

УДК 347.73

DOI 10.33244/2617-4154.1(18).2025.90-97

А. В. Цимбалюк,*канд. екон. наук,**професор кафедри фінансового та податкового права**email: tsymbaliukan15@gmail.com***ORCID ID 0000-0002-6061-6275;****Г. М. Стріяшко,***канд. юрид. наук, доцент,**методист вищої категорії відділу програм підвищення кваліфікації**Інституту післядипломної освіти та підвищення кваліфікації,**Державний податковий університет**email: striashko@ukr.net*

ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

Фінансово-правова відповідальність за податкові правопорушення є важливим інститутом правової системи, що безпосередньо впливає на економічну стабільність та ефективність функціонування держави. В умовах сучасних глобальних викликів і трансформацій податкових систем питання забезпечення належного виконання податкових зобов'язань суб'єктами господарювання стає одним з ключових для збереження економічної безпеки та стабільного функціонування фінансової системи держави. Актуальність дослідження фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення зумовлена необхідністю вдосконалення механізмів правозастосування та мінімізації податкових ризиків, що негативно впливають на бюджети та економічний розвиток.

Податкові правопорушення охоплюють широкий спектр протиправних дій, починаючи від несвоєчасної і неповноти сплати податків і зборів, закінчуючи свідомим ухиленням від сплати податків через використання схем і юридичних лазівок. Така діяльність створює серйозну загрозу для фінансової стабільності держави, оскільки призводить до значних втрат бюджетних надходжень. Ці втрати зі свого боку знижують можливості держави фінансувати соціальні програми, інфраструктурні проекти, охорону здоров'я, освіту та інші ключові сфери суспільного життя.

Ключові слова: відповідальність; податкове правопорушення; ухилення; малий і середній бізнес; податкові зобов'язання.

Постановка проблеми. Важливість вивчення податкових правопорушень підсилюється тим фактом, що неправомірне, неналежне надходження в повному обсязі податків і зборів до бюджетів різних рівнів, призводить у подальшому до того, що бюджетні цільові програми, наприклад, соціальні, економічні чи інфраструктурні, виконуються неякісно або взагалі не реалізуються. А також це дає можливість певним суб'єктам господарювання, зокрема великим корпораціям та транснаціональним компаніям, використовувати легальні схеми мінімізації податків. Водночас як такі дії можуть формально не порушувати закон, вони підривають справедливість оподаткування й знижують ефективність податкової системи. Фінансові правовідносини, маючи майновий характер, означають, що порушення податкового законодавства завдають шкоди державі та суспільству. Основним механізмом відновлення порушених прав є застосування спеціальних фінансово-правових санкцій. Механізми встановлення та обрахування таких санкцій є різними, як і органи, що мають повноваження застосовувати відповідні санкції. Процедури щодо фінансово-правових і адміністративних санкцій також мають відмінності: перші переважно стосуються суб'єктів господарювання, тоді як другі – конкретних осіб.

Аналіз фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення має допомогти визначити, де закінчується легальна оптимізація податків і починається протиправна діяльність.

Крім того, необхідно враховувати, що в умовах глобалізації економіки та відкритості фінансових ринків податкові правопорушення часто набувають міжнародного характеру. Міжнародні схеми ухилення від сплати податків, офшорні юрисдикції та недостатня координація між державами у сфері обміну податковою інформацією створюють додаткові виклики для правозастосування. Відповідно, дослідження фінансово-правової відповідальності за такі порушення потребує не лише національного, а й міжнародного підходу, що дає змогу ефективно боротися з глобальними загрозами.

Окремо потрібно зазначити, що фінансово-правова відповідальність є важливою частиною системи протидії корупції та незаконному виведенню капіталів. У багатьох випадках ухилення від сплати податків пов'язане з корупційними схемами, коли недобросовісні підприємці співпрацюють з державними службовцями, зловживаючи своїми повноваженнями. Це підриває довіру громадськості до державних інституцій та сприяє зростанню тіньової економіки. Отже, дослідження механізмів фінансово-правової відповідальності дає змогу виявити взаємозв'язок між податковими правопорушеннями та корупцією, що є актуальним для формування ефективної антикорупційної політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато науковців як правової школи, так і економічної, а саме: В. Вітлінський, Д. Гетьманцев, В. Вишневський, А. Загородній, Л. Касьяненко, К. Колісніченко, А. Манукян, В. Чайка та інші. Водночас непередбачуваний вплив пандемії COVID-19 та вторгнення країни-агресора частково призупинили дослідження.

Виклад основного матеріалу. Інститут юридичної відповідальності, як і вся правова система України, будується на конституційних принципах законності та верховенства права. Зокрема, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України) [1].

Відповідно до цього положення йдеться про такі види юридичної відповідальності: цивільно-правова, кримінальна, адміністративна та дисциплінарна. Але Конституційний Суд України в рішенні від 30.06.2001 № 7-рп/2001, здійснивши офіційне тлумачення зазначеної норми Конституції України, дійшов важливого висновку про те, що у п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України безпосередньо не встановлено види юридичної відповідальності. Вказане тлумачення свідчить про те, що перелік видів юридичної відповідальності може бути значно розширений [2].

Фінансово-правовій відповідальності притаманні обов'язкові ознаки, які властиві юридичній відповідальності:

- вчинення правопорушення є підставою відповідальності;
- відповідальність за порушення норм податкового законодавства є формою реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм;
- до правопорушника застосовуються негативні наслідки, які передбачені санкціями фінансово-правових норм, що мають майновий характер та виражаються переважно у грошовій формі;
- реалізація відповідальності у специфічній процесуальній формі [3, с. 112].

Важливою є проблема недостатньої ефективності правозастосування у сфері податкових правопорушень. Незважаючи на наявність розвиненого податкового законодавства, у багатьох країнах зберігається проблема нерівномірного застосування норм права до різних категорій порушників. Малий та середній бізнес часто стає об'єктом ретельних перевірок і санкцій, тоді як великі корпорації мають можливість уникати значних податкових зобов'язань через використання складних юридичних схем. Це викликає суспільне незадоволення та ставить під сумнів принцип рівності перед законом. Актуальність дослідження полягає в необхідності розробки більш справедливих і прозорих механізмів відповідальності, які б забезпечували рівні умови для всіх суб'єктів господарювання.

Крім того, проблема ухилення від сплати податків тісно пов'язана з питанням податкової культури та свідомості суспільства. У багатьох країнах населення має низький рівень довіри до державних інституцій і не завжди вважає сплату податків своєю соціальною відповідальністю. Це підштовхує до пошуку способів ухилення від податкових зобов'язань і створює передумови для масових правопорушень у сфері оподаткування. Тому важливим аспектом фінансово-правової відповідальності є не лише покарання за порушення, але й стимулювання добровільного виконання податкових зобов'язань. У цьому контексті актуальним є аналіз ролі держави у формуванні податкової культури, зокрема через створення сприятливих умов для підприємництва та забезпечення прозорості використання бюджетних коштів.

Актуальність дослідження також полягає в необхідності вдосконалення нормативно-правової бази у сфері податкових правопорушень. Існуючі законодавчі норми часто не відповідають сучасним викликам, таким як розвиток цифрової економіки, поширення криптовалют і нові фінансові технології. Це створює прогалини у правовому регулюванні, які можуть бути використані для ухилення від сплати податків. Тому важливо

розробити нові підходи до регулювання податкових відносин, що враховують специфіку сучасної економіки та запобігають виникненню нових форм податкових правопорушень.

Так, тема дослідження фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення є надзвичайно актуальною з огляду на її важливість для забезпечення фінансової стабільності держави, формування ефективної податкової системи та боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування. Систематичний аналіз правозастосування та економічних наслідків податкових правопорушень дасть змогу виявити слабкі місця в чинному законодавстві та правозастосувальній практиці, а також запропонувати методи їхнього вдосконалення.

Суспільна небезпека податкових правопорушень визначається тим, що вони завдають істотних збитків податковій, фінансовій, економічній безпеці держави, перешкоджають плановому надходженню податків до бюджету, чим підривають нормальне функціонування економіки. Повномасштабне вторгнення росії до нашої держави спричинило бурхливі та повсякчасні зміни в суспільному житті, зокрема в податкових правовідносинах. Органи влади були змушені реагувати на виклики сучасності та умов військового часу, оскільки він змінив стабільний стан речей у країні мирного часу. Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК України) «податком є обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до ПК України. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України». Порядок нарахування та внесення до бюджетів податків і зборів різних рівнів регулюється нормами ПК України.

Для фінансово-правової відповідальності характерні всі ознаки юридичної відповідальності. Фінансово-правова відповідальність встановлюється державою і пов’язана із застосуванням санкцій правових норм до правопорушників уповноваженими органами у сфері охоронних фінансово-правових норм. Вона містить у своїй структурі фінансово-правові санкції, які відображені в таких нормативно-правових актах, як Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Бюджетний кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення та Кримінальний кодекс України.

Фінансово-правова відповідальність застосовується такими органами, як Державна податкова служба, Державна казначейська служба, Державна фінансова інспекція, суди та інші уповноважені органи.

Процедура фінансово-правової відповідальності – це переважно імперативні, процесуальні правовідносини, що виникають у результаті юридичного факту вчинення фінансового правопорушення між правопорушником і державою, в особі її компетентних органів. У межах цих відносин правопорушник зобов’язаний зазнати несприятливих майнових обмежень, а уповноважені органи зобов’язані застосувати до правопорушника такі обмеження, передбачені санкцією порушеної фінансово-правової норми.

Аналіз фінансових процесуальних норм дав змогу виділити три стадії, які притаманні фінансово-правової відповідальності:

- 1) фіксація факту і кваліфікація діяння;
- 2) притягнення до відповідальності;

3) реалізація заходів несприятливого для порушника характеру. Досліджуючи різні галузеві аспекти притягнення до юридичної відповідальності, А. Монаєнко зазначає, що наявність примусових заходів, спрямованих на виконання правової норми, є не тільки елементом правового регулювання відповідних суспільних відносин, а й умовою існування відповідної галузі права [5, с. 168]. Одним з видів примусу є юридична відповідальність. Притягнення до юридичної відповідальності здійснюється за наявності матеріальної підстави для притягнення особи до юридичної відповідальності та процедурної підстави – належної юридичної процедури.

Досліджуючи тему суб'єктів податкових правопорушень, неможливо залишити поза увагою питання притягнення до відповідальності контролювальних органів та їхніх посадових (службових) осіб, адже воно тривалий час було предметом активної дискусії та обговорень як вчених, так і практиків. Йому присвячувалась безліч публікацій у наукових виданнях, виступів на наукових конференціях та круглих столах.

Наукове дослідження А. Манукяна окреслює, що ст. 110 ПК України закріплює перелік суб'єктів, які можуть бути притягнутими до відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Ці суб'єкти суттєво відрізняються своїми характеристиками та мають свої особливості під час застосування до них юридичної відповідальності в питаннях застосовуваних складів правопорушень, виду відповідальності, елементів складу правопорушень (зокрема, наявності обов'язкового елементу у виді вини) тощо [6, с. 53].

Актуальність проблематики фінансової відповідальності обумовлена викликами новітньої доктрини та практики, а також важливістю визначення місця цієї категорії в системі правових спорів, пов'язаних із притягненням до відповідальності за порушення у сфері фінансів. Особливу увагу привертають справи, які мають значний суспільний резонанс і впливають на національну безпеку. Вони характеризуються порушеннями фінансового законодавства, що створюють загрози для стабільності економіки та державних інтересів.

Фінансові правопорушення можуть виникати в різних сферах, від бюджетного процесу до банківської діяльності. Саме тому важливо вдосконалювати законодавчу базу, зокрема за рахунок кодифікації окремих інститутів фінансового права, аби чітко регулювати механізми відповідальності за такі правопорушення.

Основною метою посилення фінансово-правової відповідальності є захист національних інтересів та забезпечення стійкості державної фінансової системи. Законодавче закріплення положень, що стосуються цієї сфери, дає змогу ефективніше протидіяти порушенням і підтримувати справедливість у фінансових відносинах.

Необхідно звернути увагу на ознаки, що вказують природу фінансової відповідальності як самостійного виду відповідальності та які можуть вважатися категоріями виду відповідальності та відмежування від інших видів юридичної відповідальності:

- мета (гарантована національних інтересів забезпечення загального доброту запобігання вчиненню правопорушень у сфері оподаткування покарання порушників);
- юридичне закріплення (соціальні положення нормативно-правові акти податкового права);

- підстави притягнення до відповідальності;
- форма право реалізації (примус);
- наявність спеціальних суб'єктів правозастосування спеціально уповноважених контролювальних органів;
- обмежувальні наслідки, закріплені санкціями відповідних юридичних норм.

Досить актуальним і важливим є питання щодо застосування концепції вини у податкових відносинах. Так, стаття 67 Конституції України закріплює конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законодавством. Йдеться про вказаний обов'язок усіх платників у межах податкової юрисдикції України, а не лише громадянина, який є безумовним у податкових правовідносинах і впливає на імплементацію інституту фінансової відповідальності, охоплюючи застосування концепції вини.

На нашу думку після змін у Податковому кодексі України досі не містить визначення поняття «вина». Відповідно до оновленої редакції п. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, податковими правопорушеннями є протиправне, винне (дія чи бездіяльність) платника податків (зокрема, осіб, прирівняних до нього), контролювальних органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, крім передбачених у податковому законодавстві.

Крім того, у п. 4 ст. 109 Податкового кодексу України встановлено відповідальність за вчинення податкових правопорушень контролювальними органами незалежно від наявності вини.

Притягнення платників податків до відповідальності за вчинення податкового правопорушення можливе за відсутності в діянні вини податкових правопорушень закріплених у п. 1 ст. 112 Податкового кодексу України. Концептуально законодавець у п. 1 ст. 109 Податкового кодексу України закріпив тлумачення вини як кваліфікувальної ознаки податкового правопорушення. Необхідною підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролювальним органом у врегульованих п. 3 ст. 109 Податкового кодексу України випадках вини платника, яка означає, що особа мала та може дотримуватись закріплених у податковому законодавстві норм.

Необхідно акцентувати, що у ст. 112 Податкової кодексу України встановлено підстави, за яких особа вважається винною:

- установлення можливості дотримання особою правил і норм за порушення яких передбачена відповідальність, але не вжиття цією особою достатніх заходів, щодо їх дотримання;
- доведення контролювальними органами того, що вчиняючи дії або допускаючи бездіяльні, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Висновки. Зважаючи на вищенаведене, зазначимо, що фінансово-правова відповідальність, яка являє собою обов'язок суб'єкта фінансово-правових відносин перед державою та суспільством, зазнає негативних наслідків учиненого правопорушення у

вигляді фінансових санкцій майнового характеру, спрямованих на відновлення публічних інтересів і покарання правопорушника. Послідовне виділення фінансово-правової відповідальності в науці і законодавстві сприятиме досягненню високого рівня податкової дисципліни та підтримання належного рівня правопорядку у сфері публічних фінансів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : прийнята 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#>
2. 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, частини першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні 204 правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30.06.2001 № 7-рп/2001. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v007p710>
3. Мушенюк В. В. Фінансове правопорушення та відповідальність за його вчинення в системі державної фінансової політики України. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 5. С. 110–117.
4. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17.
5. Монаєнко А. О. Поняття фінансово-процесуального примусу в сучасній фінансово-правовій науці. *Право України*. 2010. № 12. С. 168–175.
6. Манукян А. А. Суб'єкт податкового правопорушення. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні* : 198 матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Одеса, 11–12 лют. 2022 р. / ГО «Причорноморська фундація права». Одеса, 2022. С. 50–53.

REFERENCES

1. Konstytutsiia Ukrainy : pryiniata 28.06.1996 № 254k/96-VR. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#>
2. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym zvernenniam vidkrytoho aktsionernoho tovarystva «Vseukrainskyi Aktsionernyi Bank» shchodo ofitsiinoho tлумachennia polozhen punktu 22 chastyny pershoi statti 92 Konstytutsii Ukrainy, chastyny pershoi, tretoi statti 2, chastyny pershoi statti 38 Kodeksu Ukrainy pro administratyvni 204 pravoporushennia (sprava pro vidpovidalnist yurydychnykh osib) vid 30.06.2001 № 7-rp/2001. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v007p710>
3. Mushenok V. V. Finansove pravoporushennia ta vidpovidalnist za yoho vchynennia v systemi derzhavnoi finansovoi polityky Ukrainy. *Biuleten Ministerstva yustytysii Ukrainy*. 2014. № 5. S. 110–117.
4. Podatkovi kodeks Ukrainy. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR)*. 2011. No 13–14, No 15–16, No 17.

Цимбалюк А. В., Стріляко Г. М. Правозастосування фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення на сучасному етапі

5. Monaienko A. O. Poniattia finansovo-protsesualnoho prymusu v suchasni finansovo-pravovii nautsi. *Pravo Ukrainy*. 2010. № 12. S. 168–175.

6. Manukian A. A. Subiekt podatkovoho pravoporushennia. *Verkhovenstvo prava u protsesi derzhavotvorennia ta zakhystu prav liudyny v Ukraini* : 198 materialy mizhnar. nauk.-prakt. konf., m. Odesa, 11–12 liut. 2022 r. / HO «Prychornomorska fundatsiia prava». Odesa, 2022. S. 50–53.

A. V. Tsymbaliuk, G. M. Striiashko. ENFORCEMENT OF FINANCIAL AND LEGAL LIABILITY FOR TAX VIOLATIONS AT THE PRESENT STAGE

Financial and legal liability for tax offenses is an important institution within the legal system that directly impacts economic stability and the effective functioning of the state. In light of contemporary global challenges and transformations in tax systems, ensuring the proper fulfillment of tax obligations by economic entities has become a key issue for safeguarding economic security and maintaining the stable functioning of the state's financial system. The relevance of studying financial and legal liability for tax offenses stems from the need to improve enforcement mechanisms and minimize tax risks that negatively affect state budgets and economic development.

Tax offenses encompass a wide range of illegal actions, from underpayment of taxes and fees to deliberate tax evasion through the use of schemes and legal loopholes. Such activities pose a serious threat to the financial stability of the state, as they result in significant losses in budget revenues. These losses, in turn, reduce the state's ability to finance social programs, infrastructure projects, healthcare, education, and other key areas of public life.

Keywords: *liability; tax offense; evasion; small and medium-sized businesses; tax obligations.*

Стаття надійшла до редколегії 23 січня 2025 року