

УДК 347.73

DOI 10.33244/2617-4154.1(14).2024.80-88

С. В. Терепя,*аспірант кафедри фінансового та
податкового права,**Державний податковий університет**e-mail: Terepa1007@gmail.com***ORCID ID 0000-0001-8780-712X**

ПРАВОВІ ПІДСТАВИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті проаналізовано правові основи, що визначають види та підстави відповідальності за порушення податкового законодавства. Зазначено, що державний примус у податковій сфері реалізується за допомогою встановленого законодавством механізму юридичної відповідальності. Акцентовано увагу на специфічних ознаках, притаманних відповідальності за порушення податкового законодавства.

Встановлено, що відповідно до Податкового кодексу України за порушення податкового законодавства до платників податків та інших суб'єктів податкових правопорушень може бути застосовано фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність залежно від складу правопорушення та ступеня його суспільної небезпеки.

Аналіз правових підстав відповідальності за порушення податкового законодавства здійснено з використанням інтегративного підходу, який охоплює комплексне застосування надбань правової науки в таких галузях, як податкове право, адміністративне право та кримінальне право.

З'ясовано, що фінансова відповідальність застосовується за вчинення податкового правопорушення згідно з Податковим кодексом України в одній з таких двох форм – фінансових штрафів або пені, або одночасно. Окрему увагу приділено характеристиці суб'єктів податкових правопорушень. Зазначено, що протягом 2018–2023 рр. до глави 11 Податкового кодексу України було внесено ряд змін щодо виокремлення спеціальних суб'єктів податкових правопорушень.

Проаналізовано окремі аспекти адміністративної відповідальності за порушення правил у сфері оподаткування. Виокремлено низку складів адміністративних правопорушень у податковій сфері, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення.

Дано характеристику кримінальній відповідальності за ухилення від сплати податків і зборів, передбачену статтею 212 Кримінального кодексу України.

Зроблено висновок про те, що особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер.

Ключові слова: *відповідальність за порушення податкового законодавства, фінансова відповідальність, податкове правопорушення, суб'єкти податкових правопорушень, Податковий кодекс України.*

Постановка проблеми. Виконання платниками податків та іншими суб'єктами податкових правовідносин податкового обов'язку *a priori* не може спиратися лише на високий рівень їх правосвідомості, тобто усвідомлення суспільної значущості, передбаченої нормами податкового законодавства належної поведінки. В умовах воєнного стану, а також у контексті підписання Президентом України 5 грудня 2023 р. Закону України від 09.11.2023 № 3453 щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок [1] не останню роль для наповнення бюджетів відповідних рівнів податковими надходженнями відіграє застосування заходів державного примусу в сфері оподаткування. Останні мають низку специфічних ознак:

- застосовуються компетентними органами з метою забезпечення режиму законності у сфері оподаткування та дотримання правил сплати податкових платежів;
- поширюються як на фізичних, так і на юридичних осіб – платників податків, а також осіб, прирівняних Податковим кодексом України [2] у правах і обов'язках до них;
- підстави та порядок їх застосування визначаються податковим, адміністративним і кримінальним законодавством (більш детально це питання буде розкрито нижче);
- їх застосування є результатом реалізації державно-владних повноважень посадовими особами контролювальних органів (Державної податкової служби України) чи інших компетентних органів (наприклад, правоохоронних, якщо йдеться про застосування кримінальної відповідальності в порядку ст. 212 Кримінального кодексу України [3]);
- метою податкового примусу є спонукання платників податків та інших податково зобов'язаних осіб до виконання податкового обов'язку;
- різнобічний характер цих заходів (за значущістю, силою впливу та масштабом застосування);
- особливий процесуальний порядок застосування, визначений Податковим кодексом України або ж іншими актами законодавства залежно від виду юридичної відповідальності, що застосовується в кожному конкретному випадку;
- забезпечення можливості оскарження рішень, дій чи бездіяльності компетентних органів.

Державний примус у податковій сфері реалізується встановленим законодавством механізмом юридичної відповідальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та прикладні аспекти відповідальності за порушення норм фінансового законодавства в різний час

піддавали аналізу у своїх працях Л. А. Ваолевська, Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванський, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва, О. П. Орлюк та інші вчені. На особливу увагу з проблематики відповідальності за порушення податкового законодавства заслуговують публікації в наукових фахових виданнях Ю. А. Коваль [4], О. Ю. Костенко [5], О. В. Макух [6], М. К. Смакограй [7].

Постановка завдання. Метою статті є правовий аналіз видів відповідальності за порушення податкового законодавства України на сучасному етапі.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до ст. 111 Податкового кодексу України [2] за порушення законів з питань оподаткування до суб'єктів податкових правопорушень може бути застосовано фінансову, адміністративну або кримінальну відповідальність.

Фінансова відповідальність згідно з п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України може бути застосована у двох формах:

- 1) у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів);
- 2) у вигляді пені.

Фінансова відповідальність, що передбачена Податковим кодексом України, характеризується низкою специфічних ознак:

1) фактичною підставою фінансової відповідальності є вчинення діяння, що містить ознаки складу податкового правопорушення (п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України), а юридичною (нормативною) підставою – норми податкового законодавства та вимоги, встановлені іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролювальні органи (п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України [2]);

2) настання відповідальності врегульовано нормами податкового законодавства (зокрема, главою 11 «Відповідальність» і главою 12 «Пеня» Податкового кодексу України [2]);

3) відповідальність полягає в застосуванні до правопорушника штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (п. 111.2 ст. 11 Податкового кодексу України [2]);

4) суб'єктами такої відповідальності є чітко визначені Податковим кодексом України категорії порушників (за загальним правилом – це платники податків, податкові агенти (п. 110.1 ст. 110), контролювальні органи (п. 109.4), законні представники платників податків-фізичних осіб згідно зі статтею 242 Цивільного кодексу України в разі невиконання обов'язків, визначених Податковим кодексом України (п. 110.4 ст. 110) [2].

Водночас протягом 2018–2023 рр. до глави 11 Податкового кодексу було внесено ряд змін щодо виокремлення спеціальних суб'єктів податкових правопорушень, зокрема:

- суб'єктів господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку (п. 117.3 ст. 117) [2];
- нерезидентів (іноземні юридичні компанії, організації), що провадять діяльність через відокремлений підрозділ, зокрема постійне представництво, без взяття на податковий облік (п. 117.4 ст. 117) [2];

- осіб-нерезидентів операцій з постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, зокрема фізичним особам-підприємцям, не зареєстрованим як платники податку на додану вартість, без реєстрації такої особи-нерезидента як платника податку на додану вартість (п. 117.5 ст. 117 Податкового кодексу України [2]);
- фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей Багатосторонньої угоди CRS та Загального стандарту звітності CRS (п. 117.6 ст. 117 та п. 39³ ст. 39³ Податкового кодексу України [2]);
- банків, інших фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей (п. 118.1 ст. 118 Податкового кодексу України [2]);
- нотаріусів щодо порушення ними порядку та/або строків подання інформації контролювальним органам про посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення такої нотаріальної дії (п. 119¹.1 ст. 119¹ Податкового кодексу України [2]);
- суб'єктів господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелторів) щодо порушення порядку та/або строків подання інформації про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості (п. 119¹.2 ст. 119¹ Податкового кодексу України [2]);
- контролювальних осіб щодо неподання ними звітів про контрольовані іноземні компанії (п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України [2]);
- резидентів України щодо неповідомлення ними про укладення договору щодо управління або адміністрування трасту або про припинення такого договору у строки, передбачені Податковим кодексом України (п. 121.4 ст. 121 Податкового кодексу України [2]);
- осіб, які здійснюють управління або адміністрування трасту, щодо неподання ними або подання не повним обсягом фінансової звітності, копій первинних документів та іншої інформації щодо трасту на запит контролювального органу (п. 121.5 ст. 121 Податкового кодексу України [2]) тощо.

Другим видом відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролювальні органи, як ми вже зазначали вище, відповідно до пп. 111.1.2 п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України є адміністративна відповідальність. Підставою адміністративної відповідальності є вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) [8].

Цей кодекс закріплює низку складів адміністративних правопорушень у сфері оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролювальні органи, зокрема:

- ст. 163¹ КУпАП «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків» [8];
- ст. 163² КУпАП «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)» [8];

- ст. 163³ КУпАП «Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів» [8];
- ст. 163⁴ КУпАП «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи» [8];
- ст. 163¹⁷ КУпАП «Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору» [8];
- ст. 164¹ КУпАП «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат» [8];
- ст. 166⁶ КУпАП «Порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця» [8], зокрема, ч. 5 цієї статті (неподання, несвоєчасне подання або подання не в повному обсязі на вимогу податкових органів або Пенсійного фонду України для проведення позапланових перевірок первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, податкової звітності та інших документів, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів), а також ч. 8 ст. 166⁶ КУпАП (безпідставне заперечення податкових органів, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування проти проведення державної реєстрації припинення юридичної особи) і ч. 9 ст. 166⁶ КУпАП (непроведення або несвоєчасне проведення податковими органами, фондами соціального страхування та Пенсійним фондом України перевірок, пов'язаних з припиненням юридичної особи, та ненадання або несвоєчасне надання відповідних довідок про відсутність заборгованості зі сплати податків, зборів або єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування).

Третім видом відповідальності, передбаченим пп. 111.1.3 Податкового кодексу України [2], є кримінальна відповідальність. Згідно з ч. 1 ст. 2 Кримінального кодексу України [3] підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад кримінального правопорушення, передбаченого цим Кодексом.

Стаття 212 Кримінального кодексу України [3] передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Структура статті охоплює 6 частин і примітку.

Частина 1 ст. 212 Кримінального кодексу України [3] визначає об'єктивну сторону кримінального правопорушення – умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах.

Отже, об'єктивна сторона злочину, передбаченого ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України [3], повинна містити сукупність трьох ознак:

- 1) умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку; тобто кримінальна відповідальність настає не за сам факт несплати в установлений строк

податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а лише в разі, коли це діяння вчинено умисно. З огляду на це суд має встановити, що особа мала намір не сплачувати належні до сплати податки, збори, інші обов'язкові платежі в повному обсязі чи певну їх частину;

2) суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах;

3) причинний зв'язок між діянням і наслідками.

Також частина 1 ст. 212 Кримінального кодексу України [3] містить вказівку на спеціального суб'єкта для цього складу кримінального правопорушення:

1) службову особу підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності;

2) або особу, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;

3) чи будь-яку іншу особу, яка зобов'язана сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі).

Частини 2 і 3 ст. 212 Кримінального кодексу України [3] встановлюють відповідно кваліфікуючі та особливо кваліфікуючі ознаки кримінального правопорушення. Кваліфікуючими ознаками в цьому випадку є вчинення за попередньою змовою групою осіб або фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах. Особливо кваліфікуючими ознаками є вчинення особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах.

Частина 4 ст. 212 Кримінального кодексу України [3] передбачає спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності, який полягає в тому, що особа, яка ухилялася від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Частинами 5 і 6 ст. 212 Кримінального кодексу України [3] визначено умови, за яких діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) – це досягнення податкового компромісу платником податків відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України або, відповідно, подання особою одноразової (спеціальної) добровільної декларації та сплата узгодженої суми збору згідно з підрозділом 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України (т. зв. законом про податкову амністію).

Також стаття 212 Кримінального кодексу України [3] містить примітку, якою встановлюються поняття значного розміру коштів (які у три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян), великого розміру (в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений

законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян) та особливо великого розміру (в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян) для цілей вказаної статті.

Висновки. Отже, особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Компенсаційний характер відповідальності полягає в забезпеченні відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання чи отримання ними не повним обсягом або не в установлені строки податків і зборів. Каральний характер полягає в спрямованості застосування відповідальності на примусове виконання податкового обов'язку конкретним правопорушником (платником податків, податковим агентом чи іншим суб'єктом, визначеним Податковим кодексом України) та обов'язку перетерпіти негативні наслідки свого правопорушення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок : Закон України від 9 листоп. 2023 р. № 3453-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#Text> (дата звернення: 31.03.2024).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 92, т. 1. Ст. 3248.
3. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. *Офіційний вісник України*. 2001. № 21. Ст. 920.
4. Коваль Ю. А. Особливості звільнення від фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства під час карантину. *Нове українське право*. 2022. Вип. 3. С. 75–82.
5. Костенко О. Ю. Окремі аспекти розмежування фінансової та адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 2, т. 2. С. 78–84.
6. Макух О. В. Нові підходи до визначення порушення податкового законодавства. *Право та інновації*. 2021. № 2 (34). С. 75–81.
7. Смакограй М. К. Поняття фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Juris Europensis Scientia*. 2021. Вип. 4. С. 42–46.
8. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 груд. 1984 р. № 8073-X. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 31.03.2024).

REFERENCES

1. On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the cancellation of the moratorium on tax audits : Law of Ukraine dated November 9, 2023 № 3453-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#Text> (date of access: 31.03.2024).

Терепя С. В. Правові підстави відповідальності за порушення податкового законодавства

2. Tax Code of Ukraine : Law of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI. *Official Bulletin of Ukraine*. 2010. No. 92, v. 1. P. 3248.
3. Criminal Code of Ukraine : Law of Ukraine dated 05.04.2001 № 2341-III. *Official Bulletin of Ukraine*. 2001. No. 21. P. 920.
4. Koval Yu. A. Peculiarities of exemption from financial liability for violation of tax legislation during coronavirus lockdown. *New Ukrainian Law*. Vol. 3. P. 75–82.
5. Kostenko O. Yu. The certain aspects of distinguishing financial and administrative responsibility for violations of tax legislation. *Scientific Bulletin of Public and Private Law*. 2019. Issue 2, vol. 2. P. 78–84.
6. Makuch O. V. New approaches to the definition of violation of tax legislation. *Law and Innovations*. 2021. № 2 (34). P. 75–81.
7. Smakohrai M. K. The concept of financial liability for tax offenses. *Juris Europensis Scientia*. 2021. Issue 4. P. 42–46.
8. Code of Ukraine on Administrative Offenses dated 7.12.1984 No. 8073-X. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (date of access: 31.03.2024).

S. V. Terepa. LEGAL GROUNDS OF RESPONSIBILITY FOR VIOLATIONS OF TAX LEGISLATION

The article deals with the legal bases that determine the types and grounds of liability for violation of tax legislation. It has been noted that public compulsion in the tax sphere is implemented through the mechanism of legal responsibility established by law. Special attention was paid to the specific features associated with responsibility for violation of tax legislation.

It has been established that in accordance with the Tax Code of Ukraine, the financial, administrative and criminal liability for violation of tax legislation concerning taxpayers and other subjects of tax offenses can be applied. It depends on the composition of the offense and the degree of its social danger.

The analysis of legal grounds for liability for violation of tax legislation has been done using an integrative approach, which includes the complex application of legal science's assets in such areas as Tax Law, Administrative Law and Criminal Law.

It has been found that financial responsibility is applied for the committing of a tax offense according to the Tax Code of Ukraine in one of these two forms – financial fines or penalties – or simultaneously. Special attention was paid to the characteristics of the tax offenses' subjects. It has been underlined that during 2018–2023, a number of changes were made to Chapter 11 of the Tax Code regarding the identification of special subjects of tax offenses.

The certain aspects of administrative responsibility for violation of rules in the field of taxation are analyzed. A number of components of administrative offenses in the tax sphere, provided for by the Code of Administrative Offenses, are highlighted.

The description of criminal liability for evasion of taxes and fees provided for by Article 212 of the Criminal Code of Ukraine is given.

It has been concluded that the special feature of liability for violation of tax legislation is its compensatory and punitive nature.

Keywords: *responsibility for violation of tax legislation, financial responsibility, tax offense, subjects of tax offenses, Tax Code of Ukraine.*

Стаття надійшла до редколегії 11 січня 2024 року