

УДК 336.1:342.95

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2019-4-40>**Гончар Г.П.**

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету*

Honchar Halina

*Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Fundamental and Special Disciplines
Chortkiv Education and Research Institute of Entrepreneurship and Business,
Ternopil National Economic University*

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ ФІСКАЛЬНИХ ДЕЛІКТІВ

THEORETICAL AND APPLIED ASPECTS OF FISCAL DELICES

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено дослідженню відповідальності за порушення податкового законодавства. Обґрунтовано, що єдиною підставою для залучення до податкової відповідальності є наявність складу фіскального делікту (або податкового правопорушення). Проблема відповідальності за порушення податкового законодавства сьогодні є досить гострою. Виявлено, що у структуру складу фіскального делікту входять об'єкт, суб'єкт, об'єктивна й суб'єктивна сторони. Встановлено, що об'єктом фіскального делікту (податкового правопорушення) виступають ті суспільні відносини, на які спрямовується діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. Об'єктивна сторона фіскального делікту (податкового правопорушення) вказує на його вираження зовні, вона включає ті елементи протиправної поведінки, якими він характеризується, як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. Суб'єктами є платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування. Суб'єктивна сторона є ознакою складу правопорушення, яка вказує на його внутрішнє вираження, що виражається у психічному ставленні особи до вчиненого діяння (вина, мотив, мета). На основі Податкового кодексу України виділено за ознаками податкові правопорушення та детально розглянуто їх характеристику і елементи складу фіскального делікту.

Ключові слова: податкове законодавство, фіскальний делікт, податкове правопорушення, податкова відповідальність, вина.

АННОТАЦІЯ

Статья посвящена исследованию ответственности за нарушение налогового законодательства. Обосновано, что единственным основанием для привлечения к налоговой ответственности является наличие состава фискального деликта (или налогового правонарушения). Проблема ответственности за нарушение налогового законодательства сегодня достаточно острой. Выявлено, что в структуре состава фискального деликта входят объект, субъект, объективная и субъективная стороны. Установлено, что объектом фискального деликта (налогового правонарушения) выступают те общественные отношения, на которые направляется деяния и которым причиняется вред в результате совершения правонарушения. Объективная сторона фискального деликта (налогового правонарушения) указывает на его выражение во вне, она включает те элементы противоправного поведения, которыми он характеризуется, как некий акт внешнего проявления объективной действительности. Субъектами являются налогоплательщики, налоговые агенты и / или их должностные лица, которые несут ответственность в случае совершения нарушений, определенных законами по вопросам налогообложения. Субъективная сторона является признаком

состава правонарушения, указывающая на его внутреннее выражение, выражается в психическом отношении лица к совершенному деянию (вина, мотив, цель). На основе Налогового кодекса Украины выделено по признакам налоговые правонарушения и подробно рассмотрены их характеристику и элементы состава фискального деликта.

Ключевые слова: налоговое законодательство, фискальный деликт, налоговое правонарушение, налоговая ответственность, вина.

ANNOTATION

The article is devoted to the study of liability for the violation of tax legislation. It is grounded that the only reason for tax liability is the presence of a fiscal tort (or tax offence). The issue of liability for the violation of tax legislation is quite acute today. The basis of tax policy of any country is the protection of own economic interests. One of the main ways to achieve this purpose is the effective execution of law-enforcement tasks in the field of collection of taxes and fees, and the counteraction to tax offences – the main task of fiscal authorities of Ukraine. Along with the development of various types of business, there is the growth of phenomena called fiscal torts, which are negative for the sphere of collection of taxes and fees. Violation of fiscal rules over the crisis phenomena in the domestic economy has not yet been completely overcome in the practice of collection of taxes and fees. And therefore, an important component of the economic security of Ukraine is the fight against fiscal delicts, their prevention and averting. It is established that the structure of a fiscal tort includes object, subject, objective and subjective aspects. It is determined that the object of fiscal tort (tax offence) is those public relations to which the action is directed and which are harmed as a result of the commission of the offense. The objective aspect of fiscal tort (tax offence) indicates its external manifestation; it includes the elements of unlawful behaviour by which it's characterised as a certain act of external manifestation in the objective reality. Subjects are taxpayers, revenue agents and/ or their officials who carry responsibility in the case of violations determined by laws on taxation issues. The subjective aspect is the feature of corpus delicti that indicates its internal manifestation expressed in the mental attitude of the person to the act (fault, motive, purpose). Based on the Tax Code of Ukraine, tax offences are distinguished by features, their characteristics and structural elements of the fiscal tort are considered.

Key words: tax law, fiscal tort, tax offense, tax liability, fault.

Постановка проблеми. Основою податкової політики кожної країни є захист власних економічних інтересів. Одним із головних шляхів досягнення цієї мети є ефективне виконання правоохоронних завдань у сфері справляння податків і зборів, а протидія податковим право-

порушенням – основне завдання фіскальних органів України. Паралельно із розвитком різних видів підприємницької діяльності відбувається і приріст негативних для сфери справляння податків і зборів явищ – фіскальних деліктів. Порушення фіскальних правил через кризові явища у вітчизняній економіці дотепер повністю не подолані в практиці справляння податків і зборів. І тому важливою складовою економічної безпеки України постає боротьба з фіскальними деліктами, їх недопущення та відвернення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика застосування відповідальності за порушення фіскальних правил та протидії таким правопорушенням широко висвітлена у працях вітчизняних науковців, зокрема І. Бережнюка, А. Войцещука, С. Герчаківського, О. Годованця, О. Гребельника, І. Іващук, М. Каленського, І. Калетніка, А. Крисоватого, Г. Мандри, В. Науменка, П. Пашка, Є. Савельєва, А. Філіпенка та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим, деякі аспекти фіскальних деліктів все ж залишаються малодослідженими.

Формулювання цілей статті: дослідження теоретичних та прикладних аспектів фіскальних деліктів і відповідальності за такі правопорушення в Україні.

Виклад основного матеріалу. Поняття «делікт» походить з римського права. До головних видів деліктів у Римі відносилися: особиста образа, крадіжка, неправомірне знищення або пошкодження чужого майна. Делікти в римському праві поділялися на приватні або цивільно-правові (*delictum – privatum*), і квазі-делікти, різноманітні порушення іншого роду (*quasidelictum*) [4, с. 41].

Делікт – це правопорушення, що тягне за собою відповідальність особи, яка допустила його. Деліктом вважається правопорушення, тобто проступок, незаконна дія, злочин [6]. Залежно від норм, які порушуються, розрізняють такі делікти (рис 1).

У сучасній юридичній літературі під деліктом передусім розуміють правопорушення, а отже, доцільно з'ясувати змістовне навантаження цієї категорії.

Пропорушення є суспільно небезпечним або шкідливо неправомірним (протиправним) винним діянням (дія або бездіяльність) деліктоздатної особи, яке спричиняє юридичну відповідальність [7, с. 72]. Вищезазначене тлумачення «правопорушення» дає підстави зробити висновок про те, що під цією категорією слід розуміти протиправне, винне (умисне або необережне) діяння (дію або бездіяльність), що посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління, і за яке законом передбачено адміністративну відповідальність.

Поняття «правопорушення» та «делікт» часом вважаються тотожними, адже як під право-

порушенням, так і під деліктом розуміють незаконну дію, злочин або проступок. Виділяють правопорушення (делікти) цивільні, адміністративні, кримінальні тощо. Зокрема, якщо говорять «адміністративне правопорушення», то також мають на увазі «адміністративний делікт». Правовідносини, що виникають, розвиваються, існують, видозмінюються та припиняються у сфері справляння податків і зборів – це суспільні відносини, що формуються під час здійснення фіскальними органами своєї діяльності [6].

В.С. Белих та Д.В. Вінницький стверджують, що фіскальним деліктом є діяння, тобто вольовий акт людини чи організації в умовах конкретної обстановки, спрямований на досягнення певного негативного результату [3, с. 178].

М.П. Кучерявенко під фіскальним деліктом має на увазі протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням чи неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачено юридичну відповідальність [11, с. 118].

С.Г. Пепеляєв, ведучи мову про порушення законодавства про доходи та збори, розуміє під ним протиправне винне діяння (бездіяльність), яким не виконуються або неналежним чином виконуються обов'язки, порушуються права та законні інтереси учасників податкових правовідносин, і за яке встановлено юридичну відповідальність [9, с. 235].

П.М. Годме вказує, що фіскальний делікт – це пряме навмисне або ненавмисне порушення податкового закону [5, с. 307].

З позиції Т.В. Архипенко, суспільна небезпечність фіскальних деліктів (податкових правопорушень) проявляється у посяганні на публічно-правовий обов'язок усіх громадян сплачувати законно встановлені податки та збори. У цьому обов'язку втілено інтерес усіх членів суспільства, який закріплено в нормах податкового права. Обґрунтовує науковець цю позицію тим, що справляння податків – це первинна ланка в системі мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання публічних фондів коштів, тому недостатні надходження до бюджету спричиняють неефективне виконання або невиконання державою власних функцій, що в подальшому в цілому вплине на національну безпеку [2, с. 16].

Офіційне визначення поняття «податкове правопорушення» визначено в ст. 109 Податкового кодексу України, якою закріплено, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи [1].

Буквальний аналіз дозволяє виділити наступні ознаки податкового правопорушення:

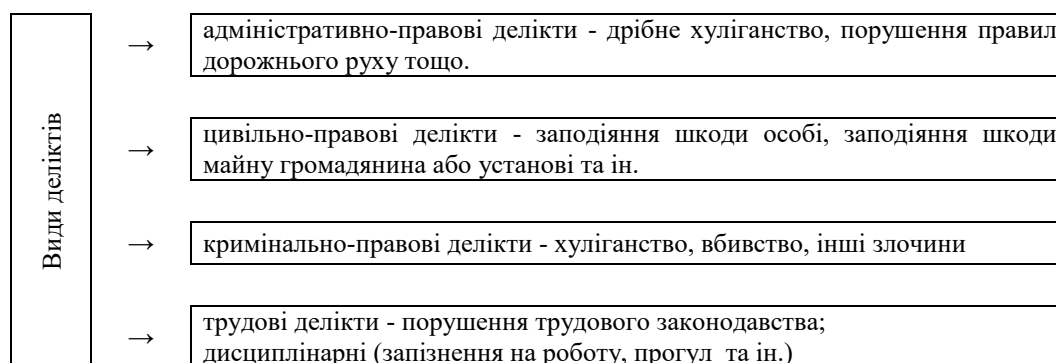


Рис. 1. Види деліктів [6]

- 1) діяння у формі дії або бездіяльності;
- 2) протиправний характер;
- 3) наявність спеціального суб'єкта;
- 4) протиправні наслідки такого діяння;
- 5) наявність відповідальності за такі дії [8, с. 124].

Д.О. Гетманцев, Р.В. Макаруч та Я.С. Толкачов дотримуються думки, що доктрина податкового права має різні підходи щодо класифікації складів правопорушень. Особливого значення для кваліфікації набуває розподіл складів правопорушень на основні, кваліфіковані та привілейовані. У нормах основного складу правопорушення передбачається такий варіант поведінки, який визначено законодавцем, як різновид суспільно шкідливої і такої, за яку передбачається юридична відповідальність. Кваліфікованим складом правопорушення встановлюється відповідальність за більш небезпечні прояви поведінки, що передбачена основним складом: вчинення діяння повторно, з певними кваліфікуючими особливостями, у змові з іншими особами тощо. Привілейований склад вказує на обставини, які характеризують правопорушення як таке, що має нижчий рівень суспільної шкідливості, порівняно з основним складом [15, с. 534-535].

Склад фіскального делікту (податкового правопорушення) – це умови, закріплені в законі, при недотриманні яких у сукупності діяння учасника фіскальних правовідносин оцінюється як порушення, що тягне за собою санкції [9, с. 237]. В.К. Колпаков зазначає, що це сукупність виділених законодавцем ознак, які є типовими, необхідними і водночас достатніми для притягнення особи до юридичної відповідальності [7, с. 43]. Ст. 109 Податкового кодексу України подає загальну родову конструкцією, що визначає основні елементи складу фіскального делікту (податкового правопорушення) [1]. Конкретні склади фіскальних деліктів (податкових правопорушень) чітко визначені у статтях 117-128 Податкового кодексу України.

На думку Ю.М. Старілова, склад фіскальних деліктів (податкових правопорушень) слід розуміти як встановлену в правових нормах відповідних статей Податкового кодексу України сукупність ознак, які визначають суспільну

небезпеку, винність і протиправність діяння, яке тягну за собою застосування відповідних санкцій, і відрізняють це діяння від інших видів деліктів (правопорушень). Будучи юридичною категорією, склад розкриває соціальний зміст і юридичну значущість діяння, можливо застосування заходів адміністративної відповідальності [13, с. 108].

Склад делікту включає ознаки, що характеризують зовнішній акт поведінки особи, його спрямованість і наслідки та ознаки, що характеризують самого правопорушника і його психічне ставлення до вчиненого [13, с. 109]. Відповідно ознаки складу фіскальних деліктів (податкових правопорушень) об'єднуються в чотири групи (елементи) (рис. 2).

Так, об'єктом фіскального делікту (податкового правопорушення) виступають ті суспільні відносини, на які спрямовується діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. У сфері податкового регулювання такими відносинами є відносини, якими встановлено порядок реалізації податкового обов'язку в широкому розумінні. Фактично об'єкт фіскального делікту (податкового правопорушення) – це фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [12, с. 646].

Об'єктивна сторона фіскального делікту (податкового правопорушення) вказує на його вираження зовні, вона включає ті елементи протиправної поведінки, якими він характеризується, як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. За своєю сутністю об'єктивна сторона правопорушення є зовнішнім актом людської поведінки, що має просторово-часові характеристики. Об'єктивна сторона правопорушення утворюється з сукупності визначених у нормі права ознак як обов'язкових (діяння, з певними – наслідки та причинний зв'язок), так і факультативних (час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення). Додаткові ознаки набувають правового значення лише у випадку прямої вказівки у нормі права [14, с. 285].

Український законодавець, надаючи визначення фіскального делікту (податкового правопо-

рушення), констатував можливість його вчинення як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності. Згідно зі ст. 109 Податкового кодексу України «податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія або бездіяльність)...» [1]. Дія передбачає активну форму поведінки, бездіяльність – навпаки, пасивну. Відповідальність за бездіяльність можлива лише у тому випадку, якщо на суб'єкта покладався обов'язок діяти у певній ситуації у визначений спосіб [10, с. 195].

З позиції Р.Л. Хачатурова, об'єктивна сторона багатьох фіскальних деліктів (податкових правопорушень) передбачає як дію, так і бездіяльність [14, с. 287]. Так, відповідно до ст. 117 Податкового кодексу України порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби може бути вчинене як шляхом бездіяльності – неподання у строки та у випадках, встановлених Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних; неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін; так і шляхом дії – подання з помилками чи у неповному обсязі [1]. Так само статтею 120 Податкового кодексу України передбачена відповідальність за неподання та несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків) [1].

Суб'єктами фіскальних деліктів (податкових правопорушень) у Податковому кодексі України (ст. 110) визначені платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Тобто, законодавством у ст. 110 ПКУ виділено три групи суб'єктів фіскального делікту (податкового правопорушення):

- 1) платники податків;
- 2) податкові агенти;
- 3) посадові особи платників податків та податкових агентів [10, с. 196].

При цьому у визначенні фіскального делікту (податкового правопорушення) за ст. 109 Податкового кодексу України серед суб'єктів цього правопорушення називаються також посадові особи контролюючих органів. Відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України контролюючими органами є:

- а) органи державної фіскальної служби;
- б) митні органи [1].

Н.Ю. Онищук, розглядаючи всі складні фіскальних деліктів (податкових правопорушень), передбачені статтями 117-128 Податкового кодексу України, робить висновок, що серед них немає жодного, суб'єктом якого виступала б посадова особа контролюючого органу. Тому наряд чи можна говорити про податковий характер відносин при виконанні чи невиконанні своїх обов'язків посадовими особами податкових органів, і тим паче резюмувати фінансову відповідальність таких осіб за відсутності формально закріплених складів фіскальних деліктів (податкових правопорушень) [10, с. 196]. Відповідно до ст. 21 Податкового кодексу України за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом [1].

Виділення осіб як суб'єктів фіскального делікту (податкового правопорушення) передбачає наявність певних ознак. Насамперед, йдеться про наділення певними правами і обов'язками, спеціальним статусом, пов'язаним з оподаткуванням і закріпленим податковим законодавством. Усе розмаїття суб'єктів податкових правовідносин В.В. Білоус умовно поділяє на дві сторони – владну та зобов'язану, причому кожній з них притаманна внутрішня множинність.



Рис. 2. Структура фіскального делікту (податкового правопорушення) [13, с. 109]

Так, зобов'язану сторону податкових правовідносин представляють платники податків, їх представники, податкові агенти тощо. Власне платниками податків можуть бути фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи як резиденти, так і нерезиденти [12, с. 505].

Наразі певні складнощі виникають при визнанні фізичних суб'єктами фіскальних деліктів (податкових правопорушень), адже національне податкове законодавство не встановлює вік, з якого фізична особа може притягатися до податкової відповідальності. За відсутності легальних підстав важко погодитися з твердженням, що як умови визнання особи суб'єктом фіскального делікту (податкового правопорушення) виділяються також досягнення певного віку та осудність [10, с. 198].

За ст. 18 Податкового кодексу України податкові агенти прирівняні до платників податків і мають права та виконують обов'язки, встановлені для платників податків. Податковим агентом визначено особу, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [1]. Сьогодні податковий обов'язок у широкому розумінні включає три види обов'язки платника:

- 1) обов'язок з податкового обліку;
- 2) обов'язок зі сплати податку;
- 3) обов'язок з податкової звітності [11, с. 121].

Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника податків права на особисту участь у таких відносинах. Згідно зі ст. 19 Податкового кодексу України представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, на підставі закону або довіреності [1]. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства. Представник платника податків користується правами, встановленими для платників податків. На відміну від податкових агентів, законодавець звів правосуб'єктність представника платника податків лише до користування правами платника, не включив виконання обов'язків [10, с. 199].

Слід відзначити, що Податковим кодексом України не зазначаються серед суб'єктів, що несуть відповідальність за порушення податкового законодавства, представники платників податків. З одного боку, серед суб'єктів фіскальних деліктів (податкових правопорушень) згадуються посадові особи платників податків,

які по суті і є представниками платників податків – юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Однак це лише один вид податкового представництва. Що стосується платників податків – фізичних осіб, які не мають статусу підприємця, то вони так само мають право реалізовувати свій податковий обов'язок через представника як за довіреністю, так і на підставі закону. Так, наприклад, малолітня дитина (оскільки вона ще не володіє повною податковою правосуб'єктністю) буде реалізовувати свій податковий обов'язок через батьків.

Особливе місце серед суб'єктів податкових правовідносин належать банкам та іншим фінансовим установам, на які покладено публічний обов'язок з перерахування коштів до відповідних бюджетів за дорученням платників податків. У ст. 118 Податкового кодексу України встановлено відповідальність за: а) неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків; б) здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби. Статтею 128 Податкового кодексу України встановлено відповідальність банків чи інших фінансових установ за неподання або подання податкової інформації з порушенням строку органам державної податкової служби [1].

Остання ознака складу правопорушення – це суб'єктивна сторона, яка вказує на його внутрішнє вираження, що виражається у психічному ставленні особи до вчиненого діяння (вина, мотив, мета). За Ю.М. Стариловим суб'єктивна сторона юридичних складів фіскальних деліктів (податкових правопорушень) включає вину у формі умислу або необережності [13, с. 137]. В той же час, сьогодні українське податкове законодавство не містить інституту вини й не виділяє її як одну з ознак складу фіскального делікту (податкового правопорушення).

Всі вказані елементи складу фіскального делікту (податкового правопорушення) становлять нерозривну єдність. Наявність цих елементів є важливою, а трьох перших – обов'язковою для кваліфікації конкретного діяння як фіскального делікту (податкового правопорушення).

Протидія фіскальним деліктам реалізується через захисну функцію податкової політики. Сутність цієї функції полягає в забезпеченні захисту країни від загроз як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. Реалізація цієї функції передбачає здійснення посадовими особами фіскальних органів функцій контролю за дотриманням встановлених правил справляння податків і зборів. Функція захисту завжди пов'язана з припиненням або попередженням протиправних дій. Повноваження фіскальних органів при здійсненні контролю є чітко регла-

ментованими та не повинні порушувати права суб'єктів податкових відносин.

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють діяльність фіскальних органів щодо протидії фіскальним деліктам (податковим правопорушенням) є Кримінально-процесуальний кодекс України, нормами якого фіскальні органи є органами дізнання у справах з питань щодо порушення податкових правил, які регулюються ПКУ та Кодексом України про адміністративні правопорушення.

До законодавчих документів, за допомогою яких здійснюється порушенням податкових правил в Україні, належать також і ряд інших кодексів та Законів України, Указів Президента України, Постанов Кабінету Міністрів України, нормативні акти Державної фіскальної служби України, міністерств і відомств, які в межах своєї компетенції, визначеної чинним законодавством, здійснюють контроль за оподаткуванням та сплатою податків і протидіють порушенням податкових правил.

Висновок. В сучасних економічних умовах підприємницька діяльність відіграє важливу роль, тому й податкова політика відіграє значну роль у захисті національних інтересів та гарантуванні економічної безпеки України. Забезпечення захисту цих інтересів потребує відповідних дій з боку держави. І тому наразі важливою є боротьба з фіскальними деліктами, які завдають великих збитків та становлять загрозу економіці країни.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 22.04.2019).
2. Архипенко Т.В. Понятие и сущность ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. *Финансовое право*. 2004. № 5. С. 14-19
3. Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. Краткий учебный курс. М. : НОРМА, 2004. 320 с.
4. Герчаківський С.Д., Дем'янюк О.Б. Митна справа : навчальний посібник. Тернопіль : Економічна думка, 2011. 148 с.
5. Годме П.М. Финансовое право. М., 1998. 428 с.
6. Дьоміна С. Адміністративна деліктність в митній справі URL: <http://radnuk.info/home/24279-2013-05-29-18-01-00.html> (дата звернення: 25.04.2019).
7. Колпаков В.К. Адміністративна відповідальність : навчальний посібник. К.: Юрінком Інтер, 2008. 256 с.
8. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2015. Вип. 35(1.2). С. 123-126
9. Налоговое право : учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2010. 349 с.
10. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування : зб. наук. пр.* X. : Право, 2011. Вип. 22. С. 192-202.
11. Податкове право України: навчальний посібник / за ред. М.П. Кучерявенка. Х., 2010. 255 с.
12. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / за ред. М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. Ч. 1. 928 с.
13. Старілов Ю.М. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж: ИПФ «Воронеж». 2001. 284 с
14. Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности : монографія. СПб. : Юридический центр Пресс, 2007. 586 с.
15. Гетманцев Д.О., Макачук Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : науково-практичний посібник. К.: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.

REFERENCES:

1. Podatkovyj kodeks Ukrajinjy [Tax code of Ukraine] Zakon Ukrajinjy vid 2 ghрудnja 2010 r. 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrajinjy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed April 22, 2019).
2. Arkhipenko T.V. (2004) Ponyatie i sushchnost' otvetstvennosti za narusheniya zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh. *Fynansovoe pravo*. [The concept and nature of liability for violations of legislation on taxes and fees]. pp. 14-19
3. Belykh V.S., Vinnitskiy D.V. (2004). *Nalоговое право Rossii*. [Russian tax law] kratkiy uchebnyy kurs. M. : NORMA, 2004. 320 p.
4. Herchakivskiy S.D., Demianuk O.B. (2011) *Mytна sprava* [Customs business] navchal'nyy posibnyk. Ternopil : Ekonomichna dumka, 148 p.
5. Godme P.M. (1998) *Finansovoe pravo*. [Financial law] M. 428 p.
6. D'omina S. *Administratyvna deliktність v mitniy spravi* [Administrative tort in customs] Available at: <http://radnuk.info/home/24279-2013-05-29-18-01-00.html> (accessed April 25, 2019).
7. Kolpakov V.K. (2008) *Administratyvna vidpovidalnist* [Administrative responsibility] : navchal'nyy posibnyk. K.: Yurinkom Inter. 256 p.
8. Litvintseva A. S. (2015) *Poniattia ta sklad podatkovoho pravoporushennia*. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya : Pravo*. [The concept and composition of the tax offense] # 35(1.2). pp. 123-126
9. *Nalohovoe pravo* (2010) [Tax law] : ucheb. posob. / pod red. S.H. Pepeliaeva. – M. 349 p.
10. Onyshchuk N. Yu. (2011) *Podatkove pravoporushennia za Podatkovym kodeksom Ukrainy*. [Tax offense under the Tax Code of Ukraine] *Derzhavne budivnytstvo ta mistseve samovriadvannia : zbirnik naukovuh prac*. Kh. : Pravo, # 22. pp. 192-202.
11. *Podatkove pravo Ukrainy* (2010) [Tax Law of Ukraine]: navchal'nyy posibnyk. / za red. M.P. Kucheriavenka. Kh. 255 p.
12. *Podatkovyj kodeks Ukrainy* (2011) [Tax Code of Ukraine] : postateyniy komentar : u 2 ch. / za red. M.P. Kucheriavenka. Kh. : Pravo. # 1. 928 p.
13. Starilov Yu.M. (2001) *Narusheniya nalogovogo zakonodatel'stva i yuridicheskaya otvetstvennost'*. [Tax violations and legal liability] Voronezh: IPF «Voronezh». 284 p.
14. Khachaturov R.L., Lipinskiy D.A. (2007) *Obshchaya teoriya yuridicheskoy otvetstvennosti* [General Theory of Legal Responsibility] : monografiya. SPb. : Yuridicheskiy tsentr Press. 586 p.
15. Getmantsev D.O., Makarchuk R.V., Tolkachov Ya.S. (2015) *Yuridichna vidpovidal'nist' za podatkovy pravoporushennia* (2015) [Legal liability for tax offenses] : naukovo-praktichniy posibnik. K.: Yurinkom Inter, 2015. 752 p.