені на те посадові особи податкових органів [212]. З урахуванням спеціального суб'єкта – посадових осіб юридичних осіб, можна виокремити наступні адміністративно-податкові делікти:

11.1.1.1. *Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків* [192] (ст. 163^1 КУпАП). Об'єктом зазначеного правопорушення виступає сам порядок ведення податкового обліку. Суб'єкт визначається як спеціальний, до якого належать керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, зокрема, головні бухгалтери [213]. Спосіб вчинення: відсутність податкового обліку; діяння у вигляді порушення встановленого законом порядку ведення податкового обліку; неподання аудиторських висновків; несвоєчасне подання аудиторських висновків. Маємо наголосити, що чинне українське законодавство не містить визначення поняття «податковий облік». Натомість ст. 16 ПК України містить обов'язки платника податків, до основних з яких належать: «вести в установленому порядку облік доходів і витрат; складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків

та зборів; подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів» тощо [71]. Обов'язок щодо ведення податкового обліку покладається на таких осіб: «податкових агентів з податку на доходи фізичних осіб (підпункт 14.1.118 п. 14.1 ст. 14 ПК України); особу - управителя майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном (п. 180.1 ст. 180 ПК України); особу - інвестора, яка веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції (п. 180.1 ст. 180 ПК України); інвестора, зобов'язаного ввести окремий податковий облік податку на прибуток підприємств, одержаний від виконання угоди про розподіл продукції, та податку на прибуток підприємств, одержаний від інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням цієї угоди (п. 336.1 ст. 336 ПК України); дилера, який веде податковий облік операції з придбання та постачання культурних цінностей та окремий облік операцій з придбання та постачання інших товарів/послуг, до яких застосовується загальний режим оподаткування (п. 210.8 ст. 210 ПК України); платників рентної плати (ст. 251 ПК України)» [71].

Відповідальність керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій за неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків здійснюється згідно з нормами Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [214] лише у разі коли законом встановлюється необхідність в отриманні таких висновків. Крім того, наказом Міністерства фінансів України затверджено Стандарти внутрішнього аудиту, дія яких «розповсюджується на міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, їх територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [215]. Сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює такі напрями діяльності: оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у

стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (аудит ефективності); оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит); оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності) [215]. За результатами таких перевірок складаються звіти, факт відсутності яких, неподання або подання без дотримання законодавчих строків тягне відповідальність за ст. 163^1 КУпАП.

Суб'єктивна сторона даного правопорушення може бути виражене як у формі умислу, так і у формі необережності. Визначення форми вини в даному випадку не впливає на кваліфікацію, проте може мати значення при визначенні розміру застосування стягнення. Так, санкція ч. 1 ст. 163^1 КУпАП передбачає «накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти НМДГ, а дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від десяти до п'ятнадцяти НМДГ» [192].

11.1.1.2. *Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)* [192] (ст. 163^2 КУпАП) передбачає вчинення проступку у формі дії або бездіяльності: неподання, несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (формальний склад). Суб'єктом є керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, зокрема, головні бухгалтери [216].

Об'єктом правопорушення є порядок належної сплати податкових зобов'язань платниками податків. Під належною сплатою слід розуміти виконання податкового обов'язку в повному обсязі та у строки, визначені

законодавством України. Виконання обов'язку зі сплати податку та збору в даному випадку пов'язується з поданням платіжної інструкції до банку або іншої фінансової установи. Закон України «Про платіжні послуги» визначає, що «платіжна інструкція – це розпорядження ініціатора надавачу платіжних послуг щодо виконання платіжної операції» [217]. Строки сплати податкових зобов'язань встановлені п. 57.1 ст. 57 ПК України, яким передбачено, що платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначеного в поданій ним податкові декларації, протягом 10 календарних днів що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПК України для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених ПК [71].

Відповідно до п. 54.3 ст. 54 ПК України «контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суми грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених законодавством, або зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларовану до повернення з бюджету у зв'язку із використанням платником податку права на податкову знижку, у випадках, зазначених у підпунктах 54.3.1-54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПК України» [71].

Подання платіжної інструкції до банківської установи ініціює перерахування коштів до відповідного бюджету, що в відповідно до ч. 4 та ч. 5 ст. 45 Бюджетного кодексу України здійснюється через єдиний казначейський рахунок: «податки і збори та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок; податки і збори та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок» [218]. У зв'язку з цим виникає проблема розмежування «сплати» як складової податкового обов'язку платника та зарахування сум податкових зобов'язань до бюджету. Контролюючі органи роз'яснили це питання у листі від 21 січня 2014 року, зазначаючи що «сплата

податку платником відбувається шляхом подання до установи банку платіжної інструкції, тобто платник податку вступає у відповідні податкові правовідносини. Відносини щодо зарахування платежів на єдиний казначейський рахунок є бюджетними правовідносинами і здійснюються вони без безпосередньої участі платника податків і зборів обов'язкових платежів [40, с.496]. «Неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних інструкцій на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), – тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від п'яти до десяти НМДГ. Такі самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від десяти до п'ятнадцяти НМДГ» [192].

3. *Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів* [192] (ст. 163^3 КУпАП) охоплює об'єкт – суспільні відносини у сфері публічного адміністрування, податкового контролю та державного управління у податковій сфері, які виникають в ході реалізації посадовими особами контролюючих органів власних прав стосовно платників податків. Наголосимо, що для коректного тлумачення даної статті під посадовими особами податкових органів слід розуміти систему контролюючих органів Державної податкової служби України. «ДПС України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок)» [219].

Відповідно до ст. 21 ПК України «посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності до вимог законодавства» [71]. На наш погляд, законні вимоги контролюючих органів слід розглядати у контексті ст. 20 ПК України, де у підпунктах 20.1.1-20.1.50 п. 20.1 та підпунктах $20.1^1.1$- $20.1^1.3$ п. 20.1^1 закріплено їх права [71]. Крім того, підпунктом 72.1.1 п. 72.1. ст. 72 ПК України

чітко визначено види інформації, яка надходить від платників податків та податкових агентів і яку можуть використовувати контролюючі органи для інформаційно-аналітичного забезпечення своєї діяльності: «інформація, що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної п. 133.4 ст. 133 ПК України, інших звітних документах; інформація, що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів; інформація про фінансово-господарські операції платників податків; інформація, про застосування реєстраторів розрахункових операцій, програмних реєстраторів розрахункових операцій, у тому числі електронні копії розрахункових документів та фіскальних звітних чеків, поданих до контролюючих органів» [71].

Одним із способів вчинення правопорушення виступає ненадання суб'єктом, до якого направлено запит контролюючого органу, інформації у встановлений законодавством строк [71]. Відповідно до п. 73.1 ст. 73 ПК України «інформація, визначена у ст. 72 ПК України безоплатно надається контролюючим органам періодично або на окремий письмовий запит у визначені терміни. Запит надсилається контролюючим органом у разі наявності хоча б однієї з підстав, визначених підпунктом 73.3.1 п. 73.1 ст. 73 ПК України» [71]. Також слід звернути увагу на співвідношення даного складу правопорушення зі складом, що передбачений нормою ст. 188^{23} КУпАП. Так, в контексті невиконання законних вимог контролюючих органів норма ст. 188^{23} КУпАП виступає спеціальною стосовно до норми ст. 163^{3} КУпАП, адже врегульовує більш вузьке коло відносин у сфері здійснення податкового контролю, а саме: відносин щодо проведення податкової перевірки, пов'язаної з нарахуванням, обчисленням та сплатою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне

соціальне страхування та порушеннями законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Невиконання законних вимог посадових осіб органів ДПС України щодо припинення дій, які перешкоджають здійсненню їх повноважень, тягне накладення на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій адміністративного штрафу в розмірі від п'яти до десяти НМДГ (ч. 1 ст. 163^3 КУпАП). Якщо ці дії вчинені особою, на яку протягом року було накладене адміністративне стягнення за те саме порушення, на неї може бути накладено адміністративний штраф у розмірі від десяти до п'ятнадцяти НМДГ (ч. 2 ст. 163^3 КУпАП) [220].

4. *Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи* [192] (ст. 163^4 КУпАП) – прямо посягає на повноту виконання податкового обов'язку юридичними особами. Безпосередніми суб'єктами виступають посадові особи підприємств, установ, організацій та фізичні особи-підприємці.

Способами вчинення порушення є дія та бездіяльність суб'єктів. Дія суб'єктів проявляється у: перерахуванні податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством); несвоєчасному повідомленні державних податкових інспекцій відомостей про доходи громадян. Бездіяльність суб'єктів полягає у: неутриманні до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів; не перерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів; неповідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян.

Для кваліфікації правопорушення необхідно розмежувати поняття утримання та перерахування податку. ПК України та інші нормативно-правові акти не містять визначення «утримання податків», а науковці трактують це поняття як ознаки процесу. Так, М. Кучерявенко стверджує, що утримання податкового платежу податковим агентом має низку особливостей: провадиться

за рахунок коштів платника податків; здійснюється незалежно від волевиявлення платника податків; податковий платіж утримується протягом обмеженого часу [221, с.187].

Перерахування податку являє собою виконання обов'язку зі сплати податкових зобов'язань платника податків податковим агентом, однак за рахунок першого [40, с.505]. Обов'язок щодо перерахування податків встановлений п. 57.1 ст. 57 ПК України, відповідно до якого «платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених ПК України» [71].

Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку – фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені ПК України [71]. «У разі коли контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства, та надсилає (вручає) податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум платнику податку, такий платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання у встановлені строки, а якщо такі строки не визначено, – протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування» [71] (п. 57.2 ст. 57 ПК України). «Відповідальність за цією статтею полягає у попередженні або накладені штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох НМДГ. За повторне протягом року порушення передбачено накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від трьох до п'яти НМДГ» [71]. Оскільки розмір санкцій є незначним та може кратно бути менший сумам податку на доходи фізичних осіб, які не були

донараховані, тому разом із зазначеним правопорушенням на суму збитків до суб'єкта податкових відносин застосовуються фінансові санкції, розмір яких встановлений в ПК України.

5. Правопорушення, передбачене ст. 163[12] КУпАП «*Порушення умов видачі векселів*» [190] не посягає на об'єкт податкової системи, а на суспільні відносини у сфері виконання вексельних зобов'язань у господарській діяльності. Втім, вексель є платіжним засобом, а отже, фіксує постачання товарно-грошових потоків і відповідно передбачає формування податкових подій. Диспозиція ст. 163[12] КУпАП передбачає «видачу векселя без наявності грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги або без визначення у відповідному договорі умови проведення розрахунків із застосуванням векселів чи із зазначенням суми платежу за векселем, що є більшою від суми зобов'язань трасата перед трасантом або векселедавця (за переказним векселем – трасанта) перед особою, якій чи за наказом якої має бути здійснений платіж» [192]. Фіктивне використання векселів не є новелою в механізмах податкової мінімізації. Це може мати прояв, наприклад, у видачі векселів на неправдиві суми, що не відповідають реальній ціні товарів або послуг, або шляхом використання векселів, які взагалі не мають реального підґрунтя. Іншим напрямком протиправного використання векселя є затримки оплати. Цей спосіб може бути здійснено шляхом укладання договору, в якому передбачена можливість оплати через вексель зі значним терміном дії. Таким чином, платіж може бути відкладений на певний період, що дає можливість затримати оподаткування. Також векселі можуть використовуватися для зменшення обсягу оподаткування. Це може бути здійснено шляхом включення векселів у склад витрат або витрат на оплату товарів або послуг, що може призвести до зменшення обсягу прибутку, і, відповідно, об'єкта оподаткування. Отже, відображення векселем нереальної господарської операції – утворює наслідки для платників податків. Суб'єктами зазначеного адмінправопорушення є громадяни або, для цілей незаконної господарської діяльності, – посадові особи

суб'єктів господарювання. Санкція статті передбачає накладення штрафу від чотирьохсот до п'ятисот НМДГ [192].

6. *Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору* [192] (частини 2-3 ст. 163^{17} КУпАП) посягає на публічний (муніципальний) інтерес держави у сфері оподаткування. Натомість досить незрозумілим виявляється адміністрування зазначеного податкового делікту. Так, відповідно до ст. 255 КУпАП притягнення до відповідальності платника податків відбувається органами внутрішніх справ (Національною поліцією), податкового агента – органами Державної податкової служби України [222]. Податковим агентом, в даному випадку, виступає особа, яка здійснює тимчасове розміщення платника збору у місцях проживання (ночівлі). Наприклад, керівник готелю, адміністратор санаторно-лікувального комплексу чи охоронець природорекреаційної зони, які мають певні розпорядчі, відповідальні правомочності на розміщення осіб (туристів) є спеціальними суб'єктами зазначеного виду правопорушення [222].

Формами вчинення правопорушення є: несплата туристичного збору за умови, що такий збір встановлено рішенням відповідного органу місцевого самоврядування; порушення порядку сплати туристичного збору; порушення особливостей сплати туристичного збору [192]. Порушення встановлених норм тягне за собою накладення штрафу у розмірі ста НМДГ, а ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за таке саме правопорушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі двохсот НМДГ [192].

7. *Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку встановленого зразка* [192] (ст. 164^{5} КУпАП). Об'єктом даного адміністративного проступку є суспільні відносини у сфері державного регулювання виробництва і обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що посягають на: 1) державне монопольне регулювання реалізації підакцизної продукції; 2) адміністрування підакцизного податку.

Об'єктивна сторона правопорушення виражається в таких формах:

1) зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає належним чином розміщених марок акцизного збору, або з підробленими чи фальсифікованими марками акцизного збору посадовими особами підприємств-виробників, імпортерів і продавців цих товарів; 2) незаконне зберігання марок акцизного збору.

Суб'єктом адміністративного проступку є спеціальний суб'єкт (посадові особи підприємств-виробників, імпортерів і продавців алкогольних напоїв або тютюнових виробів), а також особи які транспортують підакцизну продукцію. Суб'єктивна сторона правопорушення визначається ставленням до наслідків і характеризується наявністю вини у формі умислу. Уповноваженими на складання протоколів є службові особи податкових органів і Бюро економічної безпеки України (БЕБ України). Відповідно до ч. 1 ст. 255 КУпАП уповноважені посадові особи БЕБ України мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення за статтею 185^{13} КУпАП (у частині невиконання законних вимог посадових осіб БЕБ України) [223]. Відповідно до ст. 164^{5} КУпАП «відповідальність за зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів з підробленими чи фальсифікованими марками акцизного податку посадовими особами підприємств – виробників, імпортерів і продавців таких товарів передбачає накладення штрафу від ста до двохсот п'ятдесяти НМДГ з конфіскацією алкогольних напоїв або тютюнових виробів. Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано стягненню за подібне правопорушення, або вчинені у великих розмірах (тобто вартість алкогольних напоїв або тютюнових виробів, яка у п'ятсот чи більше разів перевищує НМДГ), тягнуть за собою накладення штрафу від шестисот до однієї тисячі двохсот НМДГ з конфіскацією таких алкогольних напоїв або тютюнових виробів. Незаконне зберігання марок акцизного податку – тягне за собою накладення штрафу від ста до двохсот п'ятдесяти НМДГ з конфіскацією марок акцизного податку» [192].

8. *Порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове*

державне пенсійне страхування [192] (ст. 165[1] КУпАП). Дана стаття передбачає декілька складів правопорушення, але в контексті відповідальності за податкові правопорушення, ми зважаємо на той факт що контролюючим органам передано право адміністрування саме єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Суб'єктами правопорушення виступають посадові особи підприємств, установ, організації. Способами вчинення є: дії, що полягають у порушенні порядку нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; бездіяльність у вигляді неподання або дії у вигляді несвоєчасного подання чи подання не за встановленою формою звітності щодо єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; дії, що полягають у поданні відомостей передбачених законодавством, які є недостовірними.

Нормативною підставою нарахування єдиного соціального внеску є Закон України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [224]. База нарахування єдиного внеску та його розмір різняться залежно від видів страхувальників, тобто роботодавців та інших осіб які відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати єдиний внесок (п. 10 ч.1 ст. 1 Закону). Абзацем 5 ч. 8 ст. 9 зазначеного Закону визначено строки подання звітності, а саме: звітним періодом визначено календарний місяць. Зазначений звіт щодо сум нарахованого єдиного внеску подається страхувальниками за встановленою формою, недотримання якої також тягне відповідальність за статтею 165[1] КУпАП.

Іншим складом правопорушення, передбаченим у статті 165[1] КУпАП, є несплата або несвоєчасна сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Способами вчинення є: несплата або несвоєчасна сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у сумі, що не перевищує трьохсот НМДГ; несплата або несвоєчасна сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у сумі більше трьохсот НМДГ [192]. На підставі абзацу 1 ч. 8 ст. 9 Закону України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне

соціальне страхування» платники єдиного внеску, за загальним правилом, зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 20 числа наступного місяця [224].

Для кваліфікації досліджуваного правопорушення має значення розмір несплачених або несвоєчасно сплачених сум єдиного внеску. Відповідно до пункту 5 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України «якщо норми інших законів містять посилання на неоподаткований мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума у розмір 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеною підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV ПК України для відповідного року. Тобто в даному випадку йдеться про НМДГ на рівні податкової соціальної пільги» [71]. «Порушення порядку нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, від тридцяти до сорока НМДГ. Ті самі дії, вчинені повторно – тягнуть за собою накладення штрафу від сорока до п'ятдесяти НМДГ» [192]. «Несплата або несвоєчасна сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності від сорока до вісімдесяти НМДГ. За повторні протягом року аналогічні дії тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності від ста п'ятдесяти до трьохсот НМДГ» [192].

9. *Порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця* [192] (частини 3-6 ст. 166^6 КУпАП). На підставі аналізу даної статті зазначимо, що вона охороняє правовідносини, серед яких можна віднайти як такі, що безпосередньо стосуються оподаткування, так і такі, що стосуються здійснення адміністративних процедур. Зупинимося на

складі податкових правопорушень, кваліфікацію яких здійснюють контролюючі органи.

Суб'єктами правопорушення виступають: посадові особи юридичної особи, інші особи, залучені до припинення юридичної особи; голова комісії з припинення юридичної особи, ліквідаційної комісії, ліквідатор, інші особи, залучені до припинення юридичної особи; голова комісії з припинення юридичної особи, ліквідаційної комісії, ліквідатор, інші особи, залучені до припинення юридичної особи. Об'єктом правопорушення є охоронювані законом правовідносини, що виникають у процесі припинення діяльності юридичної особи. Разом з тим, на податкові органи покладений обов'язок здійснювати контроль за дотриманням встановленого порядку лише в частині, що стосується контролю за сплатою податків і зборів. Способами вчинення правопорушення є: відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, несвоєчасне, неповне або з порушенням установленого порядку проведення інвентаризації майна, порушення порядку проведення оцінки майна, складення ліквідаційного балансу (проміжного балансу), розподільчого балансу, передавального акта під час припинення юридичної особи; ухилення голови комісії з припинення юридичної особи, ліквідаційної комісії, ліквідатора, інших осіб, залучених до припинення юридичної особи, від проведення припинення юридичної особи або від складення ліквідаційного балансу (проміжного балансу), розподільчого балансу, передавального акта, обов'язкове подання якого встановлено законом для проведення припинення юридичної особи; неподання, несвоєчасне подання або подання не в повному обсязі на вимогу податкових органів або Пенсійного фонду України для проведення позапланових перевірок первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, податкової звітності та інших документів, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, несвоєчасне, неповне або з порушенням встановленого порядку проведення на вимогу податкового органу

інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей та коштів під час припинення юридичної особи.

Таким чином, одним із способів вчинення правопорушення може бути порушення порядку складання ліквідаційного балансу (проміжного балансу), розпорядчого балансу, передавального акта або ж шляхом ухилення від їх надання контролюючим органам. Тобто ухилення від надання зазначених документів може мати ознаку умислу.

Правопорушення у виді відсутності бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, регулюється також Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Відповідно до ч. 3 ст. 8 зазначеного Закону «відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів» [225]. «Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов’язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов’язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства» [225] (ч. 9 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»).

Відповідальність за правопорушення, визначені частинами 3-6 ст. 166^6 КУпАП, передбачає: «накладення штрафу на посадових осіб юридичної особи, інших осіб, залучених до припинення юридичної особи, від ста до ста п’ятдесяти НМДГ за відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, несвоєчасне, неповне або з порушенням установленого порядку проведення інвентаризації майна, порушення порядку проведення оцінки майна, складення ліквідаційного балансу (проміжного балансу), розподільчого балансу, передавального акта під час припинення юридичної

особи; накладення штрафу від ста до ста п’ятдесяти НМДГ за ухилення голови комісії з припинення юридичної особи, ліквідаційної комісії, ліквідатора, інших осіб, залучених до припинення юридичної особи, від проведення припинення юридичної особи або від складення ліквідаційного балансу (проміжного балансу), розподільчого балансу, передавального акта, обов’язкове подання якого встановлено законом для проведення припинення юридичної особи; накладення штрафу на голову комісії з припинення юридичної особи, ліквідаційної комісії, на ліквідатора, інших осіб, залучених до припинення юридичної особи, від ста до ста п’ятдесяти НМДГ за неподання, несвоєчасне подання або подання не в повному обсязі на вимогу податкових органів або Пенсійного фонду України для проведення позапланових перевірок первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, податкової звітності та інших документів, що пов’язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та інших сум, несвоєчасне, неповне або з порушенням встановленого порядку проведення на вимогу податкового органу інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей та коштів під час припинення юридичної особи» [192].

Зазначені вище дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж порушення, тягнуть за собою накладення штрафу на голову комісії з припинення юридичної особи, ліквідаційної комісії, на ліквідатора, інших осіб, залучених до припинення юридичної особи, від ста п’ятдесяти до двохсот п’ятдесяти НМДГ [192].

10. Незаконні дії у разі банкрутства (ст. 166^{16} КУпАП) та *фіктивне банкрутство* [192] (ст. 166^{17} КУпАП) – це правопорушення у сфері відновлення платоспроможності суб’єкта підприємницької діяльності.

Суб’єктом даного адміністративного проступку може бути громадянин – засновник (учасник) або службова особа суб’єкта господарської діяльності. Об’єктом є суспільні відносини у сфері відновлення платоспроможності суб’єкта підприємницької діяльності – боржника або визнання його банкрутом та застосування ліквідаційної процедури. Об’єкт правопорушення хоч і прямо не

належить до сфери податкового адміністрування, проте в багатьох випадках супроводжує фальсифікації із документацією, що становить фіскальний інтерес. Наприклад, якщо підприємство приховує свій актив або перераховує його на іншу особу, це може призвести до зменшення обсягу об'єкта оподаткування. Не слід ототожнювати незаконні дії при процедурі банкрутства та дії, які сприяють доведенню до банкрутства. Останні утворюють самостійний склад кримінального правопорушення, встановлений ст. 219 КК України «Доведення до банкрутства». Об'єктивна сторона деліктів виражається у: приховуванні майна або відомостей про майно; передачі майна в інше володіння або його відчуженні чи знищенні; фальсифікації, приховування або знищенні документів, які відображають господарську чи фінансову діяльність, якщо ці дії вчинені в період провадження у справі про банкрутство і завдали великої матеріальної шкоди; поданні завідомо неправдивої офіційної заяви про фінансову неспроможність виконання вимог з боку кредиторів і зобов'язань перед бюджетом, якщо такі дії завдали великої матеріальної шкоди кредиторам або державі. «Завдана шкода визнається великою, якщо вона у п'ятсот і більше разів перевищує НМДГ. Оскільки обов'язковою ознакою даного складу правопорушення є завдання шкоди, сам склад цього правопорушення є матеріальним» [226 ; 227].

«Відповідальність за незаконні дії у разі банкрутства, тобто за умисне приховування майна, відомостей про майно, передачі майна в інше володіння або його відчуження чи знищення, а також фальсифікація, приховування або знищення документів, які відображають господарську чи фінансову діяльність, у тому числі планів санації чи мирових угод, якщо ці дії вчинені громадянином – засновником (учасником) або службовою особою суб'єкта господарської діяльності в період провадження у справі про банкрутство і завдали великої матеріальної шкоди, полягає у накладенні штрафу від п'ятисот до однієї тисячі НМДГ. Ті самі дії, вчинені розпорядником майна, керуючим санацією, ліквідатором – накладення штрафу від семисот п'ятдесяти до однієї тисячі НМДГ» [192] (ст. 166^{16} КУпАП). «Відповідальність за фіктивне банкрутство,

тобто за завідомо неправдиві офіційні заяви громадянина – засновника (учасника) або службової особи суб'єкта господарської діяльності, а так само громадянина – суб'єкта підприємницької діяльності про фінансову неспроможність виконання вимог з боку кредиторів і зобов'язань перед бюджетом, якщо такі дії завдали великої матеріальної шкоди кредиторам або державі, тягнуть за собою накладення штрафу від семисот п'ятдесяти до двох тисяч НМДГ» [192] (ст. 166^{17} КУпАП).

11. *Виготовлення, придбання, зберігання або реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів* [192] (ст. 177^{2} КУпАП) передбачає виготовлення, придбання, зберігання з метою реалізації та, власне, реалізацію фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів, а також обладнання до них.

Об'єктом даного адміністративного проступку є суспільні відносини у сфері охорони здоров'я населення та у сфері державного регулювання виготовлення та реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Натомість шкідливий вплив зазначеного правопорушення має більш обширну дію. Незаконне виготовлення, придбання, зберігання або реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів опосередковано впливає на об'єкт оподаткування. Такі дії можуть призвести до втрати прогнозованих доходів державного бюджету, що проявляється в наступному: по-перше, несплата платежів за тіньову реалізацію підакцизних товарів; по-друге, оскільки фальсифіковані товари продаються за заниженими цінами це призводить до зменшення прибутку легальних виробників і продавців цих товарів і відповідно зменшення ними об'єкта оподаткування. Суб'єктом правопорушення є посадові особи підприємств (наприклад, якщо виробництво та реалізація здійснюється на законних підставах проте в позаобліковий спосіб у, так звану, «третю зміну»), а також громадяни. Суб'єктивна сторона правопорушення визначається ставленням до наслідків і характеризується наявністю вини у формі умислу [228].

Санкція відповідної статті передбачає не тільки накладення штрафів, а й конфіскацію фальсифікованих алкогольних напоїв, тютюнових виробів та обладнання для їх виготовлення, а саме: «виготовлення, придбання або зберігання з метою реалізації фальсифікованих алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, а так само виготовлення, придбання або зберігання з метою реалізації або використання за призначенням обладнання для вироблення фальсифікованих алкогольних напоїв чи тютюнових виробів – тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до п’ятдесяти НМДГ з конфіскацією фальсифікованих алкогольних напоїв, тютюнових виробів та обладнання для їх вироблення; реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, а так само обладнання для їх вироблення – тягне за собою накладення штрафу від двадцяти до ста НМДГ з конфіскацією фальсифікованих алкогольних напоїв, тютюнових виробів та обладнання для їх вироблення» [192].

На наш погляд, вищезазначені делікти необхідно віднести до другої групи адміністративних податкових правопорушень, протоколи про які мають право складати уповноважені посадові особи контролюючих органів у сфері оподаткування. Вважаємо, що посадові особи юридичних осіб у правопорушеннях, за які встановлена адміністративна відповідальність, можуть набувати загальний та спеціальний організаційно-правовий статус: загальний – керівники, директори, головні бухгалтери, законні представники, які несуть відповідальність на загальних цивільно-правових засадах; спеціальний – податкові агенти, ліквідатори, голови ліквідаційних комісій, інші посадові особи юридичної особи, що припиняється, інші особи, залучені до припинення юридичної особи із статусом законного представника.

Складність адміністративного деліктного регулювання податкової сфери полягає і в тому, що деякі правопорушення фіскальної природи не розглядають і не протоколюють податкові органи або спеціальні правоохоронні органи. Така група адміністративно-податкових деліктів (третя) – це адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, розгляд чи протоколювання яких здійснюють посадові особи інших органів державної влади. Наприклад, ст. 164

КУпАП «Порушення порядку провадження господарської діяльності» встановлює «відповідальність за провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання або без подання повідомлення про початок здійснення господарської діяльності, якщо обов'язковість подання такого повідомлення передбачена законом, або без отримання ліцензії на провадження виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню відповідно до закону, або у період зупинення дії ліцензії» [192]. Частина 3 ст. 164 КУпАП має кваліфікуючі ознаки із матеріальним складом, а саме, передбачає відповідальність за дії, передбачені ч. 1 ст. 164 КУпАП, «вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за таке саме правопорушення, або пов'язані з отриманням доходу у великих розмірах. Отримання доходу у великих розмірах у розумінні КУпАП у переважній більшості має місце, коли його сума у 500 або 1000 і більше разів перевищує НМДГ» [192]. Зазначена діяльність за будь-яких обставин передбачатиме наявність складу окремого правопорушення, яке пов'язане із сплатою податкових платежів. На підставі викладеного, слушним буде віднесення усіх адміністративних деліктів із матеріальним складом до таких, які опосередковано завдають шкоди публічному фіскальному інтересу [209, с. 17]. Отже, адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства полягає у застосуванні адміністративно-правових норм з метою впливу на порушників податкових правовідносин.

Підставою для застосування відповідальності є наявність складу адміністративного правопорушення, а саме наявність винного або з необережності діяння, що завдає шкоди захищеним законом податковим відносинам, за яке передбачена адміністративна відповідальність. Виходячи із ст. 9 КУпАП, а також складів адміністративних проступків у сфері податкових правовідносин пропонуємо доповнити ст. 9 КУпАП частиною 2 такого змісту: «адміністративне податкове правопорушення – це протиправне, винне (умисне або необережне) діяння, яке порушує встановлений податковим законодавством порядок адміністрування податків, зборів, платежів і за яку передбачено

адміністративну відповідальність». Відповідно, частину 2 ст. 9 КУпАП вважати частиною 3. Параметри запропонованої дефініції дають можливість визначити основні та додаткові ознаки адміністративного податкового правопорушення: основні: майновий характер; протиправність; наявність вини особи (умисної або необережної); вчинення дій або бездіяльності, що посягають на захищені законом суспільні відносини, які пов'язані із порушенням порядку адміністрування податків, зборів, платежів; наявність складу правопорушення, визначеного адміністративним законодавством; наявність причинно-наслідкового зв'язку між діянням у сфері адміністрування податків, зборів, платежів та настанням негативних наслідків для публічної влади; додаткові: невиконання законних рішень контролюючих органів; недекларування об'єктів оподаткування; невиконання обов'язкових реєстраційних дій, пов'язаних із оподаткуванням, наприклад, невиконання обов'язків щодо реєстрації як платника податків або невиконання зобов'язань щодо ведення обліку та звітності; підробка документів, пов'язаних із податками, зборами, платежами, наприклад, підробка податкових декларацій; неправомірне використання платіжних засобів, які породжують фіскальні наслідки.

Мета адміністративної відповідальності за правопорушення у податковій сфері полягає у: застосуванні засобами адміністративного права впливу на податкову поведінку для регулювання та охорони відносин у податковій сфері з метою зменшення ризиків для чинного правопорядку та національної безпеки, що виникають через адміністративні правопорушення у податковій сфері; забезпечення стабільності, єдності управління податковою системою, а також пов'язаною з нею політикою обліку та реєстрації юридичних осіб; забезпечення гарантій законності дій контролюючих органів у сфері оподаткування; реалізації принципу невідворотності юридичної відповідальності за адміністративні правопорушення в податковій сфері шляхом притягнення порушників податкового законодавства до адміністративної відповідальності згідно з положеннями КУпАП за наявності всіх необхідних підстав та умов; підвищення рівня правосвідомості населення та довіри до правопорядку в податковій сфері,

що досягається шляхом демонстрації реальної відповідальності за адміністративні правопорушення в цій сфері перед суспільством.

2.3. Відповідальність юридичних осіб за податкові кримінальні правопорушення

Оскільки податкові правопорушення завдають серйозних бюджетних втрат будь-якій державі, в багатьох європейських країнах національними правовими системами передбачено міри кримінально-правового впливу за порушення фіскальної дисципліни [229, с.269]. Україна не є винятком, оскільки питання наповнення дохідної частини бюджетів є одним із пріоритетних напрямків розвитку. Суспільна небезпека податкових кримінальних правопорушень полягає у тому, що вони перешкоджають планомірному надходженню податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів, розбалансовують економіку та загрожують безпеці держави в цілому. З метою мінімізації фінансових втрат держави, КК України передбачена відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Зародження законодавства про відповідальність за податкові злочини (у трактуванні чинного українського законодавства: за податкові кримінальні правопорушення) в Україні відбувалося ще за часів становлення української державності та закріплювалося у Руській правді, Статуті Великого князівства Литовського тощо, хоча на той час про стягнення саме податків мова не йшла. Натомість існував обов'язок щодо сплати певних податей на користь державної казни, який накладався на фізичних осіб і за несплату передбачалися покарання (побиття, взяття під варту тощо), які тривали до погашення заборгованості. За радянських часів податкова політика також спрямовувалася на стягнення податкових зобов'язань з фізичних осіб (переважно із представників буржуазії) на користь пролетарської держави та пролетаріату. Покарання за несплату

податків передбачалося у виді громадських робіт, позбавлення волі з конфіскацією майна або без неї. Крім того, певний період існувала і санкція у виді вищої міри покарання [40, с.375-381].

Наступні етапи становлення кримінальної відповідальності за податкові правопорушення були пов'язані із кодифікацією законодавства. Протягом XX ст. на території сучасної України діяло три кримінальних кодекси: 1922, 1927 та 1960 років. Кожна зміна кодексу реагувала на виклики часу та відбивала стан розвитку суспільства. Статті кодексів, які врегульовували питання податкових правопорушень також зазнавали змін та вдосконалювалися кожного разу. Так, Законом України від 26 січня 1993 р. [230] КК України було доповнено статтею 148^2, згідно з якою встановлювалася відповідальність службових осіб суб'єктів господарювання за ухилення від сплати податків з підприємств та організацій. Санкція статті передбачала при завданні шкоди державі у великих чи особливо великих розмірах покарання у виді позбавлення волі на строк до двох років, або виправних робіт на той же строк, або позбавлення права займати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, або штрафу до ста мінімальних розмірів заробітної плати [231]. У подальшому, у 1994 та 1997 роках дана стаття піддавалася змінам та викладалася у нових редакціях, які встановлювали більш детальний порядок притягнення осіб до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків [232; 233].

Сучасний етап розвитку кримінального законодавства України базується на КК України 2001 року. Доктринальні підходи до визначення кримінальних правопорушень не мають однозначності. Так, одна група вчених визначає доволі широке коло складів кримінальних правопорушень за статтями КК України, що умовно можна об'єднати у групу податкових кримінальних правопорушень. Наприклад, В. Лисенко пропонував визначення податкового злочину як такого, що спрямований проти податкової системи та на заподіяння шкоди у вигляді ненадходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів). Він класифікує податкові кримінальні правопорушення на підставі двох критеріїв: кримінально-правового, що об'єднує кримінальні правопорушення в сфері господарської та

службової діяльності, а також криміналістичного, який включає в себе кримінальні правопорушення в сфері фінансово-господарської діяльності та виконання фінансово-господарських операцій [234, с.30].

А. Марушев, підтримавши позицію В. Лисенка та розвиваючи його думку, пропонує таку класифікацію податкових кримінальних правопорушень: «діяння, пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення, спрямовані на встановлений порядок виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції); кримінальні правопорушення, пов'язані з неправомірним припиненням підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів; кримінальні правопорушення в окремих сферах підприємницької діяльності (банківські установи, сільське господарство, промисловість тощо); кримінальні правопорушення, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю; кримінальні правопорушення, спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг» [235, с.117-120].

О. Дудоров наголошує на тому, що кримінальні правопорушення, що посягають на систему оподаткування слід поділити на два види: 1) кримінальні правопорушення проти системи оподаткування (податкові кримінальні правопорушення); 2) кримінальні правопорушення, що можуть спричиняти шкоду системі оподаткування. На думку дослідника, у чинному КК України охорона системи оподаткування передбачена у трьох відносно самостійних формах: створення окремого складу кримінального правопорушення, в якому саме система оподаткування виступає єдиним основним безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення (ст. 212 КК України); створення складів кримінально-караних діянь, в яких система оподаткування є одним з основних безпосередніх об'єктів (статті 204, 216, 222 КК України); створення складів діянь, в яких система оподаткування відіграє роль не основного єдиного або альтернативного, а лише так званого факультативного безпосереднього об'єкта (ст. ст. 201, 202, 207, 211, 213, 218-221 КК України) [236, с.14].

Дещо іншу позицію відстоюють автори підручника з кримінального права, виданого за редакцією М. Бажанова, В. Сташиса, В. Тація. Вони, визначаючи місце податкового кримінального правопорушення в системі кримінально-правових норм Особливої частини Кримінального кодексу України, відносять його до групи кримінальних правопорушень, що виникають у сфері кредитно-фінансової, банківської та бюджетної системи України [237, с.166]. На думку Д. Гетьманцева, Р. Макарчука та Я. Толкачова, «ефективність кримінально-правового законодавства держави полягає у розмежуванні між криміналізацією конкретних діянь та застосуванням законної аналогії. Тобто Особлива частина КК України має містити такі кількісні і якісні склади кримінально-правових норм, щоб: максимально конкретно детермінувати діяння, які держава вважає кримінальними правопорушеннями, щоб уникати практики застосування аналогії у кримінальному законі; диспозиції кримінальних норм були позбавлені надмірної конкретизації (або дублювання) з метою недопущення потурання злочинності через законодавчі прогалини» [40, с.394].

З огляду на викладені позиції, науковці вважають, що за сучасним українським кримінальним законом податковими можна назвати лише такі кримінальні правопорушення: ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Усі інші склади злочинів необхідно розглядати як такі, що не містять ознак конкуренції із статтями 212 та 212^1 КК України, а лише створюють сукупність, оскільки за своєю кримінологічною особливістю вони пов'язані з податковими кримінальними правопорушеннями: фіктивне підприємництво, легалізація відмивання грошових коштів та іншого майна здобутих злочинним шляхом, підроблення документів тощо [40, с. 394]. Вважаємо, що до податкових кримінальних правопорушень слід відносити лише ті, які закріплені ст. 212 КК України, оскільки ст. 212^1 КК України передбачено сплату платежів на соціальне та пенсійне страхування, що за своєю природою не є повною мірою податковими зобов'язаннями, а

стосуються такого інституту фінансового права як інститут доходів централізованих публічних позабюджетних фондів, який безпосередньо пов’язаний з реалізацією соціальної функції держави [229, с.271].

Одним із головних мотивів правового регулювання питань кримінальної відповідальності за податкові правопорушення є необхідність забезпечення легітимної та справедливої відповідальності суб’єктів правопорушення й перешкоджання їх діянням, які спричиняють недовиконання дохідної частини бюджетів країни. Такому регулюванню підлягають відносини щодо дотримання прав і обов’язків платників податків, ефективний контроль за виконанням податкових приписів, попередження і компенсація бюджетних втрат, що є особливим державним інтересом, тощо. За даними Державної податкової служби України, «у 2023 році підрозділами запобігання фінансовим операціям, пов’язаним із легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, складено 1 960 висновків аналітичних досліджень, які передані до правоохоронних органів. Порівняно з 2022 роком кількість проведених аналітичних досліджень збільшилася на 562» [238, с.66].

Ухилення від сплати податків являє собою форму зменшення податкових та інших платежів, за якого платник податків навмисно або необережно зменшує розмір своїх податкових зобов’язань із порушенням чинного законодавства. Як стверджує Г. Резніченко, більшість учених і практиків вважають, що ухилення від сплати податків – прояв неефективної податкової систем [239, с.47]. На думку О. Цибохіна, «дослідники сучасної економічної злочинності виділяють податкові кримінальні правопорушення в числі найбільш небезпечних напрямків криміналізації економічної діяльності, оскільки вони відрізняються великою різноманітністю, високоінтелектуальним характером протиправних операцій, швидкістю адаптації до застосовуваних форматів звітності, видам документів і технології податкового обліку» [240, с.175].

Основною відмінністю кримінальної відповідальності за податкові правопорушення від інших видів правового примусу за такі дії є виключна юрисдикція норм, визначених Кримінальним кодексом України. КК України є

єдиним джерелом кримінально-правового регулювання в нашій державі. Поняття та види податків і зборів, перелік платників, ставок, об'єкт оподаткування, механізм справляння податків і зборів визначено в ПК України. Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення настає за наявності таких складових: 1) наявність конституційного обов'язку щодо сплати податків; 2) закріплення в КК України норм, що забезпечують кримінальну охорону; 3) настання негативних наслідків фінансового характеру для держави. Як наголошують А. Бабенко та О. Зубатенко, історично склалося, що ухилення від сплати податків, зборів і обов'язкових платежів розвивалося паралельно самій податковій системі [241, с.28]. Так, посилаючись на дослідження В. Вишневського та А. Вєткіна, вони констатують, що «ухилення від сплати податків є протиправними діями щодо зменшення податкових зобов'язань, які тягнуть за собою відповідальність за порушення податкового законодавства; а ухилення від оподаткування – це незаконні способи відходу від сплати податків незалежно від того, умисно чи неумисно були вчинені ці дії» [241, с.28].

Основними причинами ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів науковці визначають: погіршення фінансового становища бізнесу та населення; складність у розрахунках податкових сум; особливості податкової системи та податкової політики, що проводиться у державі; відсутність досвіду боротьби з кримінальними правопорушеннями; недостатня захищеність працівників органів контролю під час виконання ними службових обов'язків; недостатній розвиток міжнародного співробітництва у справах боротьби зі злочинністю у сфері оподаткування; морально-психологічні причини, а саме негативне ставлення до чинної податкової системи тощо [241, с.29; 242, с.53]. Злочинність у сфері оподаткування є специфічним видом правопорушення, для якої характерна висока ступінь латентності та одночасно стає однією із суттєвих загроз національній безпеці України [241, с. 29]. Ще у минулому сторіччі А. Кальман зазначав, що рівень злочинності у сфері економіки впродовж XX століття постійно зростає в усіх країнах світу незалежно

від ступеня економічного розвитку, досяг транснаціональних масштабів і загрожує національній і міжнародній безпеці країн світу [243].

Згідно з даними Єдиного звіту про кримінальні правопорушення Офіса Генерального прокурора за січень-жовтень 2024 р. було обліковано 2 387 кримінальні правопорушення у провадженнях, досудове розслідування у яких здійснює БЕБ України. Кримінальні правопорушення з ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових) платежів складають 663 випадки, що становить 27,8% від загальної кількості облікованих кримінальних правопорушень [244]. У порівнянні із аналогічним періодом 2023 р. ці показники становили: 1 928 та 545 кримінальних правопорушень відповідно (співвідношення: 28,3%) [245], а за результатом 2023 р.: обліковано усього 2173 кримінальних правопорушення у провадженнях, досудове розслідування у яких здійснює БЕБ України, та 697 кримінальних правопорушень з ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових) платежів, що становить 32,1% [246]. Як бачимо, незважаючи на воєнний стан в Україні продовжується робота, спрямована на боротьбу із ухиленням від сплати податків, що підтверджується даними щодо поступового зниження кількості кримінальних правопорушень, що підпадають під дію ст. 212 КК України.

Системоутворюючим чинником для податкових кримінальних правопорушень є сама сфера податкових правовідносин, а не суб'єкт кримінально-караного посягання (платник податків) або предмет такого діяння (несплачений податок). Відповідно до ст. 11 КК України «кримінальним правопорушенням є передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення» [141]. Чинне кримінальне законодавство не містить визначення податкового кримінального правопорушення, тому маємо запропонувати власне бачення з цього питання. Пропонуємо доповнити ст. 212 КК України частиною 1 та закріпити в ній таку дефініцію: податкове кримінальне правопорушення – це вчинене у податковій сфері протиправне діяння, злочинний характер якого

визначений чинним кримінальним законодавством. Частини 1-6 ст. 212 КК України вважати частинами 2-7 ст. 212 КК України.

Загальновизнано, що об'єктом кримінального правопорушення завжди є те благо, якому кримінальним правопорушенням завдається реальна шкода чи створюється загроза заподіяння такої шкоди. У науці кримінального права під об'єктом кримінального правопорушення виступають охоронювані законом про кримінальну відповідальність суспільні відносини. На думку О. Орлюк, «об'єктом податкового кримінального правопорушення є встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів а також державних цільових фондів» [64, с.535].

Предметом, тобто самостійною факультативною ознакою складу податкового кримінального правопорушення є податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять до системи оподаткування і запроваджені у встановленому законом порядку. Предметом кримінального правопорушення слід вважати будь-які речі матеріального світу, з певними властивостями яких закон про кримінальну відповідальність пов'язує наявність у діях особи ознак конкретного складу кримінального правопорушення. Перелік предметів податкових кримінальних правопорушень закріплено податковим законодавством, безпосередньо ПК України. Предмет кримінального правопорушення завжди є обов'язковою речовою (матеріальною) ознакою його складу. Аналіз зазначених у чинному законодавстві предметів кримінальних правопорушень засвідчує, що ті чи інші речі, а також цінності найчастіше виділяються законодавцем як предмет з урахуванням особливого правового режиму, зумовленого їх корисними чи шкідливими властивостями, а також з урахуванням їх економічного призначення. Саме ці ознаки (властивості) предметів і є тими обставинами, з приводу яких чи шляхом впливу на які вчиняються кримінальні правопорушення. Саме до таких предметів належать податки, збори (обов'язкові платежі) [237, с.107].

Видовий об’єкт податкового кримінального правопорушення О. Задорожний визначає як «суспільні відносини у сфері формування бюджету та позабюджетних фондів за рахунок збору податку із юридичних та фізичних осіб» [247]. А доктринальні погляди на родовий об’єкт податкового кримінального правопорушення дещо різняться. Так Ю. Сухов визначає його як відносини між державою, господарюючими суб’єктами та іншими особами з приводу господарської діяльності [248]. В. Киричко та О. Перепелиця пропонують визначати родовий об’єкт податкових кримінальних правопорушень як суспільні відносини у сфері державного регулювання оподаткування і формування дохідної частини бюджетів та державних цільових фондів [249, с.155]. О. Цибохін безпосереднім об’єктом податкового кримінального правопорушення, який передбачено в ст. 212 КК України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів)», пропонує визначати як «суспільні відносини, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто додержання встановленого порядку оподаткування юридичних і фізичних осіб, що забезпечує надходження податків і зборів (обов’язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів» [240, с.178]. В. Навроцький визначає його як «певний «зріз» податкових правовідносин, а саме суспільні відносини з приводу сплати податків зборів обов’язкових платежів державі зобов’язаними суб’єктами» [250, с.39].

Кримінальне законодавство України встановлює кримінальну відповідальність тільки за конкретні суспільно небезпечні винні діяння (дію або бездіяльність), передбачені законом як кримінальне правопорушення (ч. 1 ст. 2, ч. 1 ст. 11 КК України). Отже, «об’єктивну сторону кримінального правопорушення можна визначити як зовнішню сторону (зовнішнє вираження) кримінального правопорушення, що характеризується суспільно небезпечним діянням (дією чи бездіяльністю), суспільно небезпечними наслідками, причинним зв’язком між діянням і суспільно небезпечними наслідками, місцем, часом, обстановкою, способом, а також засобами вчинення кримінального правопорушення» [237, с.116]. Усі ознаки об’єктивної сторони кримінального

правопорушення з погляду їх закріплення у диспозиціях статей Особливої частини КК України можна поділити на дві групи: обов'язкові (необхідні) та факультативні. До обов'язкових ознак належить діяння у формі дії або бездіяльності. До факультативних ознак об'єктивної сторони складу кримінального правопорушення належать: суспільно небезпечні наслідки, причинний зв'язок між діянням і суспільно небезпечними наслідками, місце, час, обстановка, спосіб і засоби вчинення кримінального правопорушення (ці ознаки не завжди вказуються в законі як ознаки конкретного складу кримінального правопорушення).

Об'єктивна сторона основного складу кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК України характеризується наявністю трьох обов'язкових ознак: діяннями у вигляді ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, та введені у встановленому законом порядку; наслідками у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, тобто заподіяння державі шкоди у значних розмірах; причинним зв'язком між діяннями і наслідками (означає, що юридичний склад передбаченого ст. 212 КК України кримінального правопорушення є матеріальним). Ухилення від сплати обов'язкових платежів юридичними особами виражається в діянні (дії чи бездіяльності) особи, спрямованому на повну чи часткову несплату обов'язкових платежів, які повинні сплачуватися підприємствами, організаціями, установами відповідно до чинного законодавства. Усі способи ухилення від сплати обов'язкових платежів можна об'єднати у шість основних груп: неподання документів, пов'язаних із обчисленнями сплати обов'язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів, балансів тощо); заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування об'єктів оподаткування; заниження об'єктів оподаткування; приховування (неповідомлення) інформації щодо втрати підстав на пільги з оподаткування; неутримання та несплата податку на доходи фізичних осіб від їх

імені та за їх рахунок податковим агентом – фізичною особою чи працівником податкового агента - юридичної особи.

Суб'єктом кримінального порушення згідно із ч. 1 ст. 18 КК України є «фізична осудна особа, яка вчинила кримінальне правопорушення у віці, з якого відповідно до КК України може наставати кримінальна відповідальність. «Спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення є фізична осудна особа, яка вчинила у віці, з якого може наставати кримінальна відповідальність, кримінальне правопорушення, суб'єктом якого може бути лише певна особа» [141] (ч. 2 ст. 18 КК України). Крім того, законодавець окремо виділяє категорію «службових осіб, до яких відносить таких, що постійно, тимчасово чи за спеціальним повноваженням здійснюють функції представників влади чи місцевого самоврядування, а також постійно чи тимчасово обіймають в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах чи організаціях посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконують такі функції за спеціальним повноваженням, яким особа наділяється повноважним органом державної влади, органом місцевого самоврядування, центральним органом державного управління із спеціальним статусом, повноважним органом чи повноважною службовою особою підприємства, установи, організації, судом або законом» [141] (ч. 3 ст. 18 КК України). Суб'єкт кримінального правопорушення у відносинах по сплаті податкових платежів є спеціальним, тобто суб'єктом може бути: «службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки й збори (обов'язкові платежі)» [141]. Суб'єктів податкового кримінального правопорушення можна називати платниками податків, зборів (обов'язкових платежів).

Платниками податків, згідно зі ст. 15 ПК України, визнаються «фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують

(передають) об’єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об’єктом оподаткування згідно з податковим законодавством, і на яких покладено обов’язок із сплати податків та зборів» [71]. Серед платників податків у ПК України виокремлено «великих платників податків − юридичних осіб або постійних представництв нерезидента на території України, у яких обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 млн євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період» [71] (підпункт 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 ПК України). Виокремлення таких підприємств пов’язано з особливостями адміністрування розрахунків за податками. Крім того, усі платники податків, згідно з ПК України, поділяються на три групи ризику: високий, середній та незначний. «Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіку проведення документальних планових перевірок не частіше, ніж раз на три календарні роки; середнім – не частіше ніж раз на два календарні роки; високим – не частіше одного разу на календарний рік» [71] (абзац другий п. 77.2 ст. 77 ПК України). Ступінь ризику визначається здебільшого на основі наявності підстав для проведення документальних позапланових перевірок [71] (ст. 78 ПК України.

Суб’єктивна сторона злочину — це внутрішня сторона злочину, тобто психічна діяльність особи, що відображає ставлення її свідомості та волі до суспільно небезпечного діяння, яке нею вчиняється, і до його наслідків. Зміст суб’єктивної сторони складу злочину характеризують такі юридичні ознаки: вина (у формі умислу або необережності), мотив та мета вчинення злочину. У статті 62 Конституції України закріплено важливий принцип, відповідно до якого кримінальна відповідальність настає лише тоді, коли буде доведено вину особи у вчиненні кримінального правопорушення, що і знайшло своє втілення у

КК України. «У кожному конкретному випадку суд має встановити рівень фактичної обізнаності суб'єкта щодо факту необхідності сплати податків, або певних видів платежів і факт усвідомлення нею несплати певних видів податків або платежів. Порушення порядку сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), що сталися внаслідок помилки, спірного тлумачення нормативних документів, оптимізації сплати певних відрахувань, протиправними діями визнані бути не можуть» [251, с.33].

Виходячи із змісту п. 3 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15, у якій визначено, що «доказування винуватості особи у вчиненні кримінального правопорушення, форми вини, мотивів і мети вчинення кримінального правопорушення полягає у встановленні наміру такої особи не сплачувати належні до сплати податки, збори, інші обов'язкові платежі в повному обсязі чи певну їх частину» [252], можемо говорити про те, що за ст. 212 КК України кримінальна відповідальність настає не за факт несплати в установлений строк податків, зборів (обов'язкових платежів), а за умисне ухилення від їх сплати. Л. Лихошерст вважає, що «способи вчинення податкового кримінального правопорушення є різноманітними й здійснюються способами, які постійно оновлюються. У зв'язку із цим, вважає науковець, законодавець у формулюванні диспозиції ст. 212 КК України вирішив уникнути переліку способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), надаючи, таким чином, органам досудового розслідування можливість відповідати тим викликам, які злочинці ставлять перед державою, виявляти нові способи ухилення та запобігати злочинним посяганням» [253, с.151].

«Кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України, вважається закінченим з моменту настання наслідків – фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів, що мали бути сплачені у строки та в розмірах, що передбачені законодавством, тобто з нуля годин наступної доби після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір, а якщо строк сплати пов'язаний із фактичним виконанням певної дії, – з моменту фактичного ухилення від виконання такої дії (наприклад,

укладення угоди або договору). Тобто склад кримінального правопорушення є матеріальним» [239, с.48]. Стаття 212 КК України зазнала декількох редакційних змін протягом свого закріплення у Кримінальному кодексі УРСР 1960 року. Станом на 2024 рік залежно від ступеня тяжкості кримінальні правопорушення за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) відповідно до ст. 212 КК України поділяються на правопорушення, що здійснюються у: «значних розмірах – якщо суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування у тисячу і більше разів перевищують установлений законом НМДГ; великих розмірах – якщо суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у три тисячі і більше разів перевищують установлений законом НМДГ; особливо великих розмірах – якщо суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування у в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законом НМДГ» [141].

Об'єкт кримінального правопорушення за ст. 212 КК України нерозривно пов'язаний із конституційним обов'язком кожного сплачувати податки і збори (ст. 67 Конституції України), у порядку і в розмірах встановлених законом [78]. Таким чином, об'єктом складу кримінального правопорушення за ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів є публічні суспільні правовідносини у сфері фіскальної політики держави, що випливає із встановленого законом порядку справляння податків, зборів та інших платежів, що входять до системи оподаткування, та спрямовані на формування дохідної частини загальнодержавного чи місцевого бюджетів. Основним нормативно-правовим актом у сфері оподаткування є ПК України, яким встановлено вичерпний перелік загальнообов'язкових податків і зборів загальнодержавного та місцевого значення. Пунктом 7.3 ст. 7 ПК України встановлено, що «будь-які питання щодо оподаткування регулюються ПК України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до ПК України та/або

положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства» [71].

Предметом зазначеного кримінального правопорушення є податки як обов'язкові безумовні платежі до відповідного бюджету, що справляються з платників податків, та збори, плата (внески), що є обов'язковими платежами до відповідного бюджету які справляються з платників зборів. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України. На думку Т. Барабаш, «предмет кримінального правопорушення слід розглядати як одну із сторін об'єкта кримінального правопорушення і обставину, що підлягає доказуванню у справах про ухилення від сплати податків. Кримінально-процесуальне право, на думку дослідниці, повинно вимагати, щоб державні органи і посадові особи, які ведуть процес, встановлювали вичерпні дані щодо предмета злочинного посягання, а саме: які грошові суми обов'язкових внесків не були сплачені на користь держави, чи встановлені вони на підставі закону уповноваженим органом, чи дотримана передбачена законом процедура і чи входять вони у податкову систему України» [254, с.14].

Автори науково-практичного посібника «Юридична відповідальність за податкові правопорушення» предметом кримінального правопорушення згідно із ст. 212 КК України визначають «грошові кошти у національній валюті України, які мають спеціальний правовий статус, пов'язаний з їх безпосереднім походженням, тобто правовий статус набутий внаслідок настання певних юридичних фактів, визначених податковим законодавством. Статтями 9 та 10 ПК Україні встановлений вичерпний перелік загальнодержавних податків та зборів, а також місцевих обов'язкових платежів і місцевих зборів, що встановлюються за рішенням місцевих рад» [40, с.400]. Об'єкт же оподаткування конкретного виду податку необхідно розглядати в двох аспектах: 1) як відносини, врегульовані нормами права, які визначають діяльність (операції), що підлягають обкладенню конкретним видом податку; 2) конкретні відносини, на які посягає правопорушник при ухиленні від сплати податків [255, с.50].

Д. Гетманцев, Р. Макарчук, Я. Толкачов наголошують, що «об'єктом оподаткування слід вважати юридичний факт, який відображає правовий зв'язок предмета оподаткування і суб'єкта платника. Об'єкт оподаткування, як і всі інші елементи податкового закону, мають бути чітко та однозначно визначені на рівні закону. Невиконання цієї умови тягне неможливість виникнення податкового обов'язку платника податків» [40, с.400]. Разом з тим, на нашу думку, об'єкт оподаткування і об'єкт кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України ототожнювати не можна. Об'єкт оподаткування вказує на зв'язок між платником і предметом оподаткування, а об'єктом кримінального правопорушення виступають правовідносини, щодо яких встановлюється охорона за кримінальним законодавством.

Об'єктивна сторона кримінального правопорушення за ст. 212 КК України характеризується такими ознаками: 1) діянням: у формі дії – умисним ухиленням від сплати податків зборів обов'язкових платежів; у формі бездіяльності – невиконанням покладених на платника податків обов'язків щодо сплати податків; 2) суспільно-небезпечними наслідками у вигляді фактичного недонадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах; 3) причинним зв'язком між діяннями і настанням негативних наслідків.

Кримінальна відповідальність за умисне ухилення від сплати податків і зборів можлива виключно за наявності таких умов: несплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі входять до податкової системи, введенні в установленому законом порядку та закріплені у ПК України; об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом; механізм справляння податків і зборів, обов'язкових платежів, їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені податковим законодавством України. Критеріями, під які підпадає злочинна бездіяльність ухилення від сплати податків, є такі: особа має законодавчо встановлений обов'язок із сплати податку або збору, іншого платежу; особа має можливість виконати покладений на неї обов'язок; виконання обов'язку із сплати податку, збору, іншого платежу

відвернула б настання суспільно-небезпечних наслідків. Диспозиція статті 212 КК України має описово-бланкетний характер і не конкретизує спосіб вчинення кримінального правопорушення ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Найрозповсюдженішими способами вчинення кримінального правопорушення за ст. 212 КК України є: «неподання документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів. балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження сум податків, зборів (обов'язкових платежів); подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право на пільги» [141].

У випадку вчинення податкового кримінального правопорушення за допомогою підроблених службовою особою документів, такі дії кваліфікуються як сукупність кримінальних правопорушень за відповідною частиною ст. 212 КК України та ч. 2 ст. 366 КК України. Обов'язкова кваліфікація службового підроблення за ч. 2 ст. 366 КК України (діяння, що спричинило тяжкі наслідки) обумовлена тим, що згідно з пунктом 4 примітки до ст. 364 КК України тяжкими наслідками у статтях 364-367 КК України (якщо вони полягають у завданні матеріальних збитків) вважаються наслідки, які у 250 і більше разів перевищують НМДГ. Оскільки криміналізація діяння ухилення від сплати податків за ч. 1 ст. 212 КК України передбачена «у випадку завдання матеріальних збитків, що у п'ять і більше разів перевищують НМДГ, то це є тяжкими наслідками для кваліфікації службового підроблення саме тільки за ч. 2 ст. 366 КК України» [141].

Умисне ухилення від сплати чи сплата у неповному обсязі сум податкових зобов'язань утворює закінчений склад злочину з наступного дня після настання строку, до якого мав бути сплачений податок, збір чи інший обов'язковий платіж, а коли закон пов'язує цей строк із виконанням певної дії, – з моменту фактичного ухилення від їх сплати [252]. У більшості випадків бюджети зазнають втрат від господарської діяльності юридичних осіб - платників податків, оскільки останні є бюджетоутворюючими елементами будь-якої податкової системи. Тому

суб'єктом кримінального правопорушення за умисне ухилення від сплати податків та зборів, у розрізі нашого дослідження, ми визначаємо спеціального суб'єкта, тобто посадову особу юридичної особи. Притягнути особу до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України як суб'єкта кримінального правопорушення можливо за умови обов'язкового встановлення в ході досудового розслідування та під час судового розгляду кримінального провадження достовірних даних, які прямо вказують на наявність у неї специфічних повноважень, що характеризують її як службову особу.

У своєму дослідженні Є. Старинець говорить про тривалу стійкість ознаки кримінального правопорушення, передбаченого статтею 212 КК України, як трьохкатегорійність спеціальних суб'єктів, які мають нести відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Він виділяє такі категорії: службові особи юридичної особи; особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; інші особи, зобов'язані сплачувати такі платежі. Незважаючи на те, що ст. 212 КК України піддавалась численним реформам, ця ознака залишається незмінною від часу її прийняття у 2001 році [256, с. 218].

В. Останін до «суб'єктного складу податкового кримінального правопорушення відносить службових осіб – представників влади, а також осіб, які виконують організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції на підприємствах, установах, організаціях, які є платниками податків» [257, с.13]. У Науково-практичному коментарі до ст. 212 КК України зазначається, що «дії працівників контролюючих органів, інших службових осіб органів державної влади і місцевого самоврядування, які умисно сприяють ухиленню від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), слід кваліфікувати за ч. 5 ст. 27 і ст. 212 КК України як пособництво в ухиленні від оподаткування, а за наявності для цього підстав - і як відповідний злочин у сфері службової діяльності (наприклад, передбачений статтями 364, 368 КК України) або як видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку (ст. 211 КК

України). Зокрема, співучасниками ухилення від сплати обов'язкових платежів мають визнаватися працівники податкових органів, які за попередньою змовою з платником податку дали йому завідомо незаконне податкове роз'яснення» [258].

До представників влади можна віднести і керівників державного сектору господарювання, які наділені правоустановчими функціями розпорядження публічними коштами, акумульованими для цілей господарської діяльності публічних акціонерних товариств державних підприємств. З іншого боку, представники влади можуть виступати суб'єктами ухилення від сплати податків незалежно від посади чи статусу. Втім, в переважній більшості випадків, адміністрування доходів суб'єктів владних повноважень здійснюють податкові агенти, на яких покладена відповідальність за сплату податків.

Дефініція «посадова особа органів управління товариства» наведена у ст. 23 Закону України «Про господарські товариства», а саме: «посадовими особами органів управління товариства є фізичні особи – голова та члени виконавчого органу, ревізійної комісії, ревізор товариства, а також голова та члени іншого органу товариства, наділені повноваженнями з управління товариством, якщо утворення такого органу передбачено установчими документами товариства» [259]. У ст. 42 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» зазначається, що «посадовими особами є члени виконавчого органу, наглядової ради, а також інші особи, передбачені статутом товариства» [134]. Частиною 3 ст. 65 Господарського кодексу України визначено, що «для керівництва господарською діяльністю підприємства власник (власники) безпосередньо або через уповноважені органи чи наглядова рада такого підприємства (у разі її утворення) призначає (обирає) виконавчий орган (одноосібний чи колегіальний) підприємства, який є підзвітним власнику, його уповноваженому органу чи наглядовій раді (у разі її утворення). Керівник підприємства (одноосібний виконавчий орган), головний бухгалтер, голова та члени наглядової ради (у разі її утворення), голова та члени колегіального виконавчого органу підприємства є посадовими особами такого

підприємства. Статутом підприємства посадовими особами підприємства можуть бути визнані й інші особи. Посадові особи підприємства мають обов'язки перед підприємством, передбачені законом, зокрема щодо належного, добросовісного та ефективного управління підприємством (фідуціарні обов'язки)» [135]. Частиною 3 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що «відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів» [260]. Крім того, спільну з виконавчим органом, відповідальність бухгалтера за зберігання документів бухгалтерського обліку та фінансової звітності передбачено ч. 2 ст. 43 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» [134].

Підсумовуючи вищезазначене, можна дати наступне визначення: «посадові особи як суб'єкти кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень – це фізичні особи, які займають посади управління або контролю в юридичній особі будь-якої форми власності та організаційно-правової форми, мають правомочності визначати податкову діяльність юридичної особи, а також здійснювати іншу уповноважуючу діяльність, результат якої впливає на формування податкових зобов'язань платника податків» та запропонувати внести її до ст. 18 КК України, доповнивши частиною 5. Ознаками посадових осіб юридичних осіб, суб'єктів кримінальної відповідальності за податкові правопорушення є: фізична особа повинна займати посаду на підприємстві, установі чи в організації будь-якої форми власності та організаційно-правової форми; порядок призначення посадової особи має відповідати законодавству та установчим документам юридичної особи; посадова особа юридичної особи має бути наділена повноваженнями здійснювати дії в інтересах юридичної особи; посадова особа має виконувати

свої функціональні обов'язки у рамках законодавства та установчих документів юридичної особи; посадова особа має бути наділена повноваженнями щодо несення відповідальність за діяння, які були вчинені нею від імені юридичної особи.

Отже, можна виокремити наступні типи посад, які характерні для юридичних осіб різних організаційно-правових форм. Обов'язковими посадами є: 1) керівний склад – особи, які займають вищі посади в юридичній особі та приймають стратегічні рішення, визначають основні напрямки діяльності і керують її роботою: директори, генеральні директори, президенти, керівники рад директорів тощо; 2) фінансовий склад – особи, які відповідають за фінансову діяльність юридичної особи: головні бухгалтери, фінансові директори, керівники фінансових відділів та інші фахівці з фінансового менеджменту.

Несення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків стосується виключно тих посад, перебуваючи на яких, особи здійснювали діяльність, що призвела до фактичного недоотримання бюджетами податків, зборів, платежів. Але «якщо особа, яка вчинила діяння, передбачені ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК України, або діяння, передбачені ч. 3 ст. 212 КК України (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) до притягнення її до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня), звільняється від кримінальної відповідальності» [71]. Загальним правилом для всіх службових (посадових) осіб є порядок застосування ч. 4 ст. 212 КК України щодо звільнення їх від кримінальної відповідальності у разі сплати всіх обов'язкових платежів до моменту прийняття рішення судом. Ухвалою Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 14.02.2013 р. у справі № 5-233км13 визначено, що для застосування положення про звільнення від кримінальної відповідальності щодо службової особи, яка визнається винною у несплаті податків підприємством, необхідно, щоб ця особа брала участь у сплаті належних сум податкового боргу,

пені або фінансових санкцій підприємства, яке є платником податків. Це може включати погашення заборгованості в рамках своїх повноважень, внесення грошей на рахунок підприємства або відшкодування сум, сплачених юридичною особою. Якщо ж підприємство сплатило такі суми без участі посадової особи, яка притягується до кримінальної відповідальності, положення ч. 4 ст. 212 КК України не застосовуються [261].

Частина 5 ст. 212 КК України визначає підставу звільнення платників податків від відповідальності (у т.ч. для юридичних осіб та їх службових осіб). Так, «діяння, передбачені частинами 1-3 ст. 212 КК України, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу» [141]. «Податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, які визначено в ст. 102 ПК України» [71].

Частинами 8-10 підрозділу 9^2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України встановлено наступні податково-правові наслідки досягнення податкового компромісу: «податкові зобов'язання не підлягають оскарженню та їх розмір не може бути змінений в інших податкових періодах; за уточненими операціями у наступних періодах за зазначеними податками перевірки контролюючими органами не проводяться; діяння посадових осіб не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» [71].

Немалозначущим, на наш погляд, є і питання строків давності, що можуть застосовуватися до платників податків. Відповідно до п. 102.1 ст. 102 ПК України «контролюючий орган, крім випадків, визначених п. 102.2 ст. 102 ПК України, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПК України, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня - у разі проведення перевірки відповідно до статей 39 і 39^2 ПК України та застосування вимог п. 141.4 статті 141 ПК України), що

настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку» [71].

Необхідно розмежовувати ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасну їх сплату за відсутності умислу за несплату. Особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати зазначених платежів та не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів. Згідно з підпунктом 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України інститут презумпції правомірності рішень платника податку застосовується до випадків, коли норми законодавства 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. Судова практика з цього питання представлена вироком Печерського районного суду м. Києва від 18.03.2010 р. у справі № 1-28/10. Так, у справі про умисне ухилення від сплати податків, констатуючи умисел у діях осіб по справі, суд прийняв до уваги, що «питання щодо необхідності нарахування і сплати податків у даному випадку не є очевидним, оскільки неоднозначно тлумачиться законодавцем і навіть експертами під час допиту їх в судовому засіданні» [262].

Достатньо розповсюдженим явищем в Україні є вчинення податкового кримінального правопорушення групою осіб. Диспозиція частин 2 та 3 ст. 212 КК України визначають кваліфікуючу ознаку кримінального правопорушення умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як вчинення кримінального правопорушення за попередньою змовою групою осіб.

Відповідно до ст. 26 КК України «співучастю у кримінальному праві визнається умисна спільна участь декількох суб'єктів кримінального правопорушення у вчиненні умисного кримінального правопорушення» [141]. Кваліфікуючу ознаку кримінального правопорушення «за попередньою змовою групою осіб» трактує Пленум Верховного Суду України, на підставі постанови якого з'ясовано, що така «кваліфікуюча ознака застосовується лише в разі, коли в ньому брали участь як співвиконавці двоє чи більше осіб, які попередньо домовилися не сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів чи державних цільових фондів або ж сплатити їх не в повному обсязі» [252] (наприклад, керівник і головний бухгалтер юридичної особи-платника податку з правом підпису документів, які подаються до податкових органів України).

Диспозиція ч. 3 ст. 212 КК України передбачає таку кваліфікуючу ознаку, як вчинення кримінального правопорушення умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) особою раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що характеризується як повторність кримінальних правопорушень, передбачених виключно ст. 212 КК України [141].

Отже, впровадження кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків має на меті боротьбу з податковими кримінальними правопорушеннями та забезпечення ефективного функціонування правової держави. Наявність кримінальної охорони зазначених правовідносин допомагає забезпечити рівність перед законом усіх платників податків в державі. Кримінальна відповідальність є найбільш жорсткою формою податкового примусу, тому на наш погляд, важливо, щоб відповідальність за податкові кримінальні правопорушення застосовувалась лише у тих випадках, коли інші способи впливу на правопорушника (наприклад, адміністративні штрафи) не є достатніми, ефективними чи не можуть забезпечити компенсацію недонарахувань від податкових платежів.

Висновки до другого розділу

1. У підрозділі проаналізовані склади податкових правопорушень, за які передбачена фінансова відповідальність згідно з нормами ПК України. Запропоновано розширене розуміння сутності фінансової відповідальності, яке не охоплюється виключно межами податкової сфери. Виокремлюються наступні сфери застосування норм фінансової відповідальності: бюджетний контроль; податкова політика; забезпечення боротьби з корупцією в державному секторі; ефективне управління публічними фінансами; розумне обслуговування державного боргу; створення сприятливого інвестиційного клімату для залучення інвесторів; розбудова податкової системи України тощо. Доведено, що фінансові санкції мають компенсаторну функцію на відміну від адміністративних (останні реалізують функцію забезпечення управлінської дисципліни), у яких розмір штрафу може бути в рази меншим ніж шкода завдана самим правопорушенням.

Фінансову відповідальність юридичних осіб запропоновано ототожнювати із податковою відповідальністю (законодавчий термін якої відсутній) у випадку, якщо мета фінансової відповідальності покликана забезпечити відновлення фіскального інтересу держави, суб'єктом застосування стягнення є контролюючий орган у сфері оподаткування та/або стягнення стосуються події, факту, який виник у сфері оподаткування та податкового адміністрування. З метою систематизації норм фінансової відповідальності, визначених у ПК України, запропоновано внести зміни до структури ПК України, виокремивши Розділ «Відповідальність».

2. Сучасного бачення набуло питання адміністративної відповідальності за делікти у сфері оподаткування, вчинені посадовими особами юридичних осіб. Визначено, що адміністративна відповідальність посадових осіб за порушення податкового законодавства полягає у застосуванні адміністративно-правових норм з метою впливу на порушників податкових правовідносин. Встановлено, що посадові особи юридичних осіб у правопорушеннях, за які встановлена адміністративна відповідальність, можуть набувати загальний та спеціальний

організаційно-правовий статус: загальний мають керівники, директори, головні бухгалтери, законні представники, які несуть відповідальність на загальних цивільно-правових засадах; спеціальний – податкові агенти, ліквідатори, голови ліквідаційних комісій, інші посадові особи юридичної особи, що припиняється, інші особи, залучені до припинення юридичної особи із статусом законного представника.

Констатовано, що в різноманітті складів правопорушень, за які встановлено відповідальність КУпАП, досить складно виокремити конкретні правопорушення, які за своїм об'єктом посягають виключно на несплату податків, зборів та платежів, які включаються в систему оподаткування. Доведено, що підставою для застосування відповідальності є наявність складу адміністративного правопорушення, а саме наявність винного або з необережності діяння, що завдає шкоди захищеним законом податковим відносинам, за яке передбачена адміністративна відповідальність. Запропоновано доповнити ст. 9 КУпАП частиною 2 авторським визначенням такого змісту «адміністративне податкове правопорушення – це протиправне, винне (умисне або необережне) діяння, яке порушує встановлений податковим законодавством порядок адміністрування податків, зборів, платежів і за яку передбачено адміністративну відповідальність».

Окреслено основні та додаткові ознаки адміністративного податкового правопорушення. До основних віднесено: майновий характер; протиправність; наявність вини особи (умисної або необережної); вчинення дій або бездіяльності, що посягають на захищені законом суспільні відносини, які пов'язані із порушенням порядку адміністрування податків, зборів, платежів; наявність складу правопорушення, визначеного адміністративним законодавством; наявність причинно-наслідкового зв'язку між діянням у сфері адміністрування податків, зборів, платежів та настанням негативних наслідків для публічної влади. Додатковими є: невиконання законних рішень контролюючих органів; недекларування об'єктів оподаткування; невиконання обов'язкових реєстраційних дій, пов'язаних з оподаткуванням, наприклад, невиконання

обов'язків щодо реєстрації як платника податків або невиконання зобов'язань щодо ведення обліку та звітності; підробка документів, пов'язаних із податками, зборами, платежами, наприклад, підробка податкових декларацій; неправомірне використання платіжних засобів, які породжують фіскальні наслідки.

3. Визначено мету адміністративної відповідальності за адміністративне податкове правопорушення, яка полягає у: застосуванні засобами адміністративного права впливу на податкову поведінку для регулювання та охорони відносин у податковій сфері з метою зменшення ризиків для чинного правопорядку та національної безпеки, що виникають через адміністративні правопорушення у податковій сфері; забезпеченні стабільності, єдності управління податковою системою, а також пов'язаною з нею політикою обліку та реєстрації юридичних осіб; забезпеченні гарантій законності дій контролюючих органів у сфері оподаткування; реалізації принципу невідворотності юридичної відповідальності за адміністративні правопорушення в податковій сфері шляхом притягнення порушників податкового законодавства до адміністративної відповідальності згідно з положеннями КУпАП за наявності всіх необхідних підстав та умов; підвищенні рівня правосвідомості населення та довіри до правопорядку в податковій сфері, що досягається шляхом демонстрації реальної відповідальності за адміністративні правопорушення в цій сфері перед суспільством.

За результатами аналізу норм КУпАП, запропоновано наступний підхід до класифікації податкових адміністративних деліктів за участю посадових осіб юридичних осіб: 1) адміністративні правопорушення, розгляд і накладання стягнень щодо яких здійснюється уповноваженими посадовими особами контролюючих органів у сфері оподаткування; 2) адміністративні правопорушення, протоколи про які мають право складати уповноважені посадові особи контролюючих органів у сфері оподаткування; 3) адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, розгляд чи протоколювання яких здійснюють посадові особи інших органів державної влади.

Запропоновано застосувати системний підхід та віднести усі адміністративні делікти до сфери оподаткування, якщо вони посягають на: 1) законну діяльність контролюючих (податкових) органів та інших посадових осіб, які забезпечують реалізацію державної податкової політики; 2) забезпечення точності, повноти сплати податкових платежів; 3) виконання положень щодо державної реєстраційної та облікової політики у сфері оподаткування та суміжних сферах, які забезпечують дієвість податкової системи; 4) конкурентність ринку, створюючи незаконні (в тому числі фіскальні) переваги для недоброчесних учасників (наприклад, продаж підакцизної продукції в тіньовий спосіб без сплати акцизних та інших податків); 5) неправомірне використання платіжних засобів, які породжують фіскальні наслідки для суб'єктів податкових відносин.

4. Констатовано, що впровадження адміністративної відповідальності за податкові правопорушення в Україні базується на низці чинників, завдяки яким відбувається становлення української держави. Так, по-перше, існує необхідність забезпечення більш ефективного контролю за виконанням податкового законодавства та попередження податкових правопорушень; по-друге, запровадження адміністративної відповідальності за незначні правопорушення у сфері оподаткування відповідає принципам ЄС, до вступу в який прагне Україна; по-третє, впровадження адміністративної відповідальності за податкові правопорушення є одним з елементів реформування податкової системи України та забезпечення її прозорості та конкурентоспроможності; по-четверте, адміністративні санкції за податкові правопорушення є складовим елементом політики боротьби з корупцією та підвищення рівня довіри до контролюючих органів серед платників податків.

5. Встановлено, що на відміну від кримінальної відповідальності, де важливо припинити небезпечний вплив від дій посадовців, які використовують юридичну особу як інструмент власної наживи, адміністративна відповідальність юридичної особи може застосовуватися з компенсаційною, дисциплінарною метою. Для притягнення платника податків до адміністративної

відповідальності, на відміну від інших видів юридичної відповідальності, доведення прямого умислу в діях юридичних осіб не вимагається. Натомість, зв'язок протиправних дій та негативних наслідків повинен мати місце у будь-якому випадку. Застосування адміністративної відповідальності до посадових осіб з урахуванням ст. 14 КУпАП має проходити перевірку на належність до таких критеріїв: охопленість діяння межами повноважень, які визначені у правовстановлюючих документах підприємства, установи, організації; вчинення діяння в період обіймання посади; наявність зв'язку діяння із шкідливими наслідками.

Акцентовано увагу на тому, що до податкових кримінальних правопорушень слід відносити лише ті, які закріплені ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)), а кримінальні правопорушення передбачені ст. 212^1 КК України (сплата платежів на соціальне та пенсійне страхування) стосуються інституту доходів централізованих публічних позабюджетних фондів, який безпосередньо пов'язаний з реалізацією соціальної функції держави і за своєю природою не є податковими зобов'язаннями.

6. Доведено, що кримінальна відповідальність за податкові правопорушення встановлена виключно КК України та настає за наявності таких складових: 1) наявність конституційного обов'язку щодо сплати податків; 2) закріплення в КК України норм що забезпечують їх кримінальну охорону; 3) настання негативних наслідків фінансового характеру для держави. На підставі даних Єдиного звіту про кримінальні правопорушення Офіса Генерального прокурора за 2023-2024 р.р. доведено, що незважаючи на воєнний стан в Україні продовжується боротьба з ухиленням від сплати податків та спостерігається поступове зниження кількості кримінальних правопорушень, що підпадають під дію ст. 212 КК України. Запропоновано доповнити ст. 112 КК України частиною 1 та викласти в ній таку дефініцію: податкове кримінальне правопорушення – це вчинене у податковій сфері протиправне діяння, злочинний характер якого визначений чинним кримінальним законодавством.

7. Встановлено, що об’єктивна сторона основного складу кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК України характеризується наявністю трьох обов’язкових ознак: діяннями у вигляді ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, що входять до системи оподаткування, та введені у встановленому законом порядку; наслідками у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, тобто заподіяння державі шкоди у значних розмірах; причинним зв’язком між діяннями і наслідками (означає, що юридичний склад передбаченого ст. 212 КК України кримінального правопорушення є матеріальним).

Доведено, що ухилення від сплати обов’язкових платежів юридичними особами виражається в діянні (дії чи бездіяльності) особи, спрямованому на повну чи часткову несплату обов’язкових платежів, які повинні сплачуватися підприємствами, організаціями, установами відповідно до чинного законодавства. Усі способи ухилення від сплати обов’язкових платежів можна об’єднати у такі групи: неподання документів, пов’язаних із обчисленнями сплати обов’язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів, балансів тощо); заниження сум податків, зборів, інших обов’язкових платежів; приховування об’єктів оподаткування; заниження об’єктів оподаткування; приховування (неповідомлення) інформації щодо втрати підстав на пільги з оподаткування; неутримання та несплата податку на доходи фізичних осіб від їх імені та за їх рахунок податковим агентом – фізичною особою чи працівником податкового агента – юридичної особи.

8. Констатовано, що об’єкт та предмет складу кримінального правопорушення за ухилення від сплати податків, зборів та обов’язкових платежів не співпадають. Об’єктом є публічні суспільні правовідносини у сфері фіскальної політики держави, що випливає із встановленого законом порядку справляння податків, зборів та інших платежів, що входять до системи оподаткування, та спрямовані на формування дохідної частини

загальнодержавного чи місцевого бюджетів. Предметом зазначеного кримінального правопорушення є податки як обов'язкові безумовні платежі до відповідного бюджету, що справляються з платників податків, та збори, плата (внески), що є обов'язковими платежами до відповідного бюджету які справляються з платників зборів. Доведено, що об'єкт оподаткування та об'єкт кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, не є тотожними. Об'єкт оподаткування вказує на зв'язок між платником і предметом оподаткування, а об'єктом кримінального правопорушення виступають правовідносини, щодо яких встановлюється охорона за кримінальним законодавством.

9. Доведено, що кримінальна відповідальність за умисне ухилення від сплати податків і зборів можлива виключно за умов: податки, збори, інші обов'язкові платежі, які не були сплачені, входять до податкової системи, введенні в установленому законом порядку та закріплені у ПК України; об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу та його податковий обов'язок визначений відповідним законом; механізм справляння податків, зборів, обов'язкових платежів, їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені податковим законодавством України.

Визначено, що критеріями, під які підпадає злочинна бездіяльність ухилення від сплати податків, є такі: особа має законодавчо встановлений обов'язок із сплати податку або збору, іншого платежу; особа має можливість виконати покладений на неї обов'язок; виконання обов'язку із сплати податку, збору, іншого платежу відвернула б настання суспільно-небезпечних наслідків фінансового характеру. Запропоновано доповнити ст. 18 КК України частиною 5 та закріпити в ній дефініцію такого змісту: «посадові особи як суб'єкти кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень – це фізичні особи, які займають посади управління або контролю в юридичній особі будь-якої форми власності та організаційно-правової форми, мають правомочності визначати податкову діяльність

юридичної особи, а також здійснювати іншу уповноважуючу діяльність, результат якої впливає на формування податкових зобов’язань платника податків».

10. Окреслено ознаки посадових осіб юридичних осіб, суб’єктів кримінальної відповідальності за податкові правопорушення: фізична особа повинна займати посаду на підприємстві, установі чи в організації будь-якої форми власності та організаційно-правової форми; порядок призначення посадової особи має відповідати законодавству та установчим документам юридичної особи; посадова особа юридичної особи має бути наділена повноваженнями здійснювати дії в інтересах юридичної особи; посадова особа має виконувати свої функціональні обов’язки у рамках законодавства та установчих документів юридичної особи; посадова особа має бути наділена повноваженнями щодо несення відповідальність за діяння, які були вчинені нею від імені юридичної особи. Доведено, що кримінальна відповідальність є найбільш жорсткою формою податкового примусу і має застосовуватися лише у тих випадках, коли інші способи впливу на правопорушника не є достатніми, ефективними чи не можуть забезпечити компенсацію недонарахувань від податкових платежів до бюджетів країни.

РОЗДІЛ 3. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА НАПРЯМИ СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ У БОРОТЬБІ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

3.1. Особливості відповідальності юридичних осіб зарубіжних держав за податкові правопорушення

Податкові системи країн світу формуються під впливом різних економічних, політичних і соціальних умов. Водночас, ефективність наповнення бюджету будь-якої держави залежить від налагодження контрольного механізму у податковій сфері.

З метою запобігання правопорушенням, що виникають у податковій сфері нашої держави доцільним є вивчення ідей, підходів, методів протидії таким порушенням, що застосовуються у зарубіжних країнах, виокремлюючи з наявних ті пропозиції, які можуть бути ефективно реалізовані в Україні. Досвід України та зарубіжних країн свідчить, що юридичні особи як платники податків є основними наповнювачами дохідної частини бюджетів, а нормативне врегулювання інституту відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення є одним із пріоритетних завдань податкової політики держав світу [263, С. 20-21].

Здійснивши аналіз судової практики західних країн О. Пугаченко дійшов висновку про «консенсусність» податкових правопорушень, тобто таких, що здійснюються за попередньою домовленістю сторін. Такий підхід можливий за наявності недосконалого законодавства або шляхом приховування прибутків, як традиційного способу ухилення від сплати податків, або проведення складних міжбанківських комбінацій і багатоканального «просування» грошей в різні сфери тіньової економіки [264, с.172]. Тому, необхідною ознакою будь-якої високорозвиненої системи контролю за дотриманням податкового законодавства є наявність комплексної стандартної процедури організації контрольних

перевірок та міцної законодавчої бази, що надає уповноваженим органам широкі повноваження у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків [265].

Наприклад, однією з найефективніших систем податкового контролю вважається шведська, яка характеризується жорсткою централізацією та забезпечується Агентством зі сплати податків, яке забезпечує податковий контроль, зокрема, за збором декларацій, примусовим стягненням платежів, особливо на великих підприємствах. Така організація податкового контролю в Швеції дозволила цій країні увійти до п’ятірки лідерів за рівнем свободи від корупції [266, с.220].

Аналізуючи проблему ухилення від сплати податків, європейські вчені визнали її серйозною проблемою світового масштабу. Зокрема, за статистичними даними податковий дефіцит ЄС у 2015 р. становив близько 825 млрд євро на рік. Саме це стало поштовхом до створення урядами країн ЄС низки інструментів для протидії ухиленню від сплати податків на національному та глобальному рівнях [116, с.236].

У 2018 році було проведено дослідження питань світової нерівності, яке свідчить про те, що більше 10% світового ВВП приховано в офшорах. Так, за результатами роботи Європейської Комісії було виявлено, що частка багатств, розміщених в офшорах резидентами держав-членів Європейського Союзу, досягла 9,7% ВВП ЄС. Тільки після опублікування «панамських документів» урядам у всьому світі вдалося повернути понад один мільярд євро до національних бюджетів. Наприклад, Німеччина повернула понад 160 млн євро, Франція понад 120 млн євро, а Бельгія – 16 млн євро [117, с.13].

Для ефективного впровадження нової спільної моделі податкової справедливості у Європі та, відповідно, боротьби з ухиленням від сплати податків, необхідно враховувати та долати такі проблеми в податковій сфері як: підрив соціальної політики, податкову заборгованість, відсутність спільного фінансового реєстру та моніторингу незаконних фінансових потоків підрозділами фінансового контролю, недосконалу систему санкцій щодо

посередників, які допомагають великим корпораціям уникати сплати податків. Наприклад, компаніям, фінансовим установам та їх посередникам, які сприяли уникненню прозорого оподаткування, повинно загрожувати покарання у виді виключення із програми державних закупівель, інвестиційних програм ЄС та ін. [117, с.12, 17].

Отже, враховуючи існуючі проблеми, сьогодні основними завданнями, які стосуються податкової політики країн ЄС, є боротьба з ухиленням від оподаткування та податковим шахрайством [267, с.24].

Формування системи відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення обумовлене необхідністю конструктивного вирішення проблем сфери оподаткування. Дослідивши практику різних держав, можемо констатувати, що основними видами юридичної відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення в зарубіжних країнах є: адміністративна (у тому числі «квазікримінальна») та кримінальна відповідальність.

Зміст розділу 4 «Адміністративні підходи до запобігання та вирішення суперечок, пов'язаних з трансферним ціноутворенням» Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) в редакції 2010 року, присвячений огляду практики країн-учасниць світової міжнародної організації ОЕСР щодо заходів із забезпечення належного порядку сплати податків [268, с.23], де адміністративна відповідальність була названа одним з найбільш поширених інструментів такого забезпечення.

Наприклад, досвід управління податковим боргом у США має таку особливість як перекладення основної частини тягаря відповідальності за дотримання податкового законодавства на самого платника податків, а не на фіскальну службу. При цьому функціонує налагоджена система податкових санкцій, заснована на принципі відповідності розміру накладених санкцій ступеню тяжкості вчинених податкових правопорушень [269, с.966]. На думку Ю. Майдана, американський підхід характеризується жорсткістю санкцій за податкові правопорушення та застосуванням комбінованих штрафних санкцій.

Так, надання неправильної податкової інформації тягне для юридичних осіб штраф у 500 тис дол США [265].

Європейський підхід до визначення адміністративної відповідальності носить більш демократичний, превентивний характер [270, с.219]. Наприклад, Швейцарія, Німеччина та Великобританія встановлюють фіксовані суми штрафів залежно від виду порушення і наявності умислу [266, с.234].

У Нідерландах найвищий штраф за ухилення від сплати податків станом на 2018 рік становив 79 тис євро, тоді як в Україні – близько 15 тис євро [268, с.24], що говорить саме за себе.

У Франції та Італії штрафні санкції встановлюються у відсотковому співвідношенні від суми заниженого або несплаченого податку. Так, максимальний розмір штрафу у Франції становить 80%, в Італії – 240% від сум зазначених порушень. При цьому, розмір санкцій також залежить від наявності умислу при здійсненні податкових правопорушень [266, с.234].

Крім того, у Франції за несвоєчасне подання декларації з платника стягується податок у повній сумі і накладається штраф, мінімальна сума якого встановлена у розмірі 40% від суми нарахованого податку у разі доведення навмисного ухилення від сплати податку. У разі встановлення факту регулярного зменшення доходів платника, податки стягуються у безспірному порядку з його рахунків [266, с.218].

Загалом, податкове законодавство Франції передбачає необхідні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування на основі вивчення податкових декларацій платників податків чи отриманої зовнішньої інформації [265]. Для великих юридичних осіб застосовуються загальна перевірка та перевірка правильності систем обліку, а невеликим юридичним особам надається допомога при складанні балансу. Рівень застосування примусового стягнення податкового боргу зі сплати податків є відносно низьким, адже понад 90% платежів до бюджету сплачується платниками податків добровільно. При цьому, за рахунок застосування заходів примусового стягнення надходження до бюджету Франції становлять близько 10 млрд євро на рік [269, с.965].

В Італії нормативною підставою застосування адміністративної відповідальності за податкові правопорушення до юридичних осіб є Законодавчий Указ № 231 від 08.06.2001 р. (Указ № 231/2001), за яким адміністративна відповідальність до юридичної особи може застосовуватися у рамках кримінального провадження, оскільки, зазвичай, останнє відбувається через роки після некримінального податкового провадження, а узгодженість між цими двома провадженнями в частині доказів відсутня [271, с.2]. Мова йде про так звану адміністративно-кримінальну («квазікримінальну») відповідальність юридичних осіб [270, с.219].

Так, за Рішенням Верховного Суду Італії № 11626 від 07.04.2020 р. за іноземними компаніями зберігається юрисдикція щодо адміністративної (квазікримінальної) відповідальності. Іноземні юридичні особи, які здійснюють свою діяльність в Італії, підлягають адміністративній (квазікримінальній) відповідальності, встановленій Указом №231/2001 незалежно від їх резидентства або місця розташування їхніх головних офісів чи філій [271, с.1].

Поняття квазікримінальної відповідальності досліджують у своїх наукових доробках Д. Трут та А. Автух, приділяючи увагу питанню притягнення юридичних осіб до кримінальної відповідальності. Використовуючи дану дефініцію, вони наголошують, що основною ознакою такого підходу до відповідальності є не визнання законодавством юридичних осіб суб'єктами злочину, а можливість застосування до них різноманітних кримінальних санкцій. Тобто це така модель відповідальності юридичних осіб, коли останні підлягають адміністративній відповідальності за причетність до кримінального злочину. На думку цих дослідників ФРН, Швеція, Італія, Іспанія – є країнами-представниками запровадження квазікримінальної відповідальності юридичних осіб [272].

Італійський Указ №231/2001 також встановлює та регулює порядок відповідальності юридичних осіб за скоєння адміністративних правопорушень, які є частиною кримінального правопорушення. Це так звані «предикатні правопорушення», які вчиняються керівниками або працівниками юридичної

особи в її інтересах. У цьому випадку штрафні санкції застосовуються лише до юридичної особи, яка отримує вигоду від вчинення правопорушення [273].

Загалом, італійська система адміністративної відповідальності за порушення правил оподаткування передбачає застосування податкових стягнень (штрафів) до юридичних осіб у двох формах: притягнення до відповідальності безпосередньо юридичної особи; застосування солідарної відповідальності до юридичної особи та працівника або законного представника компанії, асоціації чи іншої організації [271, с.2].

Таким чином, Указ № 231/2001 запровадив до італійського законодавства систему адміністративної відповідальності юридичних осіб, яка додається до відповідальності юридичної особи у разі скоєння нею правопорушення і має на меті накладення на таку особу санкцій кримінального характеру. Разом з тим, юридична особа не звільняється від адміністративної відповідальності у випадку звільнення її від кримінальної відповідальності шляхом погашення (крім амністії) [274].

Ключовим аспектом німецької моделі адміністрування обов'язкових податкових платежів та зборів є досить високі і суворі фінансові штрафи за податкові правопорушення [275, с. 56]. У Німеччині розповсюджена практика накладення регуляторних штрафів великого розміру на юридичну особу, в тому числі банки, відповідно до статті 30 Закону про адміністративні правопорушення Німеччини (Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (OWiG)). Так, за скоєння умисного правопорушення розмір штрафу встановлюється у сумі до 10 млн євро, а у випадку скоєння правопорушення з необережності – до 5 млн євро. На відміну від кримінальних правопорушень, за адміністративні правопорушення особи не підлягають засудженню до позбавлення волі, що схвалюється більшістю суспільства [276, с.148-150].

М. Вілке та А. Макферсон наполягають на тому, що німецьке законодавство може слугувати прикладом того, як для боротьби з ухиленням юридичних осіб від оподаткування без притягнення їх до кримінальної відповідальності використовувати функціонально еквівалентні адміністративні

санкції [276, с.150]. На думку німецького законодавця, превалювання адміністративних санкцій над кримінальними у податковій сфері спрямовано на переконання компаній запроваджувати організаційні заходи з метою дотримання податкової дисципліни та запобігання скоєнню податкових кримінальних правопорушень.

У Швеції несплата податків або сплата їх не в повному обсязі, 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 [269, с.964].

У контексті імплементації Директиви (ЄС) № 2017/1371 Європейського Парламенту та Ради від 05.07.2017 р. про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами [277] та Законодавчого Указу Італії № 231/2001, адміністративна (квазікримінальна) відповідальність юридичних осіб поширюється на певні податкові кримінальні правопорушення та полягає у накладенні судом стягнень у виді штрафу, розмір якого залежить від: поведінки юридичної особи (ступінь вини; наявність заходів, вжитих юридичною особою для усунення або мінімізації наслідків від скоєного правопорушення; наявність дій, спрямованих на попередження вчинення кримінальних правопорушень); економічного та фінансового стану юридичної особи. Максимальний розмір одиниць для визначення штрафу за вчинення податкових кримінальних правопорушень коливається від 400 до 500 одиниць, що тягне за собою максимальні штрафи в Італії у розмірі від 619 600 євро до 774 500 євро. Однак, розмір штрафу може бути збільшений до однієї третини, тобто максимальна сума може становити відповідно, від 815 333 євро до 1 032 666 євро [271, с.2].

Кримінальна відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення є найрозповсюдженішою серед країн Європи, США та Канади. Це пов’язано з державною політикою цих країн у питанні боротьби з корупцією, шахрайством, злочинами у сфері оподаткування, які загрожують їх економічним інтересам. Вважається, що у країнах Західної Європи та США несплата податків

є таким злочинним діянням, яке, за ступенем суспільної небезпеки, поступається хіба що умисному вбивству [251, с.30].

Починаючи з 1996 року Рада ОЕСР рекомендувала країнам-членам, у яких на законодавчому рівні було дозволено не оподатковувати неправомірну вигоду (хабарі), одержані іноземними посадовими особами, переглянути цей підхід та позбутися відповідної практики. Згодом, Рада ОЕСР прийняла «Рекомендацію щодо податкових заходів для боротьби з підкупом іноземних посадових осіб у міжнародних ділових операціях» з метою подальшого посилення ролі податкових органів у боротьбі з хабарництвом [278]. Отже, очевидним є те, що в Європейському Союзі податкові кримінальні правопорушення є однією з найсерйозніших проблем, з якими стикається влада держав-членів ЄС [279, с.9-11].

Подальший розвиток законодавства ЄС щодо кримінальних податкових правопорушень пов'язаний із ухваленням Європейським парламентом у 2015 році Директиви ЄС 2015/849 (4-та Директива про боротьбу з відмиванням грошей) [116, с.236-237], яка визнала ухилення від сплати податків предикатним злочином, та закріпила низку заходів для боротьби із відмиванням грошей. Відповідно до змісту Конвенції Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, предикатний злочин – це будь-який злочин, у результаті якого виникли доходи, що можуть стати предметом злочину, зазначеного у ст. 9 Конвенції [280]. Отже, вищевикладене дає підстави констатувати, що в Європейському Співтоваристві відсутній єдиний (узгоджений) підхід до класифікації податкових правопорушень та санкцій, за їх вчинення, що призвело до ситуації, коли кожна держава-член ЄС повинна була вдатися до запровадження у національне законодавство власного підходу щодо боротьби з ухиленням від сплати податків.

Враховуючи той факт, що різні країни належать до різних правових систем та мають власну нормативну базу, способи криміналізації порушень податкового законодавства різняться залежно від рівня правової культури, особливостей політичного курсу тощо. У посібнику «Fighting Tax Crime – The Ten Global

Principles, Second Edition», виданого Організацією економічного співробітництва та розвитку наголошено, що застосування принципу забезпечення криміналізації податкових правопорушень буде найбільш ефективним за умови: чіткого закріплення в законодавстві видів податкових правопорушень, які криміналізуються; застосування кримінальної відповідальності у випадку доведення факту скоєння злочину; додержання принципу застосування більш суворих санкції за більш тяжкі правопорушення; наявність затвердженої процедури притягнення до кримінальної відповідальності [281, с.16].

Практично в усіх випадках справ про ухилення від сплати податків у великих розмірах тягар доказування покладається на сторону обвинувачення. Наприклад, за ухилення від сплати податків юридична особа може бути притягнена до кримінальної відповідальності у разі, якщо буде доведено, що злочинні дії могли статися внаслідок спільних дій осіб – представників компанії [268, с.23; 282].

З метою врегулювання питання застосування єдиних підходів країн ЄС щодо боротьби з податковими злочинами, на підставі документу ОЕСР «Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles» окремо для кожної країни Організацією економічного співробітництва та розвитку у 2020 році розроблено «Модель рівнів розвитку в сфері розслідування податкових злочинів» як інструмент для діагностики самооцінки та зрілості розслідування таких злочинів та сприяння впровадженню загальнодержавних підходів до боротьби з податковими кримінальними правопорушеннями на практиці [283].

Моделі рівнів розвитку є відносно поширеним інструментом, який часто використовується з метою надання допомоги юридичним особам на основі самооцінки зрозуміти поточний рівень їх можливостей у певній функціональній, стратегічній чи організаційній галузі, а також тип змін, які, швидше за все, дозволять їм з часом досягти більш високого рівня. Така Модель рівнів розвитку в сфері розслідування податкових злочинів спрямована на те, щоб допомогти визначити власні спроможності та шляхи подолання проблем, які сприяють появі порушень у сфері оподаткування. Крім того, вона є важливим інструментом

визначення можливостей протидії податковим злочинам, включаючи ті, що просуваються Аддіс-Абебською податковою ініціативою [284].

Аддіс-Абебська програма дій була прийнята на Третій міжнародній конференції з фінансування розвитку, що відбулася в Ефіопії 13-16 липня 2015 р. та за результатами якої Генеральною Асамблеєю ООН була схвалена постанова № 69/313 від 27 липня 2015 р. Запропонована Програма дій створена з метою реалізації принципів сталого розвитку на період до 2030 року шляхом узгодження всіх фінансових потоків і політики з економічними, соціальними та екологічними пріоритетами (включає набір політичних дій із понад 100 конкретних заходів, які спираються на джерела фінансування, технології, інновації, торгівлю тощо) [285].

Отже, Модель рівнів розвитку в сфері розслідування податкових злочинів – це інструмент, розроблений для проведення юрисдикціями самостійного оцінювання своєї спроможності розслідувати податкові злочини та сприяти дотриманню податкового законодавства шляхом розвитку відповідних можливостей. Викладена у документі ОЕСР «Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles» 2017 року [282] модель описує еволюційний шлях через чотири рівні розвитку: зародження, становлення, усталеність та реалізація потенціалу, щоб продемонструвати, як вдосконалюються можливості правозастосування завдяки постійному розвитку процедур і комплексному впровадженню кожного із глобальних принципів. Процедури, що застосовуються для впровадження десяти глобальних принципів, використовуються як об’єктивні критерії для визначення рівня розвитку в певній юрисдикції. За даними ОЕСР, такі процедури були виокремлені в багатьох юрисдикціях та допомогли досягти визначених результатів та загальної мети діяльності органів, що розслідують податкові злочини [284].

Розглянемо більш докладно, які ж глобальні принципи виокремлено в Моделі рівнів розвитку в сфері розслідування податкових злочинів, та яким чином має забезпечуватися мобілізація внутрішніх ресурсів юрисдикцій на шляху до мінімізації ухилення від оподаткування та протидії незаконним

фінансовим потокам, що призведе до покращення добровільного дотримання податкового законодавства через ефективні заходи стримування:

1. Забезпечення криміналізації податкових правопорушень. Даний принцип забезпечує наявність у уповноважених органів слідчих та правоохоронних функцій, необхідних для ефективного проведення слідчих дій та забезпечення можливості обгрунтованого позбавлення порушників доходів, отриманих злочинним шляхом. Він є підставою для: формування нормативної бази щодо внутрішньої співпраці між правоохоронними органами; сприяння мінімізації податкових правопорушень через встановлення відповідальності, співмірної з тяжкістю вчинених правопорушень; ефективного застосування кримінального законодавства.

2. Розробка ефективної стратегії боротьби з податковими злочинами. Виконання даного принципу передбачає наявність у юрисдикцій системи оцінки загроз та стратегії зменшення ризиків. Забезпечення ефективної боротьби з податковими злочинами потребує проведення консультацій із зацікавленими сторонами як на етапі розробки стратегії, так і постійного моніторингу її виконання. Ефективність забезпечується шляхом впровадження операційного плану зменшення ризиків, який включає відбір справ, розробку та розслідування справ, залучення працівників, розвиток персоналу та технологій. Доповненням стратегії боротьби з податковими злочинами є постійна комунікація з громадськістю та ЗМІ.

3. Наявність достатніх слідчих повноважень. Принцип передбачає наділення уповноважених органів належним обсягом повноважень для забезпечення здійснення розслідування податкових злочинів на належному рівні та можливості притягнення винних осіб до відповідальності або запобігання таким злочинам. Належний обсяг повноважень передбачає забезпечення можливості при розслідуванні податкових злочинів отримувати документи від третіх осіб; проводити обшуки та конфіскації, у тому числі цифрових доказів; перехоплювати поштові та телекомунікаційні повідомлення; проводити допити та негласні спостереження; проводити операції під прикриттям тощо. Принцип 3

прямо кореспондується Принципу 10, оскільки захист прав підозрюваних є необхідною умовою отримання належних доказів і забезпечення доброчесності органів, що здійснюють розслідування.

4. Наявність дієвих повноважень на заморожування, арешт та конфіскацію активів. З метою організації дієвої боротьби з податковими злочинами, правоохоронні органи юрисдикцій мають бути наділені належним обсягом повноважень щодо заморожування, арешту, конфіскації активів та поверненням доходів, пов'язаних із протиправними діяннями платників податків. Зазначені повноваження кореспондуються з Принципами 3, 9 та 10, які пов'язані із забезпеченням прозорості та доброчесності процесу доказування, захисту прав підозрюваних, а також є необхідними умовами для міжнародного співробітництва та виконання рішень іноземних держав про заморожування активів. Крім того, ефективному поверненню активів сприяє утворення юрисдикціями в організаційній структурі уповноважених органів спеціального підрозділу, наділеного відповідними функціями (Принцип 5).

5. Створення організаційної структури з визначеними обов'язками. Наявність ефективної організаційної структури уповноважених органів з чітко окресленими функціями забезпечує вироблення загальної стратегії та міжвідомчої співпраці, спрямованих на задоволення державних потреб. Зусилля усієї системи органів спрямовуються на попередження, виявлення та розслідування податкових правопорушень, відшкодування збитків, а також забезпечення незалежності дій уповноважених органів та їх відповідальності за прийняття рішень, здійснення нагляду тощо.

6. Забезпечення достатніх ресурсів для розслідування податкових злочинів. Для успішного попередження, виявлення, розслідування податкових правопорушень та організації повернення збитків до бюджетів, юрисдикції повинні бути забезпечені достатніми ресурсами. Усталеною практикою є наділення кожної юрисдикції власними фінансовими, людськими, інфраструктурними, організаційно-стратегічними, інформаційними та технологічними ресурсами відповідно до національного законодавства.

7. Визнання податкових злочинів предикатним правопорушенням, що передує відмиванню грошей. Кваліфікація податкових злочинів як одного з предикатних правопорушень, що передує відмиванню коштів, надає юрисдикціям більших можливостей у проведенні розслідувань таких правопорушень на національному рівні та забезпечує механізми міжнародної співпраці з відповідними органами зарубіжних країн, кращу міжвідомчу координацію як на оперативному, так і на стратегічному рівнях. Визнання податкових злочинів предикатними, що передують відмиванню коштів, є підставою міжнародної співпраці з прямим обміном інформацією та взаємною правовою допомогою між компетентними органами для забезпечення розслідування та кримінального переслідування суб'єктів податкових правопорушень кожної юрисдикції. Цей принцип ґрунтується на Рекомендації 3 Цільової групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF), яка закликає включати податкові злочини до переліку предикатних правопорушень, що передують відмиванню коштів.

8. Наявність ефективної основи для внутрішньої міжвідомчої співпраці. Ефективний загальнодержавний підхід до боротьби з податковими та іншими фінансовими правопорушеннями полягає у здатності різних уповноважених органів (наприклад податкових служб, митних органів, органів боротьби з відмиванням коштів, антикорупційних органів, органів поліції та прокуратури, фінансових регуляторних органів тощо) співпрацювати один з одним в межах наданих повноважень у виявленні, попередженні та притягненні до відповідальності суб'єктів за протиправні діяння. Взаємодія відбувається шляхом обміну інформацією та інших форм співробітництва, що призводить до розширення можливостей як на оперативному, так і на стратегічному рівнях.

9. Забезпечення наявності механізмів міжнародної співпраці. Сучасний світ переважно вільного перетину кордонів породжує необхідність тісної міжнародної співпраці, у тому числі й у питанні ефективної боротьби з міжнародними податковими правопорушеннями. Юрисдикції вибудовують механізми міжнародної співпраці на підставі належної внутрішньої правової та

оперативної бази задля забезпечення попередження, виявлення, розслідування податкових злочинів та кримінальному переслідуванні суб'єктів правопорушень. Обмін інформацією та інші форми міжнародної співпраці мають наслідком покращення протидії незаконним фінансовим потокам, що передбачено Рекомендацією 40 та Оперативним результатом 2 Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF).

10. Захист прав підозрюваних. Усім суб'єктам податкових правопорушень юрисдикції мають забезпечити дотримання основних прав, у тому числі тих, що викладені в Декларації прав людини Організації Об'єднаних Націй. Таким суб'єктам забезпечується інформування про їхні права до та під час податкового кримінального провадження [284, с.10-85].

Отже, досвід окремих зарубіжних країн показує, що юрисдикції, які успішно впроваджують Десять глобальних принципів, синхронізовано та регулярно аналізують процес їх впровадження, досягають вищих рівнів ефективності. Практика співпраці у податковій сфері уповноважених органів дозволяє оперативно реагувати на ризики, що виникають, та надає можливість коригувати рішення відповідно до ситуації, що склалася. Таким чином, наявність надійної внутрішньої співпраці компетентних органів підвищує рівень розвитку юрисдикції [284, с.8].

Водночас необхідно окремо виділити важливість Директиви (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами (Директива PIF), яка залишається актуальним законодавчим актом з урахуванням її основної мети: забезпечення відповідальності юридичних осіб у рамках кримінального законодавства щодо кримінальних правопорушень, які завдають шкоди фінансовим інтересам ЄС, у тому числі шахрайство, підбурювання, а також сприяння та пособництво у вчиненні будь-якого з кримінальних правопорушень [277].

У 2020 році Законодавчим Указом №75 про імплементацію директиви PIF в ЄС було розширено список податкових правопорушень, до яких віднесено:

подання неправдивої податкової декларації; неподання податкової декларації; податкове шахрайство за допомогою інших засобів і неправдивих податкових декларацій тощо за умови, що відповідні діяння вчинені також в інших державах-членах ЄС та не були належним чином враховані шляхом взаємозаліку або якщо вони вчинені в контексті «транснаціональних шахрайських систем» з метою ухилення від сплати податку на додану вартість на загальну суму не менше 10 млн євро [286].

Виділяючи серед податкових злочинів шахрайство з доходами від податку на додану вартість, С. Манакорда та К. Вассаллі характеризують його як будь-яку дію чи бездіяльність, вчинену в транскордонних шахрайських схемах щодо: використання або подання неправдивих, неправильних або неповних звітів або документів щодо податку на додану вартість, що має наслідком зменшення ресурсів бюджету ЄС; нерозголошення інформації, пов'язаної з податком на додану вартість, у порушення конкретної вимоги з тим самим наслідком; або подання правильних звітів щодо податку на додану вартість з метою шахрайського приховування несплати або неправомірного створення прав на відшкодування податку на додану вартість. Такий злочин застосовується лише у випадку «серйозних правопорушень» проти загальної системи податку на додану вартість, коли навмисні дії чи бездіяльність, які лежать в основі цього злочину, пов'язані з територією двох або більше держав-членів ЄС [274].

На думку О. Пугаченко у більшості західних країн податкові судові позови виключені із сфери майнових позовів і по суті прирівняні до карних справ. Відповідно, як наголошує дослідниця, за навмисне приховування прибутків від оподаткування законодавством передбачені такі ж суворі покарання, як і за карні злочини [264, с.173].

Дж. Сімон, досліджуючи питання кримінальної відповідальності юридичних осіб, зазначив, що можливість притягнення юридичних осіб до відповідальності за вчинення злочину в кримінальному порядку в Іспанії та Італії з'явилася завдяки імплементації в національне законодавство кримінальних

режимів, що випливають з міжнародних договорів і угод, а також впливу американської та британської правових систем [287].

До прийняття Директиви PIF у 2017 році, яка запровадила відповідальність юридичних осіб за шахрайство з податком на додану вартість, деякі країни, у тому числі Італія, не передбачали відповідальності суб'єктів господарювання за податкові злочини. Враховуючи те, що більшість податкових злочинів в Італії скоювалися юридичними особами, проблема полягала у тому, що податкові злочини, які вчинялися юридичними особами, та які виявлялися предикатними злочинами, не підлягали криміналізації [279, с.27].

Із 2019 року в Італії почали відбуватися зміни у законодавстві, що врегулювали питання корпоративної кримінальної відповідальності за податкові правопорушення як нового виду відповідальності. Корпоративна кримінальна відповідальність була запроваджена на підставі ухваленого Законодавчого Указу 231/2001, де акцент було зроблено на відповідальності юридичної особи, що виникла на підставі рішення кримінального суду у тому випадку, якщо особа, що має повноваження керівника або підлегла їй особа, вчиняє або намагається вчинити правопорушення в інтересах або на користь юридичної особи [274].

Отже, в Італії до введення в дію Закону 157/2019 податкові злочини не включалися до списку предикатних злочинів, за які встановлювалася корпоративна кримінальна відповідальність. Відповідно, на компанії могли бути накладені лише санкції, встановлені податковою адміністрацією за фіскальні порушення [274]. Згодом, перед італійською системою права постало питання про кваліфікацію кримінальних податкових правопорушень, за які настає корпоративна відповідальність, як предикатних злочинів. Вирішено воно було завдяки прийняттю у 2018 році Закону про європейське представництво, який набув чинності з 2019 року. Ним було імплементовано 26 директив ЄС у законодавство Італії, включаючи Директиву PIF. Зокрема, Законом 157/2019, що стосувався нової системи корпоративної кримінальної відповідальності за широкий спектр податкових правопорушень, були внесені зміни до Указу 124/2019, який містив невідкладні заходи, пов'язані із боротьбою з ухиленням

від сплати податків і відповідним коригуванням кримінального законодавства. Після цього, оновлений таким чином нормативно-правовий акт набув статусу закону [274].

Відповідно до Законодавчого Указу Італії №74/2000, серед розповсюджених кримінальних правопорушень, що вчиняються юридичними особами виділялися: подання фальшивих податкових декларацій на основі неіснуючих рахунків-фактур, ухилення від сплати податків, неправомірна компенсація податкових пільг, приховування чи знищення бухгалтерських документів та ін. [273]. Санкції за такі злочини передбачають: штрафи у розмірі до 1,5 млн євро; заходи дискваліфікації та конфіскації; призупинення будь-якої комерційної діяльності; заборона вести переговори з державною адміністрацією тощо. Конфіскація виражається у стягнені грошової суми, товарів чи інших благ, що дорівнюють вартості або прибутку від скоєного злочину. Такі заходи суттєво впливають на економічний стан юридичної особи. Заходи дискваліфікації як покарання, що застосовуються до компаній на додаток до грошових санкцій, полягають у забороні укладати контракти з державною адміністрацією; позбавленні пільг, позик, грантів або субсидій, включаючи скасування вже наданих; заборони реклами товарів чи послуг тощо. Ці заходи можуть встановлюватися на період від трьох місяців до двох років і застосовуватися у випадках отримання юридичною особою значного прибутку у результаті діянь керівників юридичних осіб або у разі повторного вчинення правопорушень [274].

Кримінальна відповідальність юридичних осіб в Чехії також має свої особливості, передбачені Законом № 418/2011 «Про кримінальну відповідальність юридичних осіб та провадження проти них». Основні відмінності чеського законодавства полягають у тому, що: 1) у країні створений Реєстр засуджених юридичних осіб, який доступний на офіційній сторінці Міністерства юстиції Чехії; 2) на юридичну особу за рішенням суду може бути накладено санкцію у виді обов’язку опублікувати судове рішення щодо себе. Така санкція може мати негативні наслідки для репутації та подальшої діяльності юридичної особи [288].

Із 2012 року юридичні особи в Чехії підлягають відповідальності за кримінальні правопорушення, які вчиняються: 1) органом управління або його членами та/або особами, які займають керівну посаду в юридичній особі, уповноважені діяти, здійснювати управління або контрольну діяльність від її імені; 2) будь-якою особою, яка здійснює вирішальний вплив на управління юридичною особою, якщо дії такої особи призвели до настання кримінально-правового наслідку, що становить кримінальну відповідальність для підконтрольної юридичної особи; 3) працівником або особою з подібним статусом, якщо він діяв відповідно до положень затверджених інструкцій або за згодою керівника [289, с.10].

Позиція законодавця Чехії полягає у тому, що злочин, вчинений юридичною особою у власних інтересах, при зміні структури компанії, її власника, належності часток власності, назви тощо, не є підставою для звільнення компанії від відповідальності. Верховний суд Чехії своїм рішенням розмежував кримінальну відповідальність юридичної та фізичної особи за вчинення злочину. Вина юридичної особи має бути похідною від вини фізичної особи, яка фактично вчинила злочин, а не від вини особи, яка офіційно уповноважена діяти від імені такої юридичної особи [289, с.11-12].

За кримінальні податкові правопорушення за чеським законодавством суд може застосовувати такі стягнення: розпуск (ліквідація) юридичної особи або окремого об’єкта з конфіскацією майна (повністю або частково); штраф від 780 євро до 57 млн євро; заборона на вчинення певних дій; відсторонення від участі в публічних тендерах або від отримання грантів і субсидій; публікація рішення суду; конфіскація майна або його частини, отриманого юридичною особою в результаті вчинення кримінального правопорушення [289, с.12].

У Великій Британії для поліпшення відносин між великими платниками податків і податковими органами створено Центр з обслуговування великого бізнесу. У країні широко використовується метод горизонтального моніторингу, умовою для впровадження якого на підприємстві є підписання заяви про

контроль за податками, завдяки якій керівники компаній мають можливість контролювати власні податкові ризики [290, с.83].

Особливостями притягнення юридичних осіб до відповідальності за злочини щодо ухилення від сплати податків за законодавством Великобританії можна назвати: 1) розгляд судами Сполученого Королівства та притягнення до відповідальності юридичних осіб, які скоїли або сприяли скоєнню кримінальних податкових правопорушень у Великобританії, незалежно від того, чи є відповідна організація резидентом чи нерезидентом; 2) кваліфікація вчинення юридичною особою кримінального правопорушення стає можливою лише після встановлення факту сприяння ухиленню від сплати податків фізичною особою, пов'язаною з юридичною особою-платником податків. Повинно бути доведено, що пов'язана особа навмисно здійснювала шахрайські дії, що сприяли ухиленню від сплати податків юридичною особою; 3) будь-яка юридична особа із кількома філіями (відділеннями), у тому числі хоча б однією з них, що розташована у Великобританії, підлягає кримінальній відповідальності, оскільки філії (відділення) юридичних осіб не вважаються окремими юридичними особами; 4) учасник спільного підприємства, що діє через окрему юридичну особу, яка надає послуги від імені цього учасника та сприяє податковому шахрайству, притягується до відповідальності [291, с.7-8, 32, 35].

Досліджуючи питання відповідальності юридичних осіб за ухилення від сплати податків Т. Б'юі, М. Вілке, А. Макферсон звернули увагу на таку особливість як криміналізація правопорушень, вчинених юридичними особами згідно із Законом про фінансування злочинним шляхом 2017 року (CFA), яким передбачено притягнення до відповідальності саме юридичних осіб [268, с.25; 276, с.148].

Отже, у Великобританії розмежовують злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків, які скоєні юридичними особами (або їх структурними підрозділами) на території держави, та аналогічні злочини, скоєні платниками податків за кордоном. У другому випадку спостерігається посилення відповідальності, оскільки кваліфікації будуть піддаватися дії платника податків

та пов’язаної особи, що буде вважатися обтяжуючою обставиною при ухиленні від сплати податків. Це стосується всіх юридичних осіб, таких як: компанії, партнерства, товариства, незалежно від того, чи працюють вони з комерційною метою чи ні (наприклад, благодійність), а також різних юридичних осіб, які мають здійснювати заходи контролю над власними працівниками, агентами та постачальниками послуг, з метою зниження ризиків [292].

Прикладом може слугувати випадок з «Gladstone Bank», який зареєстрований у Швейцарії та має філії в ряді юрисдикцій як у Великобританії, так і у Німеччині, які не вважаються окремими юридичними особами. Компанія «Gladstone Bank» була притягнена до відповідальності саме за нездатність запобігти злочинному ухиленню від сплати податків. Отже, банк поніс корпоративну відповідальність за ухилення від сплати податків за кордоном, оскільки не зміг запобігти діям пов’язаних осіб – співробітників філії, спрямованих на ухилення від сплати податків [291, с.33-35].

На відміну від Великобританії, у Німеччині питання корпоративної відповідальності за ухилення від сплати податків в останні роки перебуває у центрі уваги громадськості та держави. Особливістю є те, що у Німеччині для юридичних осіб кримінальної відповідальності не передбачено, а застосовується вона лише до фізичної особи у разі доведення її вини. На корпоративні організації, включаючи банки, існує лише можливість накладення регулюючих штрафів. Вважається, що концепція притягнення юридичних осіб до кримінальної відповідальності (корпоративна кримінальна відповідальність) несумісна з принципом «nulla poena sine culpa» німецького кримінального права, оскільки, наприклад акціонери юридичної особи можуть постраждати внаслідок корпоративного покарання разом із особами, винними у скоєнні злочину, або замість них [276, с.148-149].

Загалом, збільшення випадків злочинних дій у податковій сфері спонукає держави-члени ЄС запроваджувати криміналізацію таких явищ як: неправдиве представлення інформації; нерозголошення інформації та зловживання службовим становищем; шахрайство з ПДВ та відмиванням грошей [279, с. 93].

Зважаючи на необхідність удосконалення питання відповідальності за податкові правопорушення в Європі була запроваджена нова модель податкової справедливості задля забезпечення стабільності у податковій сфері, яка передбачає заходи для вирішення проблем: 1) створення загального фінансового реєстру ЄС для моніторингу фінансових потоків та активів; 2) створення Європейського підрозділу фінансової розвідки; 3) накладення податкових штрафів на несприятливі сфери, де поширено ухилення від оподаткування та інші схеми; 4) перегляд правил Кодексів поведінки для покращення податкової прозорості та захисту викривачів [117, с.17].

Дещо інший підхід до проблеми, що розглядається, має законодавство Канади. М. Мельник та І. Лещух, досліджуючи податкове законодавство цієї країни наголошують, що «порівняно з іншим країнами демократичного світу воно є досить складним та передбачає: 1) існування Податкового суду для здійснення податкового контролю; 2) існування жорстокого покарання за податкові злочини, зокрема, санкцій у виді тривалого терміну позбавлення волі або значної суми штрафу, у тому числі з конфіскацією майна платника» [266, с.227]. Тобто, специфіка податкового законодавства і складність судового розгляду справ про правопорушення в податково-фінансовій сфері обумовили створення інституту «податкових судів», які займаються виключно розглядом позовів з податкових питань.

Факт застосування жорстких санкцій за податкові злочини в Канаді підтверджується й іншими дослідниками, які до механізму притягнення до відповідальності за податкові правопорушення додають також: використання американського підходу до побудови системи відповідальності за вчинені податкові правопорушення; регулювання відповідальності великих корпорацій як законодавчими актами, так і спеціальними угодами щодо забезпечення механізму податкового контролю; криміналізацію значної кількості податкових девіацій (поведінки, яка не відповідає встановленим загальним стандартам щодо податкової культури) [293, с.33]. Крім того, канадським законодавством передбачено застосування відповідальності за «податкове шахрайство, яке

полягає у не наданні документів або свідомому перекручуванні відомостей, наданих податковій службі, що призводить до заниження задекларованих сум податків, а також існування як стандартної, так і скороченої процедури провадження розгляду податкових спорів» [294].

Служба внутрішніх доходів здійснює організацію податкового контролю в Сполучених Штатах Америки, яка вважається досить складною. Податкове законодавство США будується на принципі презумпції винності, в основу якого покладено обов'язок доведення правомірності застосування податкової пільги на платника податку або на податкового агента. Органи податкового адміністрування США зобов'язані перевіряти правомірність застосування платниками та податковими агентами податкових пільг [293, с.31-32].

Задля виявлення ризиків можливого вчинення правопорушень у сфері оподаткування, що є підставою для призначення податкової перевірки в США, застосовується метод непрямого контролю, що передбачає вивчення видатків (витрат) платника з наступним співставленням обсягів його видатків із доходами [293, с.33].

Крім того, в США підхід до побудови системи відповідальності за вчинені податкові злочини відзначається також жорсткістю санкцій та криміналізацією значної кількості випадків девіантної поведінки суб'єктів відповідальності. Умисне приховування прибутків від оподаткування карається на рівні покарання за карні злочини. Спеціалісти відзначають складність документування і формування доказової бази таких злочинів, оскільки дії учасників протиправних дій, як правило, ретельно сплановані і добре організовані [264, с.173].

З огляду на жорстку політику США щодо податкових злочинів, очевидним є те, що юридичні особи активно відшукують легальні шляхи зменшення податкового навантаження та зменшення штрафних санкцій у разі несплати податків. Наприклад, енергопереробна компанія «North American Industry Classification System», річний бюджет якої обчислюється шестизначними сумами та яка здійснює експортно-імпортні операції з енергоносіями, з метою зменшення суми податків за забруднення навколишнього середовища вдається

до закупівлі квот на забруднення атмосферного повітря та викиди двувуглецю та має інші пільги [251, с.30].

Американська юридична фірма «Locke & Witte», яка спеціалізується на справах у сфері господарського, кримінального права та банкрутства, при вирішенні спорів, пов'язаних із притягненням до кримінальної відповідальності юридичних осіб, дотримується такої позиції: 1) юридичні особи можуть нести кримінальну відповідальність за податкове шахрайство, вчинене директором, посадовою особою або службовцем; 2) юридичну особу можливо притягнути до відповідальності за дії її директорів, посадових осіб, працівників або агентів, якщо: злочинне діяння було скоєне з метою сприяння господарській діяльності юридичної особи; існував конкретний злочинний умисел; директор або працівник має певний рівень повноважень у корпоративній структурі; юридична особа фактично отримує вигоду від злочинної діяльності названих осіб [295].

Відповідно до Типового кримінального кодексу США, юридична особа може бути притягнута до кримінальної відповідальності за злочини своїх агентів лише у випадку, якщо скоєння злочину було санкціоноване або безвідповідально допущене радою директорів або високопоставленим агентом, який діяв від імені юридичної особи. Наприклад, податкове шахрайство з підготовки корпоративних податкових декларацій, що може мати наслідком притягнення юридичної особи до відповідальності за ухилення від сплати податків, може бути кваліфіковане через шахрайські дії бухгалтера [295].

Отже, опрацювання досвіду країн континентальної Європи, Сполучених Штатів Америки та Канади у сфері правової відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення можна виділити такі підстави їх скоєння: недосконала політика щодо боротьби з корупцією та шахрайством; прогалини податкового законодавства; відсутність державного реєстру незаконних фінансових потоків тощо. Заходи відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення у зазначених країнах передбачають як адміністративну, так і кримінальну відповідальність. Особливістю є застосування адміністративної (квазікримінальної) відповідальності за податкові правопорушення, скоєні

юридичними особами та виділення окремої групи порушень – предикатних злочинів у податковій сфері.

3.2. Основні напрями співробітництва зарубіжних країн у боротьбі з ухиленням юридичних осіб від оподаткування

З метою визначення основних напрямів та форм співробітництва держав у боротьбі з ухиленням юридичних осіб від оподаткування, дослідимо правові основи такого співробітництва та роль у цьому міжнародних організацій та їх органів. Міжнародні юридичні особи, які переважно діють у формі корпорацій, основні напрями своєї діяльності спрямовують на здійснення прямих міжнародних інвестицій в економіку іноземних держав. Видами таких міжнародних корпорацій є: 1) транснаціональні корпорації (ТНК), у яких головна компанія володіє капіталом юридичних осіб однієї країни, а філії (відділення) розташовані в одній або декількох різних країнах; 2) багатонаціональні корпорації (БНК), де головна компанія об'єднує капітал юридичних осіб двох і більше країн, а філії (відділення) розташовані у різних країнах; 3) глобальні корпорації (ГБК), які інтегрують великомасштабну господарську діяльність, що здійснюється у різних країнах світу, тобто охоплює компанії практично всіх держав [296, с.91-92].

Світ переживає епоху зростання масштабів транснаціоналізації економіки, оскільки, за даними дослідників, сума внутрішнього та зовнішнього нагромаджених обсягів прямих іноземних інвестицій досягла на початку 2000-х років 1/5 світового ВВП, експорт закордонних філій ТНК становили 1/3 світового експорту, а ВВП, вироблений за рахунок закордонних філій, склав 7% світового ВВП. За даними ООН нині у світі налічується понад 65 тис ТНК, які афілюють понад 850 тис закордонних компаній, а загальний штат працівників становить близько 74 млн осіб [297, с.58].

В Україні здійснюють бізнес-діяльність менш ніж 1% усіх світових міжнародних корпорацій, а вітчизняний індекс корпоративної транснаціоналізації у довоєнні роки коливався у межах від 23,6 % до 29,8 %. В нашій державі було зареєстровано понад 7 тис. філій іноземних міжнародних корпорацій, а ступінь проникнення транснаціональних бізнес-груп у вітчизняну економіку була вкрай незначною, оскільки зі 100 найбільших міжнародних корпорацій світу лише 20% було представлено в Україні. При цьому більшість із них займалися обмеженим продажем власної продукції і лише окремі (Procter&Gamble, Johnson&Johnson, Philip Morris International, McDonald's) розвивали власне виробництво [296, с.94].

За статистичними даними 2014 року було з'ясовано, що до двадцятки найбільших платників податків в Україні увійшло дев'ять дочірніх компаній транснаціональних корпорацій, які перерахували до державного бюджету податків на суму майже 30 млрд грн, що становило близько 6% загальних доходів бюджету України. Але діяльність транснаціональних корпорацій незважаючи на доходи, які наповнюють дохідну частину державного бюджету приймаючої країни, мають і негативний вплив на їх економіку, оскільки транскордонна діяльність породжує безліч можливостей для ухилення від оподаткування [298, с.273].

За оцінками органу Генеральної Асамблеї ООН з питань торгівлі та розвитку (ЮНКТАД), у 2015 році на долю транснаціональних корпорацій у середньому припадало 23% від усіх надходжень корпоративного податку. Крім того, вони також забезпечували 10% від загального обсягу державних доходів. У розвинених країнах такий показник був нижчим: близько 15% та 5% відповідно [298, с.273; 299]. За даними Глобальної асоціації сталого інвестування (GSIA), у 2022 році обсяг сталого інвестування впав на 12% до 1,3 трильйона доларів. Прямі іноземні інвестиції в країни, що розвиваються, дещо зросли, хоча зростання було зосереджено на кількох великих ринках, що розвиваються. Інвестиційні потоки до багатьох менших країн, що розвиваються, зупинилися, а

потоки прямих іноземних інвестицій до найменш розвинених країн (НРК) також скоротилися [300, с.46].

Проблему ухилення від сплати податків такими компаніями як Amazon, Google і Starbucks ще у 2012 році виявив бюджетний комітет парламенту Великобританії. Прогалини у Податковому кодексі США використали і Microsoft, Hewlett-Packard, Apple. Зокрема, Apple вдалося приховати податків на прибуток на суму 44 млрд доларів США, тоді як вона є однією з найбагатших транснаціональних корпорацій у світі та найбільшим платником корпоративного податку у США [301].

Станом на 2022 рік експертами Міжнародної асоціації податкових спеціалістів Tax Justice Network було встановлено, що країни світу завдяки фінансовій таємниці втрачають загалом 483 млрд дол США на рік через глобальні податкові зловживання, вчинені транснаціональними корпораціями та фізичними особами. Частка останніх складає 171 млрд дол США, що є можливим через механізм офшорного ухилення від сплати податків. Крім зловживань у сфері оподаткування, фінансова таємниця дозволяє відмивати брудні гроші, у свою чергу сприяючи корупції, ухиленню від санкцій, організованій злочинності, наркокартелям, тероризму та торгівлі людьми [302]. За твердженням П. Фененка загалом у світі змогли уникнути оподаткування фінансові активи розміром від 21 до 32 трлн дол, які були виведені до податкових гаваней, а обсяг незаконних транскордонних фінансових потоків щорічно в середньому становить 1,5 трлн доларів [298, с.274].

У 2022 році Сполучені Штати Америки займали першу позицію в Індексі фінансової таємниці та мали досить високий бал секретності – 67,43, а також величезну глобальну вагу розміру офшорних фінансових послуг, що становила 2578 %. Натомість, Україна у 2022 році посідала 85 місце в Індексі фінансової таємниці та мала середній бал секретності 58,88 і вагу розміру офшорних фінансових послуг 2% [303].

На думку І. Кучерової, ефективними напрямками для міждержавної взаємодії при вдосконаленні податкової політики щодо протидії приховуванню

прибутків корпорацій від оподаткування є: вироблення спільної лінії поведінки розвинених країн відносно держав – податкових гаваней через міжнародні організації (ОЕСР) та інтеграційні угруповання (ЄС); запровадження в національні податкові законодавства заходів адміністративного характеру для протидії незаконним операціям з використанням офшорних структур; конкуренція з податковими гаванями економічними методами (наприклад, шляхом зниження податкових ставок в розвинених країнах) [304, с.199]. Отже, мова йде про можливість транснаціональних корпорацій зменшувати податкове навантаження за рахунок трансфертного ціноутворення завдяки наявності статусу резидента офшорної зони, податкових канікул, пільгових податкових ставок [301]. Як наслідок – постає завдання для європейських держав розвивати механізми контролю за трансфертним ціноутворенням. Одним із шляхів вирішення проблеми є гармонізація міжнародного податкового законодавства з метою недопущення ухилення від оподаткування завдяки наявним прогалинам законодавства.

Під егідою міжнародної економічної спільноти було прийнято низку міжнародних документів, які викликають поглиблений інтерес з точки зору регламентації заходів боротьби з ухиленням від оподаткування великих міжнародних корпорацій у рамках міжнародного співробітництва: 1) Конвенція про взаємну адміністративну допомогу з податкових справ (ETS 127), (1988 р.) [305; 306, с.179]; 2) Конвенція про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом (1990 р.) [280]; 3) Модельна конвенція ООН про проблему подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються (1980 р.) [307; 304, с.200]; 4) Модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу ОЕСР (1977 р.) [308; 304, с.200]; 5) Рекомендація Ради Організації економічного співробітництва та розвитку щодо податкових заходів для подальшої боротьби з підкупом іноземних посадових осіб у міжнародних ділових операціях (2022 р.) [309]; 6) Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових

служб (2010 р.) [310; 268]; 7) Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансовий рахунок у податкових справах Ради ОЕСР (2014 р.) [311; 312, с.15]; 8) Директива Ради 2011/16/ЄС (DAC) про адміністративну співробітництво у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС (2011 р.) [313]; 9) Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС (2015 р.) [314; 116]; 10) Директива Ради (ЄС) 2016/1164 (ATAD I) про боротьбу з ухиленням від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку (2016 р.) [315]; 11) Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського Парламенту та Ради про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами (2017 р.) [277]; 12) Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (MLI), (2016 р.) [316; 306] та інші.

Разом з цим, за даними Міністерства фінансів України, на сьогоднішній день між Україною та іншими державами діє 71 міжнародна двостороння конвенція (угода) про уникнення подвійного оподаткування [317].

Піддаючи аналізу один з перелічених документів І. Кучерова зауважує, що «Модельна конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу 1977 р., не сприяла розвиткові рівноправного співробітництва між країнами-експортерами капіталу та країнами-імпортерами, оскільки її норми сприяли підтримці інтересів кінцевого одержувача доходів у країні його резидентства. На думку дослідниці, задоволення інтересів розвинутих країн (експортерів капіталу) і країн, що розвиваються (імпортерів капіталу) краще відображено у Модельній конвенції ООН про проблему подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються 1980 р., де розширено концепцію податкової бази країни-джерела доходів та визначено

пріоритет щодо податкових кредитів, які застосовуються країною резидентства експортерів капіталу. Водночас, Модельна конвенція ООН менше уваги спрямувала на інформаційну та адміністративну взаємодопомогу національних податкових адміністрацій та боротьбу з ухиленням від сплати податків» [304, с.200-201].

Іншим документом, а саме Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу з податкових справ 1988 р. було врегульоване питання щодо адміністрування транскордонного оподаткування шляхом співпраці податкових органів різних держав щодо боротьби з ухиленням від сплати податків. Основними інструментами цього механізму стали: обмін податковою інформацією між країнами (обмін за запитом, автоматичний обмін, спонтанний обмін) та податкові перевірки (одночасні перевірки, податкові перевірки за кордоном) [306, с.179]. Крім того, у 2014 р. ОЕСР прийняла Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансовий рахунок у податкових справах (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters), в якому визначено: 1) інформацію про фінансові рахунки для обміну, необхідні фінансові інститути для звітування; 2) процедуру отримання інформації від фінансових установ і автоматичний обмін нею з іншими юрисдикціями на щорічній основі [312, с.15].

Вдалим прикладом єднання Європейських країн є підписання Радою Європи та іншими державами Конвенції про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом 1990 р. [280]. Завдяки цьому була створена система міжнародного співробітництва, у рамках якої здійснюється: розслідування і судовий розгляд справ, що стосуються конфіскації засобів і доходів; вжиття законодавчих та інших заходів для забезпечення конфіскації конкретних предметів власності, у виді доходів, засобів чи вимоги сплати грошової суми, еквівалентної вартості доходів; допомоги у проведенні слідства та прелімінарних заходів з метою використання будь-якої форми конфіскації. Зауважимо, що «згідно п. 8. ст. 18 зазначеної Конвенції факт перебування особи під слідством або застосування до юридичної особи

постанови про конфіскацію не може бути перешкодою для співробітництва з такими особами» [280]. На думку Т. Б'юі, значна роль у регулюванні питань податкової відповідальності юридичних осіб належить Настанові Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб 2010 р., якою узагальнено практику країн світу щодо забезпечення належної процедури сплати податків, у тому числі міжнародними компаніями [268, с.23].

Питанню агресивного податкового планування присвячена Директива Рада ЄС 2016 р. про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку – Директиву боротьби з ухиленням від сплати податків (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD I). У ній представлені юридично обов'язкові заходи забезпечення мінімального рівня захисту від найбільш поширених форм агресивного податкового планування та окреслені основні інструменти боротьби зі схемами ухилення від податків: запровадження податку на приріст капіталу в разі виведення активів; запровадження правил про контрольовані іноземні компанії; застосування більш жорстких правил вирахування відсотків; усунення «гібридних схем» транскордонного ухилення від податків [306, с.180]. Крім того, «Директивою ATAD I (2016) запроваджено: правила контрольованих іноземних компаній (Controlled foreign Companies, CFC, далі – КІК); загальні норми щодо запобігання ухилення від оподаткування (GAAR); додаткові обмеження щодо відрахування відсотків за позиками (правило EBITDA)» [318, с.95]. Директива спрямована на забезпечення рівних умов для всіх підприємств ЄС та мінімального рівня захисту країн – членів ЄС від агресивного податкового планування.

Директива ATAD II 2020 р., яка наразі знаходиься на імплементації, регулює такі основні напрями податкового законодавства європейських держав: 1) податок під час переведення активів (exit tax); антигібридні правила (hybrid mismatch); 2) часткове скасування положень щодо звільнення від податку у джерела виплати (наприклад, під час виплати доходу компаніям із

низькоподаткових юрисдикцій (low tax / black listed)); 3) введення вимог за рівнем присутності (substance requirements); 4) набрання чинності Багатосторонньою конвенцією про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з під оподаткування (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – MLI). У цілому, запропоновані заходи спрямовані на розширення сфери застосування директивних вимог для вирішення проблеми гібридних розбіжностей між ЄС та третіми країнами, особливо у питаннях забезпечення захисту від таких наслідків розбіжностей, як подвійні й опосередковані відрахування [319]. У 2017 році відповідно до положень Конвенції MLI відбулося закріплення мінімальних стандартів щодо попередження зловживань за податковими договорами; недопущення не виправданого відступу від статусу «постійного представництва», а також механізми вирішення спорів за допомогою обов'язкового арбітражу [306, с.180].

На розвиток нормативно-правової бази щодо ухилення юридичних осіб від оподаткування Організація економічного співробітництва та розвитку у 2017 році видала посібник «Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles» [282], який охопив правові, адміністративні аспекти та інструменти, необхідні для розробки дієвої системи виявлення, розслідування та судового переслідування податкових злочинів. Друге видання посібника присвячено механізмам боротьби із суб'єктами, які сприяють податковим і службовим злочинам, а також приділено увагу питанням сприяння міжнародній співпраці у справі повернення активів [281].

Науковою спільнотою визнається важлива роль двох міжнародних організацій – Організації Об'єднаних Націй та Організації економічного співробітництва та розвитку, якими на міждержавному рівні запроваджено практичне втілення типових моделей загальних податкових угод як основи для укладення двосторонніх конвенцій у сфері оподаткування. Модель Організації економічного співробітництва та розвитку запроваджується у країнах з

розвиненою економікою за принципом резидентства, згідно з яким дохід обкладається в країні резидентства платника. Проте модель Організації економічного співробітництва та розвитку не може бути використана у відносинах між державами з розвиненою економікою і державами, що розвиваються, оскільки нормативно визначено, що у разі такого співробітництва країни, які розвиваються, були б позбавлені частини прибутків. Натомість модель Організації Об'єднаних Націй, використовуючи принцип територіальності, дозволяє обкладати усі прибутки, що утворюються на території країн, що розвиваються, за нижчими ставками. Крім того, Модель ООН дозволяє застосовувати Організації економічного співробітництва та розвитку, ставки податку на репатріацію прибутку, що покращує економічне становище країни, що розвивається [320, с. 172].

Досліджуючи світову податкову політику Г. Андрощук виділив два принципи реалізації плану боротьби з ухиленням від оподаткування юридичними особами: 1) передача частини податкових прав міжнародних корпорацій країнам, в яких вони отримують прибуток; 2) стягнення з міжнародних компаній, які досягають глобальної консолідованої виручки не менше ніж 750 млн євро, глобального мінімального податку на користь країн, в яких вони отримують прибуток з метою захисту власної податкової бази [321].

За статистикою Організації економічного співробітництва та розвитку, уряди щороку втрачають від 100 до 240 млрд долл через недоотримання політики оподаткування. Тому у 2021 році, завдяки спільному рішенню 130 країн світу, включно з усіма державами G20, було запроваджено глобальну мінімальну ставку податку у 15% для компаній з метою зменшення випадків ухилення від оподаткування [322]. Лідери країн «двадцятки» (G-20) визначили для себе наступні пріоритетні кроки боротьби з ухиленням від оподаткування транснаціональними корпораціями: створення міжнародної узгодженості корпоративного прибуткового оподаткування; відновлення всіх ефектів та переваг міжнародних стандартів; забезпечення прозорості та сприяння

розширенню визначеності і передбачуваності; узгодженість політики з податковими правилами [301].

Інформаційна підтримка міжнародного співробітництва з означених питань здійснюється через: 1) міжнародні мережі, створені для виявлення злочинних доходів (Камденська міжвідомча мережа з повернення активів (CARIN), Ініціатива з повернення викрадених активів (StAR), яка є результатом партнерства між Світовим банком та Управлінням ООН з наркотиків та злочинності, а також спеціалізовані мережі з повернення активів (Глобальна мережа координаторів повернення активів – спільний StAR та Інтерпол)); 2) органи поліції (контактні центри 24/7, G8 – мережа підрозділів з розслідування інформаційних злочинів та національні бюро Інтерпол); 3) Держфінмоніторинг – завдяки встановленню контактів з аналогічними іноземними відомствами з поданням запитів через захищений канал Egmont Secure Web; 4) використання формальних процедур обміну інформацією з Центральним органом (прокуратурою) – механізм обміну запитами в межах взаємної правової допомоги [323, с.104].

Деяку специфіку має регулювання досліджуваного питання у Сполучених Штатах Америки. Одним із пріоритетних напрямків боротьби із відмиванням грошей стало визначення конкретних заходів сприяння отримання інформації від банків-респондентів та податкових органів інших країн [324]. У США органами, які були залучені до міжнародного співробітництва у сфері фінансових правопорушень, були визначені: 1) Управління з контролю над іноземними активами (OFAC) Міністерства фінансів США – здійснює контроль над транзакціями та заморожуванням активів, що перебувають під юрисдикцією США; 2) Державне агентство США з протидії фінансовим злочинам (FinCEN) та Міністерства фінансів США, які збирають та забезпечують аналіз інформації про фінансові операції з метою боротьби з відмиванням грошей усередині країни та за кордоном; 3) підрозділ фінансової розвідки США (FININT), який концентрує неопрацьовану трансакційну інформацію та звіти про підозрілу діяльність, що здійснюється банками та іншими організаціями, у межах нормативних вимог і

надає іншим країнам через міжурядові мережі. Для передачі інформації існує спеціальна система IVTS, завдяки якій FININT: здійснює виявлення платників податків, що намагаються уникнути виконання зобов'язань шляхом таємного виведення активів із податкової юрисдикції у безпечні сховища; веде облік значних грошових сум та наданої уповноваженими особами інформації; 4) спеціалізовані організації, створені під егідою Конгресу США: Консультативна група щодо Закону про банківську таємницю (BSA), Робоча група з боротьби з валютними загрозами, що виникають (VCET), Фінансова група з боротьби з фінансовими злочинами (FDIC) та Робоча група з боротьби з кібершахрайством [325, с.218-219].

На підставі вищезазначеного, серед інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків транснаціональними корпораціями П. Фененко виділяє найбільш ефективні: започаткування публічних централізованих реєстрів компаній, трастів, фондів; обмеження вирахувань при обчисленні прибутку; удосконалення правил ведення економічної діяльності транснаціональних корпорацій для запобігання створенню фіктивних компаній; запровадження для всіх типів транснаціональних корпорацій повного звітування з відображенням результатів економічної діяльності дочірніх або афілійованих компаній у всіх країнах, де вони працюють [298, с.275].

У 2016 році Європейська комісія опублікувала «Пакет заходів по боротьбі з ухиленням від сплати податків», який містить конкретні заходи щодо запобігання агресивному податковому плануванню, підвищення податкової прозорості та створення рівних умов для всіх підприємств ЄС, зокрема: прийняття Директиви по боротьбі з ухиленням від сплати податків і рекомендації з питань договорів по недопущенню подвійного оподаткування; пропозиція по директиві щодо введення звітності по країнах «country-by-country reporting CbCR» вироблення стратегії зовнішньої комунікації з третіми країнами» [326, с.47].

Починаючи з 2021 року Європейською комісією було започатковано нові важливі ініціативи, пов’язані із боротьбою з ухиленням від сплати податків міжнародними компаніями, та запропоновано:

1) внести зміни до Директив Ради Європейського Союзу № 2016/1164/EU щодо ухилення від сплати податків (ATAD I) та № 2011/16 про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування (DAC) з метою доповнення наявного набору правил щодо запобігання ухиленню від сплати податків. Так, внесено правило, за яким необхідно встановлювати, чи має юридична особа реальну присутність у країні реєстрації та чи провадить вона господарську діяльність у відповідній юрисдикції. Передбачено, що юридичним особам із недостатнім рівнем економічної присутності буде відмовлено в певних податкових пільгах згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування та Директивами Європейського Союзу).

У рамках продовження боротьби з розмиванням бази оподаткування у грудні 2021 р. Європейська Комісія опублікувала проєкт Директиви щодо боротьби з ухиленням від сплати податків III (Anti-Tax Avoidance Directive III, далі – ATAD III), що спрямована на запобігання ухиленню та уникненню оподаткування в ЄС. Даний проєкт став важливим кроком у боротьбі з ухиленням від сплати податків юридичними особами. До сфери застосування ATAD III підпадають всі компанії, які можуть вважатися податковими резидентами країни-члена ЄС і мають право на отримання сертифіката податкового резидентства [327]. ATAD III спрямований на введення єдиного для країн ЄС тесту визначення того, чи компанія є транзитною для цілей оподаткування. Це досягається за рахунок встановлення індикаторів мінімального вмісту, про які компанії мають звітувати, якщо не звільнені від податків і не проходять перевірки за трьома критеріями. У разі визнання компанії транзитною, їй може бути відмовлено в отриманні свідоцтва податкового резидентства у країні – члені ЄС та у доступі до податкових угод. Також передбачено мінімальний штраф за недотримання вимог: 5 % від обігу за відповідний рік. Метою Директиви є виявлення компаній, які не провадять

реальної економічної діяльності, а використовуються виключно для забезпечення ухилення від сплати податків і дозволяють бенефіціарним власникам чи групі МГК отримати податкові переваги [318, с.94-95];

2) включити до національного законодавства країн Європейського Союзу такі правила Організації економічного співробітництва та розвитку: «Pillar One», за яким частина прибутку транснаціональних компаній оподатковується в юрисдикції, де генерується дохід (юрисдикції джерела доходу). Компаніями, що потрапляють під сферу дії «Pillar One», є ТНК зі світовим оборотом понад 20 млрд євро [328]; «Pillar Two» – правила щодо оподаткування доходів транснаціональних корпорацій із загальним доходом понад 750 млн євро, які полягають у протидії розмиванню податкової бази (GloBE – Глобальні правила боротьби з розмиванням бази); правило STTR, засноване на договорах про уникнення подвійного оподаткування (договірне правило, яке захищає право учасників Inclusive Framework, що розвиваються, оподатковувати певні внутрішньогрупові платежі, якщо вони обкладаються номінальним корпоративним податком на прибуток, нижчим за мінімальну ставку) [329].

Втрата державних податкових надходжень через агресивне податкове планування мультинаціональних корпорацій об’єднала світ навколо пошуку ефективних інструментів боротьби з виведення прибутку з-під оподаткування. Таким інструментом став План дій ОЕСР та «Великої двадцятки» BEPS (Base erosion and Profit Shifting), що складається із 15 кроків щодо протидії агресивному податковому плануванню, боротьби з розмиванням податкової бази і виведенням прибутку з-під оподаткування [330]. До них належать: цифровізація економіки; нейтралізація наслідків гібридних податкових схем; ефективні правила контрольованих іноземних компаній (КІК); обмеження розмивання податкової бази через включення процентних відрахувань; протидія шкідливим податковим практикам; запобігання зловживанням при застосуванні податкових конвенцій (угод про уникнення подвійного оподаткування) у невідповідних обставинах; запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва; узгодження результатів трансфертного ціноутворення із

створенням вартості; моніторинг виконання плану BEPS; правил розкриття інформації про схеми агресивного податкового планування; підвищення ефективності механізмів урегулювання податкових спорів та інше [312, с.5].

План BEPS має важливе значення для країн, що розвиваються, через їх значну залежність від податку на прибуток підприємств, особливо від транснаціональних корпорацій. Юридичні особи, які здійснюють діяльність за кордоном, можуть використовувати BEPS для отримання конкурентних переваг над національними юридичними особами [331].

Основними кроками реалізації плану дій BEPS (із наявних п’ятнадцяти), на думку О. Макєєвої, стали: 1) протидія шкідливим податковим практикам із застосуванням принципу прозорості; 2) запобігання зловживанням з конвенціями; 3) трансфертне ціноутворення і обмін звітами між країнами; 4) створення механізмів більш ефективного вирішення спорів [330].

Додатковими умовно можна назвати наступні кроки плану дій BEPS: 1) розробка правил для оподаткування цифрового сектору економіки; 2) боротьба з наслідками гібридних податкових схем; 3) розроблення ефективних правил контролю за контрольованими іноземними компаніями (КІК); 4) обмеження вирахування відсотків (фінансових виплат) з бази оподаткування; 5) боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва; 6) вдосконалення правил трансфертного ціноутворення; 7) створення системи аналізу та моніторингу інформації щодо ризиків BEPS (ризикоорієнтована система); 8) обов’язкове розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування; 9) багатостороння конвенція (MLI) про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування [332].

Аналізуючи процеси імплементації Плану BEPS, С. Ханін зазначив важливість впровадження розробки Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Загальний стандарт звітності CRS або Стандарт CRS), яким узагальнюються наявні двосторонні угоди щодо обміну податковою інформацією та про уникнення подвійного оподаткування. У цьому

випадку податковим органам не потрібно надсилати запити і надавати докази можливого ухилення від сплати податків, оскільки раз на рік дані самі надходитимуть до відповідних країн і органів [333].

Поряд із поширеною сьогодні практикою реалізації державами плану дій BEPS, на думку М. Вітліної та Т. Шульги можливе застосування загальних (General Anti-Avoidance Rules – GAAR) та спеціальних (Specific Anti-Avoidance Rules – SAAR і Targeted Anti-Avoidance Rules – TAAR) правил боротьби з ухиленням від сплати податків, які не перешкоджають бізнесу та підприємцям здійснювати законну підприємницьку діяльність [306, с.179].

Загальна концепція GAAR полягає у сукупності законодавчих і організаційних заходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, та характеризується широкою сферою використання. Такі правила було впроваджено у національне законодавство Австралії, Нідерландів, Франції, Німеччини, Канади, Великобританії та інших держав. Правила SAAR – спеціальні, конкретні законодавчі заходи відносно спеціальних міжнародних угод із податкових питань. Правила TAAR – цільові правила протидії ухиленню від оподаткування [306, с.179].

Окремим глобальним напрямом боротьби з уникненням транснаціональних корпорацій від оподаткування є впровадженням державами в національне податкове законодавство концепції контрольованих іноземних компаній (Controlled Foreign Companies), правила якої є новим принципом обміну податковою інформацією між державами, банками і податковими органами. Ця концепція змінює раніше існуючі засади міжнародної податкової системи та податкового планування великим бізнесом. Згідно концепції держава повинна володіти повною інформацією про всі контрольовані іноземні компанії своїх податкових резидентів, а прибуток таких компаній повинен оподатковуватись тією державою, податковим резидентом якої є особа, яка юридично або фактично контролює відповідні іноземні компанії [325, с.262].

Задля вдосконалення сфери управління та розвитку економіки Україна тісно співпрацює з Організацією економічного співробітництва та розвитку із

застосуванням таких програм: 1) Пакет Інклюзивної рамкової програми з питань розмивання оподатковуваної бази та виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS); 2) Конвенцію про адміністративну взаємодопомогу в податкових питаннях; 3) Рекомендації Ради стосовно Керівних принципів ОЕСР з проведення комплексної експертизи щодо відповідального ведення бізнесу; 4) Багатостороння конвенція щодо впровадження заходів, пов'язаних з угодою про оподаткування для запобігання розмивання оподатковуваної бази та виведення прибутку з-під оподаткування та ін. [334].

Україна з 2017 року є учасницею програми BEPS. Основною метою імплементації нашою державою кроків BEPS в національне законодавство є боротьба із зловживанням інструментами трансфертного ціноутворення та агресивним податковим плануванням, а також забезпечення рівних умов для вирішення питань щодо протидії ухиленню від сплати податків, удосконалення узгодженості міжнародних податкових правил, забезпечення прозорого податкового середовища [325, с. 183].

Серед основних інструментів імплементації Мінімального стандарту BEPS зазначимо: 1) заходи щодо імплементації основних рекомендацій ОЕСР із протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків за кордон (зокрема, ратифікація у 2019 року Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню оподатковуваної бази та виведенню прибутку з-під оподаткування); 2) ратифікація низки конвенцій про уникнення подвійного оподаткування (між урядами України та Кіпру; міжурядову конвенцію з Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії та з Республікою Мальта тощо); 3) обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами; 4) удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням, що полягає у розширенні змісту трансфертного ціноутворення; введенні в оборот понять «міжнародна група компаній», «материнська компанія міжнародної групи компаній»; обов'язку повідомляти контролюючий орган про участь у міжнародній групі компаній та подавати звітність; 5) обмін фіскальною

інформацією на підставі Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах та відповідних Конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування та ін. [331; 335; 336; 337; 338; 324; 306, с.180].

Результатом впровадження заходів, передбачених планом BEPS, щодо розкриття особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють, і правила оподаткування таких компаній, є обов'язок юридичної особи-резидента, яка є власником контрольованої іноземної компанії, повідомити податкову службу України про наявність такої компанії, задекларувати доходи, отримані нею і сплатити з них податок за ставкою, визначеною ПК України [324]. Ці заходи стали результатом впровадження заходів плану BEPS щодо розкриття особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють, і правила оподаткування таких компаній.

Крім того, у 2021 році було поновлено на п'ять років Меморандум про взаєморозуміння щодо поглиблення співробітництва між Україною та Організацією економічного співробітництва та розвитку у сфері боротьби з транскордонним ухиленням від сплати податків [334].

Враховуючи той факт, що в Україні транснаціональні корпорації є найбільшими платниками податків, постає потреба у постійному удосконаленні податкового законодавства та розробки і впровадження дієвих форм взаємодії у податковій та фінансовій сферах з іншими державами, тісному взаємозв'язку з Організацією економічного співробітництва та розвитку, яка проводить активну політику протидії ухиленню від сплати податків, уникнення подвійного оподаткування тощо.

Висновки до третього розділу

Опрацювання досвіду країн континентальної Європи, Сполучених Штатів Америки та Канади у сфері правової відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення дозволило нам зробити наступні висновки:

1. Проаналізовано, що для переважної більшості країн континентальної Європи, Сполучених Штатів Америки та Канади спільними підставами вчинення податкових правопорушень юридичними особами є: 1) недосконала політика щодо боротьби з корупцією та шахрайством на державному рівні; 2) прогалини податкового законодавства, які сприяють розвитку тіньової економіки і, відповідно, приховування прибутків юридичними особами, часто за попередньою домовленістю; 3) відсутність спільного фінансового реєстру незаконних фінансових потоків; 4) неналежна система санкцій щодо посередників, які допомагають юридичним особам ухилятися від оподаткування та вчиняти податкові правопорушення.

2. Особливості застосування адміністративної відповідальності до юридичних осіб за податкові правопорушення в країнах Європи та США полягають у: превентивному характері визначення відповідальності юридичних осіб, що реалізується через встановлення фіксованих сум штрафів залежно від завданих збитків (Швейцарія, Німеччина, Великобританія) а також наявності умислу при здійсненні податкових правопорушень (Франція, Італія); встановленні штрафних санкцій у відсотковому співвідношенні від суми заниженого, або несплаченого податку (Франція, Італія); стягненні податків у безспірному порядку з рахунків платника податків у разі регулярного зменшення доходів платника (Франція, Швеція); застосуванні різних процедур для великих та малих юридичних осіб при податкових перевірках та виявленні правопорушень. Так, на великих підприємствах здійснюється загальна перевірка та перевірка правильності систем обліку, а малим надається допомоги при складанні балансу (Франція); застосуванні «квазікримінальної» (адміністративно-кримінальної) відповідальності юридичних осіб у випадках, коли адміністративна відповідальність суб’єкта господарювання збігається з відповідальністю того самого суб’єкта та накладених податкових санкцій у рамках кримінального провадження, тобто відбувається притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності за причетність до злочину (Німеччина, Швеція, Італія, Іспанія); накладенні штрафів при

«квазікримінальній» (адміністративно-кримінальній) відповідальності лише на юридичну особу, щодо якої доведено отримання вигоди від вчиненого правопорушення (Німеччина, Швеція, Італія, Іспанія); визначенні порядку притягнення до податкової відповідальності: безпосередньо юридичних осіб або застосування солідарної відповідальності до юридичної особи та її працівника/законного представника (Італія); збереженні юрисдикції щодо адміністративної (квазікримінальної) відповідальності над іноземними компаніями, які здійснюють діяльність в державі незалежно від їх резидентства або місця розташування їхніх головних офісів чи філій (Італія); превалюванні адміністративних санкцій над кримінальними, з метою запобігання скоєнню корпоративних правопорушень (Німеччина); перекладенні основної частини тягаря відповідальності безпосередньо на платника податків, а також практиці застосування комбінованих штрафних санкцій (США); встановленні штрафів у великих розмірах і суворих фінансових санкцій за податкові правопорушення (Німеччина, США).

3. Особливості застосування кримінальної відповідальності за податкові правопорушення до юридичних осіб зарубіжних країн полягають у: 1) застосуванні принципу відповідності розміру накладених санкцій ступеню тяжкості вчиненого податкового правопорушення (США); 2) прирівнянні виду санкцій за несплату податків та за скоєння умисного вбивства (країни Західної Європи, США); 3) застосуванні кримінальної відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення у виді: подання неправдивої податкової декларації; неподання податкової декларації; податкового шахрайства за допомогою інших засобів і неправдивих податкових декларацій; шахрайства з доходами від податку на додану вартість; подання фальшивих податкових декларацій на основі неіснуючих рахунків-фактур; неправомірної компенсації податкових кредитів (країни-члени ЄС, США); 4) визнання банків суб’єктами, які несуть корпоративну відповідальність за ухилення від сплати податків за дії закордонних філій (Великобританія, Швейцарія); 5) включення ухилення від сплати податків до системи предикатних злочинів (країни-члени ЄС); 6)

поширення санкцій за податкові злочини у виді заходів дискваліфікації та конфіскації, а саме: призупинення комерційної діяльності; конфіскація грошей, майна, товарів чи інших благ, що дорівнюють вартості або прибутку, отриманого від скоєного злочину; заборона укладати контракти з державною адміністрацією; позбавлення пільг, позик, грантів або субсидій; заборона реклами товарів чи послуг тощо (Чехія, Італія, Канада, США); 7) застосування у судовій практики підходів, відповідно до яких вина юридичної особи за злочин вважається похідною від вини окремої особи, яка фактично вчинила злочин, а не від вини особи, яка офіційно уповноважена діяти від її імені (Чехія); 8) визнання суб'єктами податкового кримінального правопорушення, вчиненого в інтересах юридичної особи: орган управління або його членів та/або осіб, які займають керівну посаду в юридичній особі, уповноважені діяти від її імені; особу, яка здійснює вирішальний вплив на управління юридичною особою, якщо дії такої особи призвели до наслідку, що становить кримінальну відповідальність для підконтрольної юридичної особи (Чехія).

4. Європейськими нормативно-правовими актами, які відіграли ключову роль у регулюванні питання відповідальності юридичних осіб за вчинення податкових правопорушень, стали: Конвенція про взаємну адміністративну допомогу з податкових справ (ETS 127) (1988 р.); Конвенція про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом (1990 р.); Модельна конвенція ООН про проблему подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються (1980 р.); Модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу ОЕСР (1977 р.); Рекомендація Ради Організації економічного співробітництва та розвитку щодо податкових заходів для подальшої боротьби з підкупом іноземних посадових осіб у міжнародних ділових операціях (2022 р.); Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (2010 р.); Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансовий рахунок у податкових справах Ради ОЕСР (2014 р.); Директива Ради 2011/16/ЄС (DAC) про

адміністративну співробітництво у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС (2011 р.); Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС (2015 р.); Директива Ради (ЄС) 2016/1164 (ATAD I) про боротьбу з ухиленням від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку (2016 р.); Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського Парламенту та Ради про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами (2017 р.); Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (MLI), (2016 р.) та інші.

5. Установлено, що Україна активно співпрацює з міжнародними організаціями з питань боротьби з ухиленням від оподаткування, у тому числі юридичними особами. Основними напрямами та формами такого співробітництва є: 1) гармонізація міжнародного податкового законодавства з метою недопущення уникнення оподаткування за рахунок прогалин у законодавстві щодо: взаємної адміністративної допомоги; врегулювання питання пошуку, арешту та конфіскації доходів, одержаних злочинним шляхом; уникнення подвійного оподаткування доходів; боротьби з підкупом іноземних посадових осіб, шахрайством, відмиванням грошей; контролю трансфертного ціноутворення; виведення прибутків з-під оподаткування; загальних стандартів звітності; 2) запровадження міжнародними організаціями (Організація Об’єднаних Націй та Організація економічного співробітництва та розвитку) на міждержавному рівні інструментів протидії ухиленню від оподаткування: затвердження типових моделей загальних податкових угод як основи для укладення двосторонніх конвенцій у сфері оподаткування; дотримання Директив боротьби з ухиленням від сплати податків (Anti Tax Avoidance Directive –

Директива ATAD I, 2016 р., Директива ATAD II 2020 р., Директива ATAD II 2021 р.); передача частини податкових прав міжнародних корпорацій країнам, в яких вони торгують та отримують прибуток; встановлення глобальної мінімальної ставки податку в рамках оподаткування міжнародних компаній для зменшення можливостей ухилення від сплати податків; виконання правил інструменту «Pillar One», «Pillar Two» до національного законодавства країн Європейського Союзу щодо протидії розмиванню податкової бази (GloBE), засноване на договорах про уникнення подвійного оподаткування (STTR)); дотримання програми з питань розмивання оподатковуваної бази та виведення прибутку з-під оподаткування (стандарт BEPS) щодо протидії агресивному податковому плануванню, боротьби з розмиванням податкової бази і виведенням прибутку з-під оподаткування; використання загальних правил (GAAR) та спеціальних правил (SAAR і TAAR) щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, які не перешкоджають бізнесу та підприємцям здійснювати законну підприємницьку діяльність; дотримання концепції контрольованих іноземних компаній (Controlled Foreign Companies) щодо обміну податковою інформацією між державами або їх уповноваженими органами; 3) розслідування і судовий розгляд податкових спорів щодо: ухилення від сплати податків юридичними особами; інформаційних злочинів; конфіскації доходів, одержаних злочинним шляхом; шахрайства, відмивання грошей та повернення активів. Інформаційна підтримка міжнародного співробітництва з означених питань здійснюється через: міжнародні мережі, створені для виявлення злочинних доходів (Камденська міжвідомча мережа з повернення активів (CARIN), Ініціатива з повернення викрадених активів (StAR), яка є результатом партнерства між Світовим банком та Управлінням ООН з наркотиків та злочинності, а також спеціалізовані мережі з повернення активів (Глобальна мережа координаторів повернення активів – спільний StAR та Інтерпол)); органи поліції (контактні центри 24/7, G8 – мережа підрозділів з розслідування інформаційних злочинів та національні бюро Інтерпол); Держфінмоніторинг – завдяки встановленню контактів з аналогічними іноземними відомствами з поданням запитів через захищений

канал Egmont Secure Web; використання формальних процедур обміну інформацією з Центральним органом (прокуратурою) – механізм обміну запитами в межах взаємної правової допомоги; 4) інструменти імплементації Мінімального стандарту BEPS в національне законодавство: заходи щодо імплементації основних рекомендацій ОЕСР із протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків за кордон (зокрема, ратифікація у 2019 року Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню оподатковуваної бази та виведенню прибутку з-під оподаткування); ратифікація низки конвенцій про уникнення подвійного оподаткування (між урядами України та Кіпру, міжурядову конвенцію з Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії, з Республікою Мальта тощо); обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами; удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням, що полягає у розширенні змісту трансфертного ціноутворення; введенні в оборот понять «міжнародна група компаній», «материнська компанія міжнародної групи компаній»; обов'язку повідомляти контролюючий орган про участь у міжнародній групі компаній та подавати звітність; обмін фіскальною інформацією на підставі Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах та відповідних Конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування тощо.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає у дослідженні відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій та рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети. Основні з них наведено нижче.

1. На основі загальнотеоретичного, лінгвістичного, філософського підходів, з урахуванням особливостей культурної, економічної, політичної діяльності суспільства досліджено сутність правової категорії «юридична відповідальність». Доведено, що юридична відповідальність є комплексним явищем, важливим фактором у процесі реалізації прав і свобод суб'єктів правовідносин та здійснення державними органами покладених на них обов'язків з метою забезпечення законності та правопорядку у суспільстві. Вироблено позицію, що поєднання елементів перспективності і ретроспективності юридичної відповідальності забезпечує об'єктивне розуміння природи цієї правової категорії та її практичного правозастосовного аспекту. Наголошено, що позитивна (перспективна) юридична відповідальність притаманна приватно-правовим відносинам, що забезпечується сумлінним виконанням суб'єктами правових приписів та усвідомленням свого правового обов'язку. Доведено, що юридична відповідальність як різнопланове та динамічне явище, в своєму переважаючому прояві, виникає в межах публічних галузей права, характеризується ретроспективністю, що полягає у застосуванні примусу з боку держави та настанням негативних наслідків для правопорушника. На підставі аналізу наукових джерел доведено неможливість складання вичерпного переліку принципів юридичної відповідальності в публічному праві як закономірностей публічно-юридичної відповідальності. Виокремлено принципи юридичної відповідальності, перелік яких зумовлюється рівнем правової культури і розвитку суспільства, та поділяються на загальні і

спеціальні принципи (тобто ті, що притаманні саме публічно-правовому регулюванню).

Проаналізовано підходи науковців щодо виокремлення видів юридичної відповідальності та доведено існування поряд із загальновизнаними видами юридичної відповідальності (кримінальна, адміністративна, цивільно-правова) фінансової відповідальності як самостійного виду відповідальності, що застосовується до юридичних осіб за порушення норм податкового законодавства, передбачених Податковим кодексом України. У цьому контексті запропоновано доповнити п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України абзацем першим такого змісту: фінансова відповідальність за податкові правопорушення є різновидом фінансової відповідальності, що встановлена Податковим кодексом України, має публічно-правовий характер та полягає у зазнаванні протиправним суб'єктом негативних наслідків майнового характеру внаслідок застосування до нього спеціальної юрисдикційної процедури (накладення контролюючими органами штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у встановленому законом порядку). Відповідно абзаци перший та другий п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України вважати абзацами другим і третім.

2. Наголошено, що найважливішим джерелом наповнення дохідної частини будь-якого бюджету є податки, отже удосконалення порядку застосування до юридичних осіб юридичної відповідальності за податкові правопорушення є пріоритетом та необхідним інструментом у досягненні балансу реалізації податкової політики та захисту прав суб'єктів податкових правовідносин. Доведено, що суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність, та наголошено на тому, що юридичні особи-платники податків, незалежно від статусу чи організаційно-правової форми, наділені податковою правосуб'єктністю, моментом настання якої є взяття особи на податковий облік в контролюючих органах. Встановлено, що конструкція податкової правосуб'єктності вміщує в собі податкову деліктоздатність, якою наділені юридичні особи як суб'єкти податково-деліктних відносин, тобто здатністю платника податків нести

відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку, у тому числі, шляхом вчинення податкового правопорушення. Встановлено, що для застосування податкової відповідальності до юридичних осіб як суб'єктів податкового правопорушення можливо використовувати таку логіко-теоретичну конструкцію: учасник податкових правовідносин – податкова правосуб'єктність – податкова деліктоздатність – суб'єкт податкової відповідальності. Виявлено відсутність нормативно закріпленої дефініції «склад податкового правопорушення», наслідком чого може бути неоднозначність трактування суб'єктами податкових правовідносин вимог, які до них ставляться, що підвищує ризик скоєння ними податкових правопорушень. Запропоновано доповнити п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України абзацем 2 такого змісту: склад податкового правопорушення – це закріплена нормами податкового законодавства та визначена Податковим кодексом України сукупність обов'язкових ознак, що характеризують податкове правопорушення: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона. Здійснено аналіз нормативно закріпленого визначення податкового правопорушення та змісту відповідних норм ПК України, на підставі чого систематизовано та удосконалено підходи щодо групування підстав скоєння таких правопорушень юридичними особами. Так, податкове правопорушення може бути вчинене: шляхом дій (статті 116, 119^1, 123 Податкового кодексу України); шляхом бездіяльності (статті 123^1, 124, 128^1 Податкового кодексу України); як шляхом дій, так і шляхом бездіяльності (статті 117, 118, 118^2, 119, 120, 120^1, 120^2, 121, 122, 125^1, 126, 126^1, 128 Податкового кодексу України).

3. Нового наукового бачення набула концепція вини юридичної особи як суб'єкта податкового правопорушення через поглиблення вивчення вини як елемента складу суб'єктивної сторони податкового правопорушення. Встановлено, що для юридичних осіб обставинами, що оцінюються контролюючими органами при здійсненні перевірки є: 1) дослідження мотивів рішень та дій керівника щодо обрання політики податкової мінімізації; 2) з'ясування строків прийняття рішень, вчинення дій, що могли мати на меті

умисне невиконання вимог податкового закону; 3) вивчення бізнес-процесів для з'ясування закономірності, адекватності прийняття рішень які обумовили настання факту порушення податкового закону; 4) перевірки фактів належної обачності в ході заповнення та подання податкової звітності; 5) аналіз фактів звернення до контролюючих органів за роз'ясненням податкового закону та ненаданням посадовими особами належної, зрозумілої податкової консультації, яка стала наслідком настання податкового правопорушення тощо. Доведено, що юридичним особам воля не властива, а притаманна лише посадовим (службовим) особам як спеціальним суб'єктам, які наділені управлінськими функціями та на яких покладено обов'язок прийняття правовстановлюючих рішень. З'ясовано, що винні дії юридичних осіб та фізичних осіб, які представляють останніх (посадові, службові особи) є тотожними. Наголошено, що керівники юридичних осіб незалежно від форми власності підприємства є посадовими особами, а отже, суб'єктами, в діях яких ідентифікується вина юридичних осіб у вчиненні податкових правопорушень.

На підставі здійсненого аналізу норм податкового законодавства встановлено, що за вчинення податкового правопорушення передбачена фінансова відповідальність суб'єктів, яких умовно класифікують на дві групи: приватні особи, які несуть тягар податкового обов'язку та суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи, їх посадові (службові особи). Доведено, що обов'язковими ознаками податкових правопорушень, вчинених контролюючими органами, їх посадовими (службовими) особами у сфері оподаткування є рішення або діяння, які: порушують права або інтереси суб'єктів правовідносин; є неправомірними, тобто, вчиняються із порушенням матеріальних та процесуальних норм; завдають шкоди; мають причинно-наслідковий зв'язок між діянням і наслідками. Визначено особливості вчинення контролюючими органами податкових правопорушень та запропоновано виокремлювати їх в теорії податкового права: відповідальність контролюючих органів за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини (п.109.4 ст.109 ПК України); формою відповідальності контролюючих органів, їх посадових

(службових) осіб є відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення (п. 110.3 ст.110 ПК України); джерелом відшкодування шкоди за дії посадових осіб контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб є кошти державного бюджету (п. 114.1 ст.114 ПК України); відшкодування збитків за завдання шкоди протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, здійснюється, як правило, в повному обсязі (п. 114.2 ст. 114 ПК України); видами завданої шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, є: вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна платника податків; додаткові витрати, понесені платником податку внаслідок протиправних діянь (рішень); документально підтверджені витрати, пов'язані з адміністративним та/або судовим оскарженням рішень або дій посадових осіб контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб (п. 114.3 ст. 114 ПК України); підставою відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, є рішення суду (п. 114.4 ст. 114 ПК України).

Наголошено, що вина, як елемент суб'єктивної сторони правопорушення, зазнала значного переосмислення у податково-правовому регулюванні в результаті прийняття Закону України №466-IX від 16.01.2020 р. та дефініція вини потребує нормативного закріплення. Запропоновано доповнити п. 112.1 ст. 112 Податкового кодексу України абзацем 2 такого змісту: «вина в податкових правопорушеннях – це один із елементів суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення, вчиненого платником податку або контролюючим органом, який підлягає встановленню з урахуванням конкретних фактичних обставин та зовнішніх ознак діянь». На підставі дослідження доктринальних підходів та норм податкового законодавства виокремлено наступні види об'єктів податкових правопорушень за участю юридичних осіб: відносини щодо забезпечення єдності, послідовності обліку, звітності та дотримання реєстраційної політики; порядок та відносини щодо дотримання строків інформування про відкриття, закриття банківських рахунків; порядок інформування про окремі цивільно-правові угоди, повідомлення про які є

обов'язковими для платників (наприклад, угоди щодо оренди об'єктів нерухомості); відносини своєчасності подання звітності та повідомлення про їх корегування, а також дотримання строків зберігання звітності; відносини із своєчасності та повноти податкових декларувань, добровільності утримання, сплати та погашення грошових зобов'язань.

Доведено, що фіскальна природа податкових правопорушень посягає на фінансовий державний інтерес та відносини, пов'язані із стабільними прогнозованими бюджетними надходженнями. Визначено, що найбільш агресивною формою податкового планування та, водночас, найбільш загрозливим для бюджету є удаваність діяльності юридичної особи, пов'язаної із імітацією господарських процесів. Об'єктом спрямованого умислу в такому випадку є ухилення від сплати податків або мінімізація податкового навантаження як правопорушення, що кваліфікується на межі фінансової санкції та кримінального караного діяння. Нормами ст. 55^1 Господарського кодексу України визначено ознаки фіктивності суб'єкта господарювання, у т.ч. і юридичної особи, але не акцентується увага на дефініції «фіктивна діяльність суб'єкта господарювання», хоча саме таку назву має цитована стаття кодексу. Пропонуємо доповнити ст. 55^1 Господарського кодексу України частиною 1 такого змісту: «фіктивна діяльність суб'єкта господарювання (юридичної особи та фізичної особи – підприємця) – це удавана фінансово-господарська діяльність суб'єкта господарювання з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення заборонених видів діяльності» та в подальшому на підставі Закону України «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб», врахувати вищевикладену пропозицію при оновленні законодавства з питань підприємницької діяльності.

4. На підставі норм Податкового кодексу України удосконалено позиції дослідників щодо виділення в теорії податкового права ознак податкових правопорушень, що вчиняються посадовими (службовими) особами юридичної особи, якими мають на практиці керуватися контролюючі органи: накладення

штрафних санкцій (фінансова санкція, штраф) за вчинення податкового правопорушення у виді твердої (фіксованої) суми та/або відсотків (пп. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України); притягнення юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, яке не звільняє посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів (п. 111.3 ст. 111 ПК України); обов'язковість доведення вини посадових (службових) осіб юридичної особи щодо порушення податкового законодавства в ході податкового аудиту та недопущення автоматичного застосування презумпції їх вини за іншими видами юридичної відповідальності (п. 111.3 ст. 111 ПК України); наявність повторності та триваючої дії як кваліфікованої ознаки податкового правопорушення (п. 111.4, п. 111.5 ст. 111 ПК України); необхідність доведення вини посадових (службових) осіб юридичної особи щодо їх пасивного податкового обов'язку (п. 112.7 ст 112 ПК України); можливість надання пояснень/документів платником, що підтверджують його невинуватість або дотримання норм податкової обачності (п. 17.1.16 ст. 17 ПК України); процесуальною підставою притягнення посадових (службових) осіб юридичної особи до фінансової відповідальності є податкове повідомлення-рішення, складене за результатами документальної перевірки за вчинення податкового правопорушення (п. 58.1.2 ст. 58 ПК України).

Запропоновано розширене розуміння сутності фінансової відповідальності, якою охоплюється не тільки податкова сфера, а й бюджетний контроль як система заходів, яка забезпечує контроль за витратами та доходами державного бюджету та охоплює аналіз доходів та витрат, перевірку відповідності видатків законодавству та планам розвитку держави, а також моніторинг виконання бюджету; податкова політика, що передбачає управління процесами податкового адміністрування; забезпечення боротьби з корупцією в державному секторі, що є важливим елементом фінансової відповідальності; ефективне управління публічними фінансами, що дозволяє ефективно використовувати бюджетні кошти та досягати соціально-економічних цілей;

розумне обслуговування державного боргу з метою забезпечення фіскального інтересу держави; створення сприятливого інвестиційного клімату для залучення інвесторів.

Доведено, що фінансові санкції мають компенсаторну функцію на відміну від адміністративних (останні реалізують функцію забезпечення управлінської дисципліни), у яких розмір штрафу може бути в рази меншим ніж шкода завдана самим правопорушенням. Фінансову відповідальність юридичних осіб запропоновано ототожнювати із податковою відповідальністю (законодавчий термін якої відсутній) у випадку, якщо мета фінансової відповідальності покликана забезпечити відновлення фіскального інтересу держави, суб'єктом застосування стягнення є контролюючий орган у сфері оподаткування та/або стягнення стосуються події, факту, який виник у сфері оподаткування та податкового адміністрування. З метою систематизації норм фінансової відповідальності, визначених у ПК України, запропоновано внести зміни до його структури, виокремивши розділ «Відповідальність» та викласти структуру зазначеного розділу Податкового кодексу України в новій редакції.

5. Сучасного бачення набуло питання адміністративної відповідальності за делікти у сфері оподаткування, вчинені посадовими особами юридичних осіб. Визначено, що адміністративна відповідальність посадових осіб за порушення податкового законодавства полягає у застосуванні адміністративно-правових норм з метою впливу на порушників податкових правовідносин. Встановлено, що посадові особи юридичних осіб у правопорушеннях, за які встановлена адміністративна відповідальність, можуть набувати загальний та спеціальний організаційно-правовий статус: загальний мають керівники, директори, головні бухгалтери, законні представники, які несуть відповідальність на загальних цивільно-правових засадах; спеціальний – податкові агенти, ліквідатори, голови ліквідаційних комісій, інші посадові особи юридичної особи, що припиняється, інші особи, залучені до припинення юридичної особи із статусом законного представника.

Констатовано, що в різноманітті складів правопорушень, за які встановлено відповідальність Кодексом України про адміністративні правопорушення, досить складно виокремити конкретні правопорушення, які за своїм об'єктом посягають виключно на несплату податків, зборів та платежів, які включаються в податкову систему України. Доведено, що підставою для застосування адміністративної відповідальності є наявність складу адміністративного правопорушення, а саме наявність винного або з необережності діяння, що завдає шкоди захищеним законом податковим відносинам, за яке передбачена адміністративна відповідальність. Виходячи з цього, запропоновано доповнити ст. 9 КУпАП частиною 2 визначенням такого змісту «адміністративне податкове правопорушення – це протиправне, винне (умисне або необережне) діяння, яке порушує встановлений податковим законодавством порядок адміністрування податків, зборів, платежів і за яке передбачено адміністративну відповідальність».

Упорядковано основні та додаткові ознаки адміністративного податкового правопорушення. До основних віднесено: майновий характер; протиправність; наявність вини особи (умисної або необережної); вчинення дій або бездіяльності, що посягають на захищені законом суспільні відносини, які пов'язані із порушенням порядку адміністрування податків, зборів, платежів; наявність складу правопорушення, визначеного адміністративним законодавством; наявність причинно-наслідкового зв'язку між діянням у сфері адміністрування податків, зборів, платежів та настанням негативних наслідків для публічної влади. Додаткові складають: невиконання законних рішень контролюючих органів; недекларування об'єктів оподаткування; невиконання обов'язкових реєстраційних дій, пов'язаних із оподаткуванням, наприклад, невиконання обов'язків щодо реєстрації як платника податків або невиконання зобов'язань щодо ведення обліку та звітності; підробка документів, пов'язаних із податками, зборами, платежами, наприклад, підробка податкових декларацій; неправомірне використання платіжних засобів, які породжують фіскальні наслідки.

Визначено мету адміністративної відповідальності за адміністративне податкове правопорушення, яка полягає у: застосуванні засобами адміністративного права впливу на податкову поведінку для регулювання та охорони відносин у податковій сфері з метою зменшення ризиків для чинного правопорядку та національної безпеки, що виникають через адміністративні правопорушення у податковій сфері; забезпечення стабільності, єдності управління податковою системою, а також пов'язаною з нею політикою обліку та реєстрації юридичних осіб; забезпечення гарантій законності дій контролюючих органів у сфері оподаткування; реалізації принципу невідворотності юридичної відповідальності за адміністративні правопорушення в податковій сфері шляхом притягнення порушників податкового законодавства до адміністративної відповідальності згідно з положеннями КУпАП за наявності всіх необхідних підстав та умов; підвищення рівня правосвідомості населення та довіри до правопорядку в податковій сфері, що досягається шляхом демонстрації реальної відповідальності за адміністративні правопорушення в цій сфері перед суспільством. За результатами аналізу норм Кодексу України про адміністративні правопорушення, запропоновано наступний підхід до класифікації податкових адміністративних деліктів за участю посадовців юридичних осіб: адміністративні правопорушення, розгляд і накладання стягнень щодо яких здійснюється уповноваженими посадовими особами контролюючих органів у сфері оподаткування; адміністративні правопорушення, протоколи про які мають право складати уповноважені посадові особи контролюючих органів у сфері оподаткування; адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, розгляд чи протоколювання яких здійснюють посадові особи інших органів державної влади.

Запропоновано у теорії адміністративного права застосовувати системний підхід та віднести усі адміністративні делікти до сфери оподаткування, якщо вони посягають на: законну діяльність контролюючих (податкових) органів та інших посадових осіб, які забезпечують реалізацію державної податкової політики; забезпечення точності, повноти сплати податкових платежів;

виконання положень щодо державної реєстраційної та облікової політики у сфері оподаткування та суміжних сферах, які забезпечують дієвість податкової системи; конкурентність ринку, створюючи незаконні (в тому числі фіскальні) переваги для недоброчесних учасників (наприклад, продаж підакцизної продукції в тіньовий спосіб без сплати акцизних та інших податків); неправомірне використання платіжних засобів, які породжують фіскальні наслідки для суб'єктів податкових відносин. Впровадження адміністративної відповідальності за податкові правопорушення в Україні є запорукою розбудови економічно стабільної та демократичної держави. Для забезпечення цього вважаємо за необхідне: по-перше забезпечити більш ефективний контроль за виконанням податкового законодавства та попередження податкових правопорушень; по-друге, запровадити адміністративну відповідальність за незначні правопорушення у сфері оподаткування, що відповідає принципам ЄС, до вступу в який прагне Україна; по-третє, впровадити адміністративну відповідальність за податкові правопорушення як одного з елементів реформування податкової системи України та забезпечення її прозорості та конкурентоспроможності; по-четверте, посилити політику боротьби з корупцією та підвищити рівень довіри до контролюючих органів серед платників податків.

6. Встановлено, що на відміну від кримінальної відповідальності, де важливо припинити небезпечний вплив від дій посадовців, які використовують юридичну особу як інструмент власної наживи, адміністративна відповідальність юридичної особи може застосовуватися з компенсаційною, дисциплінарною метою. Для притягнення платника податків до адміністративної відповідальності, на відміну від інших видів юридичної відповідальності, доведення прямого умислу в діях юридичних осіб не вимагається. Натомість, зв'язок протиправних дій та негативних наслідків повинен мати місце у будь-якому випадку. Застосування адміністративної відповідальності до посадових осіб з урахуванням ст. 14 КУпАП має включати процедуру перевірки такої особи щодо: 1) охопленості вчиненого діяння межами повноважень, які визначені у правовстановлюючих документах підприємства, установи, організації;

2) вчинення діяння в період обіймання посади; 3) наявності зв'язку між діянням та шкідливими наслідками.

Акцентовано увагу на розмежуванні суті правопорушень, визначених ст. 212 та ст. 212[1] КК України. Так, до податкових кримінальних правопорушень слід відносити лише ті, які закріплені ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)). Кримінальні правопорушення, передбачені ст. 212[1] КК України (сплата платежів на соціальне та пенсійне страхування), стосуються інституту доходів централізованих публічних позабюджетних фондів. Цей інститут фінансового права безпосередньо пов'язаний із реалізацією соціальної функції держави і за своєю природою відповідні платежі до цих фондів коштів не є податковими зобов'язаннями. Відповідно, запропоновано доповнити ст. 112 КК України частиною 1 та викласти в ній таку дефініцію: «податкове кримінальне правопорушення – це вчинене у податковій сфері протиправне діяння, злочинний характер якого визначений чинним кримінальним законодавством». Частини 1-6 ст. 212 КК України вважати частинами 2-7 ст. 212 КК України.

Доведено, що кримінальна відповідальність за податкові правопорушення встановлена виключно Кримінальним кодексом України та настає за наявності таких складових: 1) наявність конституційного обов'язку щодо сплати податків; 2) закріплення в КК України норм, що забезпечують кримінальну охорону сплати податків; 3) настання негативних наслідків фінансового характеру для держави. На підставі даних Єдиного звіту про кримінальні правопорушення Офіса Генерального прокурора за 2023-2024 р.р. доведено, що незважаючи на воєнний стан в Україні продовжується боротьба з ухиленням від сплати податків та спостерігається поступове зниження кількості кримінальних правопорушень, що підпадають під дію ст. 212 КК України.

Встановлено, що об'єктивна сторона основного складу кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК України характеризується наявністю трьох обов'язкових ознак: діяннями у вигляді ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи

оподаткування, та введені у встановленому законом порядку; наслідками у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, тобто заподіяння державі шкоди у значних розмірах; причинним зв'язком між діяннями і наслідками, тобто юридичний склад передбаченого ст. 212 КК України кримінального правопорушення є матеріальним. Доведено, що ухилення від сплати обов'язкових платежів юридичними особами виражається в діянні (дії чи бездіяльності) особи, спрямованому на повну або часткову несплату обов'язкових платежів, які повинні сплачуватися підприємствами, організаціями, установами відповідно до чинного законодавства. Запропоновано усі способи ухилення від сплати обов'язкових платежів об'єднати у такі групи: неподання документів, пов'язаних із обчисленнями сплати обов'язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів, балансів тощо); заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування об'єктів оподаткування; заниження об'єктів оподаткування; приховування (неповідомлення) інформації щодо втрати підстав на пільги з оподаткування; неутримання та несплата податку на доходи фізичних осіб від їх імені та за їх рахунок податковим агентом – фізичною особою чи працівником податкового агента - юридичної особи.

Доведено, що кримінальна відповідальність за умисне ухилення від сплати податків і зборів можлива виключно за умов: податки, збори, інші обов'язкові платежі, які не були сплачені, входять до податкової системи держави, введенні в установленому законом порядку та закріплені у ПК України; об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу та його податковий обов'язок визначений відповідним законом; механізм справляння податків, зборів, обов'язкових платежів, їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені податковим законодавством України.Визначено, що критеріями, під які підпадає злочинна бездіяльність ухилення від сплати податків, є такі: особа має законодавчо встановлений обов'язок із сплати податку або збору, іншого платежу; особа має

можливість виконати покладений на неї обов'язок; виконання обов'язку із сплати податку, збору, іншого платежу відвернула б настання суспільно-небезпечних наслідків фінансового характеру.

Запропоновано доповнити ст. 18 КК України частиною 5 та закріпити в ній дефініцію такого змісту: «посадові особи як суб'єкти кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень – це фізичні особи, які займають посади управління або контролю в юридичній особі будь-якої форми власності та організаційно-правової форми, мають правомочності визначати податкову діяльність юридичної особи, а також здійснювати іншу уповноважуючу діяльність, результат якої впливає на формування податкових зобов'язань платника податків». Окреслено ознаки посадових осіб юридичних осіб як суб'єктів кримінальної відповідальності за податкові правопорушення: фізична особа повинна займати посаду на підприємстві, установі чи в організації будь-якої форми власності та організаційно-правової форми; порядок призначення посадової особи має відповідати законодавству та установчим документам юридичної особи; посадова особа юридичної особи має бути наділена повноваженнями здійснювати дії в інтересах юридичної особи; посадова особа має виконувати свої функціональні обов'язки у рамках законодавства та установчих документів юридичної особи; посадова особа має бути наділена повноваженнями щодо несення відповідальність за діяння, які були вчинені нею від імені юридичної особи. Доведено, що кримінальна відповідальність є найбільш жорсткою формою податкового примусу і має застосовуватися лише у тих випадках, коли інші способи впливу на правопорушника не є достатніми, ефективними чи не можуть забезпечити компенсацію недонарахувань від податкових платежів до бюджетів країни.

7. Проаналізовано, що для переважної більшості країн континентальної Європи, Сполучених Штатів Америки та Канади спільними підставами вчинення податкових правопорушень юридичними особами є: недосконала політика щодо боротьби з корупцією та шахрайством на державному рівні; прогалини

податкового законодавства, які сприяють розвитку тіньової економіки і, відповідно, приховування прибутків юридичними особами, часто за попередньою домовленістю; відсутність спільного фінансового реєстру незаконних фінансових потоків; неналежна система санкцій щодо посередників, які допомагають юридичним особам ухилятися від оподаткування та вчиняти податкові правопорушення.

Особливості застосування адміністративної відповідальності до юридичних осіб за податкові правопорушення в країнах Європи та США полягають у: превентивному характері визначення відповідальності юридичних осіб, що реалізується через встановлення фіксованих сум штрафів залежно від завданих збитків (Швейцарія, Німеччина, Великобританія) а також наявності умислу при здійсненні податкових правопорушень (Франція, Італія); встановленні штрафних санкцій у відсотковому співвідношенні від суми заниженого, або несплаченого податку (Франція, Італія); стягненні податків у безспірному порядку з рахунків платника податків у разі регулярного зменшення доходів платника (Франція, Швеція); застосуванні різних процедур для великих та малих юридичних осіб при податкових перевірках та виявленні правопорушень. Так, на великих підприємствах здійснюється загальна перевірка та перевірка правильності систем обліку, а малим надається допомоги при складанні балансу (Франція); застосуванні «квазікримінальної» (адміністративно-кримінальної) відповідальності юридичних осіб у випадках, коли адміністративна відповідальність суб'єкта господарювання збігається з відповідальністю того самого суб'єкта та накладених податкових санкцій у рамках кримінального провадження, тобто відбувається притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності за причетність до злочину (Німеччина, Швеція, Італія, Іспанія); накладенні штрафів при «квазікримінальній» (адміністративно-кримінальній) відповідальності лише на юридичну особу, щодо якої доведено отримання вигоди від вчиненого правопорушення (Німеччина, Швеція, Італія, Іспанія); визначенні порядку притягнення до податкової відповідальності: безпосередньо юридичних осіб або

застосування солідарної відповідальності до юридичної особи та її працівника/законного представника (Італія); збереженні юрисдикції щодо адміністративної (квазікримінальної) відповідальності над іноземними компаніями, які здійснюють діяльність в державі незалежно від їх резидентства або місця розташування їхніх головних офісів чи філій (Італія); превалюванні адміністративних санкцій над кримінальними, з метою запобігання скоєнню корпоративних правопорушень (Німеччина); перекладенні основної частини тягаря відповідальності безпосередньо на платника податків, а також практиці застосування комбінованих штрафних санкцій (США); встановленні штрафів у великих розмірах і суворих фінансових санкцій за податкові правопорушення (Німеччина, США).

Особливості застосування кримінальної відповідальності за податкові правопорушення до юридичних осіб зарубіжних країн полягають у: застосуванні принципу відповідності розміру накладених санкцій ступеню тяжкості вчиненого податкового правопорушення (США); прирівнянні виду санкцій за несплату податків та за скоєння умисного вбивства (країни Західної Європи, США); застосуванні кримінальної відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення у виді: подання неправдивої податкової декларації; неподання податкової декларації; податкового шахрайства за допомогою інших засобів і неправдивих податкових декларацій; шахрайства з доходами від податку на додану вартість; подання фальшивих податкових декларацій на основі неіснуючих рахунків-фактур; неправомірної компенсації податкових кредитів (країни-члени ЄС, США); визнання банків суб'єктами, які несуть корпоративну відповідальність за ухилення від сплати податків за дії закордонних філій (Великобританія, Швейцарія); включення ухилення від сплати податків до системи предикатних злочинів (країни-члени ЄС); поширення санкцій за податкові злочини у виді заходів дискваліфікації та конфіскації, а саме: призупинення комерційної діяльності; конфіскація грошей, майна, товарів чи інших благ, що дорівнюють вартості або прибутку, отриманого від скоєного злочину; заборона укладати контракти з державною адміністрацією;

позбавлення пільг, позик, грантів або субсидій; заборона реклами товарів чи послуг тощо (Чехія, Італія, Канада, США); застосування у судовій практики підходів, відповідно до яких вина юридичної особи за злочин вважається похідною від вини окремої особи, яка фактично вчинила злочин, а не від вини особи, яка офіційно уповноважена діяти від її імені (Чехія); визнання суб'єктами податкового кримінального правопорушення, вчиненого в інтересах юридичної особи: орган управління або його членів та/або осіб, які займають керівну посаду в юридичній особі, уповноважені діяти від її імені; особу, яка здійснює вирішальний вплив на управління юридичною особою, якщо дії такої особи призвели до наслідку, що становить кримінальну відповідальність для підконтрольної юридичної особи (Чехія).

8. Європейськими нормативно-правовими актами, які відіграли ключову роль у регулюванні відповідальності юридичних осіб за вчинення податкових правопорушень, стали: Конвенція про взаємну адміністративну допомогу з податкових справ (ETS 127) (1988 р.); Конвенція про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом (1990 р.); Модельна конвенція ООН про проблему подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються (1980 р.); Модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу ОЕСР (1977 р.); Рекомендація Ради Організації економічного співробітництва та розвитку щодо податкових заходів для подальшої боротьби з підкупом іноземних посадових осіб у міжнародних ділових операціях (2022 р.); Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (2010 р.); Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансовий рахунок у податкових справах Ради ОЕСР (2014 р.); Директива Ради 2011/16/ЄС (DAC) про адміністративну співробітництво у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС (2011 р.); Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до

Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС (2015 р.); Директива Ради (ЄС) 2016/1164 (ATAD I) про боротьбу з ухиленням від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку (2016 р.); Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського Парламенту та Ради про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами (2017 р.); Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (MLI), (2016 р.) та інші.

9. Установлено, що Україна активно співпрацює з міжнародними організаціями з питань боротьби з ухиленням від оподаткування, у тому числі юридичними особами. Основними напрямами та формами такого співробітництва є: гармонізація міжнародного податкового законодавства з метою недопущення уникнення оподаткування за рахунок прогалин у законодавстві; запровадження міжнародними організаціями (Організація Об'єднаних Націй та Організація економічного співробітництва та розвитку) на міждержавному рівні інструментів протидії ухиленню від оподаткування; розслідування і судовий розгляд податкових спорів щодо: ухилення від сплати податків юридичними особами; інформаційних злочинів; конфіскації доходів, одержаних злочинним шляхом; шахрайства, відмивання грошей та повернення активів; інструменти імплементації Мінімального стандарту BEPS в національне законодавство.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балишев М. В. Проблемні питання визначення поняття та ознак юридичної відповідальності. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2023. № 2. С. 18-20. URL: http://www.lsej.org.ua/2_2023/1.pdf (дата звернення: 21.10.2024 р.)

2. Калєніченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020 р. № 1 (67). Том 1. С. 12-17.

3. Балишев М. В. Юридична відповідальність як правова категорія. *Інтеграція теорії у практику: проблеми, пошуки, перспективи* : матеріали II міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 04 листоп. 2022 р.) /гол. ред. О. М. Тогочинський ; Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПтС, 2022. 522 с. С. 209-211.

4. Колпаков В. К. Правовая природа отношений административного судопроизводства. *Право України.* 2016. № 2. С. 25-30.

5. Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. Київ: Укр. енцикл., 1998-2004. Т. 6. Т-Я. 2004. 768 с.

6. Літвінцева А. С. Правова природа юридичної відповідальності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2016. Т. 2. Вип. 37. С. 130-134.

7. Безклубий І. Правова відповідальність. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки*. 2012. Вип. 91. С. 8-10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Yur_2012_91_4 (дата звернення: 21.10.2024 р.)

8. Словник української мови: в 11 томах (1970-1980). Т.1 / Білодід І. К. та ін. Київ: Наукова думка, 1970. 805 с. URL: http://ukrlit.org/slovnyk/slovnyk_ukrainskoi_movy_v_11_tomakh (дата звернення: 21.10.2024 р.)

9. Новий тлумачний словник української мови: у чотирьох томах. Т.1. А-Є. / Укладачі В. В. Яременко, О. М. Сліпушко. Київ: Аконіт, 2000. 910 с.

10. Словник української мови у 20 томах. Т.2 / Наук. кер. проєкту М. Русанівський. Київ: Наукова думка, 2012. 978 с. URL: https://archive.org/details/2sum20/page/14/mode/2up (дата звернення: 21.10.2024 р.)

11. Філософський енциклопедичний словник : энциклопедия / НАН України, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди ; голов. ред. В. І. Шинкарук. Київ : Абрис, 2002. 742 с.

12. Мисак О. Теоретичні проблеми визначення змісту юридичної відповідальності. *Підприємництво, господарство і право.* 2016. № 7. С. 129-132.

13. Бліхар М. Сутність юридичної відповідальності в правовій доктрині України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: «Юридичні науки».*2020. № 4 (28). С. 161-168.

14. Аземша І. Б. Особливості формування інституту юридичної відповідальності в Україні. *Часопис Київського університету права.* 2012. № 2. С. 44-47.

15. Загальна теорія права: Підручник / За заг. ред. М.І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2015. 392 с.

16. Теорія держави та права : навч. посіб. / Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та ін.; за заг. ред. С. Д. Гусарєва, О. Д. Тихомирова. Київ : НАВС, Освіта України,2017. 320 с.

17. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: Підручник. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009, 520 с.

18. Теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін.; за заг. ред. О. В.Петришина. Харків: Право, 2015, 368 с.

19. Теорія держави і права : підручник / О. М. Бандурка, О. М. Головко, О. С. Передерій та ін. ; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. НАПрН України О. М. Бандурки ; МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2018. 416 с.

20. Дія права. інтегративний аспект: Монографія / Кол. авторів; Відп. ред. Н. Оніщенко. Київ, Видавництво «Юридична думка», 2010, 360 с.

21. Козенко Ю.О. Юридична відповідальність як діалектика категорій «правова свобода» та «правовий обов'язок» в поведінці особи. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2012. Т. 129: С. 65-67. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/NaUKMAun_2012_129_15 (дата звернення: 12.11.2024 р.)

22. Гринь О. Д. Категорія юридичної відповідальності: методологічний аналіз поняття. *Правова держава*. 2016. №24. С. 11-15.

23. Терещук М. М. Юридична відповідальність у публічному праві. дис… … к.ю.н. 12.00.01. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2018. 211 с. URL: https://elar.naiau.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/c916b92f-4a28-43b7-9034-a7b1339ea3ba/content (дата звернення: 12.11.2024 р.)

24. Колпаков В. М. Адміністративно-деліктний правовий феномен: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2004. 528 с.

25. Адміністративне право: підруч. / За заг. ред.: Ю. П. Битяка, В. М. Гаращука, В. В. Зуй. Харків: Право, 2010. 624 с.

26. Свиридюк Н.П. Юридична відповідальність у механізмі правового регулювання. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2011. № 4(21). С. 24-27.

27. Зайчук О. В., Оніщенко Н. М. Теорія держави і права. Академічний курс. Підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2006. URL: https://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/part3/2402.htm (дата звернення: 12.11.2024 р.)

28. Грек Т. Б. Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види. *Адвокат*. 2010. № 10. С. 41-45.

29. Лисенков С. Л. Загальна теорія держави і права. К.: Юрисконсульт, 2006. 355 с.

30. Общетеоретическая юриспруденция: учеб. курс / Под. ред. Ю. Н. Оборотова. Одесса, 2011. 436 с.

31. Кельман М. С., Мурашин О. Г. Юридична відповідальність: її природа, суть, поняття та види. Загальна теорія держави і права. 2006. URL: https://sci.house/istoriya-gosudarstva-teoriya-scibook/yuridichna-vidpovidalnist-jiji-priroda-sut-30897.html (дата звернення: 14.11.2024 р.)

32. Пєтков С., Армаш Н. Наукові підходи до визначення адміністративної відповідальності у сфері державного управління. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2014. № 4 (79). С. 133-139.

33. Макогін Н. О., Козинець О. Г. Правова природа юридичної відповідальності: поняття та принципи. URL: http://surl.li/esfkgm (дата звернення: 12.11.2024 р.)

34. Бакумов О. С. Юридична відповідальність як елемент правового статусу держави: теоретико-правові аспекти. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. С.3-13.

35. Коваль Л. В. Адміністративне право: курс лекцій. Київ: Вентурі, 1996. 208 с.

36. Терещук М. М. Позитивна юридична відповідальність в публічному праві: теоретичний аналіз. *Молодий вчений.* 2016. № 7 (34). С. 268-271.

37. Тарахонич Т.І. Принципи юридичної відповідальності в системі принципів права. *Альманах права.* 2012. Вип. 3. С. 284-287.

38. Nishchymna S. O., Balyshev M. V. Legality as the principle of legal responsibility. *Науковий вісник Сіверщини. Серія: Право.* 2023. № 2 (19). С. 97-105. URL: https://doi.org/10.32755/sjlaw.2023.02.097 (дата звернення: 12.11.2024 р.)

39. Бавико О. Є. Позитивна складова фінансової відповідальності. *Форум права*. 2010. № 1. С. 13-18. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2010_1_4 (дата звернення: 12.11.2024 р.)

40. Гетманцев Д. О., Макарчук Р. В., Толкачов Я. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушеня: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.

41. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 592 с.

42. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: монографія. Київ: Фенікс, 2008. 504 с.

43. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Нац. ун.-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2009. 36 с.

44. Назар Ю. С., Проць І. М. Адміністративна та фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: монографія. Львів: Львівський дер жавний університет внутрішніх справ, 2018. 172 с.

45. Сакали М. Я. Правова природа юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. Вип. 56. С. 91-97.

46. Усенко Р. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; НАН України, Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2007. 216 с.

47. Податкове право України : навч. посіб. / О. П. Гетманець, О. М. Шуміло, О. В. Покотаєва та ін. За ред. О. П. Гетманець, О. М. Шуміла. Київ: Хай-Тек Прес, 2013. 432 с.

48. Кучерявенко М. Поняття складного інституту податкового права. *Вісник Академії правових наук України.* 1998. №4. С. 106.

49. Кучерявенко Н. П. Местоналогового права в системе финансово-правовой отрасли. *Финансовое пр*аво. 2005. № 2. С. 11-14.

50. Кучерявенко Н. П. Целостность и системность финансового права. *Финансовое прав*о. 2003. № 2. С. 14-16.

51. Налоговое право Украины : учеб. пособие / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков, 2004. 548 с.

52. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право.* 2016. № 6. С. 150-154.

53. Вакарюк Л. В. Місце податкового права в системі фінансового права України. *Актуальні проблеми держави і права.* 2011. С. 204-210.

54. Пацуркивский П. С. Предмет и границы финансового права постсоциалистического государства. Финансово-правовая доктрина постсициалистического государства. Черновцы : Рута, 2003. Вып. 1. С. 20-31.

55. Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; За ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

56. Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. 256 с.

57. Скороход І. В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Ч. 2. С. 135-138.

58. Гега П. Т. Основи податкового права : навчальний посібник. Київ : Т-во «Знання», КОО. 2003. 169 с.

59. Роль В.Ф. Фінансове право: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури. 2011. 392 с.

60. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Моя книга, 2006. 448 с.

61. Браславський Р. Г. Принципи податкового права: проблеми теорії і практики: монографія. Харків: Право, 2018. 344 с.

62. Ровинський Ю. О. Фінансово-правовий примус в Україні: проблеми і перспективи розвитку : автореф. дис. на здоб. … д-ра юрид.наук : спец 12.00.07. Запоріжжя : КПУ. 2011. 36 с.

63. Муконін О. В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3. С. 216-220.

64. Орлюк О. П. Фінансове право: академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

65. Фінансове право : навчальний посібник / Л. К. Воронова та ін. ; за заг. ред. Н. Ю. Пришви. Київ : Ліра-К, 2018. 376 с.

66. Кобелька Д. М. До проблеми визначення поняття правопорушень у фінансовій сфері. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2014. Вип. 11 (1). С. 195-197. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11%281%29__57 (дата звернення: 14.11.2024 р.)

67. Дмитренко Е. С. Теоретичний аналіз підстав юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2005. № 2 (40). С. 65-70.

68. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник. Київ : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

69. Новицький А. М. Особливості застосування відповідальності за правопорушення у податковій сфері. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право).* 2013. № 2(61). С. 23-28.

70. 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#n1129 (дата звернення: 14.11.2024 р.)

71. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 14.11.2024 р.)

72. Бакун О. В. Податкова відповідальність громадян. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2000. №82. С. 75-82.

73. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності. *Право і безпека*. 2011. № 4 (41). С. 203-206.

74. Фінансове раво: підручник / М. П Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін.; за заг. ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2013. 400 с.

75. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1-2. С.196-200.

76. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України від 15.06.2021 р. № 1539-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text (дата звернення: 14.11.2024 р.)

77. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України від 15.06.2021 р. № 1542-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1542-20#Text (дата звернення: 14.11.2024 р.)

78. Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 14.11.2024 р.)

79. Пояснювальна записка від 01.03.2021 р. № 5153 до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» від 25.02.2021. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=71231&pf35401=543599 (дата звернення: 14.11.2024 р.)

80. Загальні тенденції тіньової економіки 2021: аналітична записка. Міністерство економіки. Департамент стратегічного планування та макроекономічного прогнозування. 2022. 14 с. URL:

https://me.gov.ua/file/74e86de5-126a-4849-94d5-7d4ea048e4b8 (дата звернення: 14.11.2024 р.)

81. Балишев М. В. Податкове правопорушення як підстава фінансової відповідальності. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціально-гуманітарних та поведінкових наук в умовах воєнного стану* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25-26 квітня 2023 р.) : у двох томах. Том 1 / голов. ред. В. Ф. Пузирний ; Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПтС, 2023.448 с. С. 22-24.

82. Оніщик Ю. В. Юридична особа - платник податків. Навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 160 с.

83. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 592 с.

84. Іванський А. Й. Податкове правопорушення в Податковому кодексі України: Матеріали III Всеукраїнської конференції студентів, аспірантів і молодих учених: Зб. тез наук. праць / За загал. редакцією К. В. Балабанова. Маріуполь: МДУ, 2011. 503 с.

85. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис. … докт. юрид. наук за спеціальністю 12.00.07. Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2019. 522 с.

86. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

87. Хандусенко Д. І. Адміністративно-правове забезпечення профілактики податкових правопорушень : автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2015. 19 с.

88. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони*. 2015. № 1 (47). С. 41-45.

89. Ковтун В. М. Податкове правопорушення як підстава фінансової відповідальності. *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 5. С. 256-259.

90. Усенко Є. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України: проблеми визначення. *Право України*. 2013. № 1-2. С. 112-121.

91. Самсін І. Л. Про наслідки невиконання податкового зобов'язання. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»* : зб. наук. пр. / редкол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін [та ін.] ; відпов. за вип. В. М. Дрьомін ; МОН України, НУ ОЮА. Одеса : Юрид. л-ра, 2013. Т. 13. С. 85-91.

92. Фінансове право : підручник / О. О. Дмитрик, Є. О. Алісов, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. О. О. Дмитрик. Одеса : Видавництво «Юридика», 2022. 466 с. URL : https://library.nlu.edu.ua/images/POLN_TEXT/SENMK/Dmytryk_FP_2022.pdf (дата звернення: 15.11.2024 р.)

93. Фінансове право. Підручник. / Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та інші. За заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець. Харків. Екограф. 2015. 500 с.

94. Податковий кодекс України. Постатейний коментар. У 2 ч. Ч. 1. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. За ред. М. П. Кучерявенка. Харків. Право. 2011. 928 с.

95. Олешко О. Л. Об'єктивна сторона податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2023. №3 (81). С. 92-98. URL: http://law.stateandregions.zp.ua/archive/3_2023/14.pdf (дата звернення: 14.11.2024 р.)

96. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні: монографія. Харків: Диса плюс, 2012. 648 с.

97. Єсімов С. Про суб'єкти податкової відповідальності. *Теоретико-прикладні проблеми правового регулювання в Україні* : матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Львів, 10 грудня 2021 р.) / за заг. ред. І. В. Красницького. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2021. 404 с. С. 28-31. URL:

http://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/4265/1/10_12_2021.pdf#page=28 дата звернення: 15.11.2024 р.)

98. Баїк О. Про видову характеристику суб'єктів податкових правовідносин в Україні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія : Юридичні науки*. 2017. № 861. С. 225-231. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2017_861_33 (дата звернення: 15.11.2024 р.)

99. Лист Державної податкової служби України від 31.12.2020 р. № 24242/7/99-00-20-01-02-07. URL: https://ips.ligazakon.net/document/dpa2171?an=1&ed=2020_12_31 (дата звернення: 15.11.2024 р.)

100. Єфімов С. Вина в податкових порушеннях: що нового. *Бухгалтер&Закон*. 02.06.2020 р. № 23-24. URL: https://ips.ligazakon.net/document/BZ012414?an=&ed=&dtm=&le= (дата звернення: 15.11.2024 р.)

101. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету : Серія: Право.* 2015. Вип. 35. Ч. 1. Т. 2. С. 123-126.

102. Маршалок Т. Я. Концептуальна парадигма податкових відносин в контексті «справедливого оподаткування». *Світ фінансів.* 2010. С. №2. С. 52-61.

103. Кобильнік Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2020. №3 (69). Том 2. С. 49-54. URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/3-2_2020/10.pdf (дата звернення: 15.11.2024 р.)

104. Порівняльна таблиця до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 446 – IX. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 (дата звернення: 15.11.2024 р.)

105. Ханова Р. Концепція вини в податковому праві України. *Судово-юридична газета*. 24.05.2024 р. URL: https://sud.ua/uk/news/blog/301504-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi-ukrayini (дата звернення: 15.11.2024 р.)

106. Смакограй М. К. Поняття фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Juris Europensis Scientia*. 2021. Випуск 4. С. 42-46.

107. Рішення ЄСПЛ у справі «S. v. SWEDEN» від 12.05.1987 за заявою № 11464/85. URL: https://ips.ligazakon.net/document/ES058079?hide=true (дата звернення: 15.11.2024 р.)

108. Рішення ЄСПЛ у справі «CASE OF MARIA MIHALACHE v. ROMANIA» від 30.06.2020 за заявою № 68851/16. URL: https://ips.ligazakon.net/document/ES068160?hide=true (дата звернення: 15.11.2024 р.)

109. Дмитренко Е. С. Поняття та ознаки правопорушення, вчиненого суб'єктом фінансового права. *Бюлетень Міністерства юстиції України.* 2005. № 8 (46). С. 33-39.

110. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (дата звернення: 20.11.2024 р.)

111. Ключковський Ю. Категорія «юридична особа» з точки зору публічного права. *Український часопис конституційного права*. 2023. № 4. С. 3-36.

112. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік: затверджений в.о. Голови Державної податкової служби України 07.02.2022 р. 136 с. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html (дата звернення: 20.11.2024 р.)

113. Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 13.03.2022 р. № 303. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/303-2022-%D0%BF#Text (дата звернення: 20.11.2024 р.)

114. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2023 рік: затверджений в.о. Голови Державної податкової служби України 22.03.2024 р. 212 с. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html (дата звернення: 20.11.2024 р.)

115. Балишев М. В. Особливості відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення в зарубіжних державах. *Становлення сучасної Української держави: роль європейських цінностей у формуванні демократичного буття = The Formation of the Modern Ukrainian State : The Role of European Values in the Formation of Democratic Life* : міжнар. наук. конф. в рамках міжнар. проєкту Erasmus+ за напрямком Jean Monnet «Implementation of European values as a basis of democracy in Ukraine», 7 листоп. 2023 р., м.Миколаїв : тези / М-во освіти і науки України; ЧНУ ім. Петра Могили. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2023. 204 с. С.34-36.

116. Lucia Rossel, Brigitte Unger, Jason Batchelor, and Jan van Koningsveld, The Implications of Making Tax Crimes a Predicate Crime for Money Laundering in the EU: Building a Legal Dataset of Tax Crimes and Money Laundering in the European Union. Oxford University Press (2021). P. 236-271. URL: https://academic.oup.com/book/39754/chapter/339818508 (дата звернення: 20.11.2024 р.)

117. A New Model for Tax Justice in Europe: A shift to ensure fairness and sustainability. Belgium. 72 p. URL: https://pes.eu/wp-content/uploads/2022/09/A-New-Model-for-Tax-Justice-in-Europe-A-shift-to-ensure-fairness-and-sustainability_EN.pdf (дата звернення: 20.11.2024 р.)

118. Перепелиця М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. 272 с.

119. Фінансове право: навч. посібник / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. 256 с.

120. Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2011. 368 с.

121. Макух О.В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. 304 с.

122. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Харьков : Консум, 1998. 447 с.

123. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. №4. С. 741-748.

124. Данілов С. О. Суб'єкти податкових правовідносин. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика).* 2017. №2-3. С. 159-164. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/muvnudp_2017_2-3_35 (дата звернення: 20.11.2024 р.)

125. Уртаєва Л. Г. Фінансове правопорушення: економіко-правова природа. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2023. № 2. С. 396-398. URL: http://www.lsej.org.ua/2_2023/93.pdf (дата звернення: 20.11.2024 р.)

126. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2005. 18 с.

127. Богомазова К. К. Юридична відповідальність за податкові правопорушення за законодавством України. *Державне управління: удосконалення та розвиток.* 2013. № 7. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2013_7_12 (дата звернення: 20.11.2024 р.)

128. Слубський І. Й. Адміністративна відповідальність юридичних осіб : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київський національний ун-т внутрішніх справ. Київ, 2008. 20 с.

129. Києнко О. Б. Правосуб'єктність платників податків. *Фінансове право*. 2013. №3. С. 31-35. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2013_3_11 (дата звернення: 20.11.2024 р.)

130. Балишев М. В. Юридична особа у податкових правопорушеннях. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки:* Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», 24

квітня 2024 р. / Державний податковий університет, Навчально-науковий інститут права. Ірпінь : Державний податковий університет, 2024. 250 с. С.32-35.

131. Гедзюк О.В. Інститут вини у податковому праві України. *Право і громадянське суспільство.* 2014. № 4. С. 54-68. URL: http://lcslaw.knu.ua/2014-4.pdf (дата звернення: 20.11.2024 р.)

132. Питання відповідальності посадових осіб. Сайт «Освіта.UA». 06.09.2010 р. URL: https://osvita.ua/vnz/reports/law/9265/ (дата звернення: 20.11.2024 р.)

133. Про роз'яснення щодо застосування окремих положень Закону України «Про запобігання корупції» стосовно заходів фінансового контролю: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 11.08.2016 р. № 3. (втрата чинності). URL: https://nazk.gov.ua/uk/documents/zasidannya-nazk-11-serpnya-2016-roku/ (дата звернення: 20.11.2024 р.)

134. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2275-19 (дата звернення: 20.11.2024 р.)

135. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (дата звернення: 20.11.2024 р.)

136. Постанова Верховного суду України «Про практику розгляду судами корпоративних спорів» від 24.10.2008 р. № 13. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0013700-08#Text (дата звернення: 20.11.2024 р.)

137. Постанова Верховного Суду у справі № 373/2133/17 від 28.04.2021 р. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/96669088 (дата звернення: 20.11.2024 р.)

138. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду у справі № 160/14374/22 від 28.11.2022 р. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/107564941?links_npa=T030436%20476 (дата звернення: 20.11.2024 р.)

139. Постанова Верховного Суду у справі № 820/4064/17 від 27.04.2018 р. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/73700692 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

140. Постанова Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі №826/6821/13-а від 17.12.2020 р. URL. https://reyestr.court.gov.ua/Review/93630530 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

141. Кримінальний кодекс України : Закон України від від 05.04.2001 № 2341-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

142. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес: Закон України від 18.09.2019 № 101-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/101-20 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

143. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 29.08.2019 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1080&skl=10 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

144. Балишев М. В. Інститут фінансової відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення. *Трансформації особистості, суспільства та ринку праці: виклики майбутнього та вплив на освіту* : збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (20-22 вересня 2023 року, Україна, м. Харків). Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2023. 560 с. С. 208.

145. Пояснювальна записка до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 30.08.2019 р. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

146. Романюк Ю. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 12. С. 231-235.

147. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Харьков: Право, 1997. 398 с.

148. Податкове право України: кредитно-модульний курс: навч. посібник для студентів вищих навч. закладів / Л. К.Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.; за заг. ред. Л. К. Воронової, М .П. Кучерявенка. Київ: Правова єдність, 2009. 485 с.

149. Шумейко І. Фінансова відповідальність: поняття, ознаки та співвідношення з суміжними поняттями. *Юридичний вісник*. 2023. № 6. С. 87-95. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v6_2023/12.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

150. Смакограй М. К. Особливості процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Київський часопис права*. 2022. № 3. С. 98-105. URL: http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/199/185 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

151. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія : Право*. 2014. № 1106. Вип. 17. С. 84-86. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhIPR_2014_1106_17_24 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

152. Устінова І.П. Теоретичні питання співвідношення фінансово-правової та адміністративної відповідальності. *Юридичний вісник*. 2010. № 4 (17). С. 64-67. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhIPR_2014_1106_17_24 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

153. Нагребелъний В.П. Фінансове право України. Загальна частина / В.П Нагребельний, В.Д. Чернадчук, В.В. Сухонос. Суми: Університетська книга. 2004. 320с.

154. Коментар до законодавства про фінансово-правові санкції / авт. коментар Е.С. Дмитренко. Київ: Юрінком Інтер, 2007. 416 с.

155. Адміністративне деліктне законодавство: Зарубіжний досвід та пропозиції до реформування в Україні / автор-упорядник О. А. Банчук. Київ: Книга для бізнесу. 2007. 912 с.

156. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 р. № 7-рп/2001, справа № 1-22/2001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

157. Данілов С. О., Касьяненко Л. М. Фінансова відповідальність у податкових правовідносинах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. *Серія Право.* 2020. Випуск 60. С. 101-104. URL: https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2021/02/23.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

158. Дмитренко Э.С. Современное состояние и перспективы исследования механизма финансово-правовой ответственности в контексте обеспечения финансовой безопасности государства. *Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи*: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 4-7 жовтня 2011 року. Ч. 1 / НДІ фінансового права. Київ: АЛЕРТА, 2011. 296 с. С. 217-220.

159. Дмитренко Е.С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2009. 592 с.

160. Інформація щодо контрольно-перевірочної роботи юридичних осіб за 2022 рік. Державна податкова служба України. Офіційний сайт. Контрольно-перевірочна робота 2014-2022 роки. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/kontrolno-perevirochna-robota-2014-2022/ (дата звернення: 21.11.2024 р.)

161. Інформація щодо контрольно-перевірочної роботи юридичних осіб (січень-грудень 2023 року). Державна податкова служба України. Офіційний сайт. Контрольно-перевірочна робота. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota (дата звернення: 21.11.2024 р.)

162. Інформація щодо контрольно-перевірочної роботи юридичних осіб (січень-квітень 2024 року). Державна податкова служба України. Офіційний сайт. Контрольно-перевірочна робота. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota (дата звернення: 21.11.2024 р.)

163. Гуров О. В. Фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування доходів фізичних осіб. *Держава і право*. № 56. 2012. С. 371-376. URL: https://idpprint.wordpress.com/wp-content/uploads/2015/01/dip-2012-56.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

164. Голуб Г. М. Окремі питання фінансово-правової відповідальності у податковій сфері. *Право і суспільство*. 2013. № 6. С. 225-228. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2013/6_2013/50.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

165. Чи передбачена відповідальність платника податків – юридичних осіб у разі здійснення видів діяльності, не зазначених в його облікових даних? Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР». Запитання-відповіді. 23.10.2021 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/ZN047947 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

166. Мушенок В. В., Ласточкіна А. О. Юридична відповідальність за порушення у сфері оподаткування. актуальні проблеми розвитку публічного права в контексті реформування сучасного законодавства. *Актуальні проблеми розвитку публічного права в контексті реформування сучасного законодавства* [Електронне видання] : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Ніжин. 27 вересня 2016 р.). 86 с. С. 20-22. URL: http://lib.ndu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/217/1/Aktualni_problemi_rozvitku_konferentsiya_2016.pdf.pdf#page=20 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

167. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 30.08.2019 р. 6 с. URL:

http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1210&skl=10 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

168. Про затвердження Порядку подання повідомлень про відкриття / закриття рахунків / електронних гаманців платників податків у банках, інших фінансових установах, небанківських надавачах платіжних послуг / емітентах електронних грошей до контролюючих органів : Наказ Міністерства фінансів України від 18.08.2015 р. № 721. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1058-15#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

169. Штрафні санкції за порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків : Роз'яснення ДПС України від 15.04.2021 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/UPR21087?an=4 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

170. Постанова Первомайського міськрайонного суду від 10.03.2023 у справі № 632/276/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/109469470 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

171. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів від здачі в оренду нерухомого майна» від 06.08.2020 р. № 3928-1. URL: https://ips.ligazakon.net/document/GI02893A?an=11 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

172. Антипов В.І. Щодо вдосконалення деліктних норм Податкового кодексу України. *Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи*: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 4-7 жовтня 2011 року. Ч. 1 / НДІ фінансового права. Київ: АЛЕРТА, 2011. 296 с. С. 146-149.

173. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02.10.2018 р. у справі № №805/2130/17-а. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/77045039 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

174. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення: Огляд від 13.09.2021 р.

URL: https://ips.ligazakon.net/document/VSS00716?an=1 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

175. Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції: Закон України від 02.09.2014 р. № 1669-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1669-18#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

176. Огляд судової практики Верховного Суду щодо оподаткування в умовах воєнного стану : Огляд від 07.07.2022 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/VSS00887?an=1 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

177. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі від 17.05.2022 р. № 160/12944/20. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/104383667 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

178. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі від 10.11.2022 р. № 160/3806/20. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/107251213 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

179. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 804/6206/16 від 13.08.2020 р. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/90951464 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

180. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 520/9294/21 від 08.12.2022 р. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/107759911 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

181. 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#n19 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

182. Про розгляд Звіту про результати аудиту ефективності забезпечення податковими органами застосування і своєчасності стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету : Рішення Рахункової палати від 21.06.2022 № 12-2. 58 с. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/12-2_2022/Zvit_12-2_2022.pdf\ (дата звернення: 21.11.2024 р.)

183. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 р. № 1204. Додаток 7. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

184. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

185. Роль штрафу в забезпеченні виконання податкового зобов'язання. LexInform. *Юридичні новини України*. 26.01.2020 р. URL: https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/rol-shtrafu-v-zabezpechenni-vykonannya-podatkovogo-zobov-yazannya/ (дата звернення: 21.11.2024 р.)

186. Балишев М. В Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення як один з елементів реформування податкової системи України. *Інтеграція теорії у практику: проблеми, пошуки, перспективи в умовах воєнного стану* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 01 листопада 2023 р.) / голов. ред. В. Ф. Пузирний; Пенітенціарна академія України. Чернігів : ПАУ, 2023. 512 с. С. 250-251.

187. Попова С. М. Розширення адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. Матеріали науково-практичної конференції *«Адміністративне право України: сучасний стан та шляхи розвитку»* (Харків, 27.04.2012 р.). Харків : ХНУВС, 2012. С. 178-181.

188. Прохоров, К. О. Адміністративні делікти в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 4. Ч. 3 С. 3-5. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/3.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

189. Гоцуляк Є. М. Склад та кваліфікуючі ознаки порушень податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. №6. С. 100-105. http://www.lsej.org.ua/6_2014/28.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

190. Сергієнко К. В., Шестак Л. В. Проблема визначення заходів адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. *Правове*

регулювання суспільних відносин в умовах сталого розвитку: матеріали X Міжнародної наук.-практ. конф. (м. Київ 10 грудня 2021 р.). Упоряд: Бевз С.І., Бирса Н.О., Серебрякова Ю.О. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського. 2021. 566 с. С. 174-176.

191. Кривенко Д. В. Щодо категорії вини при кваліфікації дій юридичної особи-платника податків як суб'єкта адміністративної відповідальності. *Право і суспільство*. 2013. № 6-2. С. 268-271.

192. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 № 8073-X. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

193. Остапенко О. І. Адміністративна деліктологія: соціально-правовий феномен і проблеми розвитку. Львів. Львівський ін-т внутр. справ при Укр. акад. внутр. справ. 1995. 312 с.

194. Лук'янець Д. М. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку: монографія. Київ: Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. 2001. 220 с.

195. Васильев А. С. Административное право Украины (общая часть): учебное пособие. Харьков: Одиссей, 2003. 288 с.

196. Адміністративна відповідальність в Україні: навчальні посібник / за заг. ред. А. Т. Комзюка. 2-ге вид. перероб. і допов. Харків: Університет внутрішніх справ. 2001. URL: http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/680/1/ (дата звернення: 21.11.2024 р.)

197. Бевзенко В. М. Правові та лінгвістичні аспекти співвідношення понять адміністративне проступок та адміністративне правопорушення. *Університетські наукові записки.* 2005. № 4. (16). С. 199-202. URL: http://old.univer.km.ua/visnyk/902.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

198. Коліушко І., Голосніченко І. До проблеми відмежування проступків від проступків що підпадають під юрисдикцію суду. *Право України*. 2001. № 3. С. 39-42.

199. Колпаков В. Адміністративно-деліктне право у юридично-галузевій парадигмі. *Право України*. 2002. № 4. С. 17-21.

200. Пєтков С. Поділ правопорушення (delictum) за ступенем суспільної небезпеки на проступок (суспільно шкідливе діяння) та злочин (суспільно небезпечне діяння) в контексті реформування кримінальної юстиції. *Публічне право*. 2020. № 1 (37). С. 72-84.

201. Адміністративне право України: навчальний посібник / Т. О. Коломоєць, Г. Ю. Гулевська. Київ: Істина. 2007. 216 с.

202. Колпаков В.К., Кузьменко О.В. Адміністративне право України: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 544 с.

203. Белікова О. В. Юридичний склад адміністративного правопорушення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2013. № 3. С. 22-28.

204. Зарубіжний досвід публічного адміністрування: метод. рекомендації / авт. кол. : Н. М. Мельтюхова, В. В. Корженко, Ю. В. Дідок та ін. ; / за заг. ред. Н. М. Мельтюкової. Київ: НАДУ, 2010. 28 с.

205. Адміністративне право України: підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук, О. В. Дьяченко та ін.; за ред. Ю. П. Битяка. Київ: Юрінком Інтер, 2005. 544 с.

206. Науково-практичний коментар до статті 14 Кодексу України про адміністративні правопорушення. 01.01.2017 р. Ligazakon. URL: https://ips.ligazakon.net/document/KK007325 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

207. Постанова Шахтарського Міськрайонного суд Донецької області від 17.02.2014 р. у справі № 249/481/14-а. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/37190841 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

208. Адміністративна відповідальність при зміні бухгалтера. Ligazakon. Аудиторська фірма «Курсор-Аудит. 30.11.2009 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/DG091061?an=34&scop=47&fcop=79 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

209. Балишев М.В Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування. *Соціологія права.* 2024. Випуск 1-2 (46-47). С. 15-18.

210. Балишев М.В. Адміністративна відповідальність посадових осіб за адміністративні делікти. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціально-гуманітарних та поведінкових наук в умовах воєнного стану*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25 квітня 2024 р.) / голов. ред. В. Ф. Пузирний; Пенітенціарна академія України. Чернігів: ПАУ, 2024. 522 с. С. 25-27.

211. Науково-практичний коментар до статті 166^6 Кодексу України про адміністративні правопорушення. 10.10.2015 р. URL: http://www.jurists.org.ua/administrative-law/5883-naukovo-praktichniy-komentar-do-st-166-6-kodeksu-pro-admnstrativn-pravoporushennya-ukrayini.html (дата звернення: 21.11.2024 р.)

212. За якими статтями КУпАП посадові особи органів ДПС мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення? Ligazakon. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР». Рубрика «Запитання-відповідь» від 25.12.2022 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/ZN049860?an=1 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

213. Науково-практичний коментар до статті 163^1 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 01.01.2017 р. Ligazakon. URL: https://ips.ligazakon.net/document/KK007550 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

214. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

215. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1620 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

216. Науково-практичний коментар до статті 163^2 Кодексу України про адміністративні правопорушення. від 01.01.2017 р. Ligazakon. URL: https://ips.ligazakon.net/document/KK007551?an=&ed=&dtm=&le= (дата звернення: 21.11.2024 р.)

217. Про платіжні послуги: Закон України від 30.06.2021 р. № 1591-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n1249 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

218. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

219. 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#n15 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

220. Чим загрожує податкова перевірка: перевіряючі органи Державна податкової служби України. 21.04.2023 р. Ligazakon. URL : https://ips.ligazakon.net/document/TO000572?an=902 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

221. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.

222. Про туристичний збір : Лист ГУ ДФС у Дніпропетровській області індивідуальна податкова консультація від 20.03.2019 р. № 1124/ІПК/04-36-12-04-21. URL: https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/pro-turistichniy-zbir-1042714.html (дата звернення: 21.11.2024 р.)

223. Про затвердження Інструкції з оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення уповноваженими посадовими особами Бюро економічної безпеки України: Наказ Бюро економічної безпеки України від 20.09.2022 р. № 234. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-22#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

224. Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

225. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

226. Науково-практичний коментар ст. 166^{16} Кодексу України про адміністративні правопорушення. Мего-Інфо - Юридичний портал №1. URL: http://surl.li/rsrgdh (дата звернення: 21.11.2024 р.)

227. Науково-практичний коментар ст. 166^{17} Кодексу України про адміністративні правопорушення. Мего-Інфо - Юридичний портал №1. URL: http://surl.li/ephxrj (дата звернення: 21.11.2024 р.)

228. Науково-практичний коментар ст. 177^{2} Кодексу України про адміністративні правопорушення. Мего-Інфо - Юридичний портал №1. URL:hhttp://surl.li/ydpnqy (дата звернення: 21.11.2024 р.)

229. Балишев М. В. Проблемні питання кримінальної відповідальності юридичних осіб за правопорушення у сфері оподаткування. *Журнал східноєвропейського права*. 2024. № 125. С. 268-272.

230. Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України: Закон України від 26.01.1993 р. № 2936-XII (втрата чинності). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2936-12/ed19930126#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

231. Кримінальний кодекс України: Закон України від 28.12.1960 р. (втрата чинності). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-05#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

232. Про внесення змін до Кримінального кодексу України: Закон України від 28.01.1994 р. № 3889-XII (втрата чинності). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3889-12#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

233. Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за ухилення від сплати податків: Закон України від 05.02.1997 р. № 44/97-ВР (втрата чинності). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/44/97-%D0%B2%D1%80/ed19970205#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

234. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика): монографія. Київ: Логос. 2004. 324 с.

235. Марушев А. Д. Классификация преступлений, совершаемых в сфере предпринимательской деятельности. *Актуальні проблеми криміналістики*: матер. наук.-практ. конфер. Харків. Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого. 2003. 324 с. С. 117-120.

236. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Луган. держ. ун-т внутр. справ. Київ, 2007. 34 с.

237. Кримінальне право України. особлива частина: підручник / М. І. Бажанов, Ю. В . Баулін, В. І. Борисов та ін. ; за заг. ред. проф. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ: Юрінком Інтер. 2005. 544 с.

238. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2023 рік від 22.03.2024 р. 212 с. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html (дата звернення: 21.11.2024 р.)

239. Резніченко Г. С. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Південноукраїнський правничий часопис*. 2021. № 2. С. 46-50.

240. Цибохін О. Податкове кримінальне правопорушення визначення та об'єкт посягання. *Юридичний вісник*. 2022. № 3. С. 175-180.

241. Бабенко А. М., Зубатенко О. М. Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленням від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів. *Південноукраїнський правничий часопис.* 2021. № 2. С. 27-35.

242. Тищенко О.М. Ухилення від сплати податків та причини його виникнення. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2009. № 1. С. 52–56.

243. Кальман О.Г. Злочинність у сфері економіки України: теоретичні та прикладні проблеми попередження : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2004. 431 с.

244. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення Офіса Генерального прокурора за січень-жовтень 2024 року. Розділ 3. Кримінальні правопорушення у провадженнях, досудове розслідування у яких здійснюється Бюро економічної безпеки України. Таблиця 3.1. Сайт Офісу Генерального прокурора. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

245. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення Офіса Генерального прокурора за січень-жовтень 2023 року. Сайт Офісу Генерального прокурора. Розділ 3. Кримінальні правопорушення у провадженнях, досудове розслідування у яких здійснюється Бюро економічної безпеки України. Таблиця 3.1. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

246. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення Офіса Генерального прокурора за січень-грудень 2023 року. Сайт Офісу Генерального прокурора. Розділ 3. Кримінальні правопорушення у провадженнях, досудове розслідування у яких здійснюється Бюро економічної безпеки України. Таблиця 3.1. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

247. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування: дис….канд. юрид. наук: спец. 12.00.09. Національний університет внутрішніх справ. Харків, 2005. 220 с.

248. Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, Зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікація за сукупністю: дис….канд. юрид. наук: спец. 12.00.08. Київ, 2000. 235 с.

249. Киричко В.М., Перепелиця О. І. Злочини у сфері господарської діяльності за Кримінальним кодексом України та в судовій практиці: наук.-практ. коментар / за заг. ред. В. Я. Тація. Харків: Право, 2010. 784 с.

250. Навроцький В. О. Господарські злочини: лекції для студентів юридичного факультету. Львівський держ. ун-т ім. І.Франка. 1997. 60 с.

251. Хоменко В. П. Гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2015. № 1. С. 28-36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvknuvs_2015_1_6 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

252. Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 08.10.2004 р. № 15. URL: https://ips.ligazakon.net/document/VS04177 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

253. Лихошерст Л.М. До питання про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика).* 2019. Вип. 14. С. 146-154.

254. Барабаш Т. М. Предмет доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореферат дис. … канд. юрид. наук: 12.00.09. КНУ ім. Тараса Шевченка. Київ, 2002. 26 с.

255. Барабаш Т. М., Цимбал П. В. Предмет доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: монографія. Ірпінь: Державна податкова адміністрація України, Національна академія держ. податкової служби України. 2004. 190 с.

256. Старинець Є. А. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис… д-ра філософії: 081 «Право». Одеса, 2021. 317 с.

257. Останін В.О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Нац. акад. внутр. справ. Київ, 2004. 20 с.

258. Науково-практичний коментар до статті 212 Кримінального кодексу України від 01.01.2009 р. Ligazakon. URL:

https://ips.ligazakon.net/document/KK004722?an=57&scop=35960&fcop=36733 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

259. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 р. № 1576-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1576-12 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

260. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

261. Ухвала Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 14.02.2013 р. у справі № 5-233км13. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/29619860 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

262. Вирок Печерського районного суду м. Києва від 18.03.2010 р. у справі № 1-28/10. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/8634072 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

263. Балишев М.В. Відповідальність юридичних осіб зарубіжних країн у сфері оподаткування як складова фінансової безпеки. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали X Науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. 276 с. С. 20-24. URL: http://surl.li/lrrxbl (дата звернення: 30.11.2024 р.)

264. Пугаченко О. Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2012. Вип. 22. ч. 2. С. 169-176. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2012_22%282%29__30 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

265. Майдан Ю. А. Зарубіжний досвід організації контролю у сфері оподаткування та оцінка можливості його застосування в умовах економіки України. *Стратегічні орієнтири*. 2018. URL: https://analyst.net.ua/index.php?newsid=3407 (дата звернення: 21.11.2024 р.)

266. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України», 2015. 330 с. URL: https://ird.gov.ua/irdp/p20150301.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

267. Боднарський М. Особливості становлення і розвитку інституту податкових систем в країнах Європейського Союзу. *Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ:* матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Чернівці (Україна, 20 травня 2021 р.): Технодрук, 2021. 379 с. С. 21-24. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/subsection/nayka/konf_20_05_2021.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

268. Bui T. Tax evasion in Ukraine: corporate and personal liability. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2018. Том 3. Випуск 1. С. 21-27. URL: https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/05630bcf-c643-4da6-9c25-bc98784240b1/content (дата звернення: 21.11.2024 р.)

269. Волощук Р.Є. Зарубіжний досвід управління податковим боргом та його адаптація в Україні. *Економіка і суспільство.* Мукачівський державний університет. Випуск 9. 2017. С. 961-967. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/9_ukr/166.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

270. Balyshev M. V Liability of legal entities for tax offenses: experience of foreign countries. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.Серія: Право.* Випуск 85: частина 2. С. 217-222.

271. Italy: Administrative (Quasi-Criminal) Liability for Employee Actions Extended to Tax Offenses. *White paper*. June 2020. 5 p. URL: http://surl.li/sjsytn (дата звернення: 21.11.2024 р.)

272. Трут Д., Автух А. Притягнення юросіб до кримінальної відповідальності в Україні: міф чи реальність? *Юридична газета online*. 15 лютого 2016 р. URL: http://surl.li/kcyspu (дата звернення: 21.11.2024 р.)

273. Liability of corporations, associations, and partnerships (collective entities) for tax crimes. 2022. URL: https://arlettipartners.com/liability-of-corporations-associations-and-partnerships-collective-entities-for-tax-crimes/ (дата звернення: 21.11.2024 р.)

274. Manacorda S., Vassalli C. Tax offences: the new field for corporate criminal liability in Italy. URL: https://www.ibanet.org/article/C4B0E91E-3472-409C-97EF-46332DA64A4F (дата звернення: 21.11.2024 р.)

275. Коваленко І. А. Порівняльний аналіз зарубіжного та національного досвіду України в адмініструванні податку на додану вартість. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція.* 2021. № 49. С. 53-58. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/17778/1/20210614_301.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

276. Wilke M., Macpherson A. Liability of Banks for Aiding Tax Evasion: A Comparative Analysis of German and UK Law. Cambridge University Press: 24 May 2019. *European Journal of Risk Management,* Volume 10. Issue 1: Symposium on Risk Management of Disruptive Technologies. March 2019. p. 148-163. URL: http://surl.li/giowzb (дата звернення: 21.11.2024 р.)

277. Директиви (ЄС) № 2017/1371 Європейського Парламенту та Ради від 5 липня 2017 року про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами: Директива Європейського Союзу. Міжнародний документ від 05.07.2017 р. № 2017/1371. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_008-17#Text (дата звернення: 21.11.2024 р.)

278. OECP (2022), Рекомендація Ради щодо податкових заходів для подальшої боротьби з підкупом іноземних посадових осіб у міжнародних ділових операціях, OECD/LEGAL/0371. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/OECD_Tax_Measures_Bribery.pdf (дата звернення: 21.11.2024 р.)

279. Approaches to tax crimes in the European Union. PROTAX, 2018-2021. 100 p. URL: http://surl.li/kmqgyh (дата звернення: 23.11.2024 р.)

280. Конвенція Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів,одержаних злочинним шляхом. Міжнародний документ. Страсбург, 08.11.1990 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_029#Text (дата звернення: 23.11.2024 р.)

281. OECD (2021), Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition, OECD Publishing, Paris, 17 June 2021. 78 p. URL: https://doi.org/10.1787/006a6512-en (дата звернення: 23.11.2024 р.)

282. Refers to OECD (2017), Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles, OECD Publishing, Paris. 8 November 2017. URL: http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm (дата звернення: 23.11.2024 р.)

283. OECD. Tax Administration and Tax Crime Maturity Models. URL: https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/comparative-analysis-of-tax-administrations/tax-maturity-models.html (дата звернення: 23.11.2024 р.)

284. OECD (2020), Tax Crime Investigation Maturity Model, OECD, Paris. 30 November 2020. 87 p. URL: https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/comparative-analysis-of-tax-administrations/tax-maturity-models.html#tax-crime (дата звернення: 23.11.2024 р.)

285. Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda). The final text of the outcome document adopted at the Third Internatinal Conference on Financing for Development (Addis Ababa, Ethiopia, 13–16 July 2015) and endorsed by the General Assembly in its resolution 69/313 of 27 July 2015**:** Department of Economic and Social Affairs Financing. United Nations New York, 2015. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

286. Tax crimes, criminal liability of legal entities and other changes in criminal law by the implementing decree of the PIF Directive. *PwC TLS*. 17 July 2020. URL: http://surl.li/daumdj (дата звернення: 23.11.2024 р.)

287. Simhon J. Criminal liability of legal entities. *CMS. Law. Tax. Future*. URL: https://cms.law/en/col/publication/criminal-liability-of-legal-entities (дата звернення: 23.11.2024 р.)

288. Mechl S. Criminal liability of legal entities in the Czech Republic. *Kinstellar*. 2017. URL: https://www.kinstellar.com/news-and-insights/detail/488/criminal-liability-of-legal-entities-in-the-czech-republic (дата звернення: 23.11.2024 р.)

289. The CEE guide to the criminal liability of corporate entities. *CMS Legal Services EEIG*. April, 2021. 40 p. URL: https://cms.law/en/media/local/cms-cmno/files/publications/publications/the-cee-guide-to-criminal-liability-of-corporate-entities-cms?v=2 (дата звернення: 23.11.2024 р.)

290. Лещух І. В. Податковий контроль великих платників податків: іноземний досвід та вітчизняна практика. *Облік і фінанси*. 2014. № 1 (63). С.82-88. URL: https://ird.gov.ua/irds/obifin201401082.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

291. Tackling tax evasion: Government guidance for the corporate offences of failure to prevent the criminal facilitation of tax evasion. *HM Revenue & Customs. Government guidance.* 1st September 2017. 48 p. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/672231/Tackling-tax-evasion-corporate-offences.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

292. Simmons P. Corporate criminal offences of failure to prevent the facilitation of tax evasion. *OUT-LAW / YOUR DAILY NEED-TO-KNOW*. 14 Aug 2024. URL: https://www.pinsentmasons.com/out-law/guides/corporate-criminal-offences-of-failing-to-prevent-the-facilitation-of-tax-evasion- (дата звернення: 23.11.2024 р.)

293. Proskura K. P. Foreign experience in organization of tax administration. *Economic Annals-XXI.* 2012.Volume 121. Issue 7-8. P. 30-33. https://ea21journal.world/index.php/ea-v121-09/ (дата звернення: 23.11.2024 р.)

294. Андрющенко І. Є., Гринь Ю. В. Міжнародний досвід організації податкового адміністрування. *Електронний журнал «Ефективна економіка».*

2015. №11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4514 (дата звернення: 23.11.2024 р.)

295. Thomas S. Locke, Zachary A. Witte. Tax Fraud and Corporate Criminal Liability. *«Locke & Witte»*. URL: https://lockeandwitte.com/articles/articles-on-criminal-law/tax-fraud-and-corporate-criminal-liability.html (дата звернення: 23.11.2024 р.)

296. Кузьменко О.В., Стефанчук М.М., Чорна В.Г. Особливості оподаткування міжнародних корпорацій. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2019. Том 2. Випуск 2. С. 90-95. URL: http://nvppp.in.ua/vip/2019/2/tom_2/18.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

297. Качур А. В., Могилко Д. М. ТНК та їх роль у сучасних міжнародних економічних відносинах. *Економіка і суспільство.* 2018. Випуск 9. С. 55-62. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/9.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

298. Фененко П.О. Податкова складова діяльності транснаціональних корпорацій: можливості та виклики. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 14. С. 272-276. URL: http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/14-2015/63.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

299. World investment report 2015: Reforming International Investment Governance. *United nations conference on trade and development.* New York and Geneva, 2015. 253 p. URL : https://unctad.org/system/files/official-document/wir2015_en.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

300. Мацука В.М. Інвестування у сталий розвиток. *Актуальні проблеми міжнародних відносин* : Збірник наукових праць. Випуск 159 (спецвипуск). Ч.1 Київ : Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Навчально-науковий інститут міжнародних відносин, 2024. 163 с. С. 44-46. URL : http://surl.li/sujkby (дата звернення: 23.11.2024 р.)

301. Смірнова О. М. Оподаткування доходів транснаціональних корпорацій у країнах Європейського Союзу: історичний екскурс та сучасний

стан. *Електронний журнал «Ефективна економіка»*. 2013. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2540 (дата звернення: 23.11.2024 р.)

302. The problem. Financial Secrecy Index. *Tax Justice Network*. URL: https://fsi.taxjustice.net/the-problem/ (дата звернення: 23.11.2024 р.)

303. Tax Justice Network. Financial Secrecy Index. Interaktive map. URL: https://fsi.taxjustice.net/interactive-map/ (дата звернення: 23.11.2024 р.)

304. Кучерова І. М. Міжнародне співробітництво з проблем ухилення ТНК від сплати податків: нові ініціативи. *Актуальні проблеми міжнародних відносин.* Випуск 115 (Частина І). 2013. С. 197-202.

305. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу з податкових справ (ETS 127): Конвенція Ради Європи, Організації економічного співробітництва та розвитку. Міжнародний документ від 25.01.1988 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text (дата звернення: 23.11.2024 р.)

306. Вітліна М.О., Шульга Т.М. Міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 178-180. URL: http://surl.li/fqvuky (дата звернення: 23.11.2024 р.)

307. Model double taxation convention betvveen developed and developing countries: United Nations. New York, 1980 p. URL: https://digitallibrary.un.org/record/13957?v=pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

308. Model double taxation convention on income and on capital: Organisation for Economic Co-operation and Development. Paris, 1977 p. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en (дата звернення: 23.11.2024 р.)

309. Рекомендація Ради щодо податкових заходів для подальшої боротьби з підкупом іноземних посадових осіб у міжнародних ділових операціях. OECD/LEGAL/0371. OECD, 2022 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/OECD_Tax_Measures_Bribery.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

310. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. OECD, 22.07.2010 р. URL:

http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

311. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing. OECD, 2014. URL: http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en (дата звернення: 23.11.2024 р.)

312. Касперович Ю.В. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази: висновки та рецепти для України. Національний інститут стратегічних досліджень. Аналітична записка. 01.05.2017 р. 20 с. URL: https://www.niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/mizhnarodniy-dosvid-borotbi-z-ukhilennyam-vid-opodatkuvannya-ta (дата звернення: 23.11.2024 р.)

313. Директива Ради 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС: Директива Європейського Союзу від 15.02.2011 р., Міжнародний документ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_024-11#Text (дата звернення: 23.11.2024 р.)

314. Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС. Директива Європейського Союзу від 20.05.2015 р., Міжнародний документ. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/es-2015849.pdf (дата звернення: 23.11.2024 р.)

315. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку: Директива Європейського Союзу від 12.07.2016 р., Міжнародний документ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text (дата звернення: 23.11.2024 р.)

316. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Директива від 24.11.2016 р., Міжнародний документ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2 (дата звернення: 23.11.2024 р.)

317. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. Міністерство фінансів України: Офіційний сайт. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543 (дата звернення: 23.11.2024 р.)

318. Олійник Я.В., Криштопа І.І., Ніколенко Л.А., Воробей С.І. Реалізація заходів оеср з питань боротьби з ухиленням від сплати податків: досвід ЄС. *Економіка та підприємництво.* 2023. № 1. С. 92–104. URL: https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/800913f6-d90d-4384-a3f0-d6a1f0200a43/content (дата звернення: 23.11.2024 р.)

319. ЄС упроваджує ще одну серію заходів у межах BEPS. *LIGA 360.* Стаття від 28.01.2020. №01. URL: https://ips.ligazakon.net/document/FZ002074 (дата звернення: 23.11.2024 р.)

320. Балишев М. В. Глобальні принципи боротьби з податковими правопорушеннями: окремі аспекти. *Науковий простір: актуальні питання, досягнення та інновації:* збірник наукових праць з матеріалами VIII Міжнародної наукової конференції, м. Житомир, 29 листопада, 2024р. / Міжнародний центр наукових досліджень. Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. 554 с. С. 171-173 (дата звернення: 30.11.2024 р.)

321. Андрощук Г. Початок світової податкової революції. 130 країн підтримали реформу. *Юридична Газета online*. 2023. URL: https://yur-gazeta.com/golovna/pochatok-svitovoyi-podatkovoyi-revolyuciyi-130-krayin-pidtrimali-reformu.html (дата звернення: 30.11.2024 р.)

322. Глобальний податок для міжнародних компаній здобув підтримку 130 країн. *Interfax-Україна*. 01.07.2021 р. URL:

https://ua.interfax.com.ua/news/economic/753244.html (дата звернення: 30.11.2024 р.)

323. Посібник щодо деяких аспектів здійснення фінансових розслідувань (дослідження фінансових відносин). Проєкт «Дія-ЄС». 160 с. URL: http://surl.li/tcgcim (дата звернення: 30.11.2024 р.)

324. Дайджест «Податкові тренди 2021». URL: https://splf.ua/uk/publications/daydzhest-sokolovskiy-i-partneri-podatkovi-trendi-2021 (дата звернення: 30.11.2024 р.)

325. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади : монографія / Р. В. Мельниченко. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с.

326. Податкове право країн ЄС : посібник / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.

327. ATAD-3: новий виклик для shell entities: Baker Tilly Ukraine. 16.02.2023 р. URL: http://surl.li/goznou (дата звернення: 30.11.2024 р.)

328. Бобошко О., Матвієнко Н. Революційні інструменти ОЕСР в рамках BEPS: Pillar One, Pillar Two. *Юридична практика*.2021. № 29-30 (1230-1231). URL: https://pravo.ua/articles/efekt-prysutnosti/ (дата звернення: 30.11.2024 р.)

329. Новини міжнародного оподаткування. *Вісник МСФЗ*. Електронне видання. Світовий досвід. Українська практика. № 2. URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ002671 (дата звернення: 30.11.2024 р.)

330. Макеєва О. План дій BEPS як пігулка проти агресивного податкового планування. *Економічна правда.* 2016. 29 листопада. URL: https://www.epravda.com.ua/columns/2016/11/29/612679/ (дата звернення: 30.11.2024 р.)

331. Світові стратегії запобігання уникнення подвійного оподаткування. Financial Abuse Prevention (FinAp). 20.05.2021 р. URL: https://finap.com.ua/svitovi-tendentsiyi-shhodo-uniknennya-podvijnogo-opodatkuvannya/ (дата звернення: 30.11.2024 р.)

332. План дій BEPS: ключові аспекти для України. Міністерство фінансів України. 13.10.2020 р. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf (дата звернення: 30.11.2024 р.)

333. Ханін С. Імплементація Плану BEPS в Україні – попереду всієї планети. *Юридична газета online.* 14.07.2020 р. №14 (720). URL: https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/implementaciya-planu-beps-v-ukrayini--poperedu-vsieyi-planeti.html (дата звернення: 30.11.2024 р.)

334. Мельник М. ОЕСР та Україна – Global Relations Brief. 16.03.2022 р. URL: https://policycommons.net/artifacts/3796454/oesr-ta-ukrayina/4602282/ (дата звернення: 30.11.2024 р.)

335. Впровадження кроків Плану дій BEPS. Головне управління ДПС у Чернігівській області. 28.07.2020 р. URL: https://ch.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/427391.html (дата звернення: 30.11.2024 р.)

336. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Республіка Кіпр, Кабінет Міністрів України. Конвенція, Протокол, Міжнародний документ від 08.11.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196_016#Text (дата звернення: 30.11.2024 р.)

337. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна. Україна, Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії, Ірландія. Конвенція, Міжнародний документ від 10.02.1993 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/826_648#Text (дата звернення: 30.11.2024 р.)

338. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Мальта про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. Кабінет Міністрів України, Республіка Мальта.Конвенція, Протокол, Міжнародний документ від 04.09.2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/470_009-13#Text (дата звернення: 30.11.2024 р.)

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Балишев М. В. Проблемні питання визначення поняття та ознак юридичної відповідальності. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2023. №2. С. 18-20.

2. Nishchymna S. O., Balyshev M. V. Legality as the principle of legal responsibility. *Науковий вісник Сіверщини. Серія: Право.* 2023 № 2(19). С. 97-105.

3. Балишев М. В. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування. *Соціологія права*. 2024. Випуск 1-2 (46-47). С. 15-18.

4. Балишев М. В. Проблемні питання кримінальної відповідальності юридичних осіб за правопорушення у сфері оподаткування. *Журнал східноєвропейського права*. 2024. № 125. С. 268-272.

5. Balyshev M. V Liability of legal entities for tax offenses: experience of foreign countries. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.Серія: Право.* Випуск 85: частина 2. С. 217-222.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Балишев М.В. Фінансово-правова відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності в публічному праві. *Science and pracice, probelems and innovations.* Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції. (Оттава, 25-27.02.2021 р.): Канада, 2021. С. 87-90.

7. Балишев М.В. Юридична відповідальність як правова категорія. *Інтеграція теорії у практику: проблеми, пошуки, перспективи :* матеріали II міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 04 листоп. 2022 р.) / гол. ред. О. М. Тогочинський ; Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПтС, 2022. 522 с. С. 206-211.

8. Балишев М. В. Податкове правопорушення як підстава фінансової

відповідальності. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціально-гуманітарних та поведінкових наук в умовах воєнного стану* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25-26 квітня 2023 р.) : у двох томах. Том 1 / голов. ред. В. Ф. Пузирний ; Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПтС, 2023. 448 с. С. 22-24.

9. Балишев М. В. Інститут фінансової відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення. *Трансформації особистості, суспільства та ринку праці: виклики майбутнього та вплив на освіту* : збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 20-22 вересня 2023 р.). Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2023. 560 с. С. 208.

10. Балишев М. В. Особливості відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення в зарубіжних державах. *Становлення сучасної Української держави: роль європейських цінностей у формуванні демократичного буття = The Formation of the Modern Ukrainian State : The Role of European Values in the Formation of Democratic Life* : міжнар. наук. конф. в рамках міжнар. проєкту Erasmus+ за напрямком Jean Monnet «Implementation of European values as a basis of democracy in Ukraine» (м. Миколаїв, 7 листоп. 2023 р.) : М-во освіти і науки України; ЧНУ ім. Петра Могили. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2023. 204 с. С. 34-36.

11. Балишев М. В. Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення як один з елементів реформування податкової системи України. *Інтеграція теорії у практику: проблеми, пошуки, перспективи в умовах воєнного стану* : матеріали ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 01 листопада 2023 р.) / голов. ред. В. Ф. Пузирний ; Пенітенціарна академія України. Чернігів : ПАУ, 2023. 512 с. С. 250-251.

12. Балишев М. В. Юридична особа у податкових правопорушеннях. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки:* Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 24 квітня 2024 р.) : Державний податковий університет, 2024. 250 с. С. 32-35.

13. Балишев М. В. Адміністративна відповідальність посадових осіб за адміністративні делікти. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціально-гуманітарних та поведінкових наук в умовах воєнного стану* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25 квітня 2024 р.) / голов. ред. В. Ф. Пузирний ; Пенітенціарна академія України. Чернігів : ПАУ, 2024. 522 с. С. 25-27.

14. Балишев М. В. Відповідальність юридичних осіб зарубіжних країн у сфері оподаткування як складова фінансової безпеки. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку:* матеріали X Науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. 276 с. С. 20-24.

15. Балишев М. В. Глобальні принципи боротьби з податковими правопорушеннями: окремі аспекти. *Науковий простір: актуальні питання, досягнення та інновації:* збірник наукових праць з матеріалами VIII Міжнародної наукової конференції, м. Житомир, 29 листопада, 2024р. / Міжнародний центр наукових досліджень. Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. 554 с. С. 171-173.

Додаток Б

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС В ОДЕСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Семінарська, 5, м.Одеса, 65044, тел.: (048) 725-83-58, факс: (048) 707-28-07
E-mail: od.official@tax.gov.ua, сайт: www.od.tax.gov.ua, код згідно ЄДРПОУ ВП 44069166

від_____20____ р. №_____ На №_____від_____20___ р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження на тему «Відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні»

Видана Балишеву Миколі Володимировичу, здобувачеві ступеня доктора філософі в галузі 08 Право Пенітенціарної академії України в тому, що результати дисертаційного дослідження можуть бути використані у нормотворчій роботі Державної податкової служби України, зокрема щодо внесення змін до Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України, а саме:

– доповнити пункт 109.1 статті 109 Податкового кодексу України дефініцією «склад податкового правопорушення», під яким розуміється закріплена нормами податкового законодавства та визначена Податковим кодексом України сукупність обов'язкових ознак, що характеризують податкове правопорушення: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона;

– доповнити пункт 112.1 статті 112 Податкового кодексу України абзацем 2 такого змісту: «вина в податкових правопорушеннях – це один із елементів суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення, вчиненого платником податку або контролюючим органом, який підлягає встановленню з урахуванням конкретних фактичних обставин та зовнішніх ознак діянь»;

ГУ ДПС В ОДЕСЬКІЙ ОБЛАСТІ
47720/6/15-32-17-01-06 від 20.12.2024

– доповнити статтю 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення частиною 2 визначенням такого змісту: «адміністративне податкове правопорушення - це протиправне, винне (умисне або необережне) діяння, яке порушує встановлений податковим законодавством порядок адміністрування податків, зборів, платежів і за яке передбачено адміністративну відповідальність»;

– доповнити статтю 18 Кримінального кодексу України частиною 5 такого змісту: «посадові особи як суб'єкти кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень – це фізичні особи, які займають посади управління або контролю в юридичній особі будь-якої форми власності та організаційно-правової форми, мають правомочності визначати податкову діяльність юридичної особи, а також здійснювати іншу уповноважуючу діяльність, результат якої впливає на формування податкових зобов'язань платника податків».

Запропоновані Балишевим М.В. пропозиції заслуговують на увагу та сприятимуть вдосконаленню чинного законодавства України в частині попередження вчинення податкових правопорушень юридичними особами - платниками податків.

Заступник начальника Валерій ПОЛІТИЛО

Жемаркіна Наталія 725-58-59

Додаток В

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор з освітньо-наукової роботи
Пенітенціарної академії України
_____ Вячеслав ПУЗИРНИЙ
«__» _____ 2024 р.

АКТ
про впровадження в освітній процес результатів дисертаційного дослідження БАЛИШЕВА Миколи Володимировича на тему: «Відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні», поданого на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право

За результатами вивчення дисертації аспіранта Пенітенціарної академії України Балишева Миколи Володимировича на тему: «Відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні», а також його публікацій у виданнях, що внесені до переліку наукових фахових видань України (категорія «Б»):

1. Балишев М. В. Проблемні питання визначення поняття та ознак юридичної відповідальності. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №2. С. 18-20.
2. Nishchymna S. O., Balyshev M. V. Legality as the principle of legal responsibility. *Науковий вісник Сіверщини. Серія: Право*. 2023 № 2(19). С. 97-105.
3. Балишев М. В. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування. *Соціологія права*. 2024. Випуск 1-2 (46-47). С. 15-18.
4. Балишев М. В. Проблемні питання кримінальної відповідальності юридичних осіб за правопорушення у сфері оподаткування. *Журнал східноєвропейського права*. 2024. № 125. С. 268-272.
5. Balyshev M. V Liability of legal entities for tax offenses: experience of foreign countries. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.Серія: Право*. Випуск 85: частина 2. С. 217-222.

комісія у складі: професора кафедри адміністративного, цивільного та господарського права і процесу юридичного факультету Пенітенціарної академії України, доктора юридичних наук, доцента Зливка Станіслава Володимировича, в.о. завідувача кафедра кримінального, кримінально-виконавчого права та кримінології юридичного факультету Пенітенціарної академії України, кандидата юридичних наук Івашка Сергія Володимировича, т.в.о. начальника кафедри теорії та історії держави і права, конституційного права юридичного факультету Пенітенціарної академії України, кандидата історичних наук, доцента Попружної Алли Василівни склали цей акт про те, що основні

положення та висновки дисертаційного дослідження та матеріали статей у наукових фахових виданнях України (категорія «Б») Балишева М.В. використовуються в освітньому процесі Пенітенціарної академії України під час викладання таких дисциплін: «Теорія держави та права»; «Адміністративне право»; «Кримінальне право»; «Міжнародне право».

В.о. завідувача кафедри кримінального,
кримінально-виконавчого права
та кримінології юридичного факультету ПАУ,
кандидат юридичних наук Сергій ІВАШКО
«29» 11 2024

Професор кафедри адміністративного,
цивільного та господарського
права і процесу юридичного факультету ПАУ,
доктор юридичних наук, доцент Станіслав ЗЛИВКО
«29» 11 2024

Т.в.о. начальника кафедри
теорії та історії держави і права,
конституційного права
юридичного факультету ПАУ,
кандидат історичних наук, доцент Алла ПОПРУЖНА
«29» 11 2024

Додаток Г

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор з освітньо-наукової роботи
Пенітенціарної академії України
_____ Вячеслав ПУЗИРНИЙ
«___» _____ 2024 р.

АКТ
про впровадження в науково-дослідну діяльність результатів дисертаційного дослідження БАЛИШЕВА Миколи Володимировича на тему: «Відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні», поданого на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право

За результатами вивчення дисертації аспіранта Пенітенціарної академії України Балишева Миколи Володимировича на тему: «Відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні», а також його публікацій у виданнях, що внесені до переліку наукових фахових видань України (категорія «Б»):

1. Балишев М. В. Проблемні питання визначення поняття та ознак юридичної відповідальності. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №2. С. 18-20.
2. Nishchymna S. O., Balyshev M. V. Legality as the principle of legal responsibility. *Науковий вісник Сіверщини. Серія: Право*. 2023 № 2(19). С. 97-105.
3. Балишев М. В. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування. *Соціологія права*. 2024. Випуск 1-2 (46-47). С. 15-18.
4. Балишев М. В. Проблемні питання кримінальної відповідальності юридичних осіб за правопорушення у сфері оподаткування. *Журнал східноєвропейського права*. 2024. № 125. С. 268-272.
5. Balyshev M. V Liability of legal entities for tax offenses: experience of foreign countries. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.Серія: Право*. Випуск 85: частина 2. С. 217-222.

комісія у складі: професора кафедри адміністративного, цивільного та господарського права і процесу юридичного факультету Пенітенціарної академії України, доктора юридичних наук, доцента Зливка Станіслава Володимировича, в.о. завідувача кафедра кримінального, кримінально-виконавчого права та кримінології юридичного факультету Пенітенціарної академії України, кандидата юридичних наук Івашка Сергія Володимировича, в.о. начальника відділу наукової діяльності та міжнародного співробітництва Пенітенціарної академії України, доктора філософії (освітні, педагогічні науки) Квітки Аліни Сергіївни склали цей акт про те, що основні положення та висновки

дисертаційного дослідження та матеріали публікацій використовуються в науково-дослідній роботі Пенітенціарної академії України при виконанні науково-дослідних тем кафедри адміністративного, цивільного та господарського права і процесу юридичного факультету ПАУ «Проблеми публічного та приватного права» (державний реєстраційний номер 0122U002485) та кафедри кримінального, кримінально-виконавчого права та кримінології юридичного факультету ПАУ «Проблеми запровадження та застосування кримінально-правових засобів реагування в умовах реформування законодавства України про публічно-правову відповідальність» (державний реєстраційний номер 0122U002480).

В.о. завідувача кафедри кримінального,
кримінально-виконавчого права
та кримінології юридичного факультету ПАУ,
кандидат юридичних наук Сергій ІВАШКО
«25» 11 2024

Професор кафедри адміністративного,
цивільного та господарського
права і процесу
юридичного факультету ПАУ,
доктор юридичних наук, доцент Станіслав ЗЛИВКО
«25» 11 2024

В.о. начальника відділу
наукової діяльності та
міжнародного співробітництва ПАУ,
доктор філософії (освітні, педагогічні науки) Аліна КВІТКА
«25» 11 2024