

УДК 347.73

DOI 10.33244/2617-4154.4(17).2024.104-112

С. В. Терепя,

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

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

У статті висвітлено позицію автора щодо окремих аспектів відповідальності у сфері оподаткування. Зокрема, вказано, що поняття «фінансово-правова відповідальність» і «фінансова відповідальність» не є тотожними. Також розглянуто підходи різних учених щодо трактування ними зазначених дефініцій та їх співвідношення.

Встановлено, що Податковий кодекс України не містить єдиного уніфікованого формулювання відповідальності у сфері оподаткування. Зокрема, складено дві таблиці на основі аналізу норм цього Кодексу, що стосуються формулювання поняття відповідальності та фінансової відповідальності за податкові правопорушення. З'ясовано, що норми, які визначають відповідальність суб'єктів податкових правовідносин, містяться не лише в спеціальній главі 11 розділу II Податкового кодексу України, а й у деяких інших статтях кодексу. На цій основі автором виділено 4 групи суб'єктів відповідальності у сфері оподаткування, для яких законодавець деталізує порядок застосування останньої поза межами глави 11 розділу II Податкового кодексу України.

Наголошено на тому, що 2023 року до Податкового кодексу України було внесено зміни, згідно з якими податковим органам було надано додаткові повноваження в сфері застосування заходів впливу до порушників інших, ніж ті, які передбачені главою 11 розділу II вказаного Кодексу. Зокрема, йдеться про повноваження податкових органів щодо анулювання ліцензій на виробництво підакцизних товарів, відмови або зупиненні повернення помилково сплачених податків і зборів, ЄСВ та інших платежів, відмови в наданні розстрочення або відстрочення податкового боргу, а також відмови чи зупиненні надання бюджетного відшкодування ПДВ.

Зроблено висновок про те, що у Податковому кодексі України відсутня усталена термінологія щодо відповідальності суб'єктів податкових правовідносини, що може негативно впливати як на правозастосовну практику, так і на розвиток теорії податкового права і фінансового права України загалом.

Ключові слова: *відповідальність, фінансова відповідальність, фінансово-правова відповідальність, оподаткування, Податковий кодекс України.*

Постановка проблеми. Проблематика відповідальності за порушення у сфері оподаткування є комплексною і багатогранною. На сьогодні серед юристів-фінансистів не існує у фаховій науковій літературі єдиного підходу до розуміння й трактування поняття юридичної відповідальності для порушників у цій сфері. Потрібно зазначити, що досить часто в доктринальних джерелах можна зустріти вживання терміна «фінансово-правова відповідальність» [1, с. 76; 2, с. 32–49; 3, с. 75–81], хоча, по-перше, кожен дослідник має на увазі під цим терміном різні поняття, а по-друге, чинне законодавство України не містить ні терміна «фінансово-правова відповідальність», ні поняття «фінансово-правова відповідальність за порушення в сфері оподаткування».

Метою статті є правовий аналіз термінології, що вживається у зв'язку з відповідальністю у сфері оподаткування у Податковому кодексі України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналізу різних аспектів юридичної відповідальності за правопорушення у фінансовій, зокрема і податковій, сфері присвячували свої праці такі учені, як Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванський, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, О. П. Орлюк, Л. А. Савченко, Н. Я. Якимчук та ін.

Невирішені раніше проблеми. Фундаментальною і хрестоматійною у сфері фінансово-правової відповідальності є дисертаційна докторська робота А. Й. Іванського «Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження» 2009 р. Нам імponує думка вченого про те, що «питання фінансово-правової відповідальності є одним із найбільш дискусійних у правовій науці України. Суперечності викликає як сам факт існування такого виду відповідальності, так і питання, що стосуються природи фінансово-правових санкцій, порядку їх застосування, визначення ознак та складу фінансового правопорушення» [4, с. 3]. Водночас не можемо загалом погодитися з твердженням автора в тому, що «фінансово-правова відповідальність – це державний осуд, що має прояв з точки зору суб'єктивного права як *нормативний, формально визначений* у фінансовому праві...» [4, с. 12], оскільки, як нами вже було зазначено вище, саме терміна «фінансово-правова відповідальність» ні чинне на час написання автором цієї роботи законодавство не містило, ні жоден з поточних нормативних актів України не містить цього поняття.

Також у фаховій літературі можна зустріти підходи, згідно з якими до фінансової відповідальності дослідники [5, с. 67] відносять заходи впливу як штрафи за порушення законів України «Про ринок електричної енергії» [6], «Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання» [7], «Про відповідальність за правопорушення в сфері містобудівної діяльності» [8] тощо. На нашу думку, така позиція є дещо контроверсійною, якщо брати до уваги підхід законодавця в главі 11 розділу II Податкового кодексу України [9], єдиний нормативний акт, в якому вживається саме термін «фінансова відповідальність». Хоча якщо розглянути штрафи як фінансову відповідальність не лише з погляду законодавця у Податковому кодексі України, а й взяти до уваги сутнісний підхід (маємо на увазі, що штраф – це завжди певна сума фінансових коштів, яку має сплатити порушник), то за такого підходу можна стверджувати, що фінансова відповідальність – це поняття набагато ширше, ніж той зміст, який у нього закладено Податковим кодексом України.

Терепя С. В. Відповідальність у сфері оподаткування за податковим кодексом України

Виклад основного матеріалу. Найближчим до нашого розуміння досліджуваної тематики є підхід О. А. Музики-Стефанчук і Н. Я. Якимчук у підручнику «Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів» 2024 р., де автори зазначають, що «фінансово-правова відповідальність є не окремим видом юридичної відповідальності, а сукупністю різних видів інституційної фінансово-правової відповідальності (бюджетної, фінансової (за порушення норм податкового права), валютної, банківської тощо)» [3, с. 75]. Також розділяємо позицію учених з приводу того, що поняття «фінансова відповідальність» і «фінансово-правова відповідальність» не є тотожними. Так, фінансова відповідальність+ настає за порушення податкового законодавства та інших законів, контроль за додержанням яких покладено на контролюючі органи (податкові та митні органи), і є лише одним з видів фінансово-правової відповідальності поряд з валютною, банківською, бюджетною тощо» [3, с. 76].

Водночас оскільки предметом нашого дослідження є відповідальність саме у сфері оподаткування, то логічним і обґрунтованим нам видається звернутися за аналізом до Податкового кодексу України [9] як основного джерела податкового права нашої держави, оскільки саме цей нормативно-правовий акт визначає види юридичної відповідальності, підстави, суб'єктів і порядок застосування заходів відповідальності до порушників у сфері оподаткування.

Основні засади відповідальності визначено главою 11 Податкового кодексу України «Відповідальність» [9]. За допомогою текстуального аналізу спробуємо з'ясувати, вживання якого терміна дотримується законодавець у зазначеному Кодексі, коли йдеться про відповідальність, що настає за правопорушення у сфері оподаткування (табл. 1).

Таблиця 1 – Законодавчі формулювання терміна «відповідальність» за Податковим кодексом України

№ з/п	Дослівне формулювання терміна «відповідальність»	Норма Податкового кодексу України
1	2	3
<i>Глава 11 «Відповідальність» розділ II Податкового кодексу України</i>		
1.	«відповідальність за вчинення податкових правопорушень» [9]	п. 109.4 ст. 109, назва ст. 110, п. 110.3 ст. 110
2.	«Відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [9]	назва ст. 111
3.	«відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган» [9]	абз. 3 п. 112.7 ст. 112
4.	«відповідальність особи за вчинення правопорушень» [9]	п. 112 ¹ .1 ст. 112 ¹
5.	«відповідальність особи» [9]	назва ст. 112 ¹ , п. 112 ¹ .2 ст. 112 ¹

Терепя С. В. Відповідальність у сфері оподаткування за податковим кодексом України

Продовження таблиці 1

1	2	3
<i>Інші норми Податкового кодексу України, крім глави 11 розділу II</i>		
1.	«відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів» [9]	з назви ст. 21
2.	«відповідальність за складення податкової звітності» [9]	ст. 47
3.	«відповідальність платників рентної плати та контроль за її справлянням» [9]	ст. 258
4.	«Відповідальність платника єдиного податку» [9]	п. 300.1 ст. 300

Джерело: таблицю складено на підставі аналізу норм Податкового кодексу України.

Отже, з даних, наведених у таблиці 1, бачимо, що тільки в главі 11 розділу II «Відповідальність» Податкового кодексу [9] цей термін вживається законодавцем у п'яти різних формулюваннях. Водночас, якщо проаналізувати норми Кодексу, то можна зробити висновок про те, що для терміна «відповідальність» законодавець передбачає як мінімум 9 різних формулювань. Зокрема, у Податковому кодексі України, крім глави 11 розділу II, окремо виділено ще 4 категорії суб'єктів відповідальності:

- 1) посадові та службові особи контролюючих органів;
- 2) особи, які несуть відповідальність за складення податкової звітності;
- 3) платники рентної плати;
- 4) платники єдиного податку.

Отже, навіть у кодифікованому акті законодавець не виробив єдиного підходу до трактування відповідальності у сфері оподаткування, не беручи до уваги джерела в науковій літературі щодо зазначеного питання, в яких теж немає згоди серед дослідників.

Також доцільним у межах пропонованого дослідження нам видається проаналізувати й вживання терміна «фінансова відповідальність» законодавцем у Податковому кодексі України [9] (таб. 2).

Таблиця 2 – Законодавчі формулювання терміну «фінансова відповідальність» за Податковим кодексом України

№ з/п	Дослівне формулювання терміну «відповідальність»	Норма Податкового кодексу України
1	2	3
<i>Глава 11 «Відповідальність» розділ II Податкового кодексу України</i>		
1.	«фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення» [9]	п. 109.3 ст. 109, п. 112.1 ст. 112, п. 112.3 ст. 112, п. 112.5 ст. 112, п. 112.6 ст. 112
2.	«фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень» [9]	п. 110.1 ст. 110, п. 110.5 ст. 110

Тереш С. В. Відповідальність у сфері оподаткування за податковим кодексом України

Продовження таблиці 2

1	2	3
3.	«фінансову відповідальність, встановлену для платників податків» [9]	п. 110.4 ст. 110
4.	«Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства» [9]	абз. 1 п. 111. 2 ст. 111
5.	«Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом» [9]	абз. 1 п. 111. 2 ст. 111
6.	«Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи» [9]	абз. 2 п. 111. 2 ст. 111
7.	«фінансової відповідальності за податкове правопорушення» [9]	п. 111.3 ст. 111, абз. 1 п.112.7 ст. 112
8.	«фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [9]	з назви ст. 112, абз. 1 п. 112.8 ст. 112
9.	«фінансової відповідальності, передбачені цим Кодексом або Митним кодексом України» [9]	пп. 112.8.12 п. 112.8 ст. 112

Джерело: таблицю складено на підставі аналізу норм Податкового кодексу України.

Крім того, варто звернути увагу на те, що крім глави 11, особливості відповідальності для деяких груп порушників встановлено нормами інших розділів і статей.

Так, розділ XIV «Спеціальні податкові режими», глава 1 містить ст. 300, яка має назву «Відповідальність платника єдиного податку». Тобто з певних причин законодавець виділяє серед інших платників податків-порушників саме платників єдиного податку. Водночас не зрозуміло, з яких причин, оскільки п. 300.1 ст. 300 Податкового кодексу України регламентує, що «платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до цього Кодексу» [9]. Звідси випливає, що до платників єдиного податку, як і до інших платників, застосовуються положення глави 11 Податкового кодексу «Відповідальність».

Також ст. 258 Податкового кодексу України встановлює «відповідальність платників рентної плати та контроль за її справлянням» [9], а також передбачає право Державної податкової служби України застосовувати такий захід впливу до порушників як порушення «перед відповідним центральним органом виконавчої влади питання зупинення дії відповідного спеціального дозволу ... за фактами, які відбуваються протягом шести місяців, щодо невнесення, несвоєчасного внесення платником рентної плати сум податкових зобов'язань або невиконання платником податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин» (абз. 3 пп. 258.2.2 п. 258.2 ст. 258 Податкового кодексу України [9]).

У Податковому кодексі України розміщено і ст. 47, яка виокремлює серед усіх порушників правил оподаткування осіб, «які несуть відповідальність за складення податкової звітності» [9].

Водночас окремо відповідальність Податковим кодексом України встановлено ст. 21 для посадових і службових осіб контролюючих органів, хоча деякі положення щодо відповідальності посадових і службових осіб податкових органів містить глава 11 Податкового кодексу. Зокрема, п. 109.1 ст. 109 надає визначення поняттю «податкове правопорушення», а також містить перелік суб'єктів податкового правопорушення, якими можуть бути і «контролюючі органи та/або їх посадові (службові) особи» [9]. Також п. 109.4 ст. 109 Податкового кодексу України встановлює, що «контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини» [9].

Не можемо оминути увагою зміни до Податкового кодексу України, які було внесено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» від 10.08.2023 № 3317-IX [10], що стосуються доповнення Податкового кодексу України статтею 21¹ «Реалізація спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» [9]. Згідно з п. 21¹.1 вказаної статті органам ДПС України надано повноваження виконувати «рішення про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), прийняті у порядку, встановленому Законом України «Про санкції» [9]. Такі рішення можуть виконуватись через здійснення заходів, перерахованих п. 21¹.1 ст. 21¹ Податкового кодексу України:

- «анулювання ліцензій на право здійснення діяльності у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів...;
- відмова / зупинення у поверненні помилково та/або надміру сплачених сум податків та зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, пені, штрафів...;
- відмова в наданні розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)...;
- зупинення / відмова в наданні бюджетного відшкодування податку на додану вартість...» [9].

Висновки. Отже, з текстуального аналізу норм глави 11 та інших норм Податкового кодексу України випливає, що в Кодексі відсутня усталена термінологія з приводу відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Законодавець, вживаючи термін «відповідальність», часто застосовує для нього різні формулювання, що, на нашу думку, може вносити плутанину й певну невизначеність у перебіг податкових правовідносин, що загалом складаються між податковими органами та платниками податків.

Крім того, якщо в межах кодифікованого нормативно-правового акта законодавцем не вироблено єдиного підходу до понять «відповідальність» і «фінансова відповідальність», то стає зрозумілим існування множинності позицій і підходів серед теоретиків, а також викладачів податкового й фінансового права щодо розглянутої проблематики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Наконечна Г. Я. Фінансово-правова відповідальність суб'єктів фінансового права. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 2, т. 2. С. 76–80.
2. Назар Ю. С., Проць І. М. Адміністративна та фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства : монографія. Львів, 2018. 172 с.
3. Музика-Стефанчук О. А., Якимчук Н. Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів : підручник. Київ, 2024. 656 с.
4. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2009. 42 с.
5. Шумейко І. П. Недопущення подвійного притягнення до відповідальності за одне правопорушення в контексті фінансової відповідальності. *Приватне та публічне право*. 2024. № 2. С. 66–72.
6. Про ринок електричної енергії : Закон України від 13.04.2017 № 2019-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#Text> (дата звернення: 04.09.2024).
7. Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання : Закон України від 20.02.2003 № 549-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/549-IV#Text> (дата звернення: 04.09.2024).
8. Про відповідальність за правопорушення в сфері містобудівної діяльності : Закон України від 14.10.1994 № 208/94-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/208/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 04.09.2024).
9. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2349> (дата звернення: 04.09.2024).
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) : Закон України від 10.08.2023 № 3317-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3317-20#Text> (дата звернення: 04.09.2024).

REFERENCES

1. Nakonechna H. Ya. Finansovo-pravova vidpovidalnist subiektiv finansovoho prava. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*. 2016. Vyp. 2, t. 2. S. 76–80.
2. Nazar Yu. S., Prots I. M. Administratyvna ta finansovo-pravova vidpovidalnist za porushennia biudzhethnoho zakonodavstva : monohrafiia. Lviv, 2018. 172 s.
3. Muzyka-Stefanchuk O. A., Yakymchuk N. Ya. Suchasne finansove pravo. Pravo publichnykh finansiv : pidruchnyk. Kyiv, 2024. 656 s.
4. Ivanskyi A. Y. Finansovo-pravova vidpovidalnist v suchasni Ukraini: teoretychne doslidzhennia : avtoref. dys. ... d-ra yuryd. nauk : 12.00.07. Odesa, 2009. 42 s.

5. Shumeiko I. P. Nedopushchennia podviinoho prytiahnennia do vidpovidalnosti za odne pravoporushennia v konteksti finansovoi vidpovidalnosti. *Pryvatne ta publichne pravo*. 2024. № 2. S. 66–72.

6. Pro rynek elektrychnoi enerhii : Zakon Ukrainy vid 13.04.2017 № 2019-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#Text> (data zvernennia: 04.09.2024).

7. Pro derzhavnyi kontrol za mizhnarodnymi peredachamy tovariv viiskovoho pryznachennia ta podviinoho vykorystannia : Zakon Ukrainy vid 20.02.2003 № 549-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/549-IV#Text> (data zvernennia: 04.09.2024).

8. Pro vidpovidalnist za pravoporushennia v sferi mistobudivnoi diialnosti : Zakon Ukrainy vid 14.10.1994 № 208/94-VR. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/208/94-%D0%B2%D1%80#Text> (data zvernennia: 04.09.2024).

9. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2349> (data zvernennia: 04.09.2024).

10. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo zastosuvannia spetsialnykh ekonomichnykh ta inshykh обмежувальних заходів (sanktsii) : Zakon Ukrainy vid 10.08.2023 № 3317-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3317-20#Text> (data zvernennia: 04.09.2024).

S. V. TEREPA. RESPONSIBILITY IN THE FIELD OF TAXATION ACCORDING TO THE TAX CODE OF UKRAINE

The article highlights the author's position regarding certain aspects of responsibility in the field of taxation. In particular, it is indicated that the concepts of "financial and legal responsibility" and "financial responsibility" are not identical. Also, the approaches of various scientists regarding the interpretation of the specified definitions and their correlation are considered.

It has been established that the Tax Code of Ukraine does not contain a single unified formulation of responsibility in the field of taxation. In particular, the author compiled two tables based on the analysis of the norms of the Tax Code of Ukraine, which relate to the formulation of the concept of responsibility and financial responsibility for tax offenses. It has been found that the norms that determine the responsibility of subjects of tax legal relations are contained not only in special chapter 11 of section II of the Tax Code of Ukraine, but also in some other articles of the code. On this basis, the author singled out 4 groups of subjects of responsibility in the field of taxation, for which the legislator details the procedure for applying the latter outside the limits of Chapter 11, Section II of the Tax Code of Ukraine.

It has been emphasized that in 2023 the Tax Code of Ukraine was amended, according to which tax authorities were given additional powers in the sphere of applying influence measures to violators other than those provided for in Chapter 11 of Section II of the specified Code. In particular, we are talking about the powers of tax authorities to cancel licenses for the production of excise goods, refuse or stop the return of erroneously paid taxes and fees, single contribution for mandatory state social insurance and other payments, refuse to grant installments or postponement of tax debt, as well as refuse or stop the provision of budgetary VAT refunds.

It has been concluded that the Tax Code of Ukraine lacks established terminology regarding the responsibility of subjects of tax legal relations, which can negatively affect both law enforcement practice and the development of the theory of Tax Law and Financial Law of Ukraine as a whole.

Keywords: *responsibility, financial responsibility, financial and legal responsibility, taxation, Tax Code of Ukraine.*

Стаття надійшла до редколегії 24 вересня 2024 року