

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Юридичний факультет

Кафедра адміністративного права та судочинства

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА

з дисципліни: «Фінансове право»

на тему: «Відповідальність за податкові правопорушення»

Студентки групи: ПР – 31

Біняшевської О.І.

Керівник: д. філ. з права, доц. Кузь Т.В.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка: ECTS__

Члени комісії _____

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль - 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	1
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ	5
1.1. Поняття, сутність та правова природа податкових правопорушень.....	5
1.2. Елементи складу податкового правопорушення	8
Висновки до розділу 1	12
РОЗДІЛ 2	
ВИДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ.....	13
2.1. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства	13
2.2. Адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства.....	17
Висновки до розділу 2	222
РОЗДІЛ 3	
ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ІНСТИТУТУ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ В УКРАЇНІ..	23
3.1. Проблеми притягнення до відповідальності осіб за вчинення податкових правопорушень	23
3.2. Шляхи реформування інституту відповідальності за податкові правопорушення в Україні	25
Висновки до розділу 3	29
ВИСНОВКИ.....	30
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	32

ВСТУП

Актуальність теми. Податкові порушення залишаються однією з найгостріших проблем сучасних фіскальних режимів не тільки в Україні, а й у всьому світі. Ефективність фіскальної політики держави та її здатність виконувати свої соціально-економічні зобов'язання безпосередньо залежать від дотримання податкового законодавства. Забезпечення належної податкової дисципліни особливо важливе в умовах економічної трансформації України та триваючого процесу європейської інтеграції. Тому всебічне розуміння відповідальності за податкові правопорушення необхідне для поліпшення податкового адміністрування та зміцнення економічної стабільності.

Стан дослідження проблеми. Проблему податкових правопорушень і відповідальності за них досліджували низка учених. Зокрема, дану тематику вивчали такі вітчизняні науковці: Н. Б. Новицька, А. М. Новицький, І. М. Проць, С. Г. Півень, І. Ілгар, О. В. Гоц, К. В. Сергієнко, Л. В. Шестакта інші. Незважаючи на значний обсяг досліджень, деякі аспекти залишаються недостатньо вивченими, зокрема, ефективність наявних в Україні механізмів відповідальності, баланс між каральними та превентивними заходами, а також адаптація передового міжнародного досвіду до українських реалій.

Науково-практичне значення теми. Наукова значущість дослідження полягає в системному аналізі теоретичних і практичних аспектів відповідальності за податкові правопорушення. Вважаємо, що дослідження робить внесок у розвиток податково-правової теорії шляхом уточнення понятійного апарату, виявлення складів податкових правопорушень та аналізу різних видів відповідальності. Практична значущість дослідження визначається можливістю застосування його результатів для вдосконалення податкового законодавства, поліпшення механізмів податкового адміністрування та розроблення більш ефективних підходів до попередження податкових правопорушень.

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження - аналіз теоретичних основ та практичної реалізації відповідальності у сфері податкових

правопорушень, виявлення існуючих проблем та розробка рекомендацій щодо вдосконалення інституту відповідальності за податкові правопорушення в Україні. Основними завданнями є:

- виокремити теоретико-правові основи податкових правопорушень;
- охарактеризувати види юридичної відповідальності за податкові правопорушення;
- проаналізувати проблеми та напрями реформування інституту відповідальності за податкові правопорушення в Україні.

Предмет дослідження – правовідносини, що виникають у процесі встановлення та реалізації юридичної відповідальності за різні види податкових правопорушень.

Об’єкт дослідження – інститут відповідальності за податкові правопорушення в Україні, зокрема її теоретичні засади, нормативно-правова база та фактична реалізація.

Методи дослідження. Зазначимо, що у дослідженні поєднуються загальнонаукові та спеціально-юридичні методи. Зокрема, діалектичний метод використовується для вивчення податкового правопорушення і відповідальності як динамічного явища, що розвивається у взаємозв’язку із соціально-економічними та політичними процесами. Історичний метод дає змогу простежити розвиток підходів до податкової відповідальності. Порівняльно-правові методи дають змогу проаналізувати український і міжнародний досвід боротьби з податковими правопорушеннями. Формально-логічні методи використовуються для уточнення концептуальних рамок і формулювання визначень. Метод правового моделювання використовується для розробки пропозицій щодо вдосконалення законодавства, яке регулює відповідальність за податкові правопорушення.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел. Список використаних джерел налічує 23 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

1.1. Поняття, сутність та правова природа податкових правопорушень

Для початку зазначимо, що податкові правопорушення - це категорія правопорушень, що посідає важливе місце в сучасній правовій системі. Нормальне функціонування будь-якої держави значною мірою залежить від її здатності ефективно збирати податки. Ці кошти дають змогу уряду надавати основні послуги та підтримувати суспільну інфраструктуру. Коли фізичні та юридичні особи не дотримуються податкового законодавства, вони вчиняють податкові правопорушення і підривають цю життєво важливу функцію держави.

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України (далі – ПК України), «податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (у т.ч. осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених Кодексом» [11]. Діяння визнається вчиненим умисно, якщо контролюючий орган доведе, що обставини свідчать про те, що платник податків неправдиво та умисно створив ситуацію, за якої вимоги, встановлені цим Кодексом та іншими правовими актами, не було виконано або не могло бути виконано або не могло бути іншої мети, крім неправомірного виконання.

Такі порушення можуть набувати різних форм, включно з недекларуванням доходів, умисним приховуванням доходів, наданням неправдивої інформації до податкових органів та неналежним веденням фінансового обліку. Спільним для всіх цих порушень є те, що всі вони являють собою порушення зобов'язань за податковим законодавством. При цьому «наразі застосування податкового законодавства контролюючими органами пов'язане з різними правовими проблемами, частина з яких пов'язана зі значною кількістю правових норм, що регулюють застосування штрафних санкцій (юридичної

відповідальності) за податкові правопорушення, зокрема через суперечливість деяких положень» [6, с. 33].

Варто зазначити, що «основні юридичні причини податкових правопорушень полягають у тому, що податкове законодавство містить надто багато норм, часто суперечливих і неповних, а також постійно змінюється і доповнюється. Загалом платникам податків складно, а то й неможливо освоїти цю правову базу» [8, с. 163]. Суть податкових порушень полягає в їхній подвійній природі: вони є як економічним, так і юридичним правопорушенням. З економічного погляду, податкові порушення позбавляють державний бюджет таких необхідних коштів, створюючи фіскальний дисбаланс, який може змусити уряд компенсувати дефіцит за рахунок збільшення боргу або скорочення державних послуг. З юридичної точки зору, такі порушення є прямим викликом верховенству права і принципу, згідно з яким усі громадяни та організації виконують свої обов'язки перед суспільством, визначені законом.

Правова природа податкових правопорушень є складною і часто є предметом суперечок серед учених-юристів. Основне питання полягає в тому, чи слід розглядати податкові правопорушення насамперед як адміністративні чи кримінальні злочини. Зокрема, прийнято градуїований підхід, відповідно до якого незначні податкові правопорушення розглядаються як адміністративні справи, а більш серйозні правопорушення, наприклад, пов'язані з істотними податковими порушеннями або шахрайським умислом, - як кримінальні злочини. Ця відмінність має важливі наслідки для процесуальних вимог, критеріїв тягаря доказування та можливих санкцій.

Ще однією особливістю податкових правопорушень є те, що вони мають зовнішню форму вираження, тобто виражаються у вигляді діянь (дій або бездіяльності). Діяння - це позитивна форма податкового правопорушення, яка виражається у вчиненні дії, від якої необхідно утриматися відповідно до чинного податкового законодавства. Бездіяльність - це форма бездіяльності, коли правопорушник зобов'язаний вчинити певну дію, але не робить цього. Одне й те саме юридичне правопорушення може бути вчинене як у формі дії, так і у формі

бездіяльності. Тобто, «порушення платниками податків, їх посадовими особами та працівниками контролюючих органів Податкового кодексу та інших законодавчих актів (контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи) вимог, встановлених ПК України, тягне за собою відповідальність відповідно до Кодексу та інших законодавчих актів України» [22, с. 362].

Податкове правопорушення - це діяння, тобто вольова дія фізичної особи або організації, спрямована на досягнення певного негативного результату в певній ситуації. Зокрема, податкове правопорушення - це пряме порушення податкового законодавства, умисне або ненавмисне, і сутність цього поняття розкривається через категорію «правопорушення». «Згідно з національним законодавством, контролюючим органом встановлюється ситуація, яка свідчить про неправдиве та навмисне створення платником податків ситуації, що не могла мати іншої мети, окрім невиконання або неналежного виконання вимог, передбачених ПК України та іншими нормативно-правовими актами, що мають право контролювати їх дотримання, то таку дію вважають вчиненою навмисно» [8, с. 161]. З точки зору юриспруденції, кожне правопорушення, зокрема й податкове, має певні ознаки або елементи. Якщо хоча б один із цих елементів відсутній, то таке правопорушення неможливо кваліфікувати як правопорушення відповідно до чинного нормативного акта.

На наше переконання, суспільна небезпека податкових правопорушень виявляється в порушенні публічно-правового обов'язку всіх громадян сплачувати встановлені законом податки і збори. Цей обов'язок втілює інтереси всіх членів суспільства і закріплений у нормах податкового права. Ця позиція обґрунтовується тим, що збір податків є основною ланкою в системі мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання державних коштів, а тому будь-яке недоотримання бюджетних доходів призводить до неефективного виконання або невиконання державою цієї функції, що, своєю чергою, негативно позначається на загальній національній безпеці, що дуже важливо в реаліях сьогодення в Україні.

Також однією з особливостей податкових правопорушень є їхня караність. Як правило, діяння може бути визнано правопорушенням тільки в тому разі, якщо закон передбачає юридичну відповідальність за це діяння. Без юридичної відповідальності визначення діяння як правопорушення чи злочину втрачає сенс і перетворюється на просту констатацію факту. Також податкові правопорушення вчиняються не окремо, а часто протягом тривалого періоду часу. Встановлення умисного елемента в податкових правопорушеннях може бути особливо складним, оскільки відмінність між умисним ухиленням від сплати податків і щирим нерозумінням складних податкових положень вимагає ретельного аналізу.

У даному контексті слід зазначити, що відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується компенсаційним і каральним характером. Компенсаційний характер полягає в необхідності відшкодування державним органам та органам місцевого самоврядування збитків, яких вони зазнають унаслідок ненадходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету або державного цільового фонду. Водночас застосування компенсаційної відповідальності спрямоване на покарання конкретних правопорушників у зв'язку з невиконанням ними своїх обов'язків і на запобігання податковим правопорушенням.

1.2. Елементи складу податкового правопорушення

У доктрині податкового права загальновизнаним є науковий підхід, згідно з яким податкове правопорушення складається із об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта і суб'єктивної сторони. Такий склад характерний для кримінальних та адміністративних правопорушень. У даному контексті слід зазначити, що склад податкового правопорушення необхідний для дотримання таких конституційних засад, як законність, обґрунтованість і справедливість під час застосування відповідальності до всіх суб'єктів фінансового права, і слугує критерієм

відрізнення одного податкового правопорушення від іншого через розмежування правомірної та неправомірної поведінки.

У ПК України відсутня згадка про склад правопорушення, що є серйозним недоліком, а лише визначено загальну структуру та виділено основні елементи податкових правопорушень. Об'єкт правопорушення - це суспільні відносини, які є об'єктом діяння і зазнали шкоди внаслідок правопорушення. Це відносини, що встановлюють порядок виконання податкових зобов'язань у широкому розумінні слова і на практиці представляють фінансові інтереси держави, яка формує централізований грошовий фонд за рахунок податків і зборів. Тобто, «об'єктом податкових правопорушень є відносини, що регулюють виконання платниками податків податкових обов'язків, порядок обчислення, сплати та справляння податків, подання податкової звітності та встановлені процедури податкового адміністрування. На практиці об'єктом податкових правопорушень є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес централізованого формування фондів (мобілізації доходів)» [22, с. 362].

«Кожному об'єкту (суспільним відносинам, благу чи користі) шкодять певні суспільно небезпечні або шкідливі протиправні дії суб'єкта публічності. Зовнішні прояви такої поведінки утворюють об'єктивну сторону. Саме зовнішній прояв поведінки людини (дія чи бездіяльність) спричиняє небезпечні для суспільства зміни в навколишньому середовищі» [10, с. 94]. Об'єктивна сторона правопорушення являє собою його зовнішнє вираження. Зміст об'єктивної сторони становлять протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки та причинний зв'язок між діянням і наслідками. Обов'язковою ознакою протиправного діяння є протиправний акт (дія або бездіяльність). Протиправні діяння - це позитивні дії платника податків, які призвели до порушення податкового законодавства. Податкове законодавство містить низку правопорушень, які об'єктивно характеризуються бездіяльністю (пасивною дією). Така ситуація є природною, оскільки в податкових правовідносинах беруть участь зобов'язані суб'єкти, які несуть відповідальність за виконання своїх податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства.

Об'єктивна сторона правопорушення вказує на його зовнішнє вираження і містить елемент протиправної поведінки, який характеризує його як конкретний акт, що має зовнішнє вираження в об'єктивній дійсності. За своєю природою об'єктивна сторона правопорушення - це зовнішній акт поведінки людини, що має просторово-часові характеристики. Об'єктивна сторона правопорушення формується із сукупності визначених нормами права ознак, як обов'язкових (діяння, які мають такі особливості, як наслідки і причинність), так і добровільних (час, місце, обстановка, способи, знаряддя і засоби вчинення правопорушення).

Суб'єктами порушень податкового законодавства визнаються платники податків (юридичні та фізичні особи), податкові агенти та банки. «Основними ознаками, що характеризують суб'єктів податкових злочинів, є: належність до загального кола платників податків; наявність можливості вчинити податковий злочин (діяння); винність у вчиненні діяння; обов'язок сплатити податок; нанесення шкоди національним інтересам» [21, с. 141]. Тобто тільки ті учасники податкового процесу, які відповідно до законодавства виконують свої обов'язки з нарахування, сплати та подання податкової звітності. Банки зобов'язані своєчасно перераховувати кошти до бюджету та Державного цільового фонду. Суб'єктом цих правопорушень завжди є тільки той учасник податкових правовідносин, який представляє сторону, зобов'язану в цих правовідносинах.

Фізичні особи, які є суб'єктами злочинів, поділяються на дві групи:

- особи, які досягли певного віку і характеризуються осудністю як здатністю усвідомлювати свої дії (бездіяльність) і керувати ними;
- особи, які мають спеціальний статус (керівники, головні бухгалтери та інші посадові особи).

Тобто, можна виділити такі групи суб'єктів податкового правопорушення: платники податків, податкові агенти, працівники контролюючих органів, працівники платників податків та податкових агентів. Відповідно до статті 110 ПКУ України вищевказані особи є суб'єктами податкових правопорушень і несуть відповідальність за будь-які правопорушення, передбачені законодавством про

оподаткування та іншими законодавчими актами, а контроль за їх дотриманням покладається на контролюючі органи [11].

Суб'єктивна сторона правопорушення у сфері податкового права характеризує його внутрішню сторону і відображає психічне ставлення особи до вчинюваного правопорушення та його наслідків. Основним елементом суб'єктивної сторони правопорушення є вина. Законодавство не дає визначення поняттю «вина», але умови, за яких особу можна вважати винною, викладено в статті 112 ПК України, де зазначено, що «особу вважають винною у правопорушенні, якщо встановлено, що вона мала змогу дотриматися правила або положення, за яке законодавство передбачає відповідальність, але не вжила достатніх заходів для його дотримання» [11]. «Недбалість може набувати двох форм: умисної (прямої або непрямої) і необережної (протиправної необережності або протиправної недбалості). Цілком логічно, що протиправне діяння або злочин, скоєний умисно, карають суворіше, ніж скоєний з необережності» [3, с. 51].

При цьому вказується, що якщо особа мала можливість дотриматися правила або положення, за яке цим законом передбачено відповідальність, але не вжила достатніх заходів для його дотримання, вчинивши дії, які можуть бути визнані нерозумними, несправедливими або недбалими, якщо це буде доведено контролюючим органом, є доказом вини особи у вчиненні податкового правопорушення. Невиконання або неналежне виконання правила, встановленого законом, завжди є наслідком дії (або бездіяльності) особи, яка вважається умисною, оскільки і невиконання, і неналежне виконання порушують обов'язки, покладені на платника податків. Недотримання цих правил і положень є умисною дією особи і за умови доведення адміністративними органами винуватості особи у вчиненні податкового правопорушення. Вина особи також може бути встановлена в результаті постійних і неодноразових порушень.

Аналізуючи елементи податкового правопорушення, слід зазначити, що українська законодавча база передбачає диференційований підхід до податкових

правопорушень залежно від їхньої тяжкості та наявності чи відсутності певних елементів. Примітною особливістю української системи є концепція «податкового компромісу». Це добровільне розкриття та виправлення правопорушень платниками податків-порушниками за певних умов з метою зниження штрафних санкцій, що відображає збалансований підхід держави до правозастосування, який ставить на перше місце збирання податкових надходжень і водночас надає платникам податків можливість повернутися до сплати податків.

Висновки до розділу 1

Отже, податкові правопорушення являють собою окрему категорію правопорушень, що характеризується економічним впливом, технічною складністю і фундаментальною важливістю для функціонування держави. Розуміння їхньої концепції, сутності та правової природи потребує оцінки як технічних аспектів, так і ширшого соціального контексту. Оскільки оподаткування є невід'ємною частиною сучасного управління, ефективне попередження, виявлення та переслідування податкових правопорушень залишатиметься важливим аспектом правових систем у всьому світі.

Склад податкових правопорушень в Україні являє собою цілісний інститут, який дає змогу владі виявляти порушення, встановлювати провину та накладати відповідні санкції, беручи до уваги як об'єктивні обставини, так і суб'єктивні наміри платника податків. Він відображає зусилля України з модернізації податкового адміністрування відповідно до європейських стандартів і водночас враховує специфічні проблеми України у сфері дотримання податкового законодавства.

РОЗДІЛ 2

ВИДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

2.1. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства

Фінансова відповідальність за податкові правопорушення є важливою складовою податкової системи України. За роки незалежності податкова система України зазнала значних змін і забезпечує комплексне підґрунтя для виявлення, розгляду та покарання за податкові правопорушення. Відповідно до законів України платники податків несуть відповідальність за правильність обчислення податків, своєчасну сплату податків і митних платежів та дотримання норм податкового законодавства. Відтак, передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність у разі недотримання правильності обчислення та своєчасної сплати податків, митних зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету.

Відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПК України, «фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)» [11]. При цьому варто зазначити, що несплата або неповна сплата податків, зборів та інших обов'язкових платежів юридичними або фізичними особами тягне за собою відповідальність за порушення податкового законодавства, навіть якщо це порушення спричинене помилками в застосуванні законодавства, недбалістю, недосвідченістю або помилками в розрахунках. «Фінансова відповідальність за податкові правопорушення - це форма державного примусу, що застосовується у випадках недотримання фінансово-правових норм, за якої спеціально

уповноважений державний орган, передбачений законом, застосовує до порушника санкції» [20, с. 100].

Проте, варто зазначити, що для цілей накладення фінансових санкцій наявність або відсутність умислу в діях відповідного співробітника компанії, установи, організації або платника податків не має значення. Законодавство також передбачає, що фінансові санкції застосовуються, навіть якщо правопорушення спричинене неправильним застосуванням податкового законодавства, недбалістю, недосвідченістю або помилками в розрахунках. Також варто зазначити, що для того щоб ідентифікувати юридичну особу як суб'єкт порушення податкового законодавства, необхідно уточнити деталі правопорушення. У чинному українському законодавстві це питання не врегульовано. На відміну від кримінальної чи адміністративної відповідальності, фінансова відповідальність у сфері оподаткування спрямована не на покарання, а на виправлення економічної ситуації.

Однією з особливостей українського підходу до фінансової відповідальності за податкові порушення є його подвійна мета - повернення несплачених податків і накладення фінансових санкцій задля запобігання недотримання в майбутньому. Українська система виділяє категорії податкових правопорушень залежно від тяжкості правопорушення, його умисності та фінансового впливу на державний бюджет. Такий ґрадуваний підхід забезпечує пропорційність правозастосування: за незначні правопорушення накладаються помірні штрафи, а за організоване або великомасштабне ухилення від сплати податків - великі штрафи. Це пов'язано з тим, що «до спеціальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства належать принцип співвідношення фіскальної відповідальності за порушення податкового законодавства з іншими видами юридичної відповідальності, принцип розмежування фіскальних санкцій і фіскальних зобов'язань, принцип ретроспективної фіскальної відповідальності за порушення податкового законодавства та принцип відповідальності за необережність» [18, с. 46].

Самий факт порушення податкового законодавства документується посадовими особами Державної податкової служби (далі – ДПС) у формі акта документальної перевірки. В акті документальної перевірки чітко зазначається характер порушення, порушену норму обґрунтовують нормативно-правовим актом, його конкретними положеннями і статтями. Під час перевірок, що проводяться державними податковими органами, керівництво та відповідний персонал підприємств, установ, організацій і фізичних осіб зобов'язані письмово пояснити всі питання, що виникли, підписати акт перевірки та усунути виявлені порушення податкового законодавства, інших обов'язкових платежів до бюджету та внесків до державного цільового фонду, відповідно до вимог державних податкових органів.

Фактичною підставою для настання фінансово-правової відповідальності є конструкція фінансового правопорушення, що характеризується суспільною шкодою (ризиком), протиправністю та винністю. На відміну від адміністративних і кримінальних правопорушень, суб'єктом фінансових правопорушень можуть бути (і найчастіше є) юридичні особи. Вони повинні володіти фінансовою правосуб'єктністю, тобто гарантованою державою здатністю мати і набувати нових прав та обов'язків у сфері фінансових відносин, і нести відповідальність за незаконне здійснення прав або невиконання обов'язків через особливості публічної фінансової діяльності.

Відповідно до п. 112.1 ст. 112 ПК України, «особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом» [11]. Зокрема, у випадках, коли контролюючий орган застосовує до платника податків штрафні санкції (фінансові санкції) за порушення законодавства про оподаткування або інших законодавчих актів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючий орган, відповідному платнику податків надсилається (вручається) повідомлення про прийняття рішення про сплату податку. Порядок надіслання контролюючим органом платнику податків повідомлення про прийняття податкового рішення

затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2015 року № 1204 [14].

Зокрема, «з метою забезпечення фінансової стабільності держави в умовах воєнного стану та підтримки економіки до ПКУ внесено низку змін, зокрема, до положень, що регулюють відповідальність за податкові правопорушення. Посилення відповідальності за податкові правопорушення покликане посилити контроль за дотриманням податкового законодавства та забезпечити інтереси держави в умовах воєнного стану. Це також є важливим елементом післявоєнного відновлення економіки України» [19, с. 71].

Штрафи включаються до складу фінансових зобов'язань платника податків. Зокрема, суми, які платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкові зобов'язання та/або штрафи (фінансові санкції), накладені на платника податків у зв'язку з порушеннями ПК України та інших законодавчих актів, право контролю за дотриманням яких надано контролюючому органу, а також порушеннями законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Щодо такої відповідальності доцільно проаналізувати Постанову Верховного суду від 16.11.2021 року по справі №803/1835/16 [13].

Справа стосується фінансових зобов'язань за штрафами, що виникли після визнання приватного акціонерного товариства «Шацьке ремонтно-транспортне підприємство» банкрутом. Податкові органи наклали штраф у розмірі 10 % (2 337,74 грн.) від суми єдиного податкового зобов'язання, що підлягає сплаті 19 лютого 2014 року. Компанія оскаржила штраф на тій підставі, що його наклали під час процедури банкрутства, а законодавство України про банкрутство не дає змоги нараховувати штрафи і пені. Справа пройшла через кілька судових розглядів, і в підсумку Верховний суд виніс рішення на користь податкових органів. Аргументація суду ґрунтувалася на істотній різниці в часі: штраф було накладено після закінчення мораторію на задоволення вимог кредиторів, його було розраховано за період до порушення справи про неспроможність.

Верховний суд роз'яснив, що мораторій, тимчасово зупиняючи стягнення грошових боргів і забороняючи нарахування штрафів протягом строку його дії, не скасовує основної податкової заборгованості. Після закінчення строку дії мораторію податкові органи знову отримують право накладати штрафи за правопорушення, вчинені до відкриття справи про неспроможність. На наше переконання, ця справа ілюструє взаємозв'язок між податковими зобов'язаннями та захистом від неплатоспроможності в Україні і показує, що фінансову відповідальність за податкові порушення може бути тимчасово припинено, але не остаточно усунуто.

2.2. Адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства ґрунтується на наявності складу адміністративного правопорушення, тобто винної (умисної або необережної) дії чи бездіяльності, що посягає на охоронювані законом суспільні відносини, за які законом передбачено адміністративну відповідальність. До адміністративної відповідальності притягуються фізичні та посадові особи, винні в порушенні податкового законодавства.

«Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства ґрунтується на наявності складу адміністративного правопорушення, тобто малозначної або винної дії чи бездіяльності, за яку законодавством передбачено адміністративну відповідальність, що посягає на охоронювані законом суспільні відносини» [15, с. 285-286]. Адміністративна відповідальність (штраф), що накладається податковими органами, має такі характеристики:

- вона ґрунтується на скоєнні адміністративного правопорушення (ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення, далі - КУпАП) [4];

- адміністративні штрафи накладаються лише на фізичних осіб (громадян) - платників податків - фізичних осіб, керівників та бухгалтерів юридичних осіб та інших громадян, винних у порушенні податкового законодавства;
- розмір штрафу визначається сукупністю пом'якшуючих або сукупністю пом'якшувальних чи обтяжувальних або обтяжуючих факторів;
- адміністративний штраф накладається тільки на фізичних осіб (громадян), які є винуватими в порушенні податкового законодавства.

Варто зазначити, що у багатьох випадках фінансова та адміністративна відповідальність за податкові правопорушення прирівнюються. Однак питання про співвідношення адміністративної та фінансової відповідальності досить добре вивчено в юридичній літературі. Між ними є суттєві відмінності: різна нормативна і фактична база застосування цих видів юридичної відповідальності; різні цілі (основна мета адміністративної відповідальності - покарання, тоді як фінансової - відшкодування збитків); різне коло суб'єктів (адміністративна відповідальність застосовується лише до фізичних осіб, а фіскальна - як до фізичних, так і до юридичних); розрізняється склад органів, які зобов'язані застосовувати ці заходи юридичної відповідальності; розрізняється процесуальна основа адміністративної та фінансової відповідальності.

Тобто, адміністративна відповідальність за податкові правопорушення передбачена, головним чином, ПК України, який передбачає різноманітні фінансові санкції, пропорційні характеру та тяжкості правопорушення. Також вона регулюється ст.163-2 КУпАП [4]. Факти адміністративних правопорушень (порушень податкового законодавства) встановлюються під час або за результатами перевірки підприємства, установи, організації чи фізичної особи. У разі встановлення фактів правопорушення, за яке винну особу притягують до адміністративної відповідальності, державний податковий інспектор не тільки

відображає ці факти в акті перевірки, а й складає два примірники протоколу про адміністративне правопорушення (порушення податкового законодавства).

Крім того, на суму несплаченого податку щодня нараховуються відсотки. Податкові органи мають право безпосередньо накладати ці адміністративні штрафи без участі суду, але платники податків мають право оскаржувати такі рішення через суди. Варто зазначити, що адміністративні штрафи накладаються протягом двох місяців з дня вчинення правопорушення або, у разі триваючих правопорушень, протягом двох місяців з дня їх виявлення. У першому випадку йдеться про разові порушення (наприклад, про затримку подання декларацій, звітів, аудиторських висновків, бюджетів або платіжних доручень до Державного цільового фонду), тоді як до триваючих порушень податкового законодавства належать ті, що вчиняються протягом тривалого часу.

Щодо кримінальної відповідальності за податкові правопорушення, то вона регулюється ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України)[5]. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні є найсуворішою з усіх правових заходів, що застосовуються до платників податків, які вчинили серйозні фінансові правопорушення. За загальним правилом ця стаття охоплює дії, спрямовані на надання недостовірних відомостей у податкових деклараціях, пов'язані з фальсифікацією первинних та інших документів. Слідчі часто вносять інформацію за ст. 212 КК до ЄРДР не лише на підставі письмових актів перевірок, а й на підставі довідок і рапортів поліції, які містять лише поверхневі припущення про можливе ухилення від сплати податків.

Українська система кримінального правосуддя спеціально переслідує схеми ухилення від сплати податків, які завдають значної шкоди державному бюджету, і кримінальне переслідування зазвичай починається, коли сума несплачених податків перевищує встановлений законом ліміт. Покарання для засуджених є суворими і включають великі штрафи, заборону обіймати керівні посади в компаніях на строк до трьох років, залежно від тяжкості злочину і того, чи скоювали його неодноразово, чи у складі організованої групи. Тобто,

«положення Кримінального кодексу, доповнюючи одне одного, певною мірою врегульовують питання відповідальності за податкові правопорушення та застосовують санкції до правопорушників, що дає змогу уникнути таких злочинів і стимулює повне дотримання податкового законодавства» [2, с. 253].

Зокрема, кримінальній відповідальності та покаранню підлягають особи, які вчинили кримінальний злочин, тобто умисно або з необережності вчинили суспільно небезпечне діяння, передбачене КК України. До тяжких злочинів належать: ухилення від сплати податків, митних зборів, інших примусових платежів та шахрайство з використанням фінансових коштів за обтяжуючих обставин. Державні податкові органи уповноважені направляти матеріали за фактами злочинів, за які передбачено кримінальну відповідальність, до відповідних правоохоронних органів, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової поліції, а також у разі виявлення злочинів, які свідчать про організовану злочинну діяльність або створюють умови для такої діяльності. Орган влади має право направити матеріали з цього питання до відповідного спеціального органу по боротьбі з організованою злочинністю.

Кримінальне розслідування починається з досудового розслідування, що проводиться спеціалізованим підрозділом з фінансових розслідувань, після чого проводиться судовий розгляд для встановлення як факту ухилення від сплати податків, так і злочинного умислу. Система передбачає суворий механізм примусового стягнення, але також містить положення про реабілітацію, що дає змогу особам, які вперше скоїли злочин, уникнути засудження, якщо вони повністю відшкодують державі понесені збитки та виплатять усі відповідні штрафи до винесення судом вироку [2, с. 252].

Для прикладу варто проаналізувати Постанову Верховного суду від 09.11.2022 року по справі №604/597/16 [12]. Справа пов'язана із податковими злочинами та притягненням до кримінальної відповідальності за невиконання судового рішення. Обвинувачений був звинувачений в умисному невиконанні судової ухвали про надання доступу до фінансових документів, і обвинувачення встановило, що він умисно не виконав рішення суду відповідно до статті 382

ККУ України. Суд наголосив, що законодавство передбачає іншу процедуру у випадках, коли ухвала суду про тимчасовий доступ до документів не виконується, тобто коли запитується ордер на обшук. У цій справі такий обшук дійсно було проведено 24 грудня 2015 року, під час якого було вилучено різні документи та електронні пристрої. Не менш важливим є наявність чи відсутність умислу на ухилення від сплати податків, на що Верховний суд завжди звертав особливу увагу.

У тій самій постанові Верховний суд зазначив, що, визнаючи поведінку особи ухиленням від сплати податків, сторона обвинувачення повинна довести наявність в особи прямого умислу, тобто той факт, що особа розуміла та усвідомлювала певний розмір податкового зобов'язання, але свідомо не виконувала це зобов'язання, вчиняючи дії, спрямовані на його уникнення. У ньому йдеться, що необхідно довести, що особа не виконала свій обов'язок, вчинивши дії, спрямовані на ухилення від цього обов'язку. На думку Великої палати, у даному кримінальному процесі сторона обвинувачення не надала доказів, які б підтверджували поза розумними сумнівами, що в особи був прямий намір отримати податкову вигоду, що призвело до ухилення від сплати податків, або що особа знала про незаконні дії третіх осіб чи вступила з ними у змову.

Важливо, що особа, яка вчинила діяння, передбачене частинами першою та другою або частиною третьою статті 212 КК України (зокрема, якщо воно спричинило фактичне ненадходження до бюджету значної суми або коштів до Державного цільового фонду), зобов'язана до притягнення до кримінальної відповідальності сплатити податок, митний збір (обов'язковий платіж), а також сплатити податок, митний збір, якщо сплата затримується. Вони звільняються від кримінальної відповідальності, якщо відшкодували державі шкоду, що заподіяна через ухилення від сплати податку.

Висновки до розділу 2

Отже, фінансова відповідальність за порушення українського податкового законодавства являє собою складний інститут, що розвивається і поєднує в собі каральні та компенсаційні елементи. Незважаючи на значний прогрес, досягнутий у розробленні комплексної правової бази та механізмів правозастосування, залишаються проблеми із застосуванням фінансових санкцій на послідовній, прозорій і пропорційній основі.

Взаємозв'язок адміністративної та кримінальної відповідальності за податкові правопорушення в Україні створює комплексний інститут правозастосування, спрямовану на боротьбу як з дрібними, так і з серйозними правопорушеннями. Такий подвійний підхід дає змогу пропорційно реагувати на різні рівні порушень податкового законодавства, забезпечуючи як стримувальний фактор для потенційних правопорушників, так і шлях для порушників податкового законодавства. У міру того як Україна продовжує реформувати своє законодавство, важливо збалансовано застосовувати ці правозастосовчі механізми для підтримання фіскальної дисципліни та підтримки законної економічної діяльності.

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ІНСТИТУТУ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми притягнення до відповідальності осіб за вчинення податкових правопорушень

Незважаючи на те, що податкова система України зазнала значних змін за роки незалежності, механізми притягнення фізичних осіб до відповідальності за податкові порушення залишаються проблематичними. Ці проблеми зумовлені складним поєднанням правових прогалин, інституційних недоліків та соціально-економічних чинників, які перешкоджають ефективному правозастосуванню.

Зазначимо для початку, що правова база податкових правопорушень в Україні потерпає від двозначності та непослідовності. ПК України, а також адміністративне та кримінальне законодавство передбачають різні форми відповідальності за податкові правопорушення. Однак ці законодавчі положення часто містять неоднозначну термінологію та перехресну юрисдикцію між різними правоохоронними органами. Це створює можливості для різних тлумачень і ускладнює їх застосування на практиці.

Наприклад, відмінність між адміністративною та кримінальною відповідальністю за ухилення від сплати податків не завжди очевидна, що призводить до непослідовної правозастосовчої практики. У даному контексті слід зазначити, що «має місце також і недосконалість нормативного закріплення системи адміністративних покарань за правопорушення у сфері оподаткування. Законодавець не робить відмінностей між адміністративною відповідальністю та економічними санкціями, оскільки різні нормативні акти передбачають можливість застосування таких покарань, як штрафи, пені, неустойки та податкові зобов'язання» [17, с. 176].

У правозастосовчій практиці виникають складнощі під час виявлення податкових правопорушень, здебільшого з точки зору відповідного законодавства. Сьогодні це дуже складне питання. Важливо зазначити, що складнощі у правозастосуванні часто спричинені недосконалістю законодавства в частині розмежування податкових та інших правопорушень. Податкове законодавство дуже складне і запутане, а аналіз тексту ПК України показує, що його готували переважно економісти. Думки сучасних юристів враховано не повною мірою, особливо в розділах, присвячених порушенням податкового законодавства. Крім того, одним із недоліків ПК України є те, що правові норми формуються під сильним впливом нагальних фінансових потреб держави.

Проблемою також є те, що ПК України не включає представників платника податків до числа суб'єктів, відповідальних за порушення податкового законодавства. З іншого боку, до суб'єктів податкових правопорушень належать працівники платника податків, які фактично є його представниками (юридичні особи та приватні підприємці). Однак це лише один із видів податкових агентів. Платники податків - фізичні особи, які не мають статусу підприємця, також мають право виконувати свої податкові обов'язки через агента, або за довіреністю, або в силу закону. Наприклад, неповнолітні діти виконують свої податкові зобов'язання через своїх батьків.

Інституційні проблеми ще більше поглиблюють проблему. Державна податкова служба України відчуває значний брак ресурсів, включно з браком персоналу та обмеженими технічними можливостями. Податкові інспектори часто не мають спеціальної підготовки, необхідної для виявлення складних схем ухилення від сплати податків. Крім того, співпраця між відповідними органами - податковими органами, підрозділами фінансового нагляду та правоохоронними органами — залишається слабкою. Обмін інформацією ускладнений бюрократичними процедурами та іноді конкуруючими організаційними інтересами. Така роз'єднаність дає змогу злочинцям використовувати ці прогалини. У даному контексті слід зазначити, що «нерідко платники податків байдуже ставляться до відповідних процедур (процедур притягнення бухгалтерів

до адміністративної відповідальності), а штрафи, накладені відповідно до положень КУпАП, виявляються несуттєвими» [7, с. 381].

Ще однією серйозною перешкодою є корупція в системі податкового адміністрування. Не зважаючи на антикорупційні реформи, неформальна практика продовжує підривати зусилля правоохоронних органів. Деякі чиновники можуть бути зацікавлені в тому, щоб не помічати порушень в обмін на незаконний прибуток. Практика «податкового компромісу», спрямована на заохочення добровільного дотримання податкових зобов'язань, може використовуватися для виправдання ухилення від сплати податків у минулому без застосування відповідних санкцій. Тому широко поширена думка, що підзвітність може бути досягнута шляхом переговорів, а не забезпечена відповідно до законодавства.

У судовій системі також є серйозні недоліки в розгляді справ про податкові правопорушення. Суди часто переповнені, і затримки можуть тривати роками. Суддям не вистачає спеціальних знань зі складних податкових питань, що може призводити до непослідовних рішень. Крім того, процесуальні питання часто призводять до того, що справи припиняють з технічних причин, а не розглядають по суті правопорушення. Відносно низький рівень обвинувальних вироків щодо тяжких податкових злочинів порівняно з кількістю порушених справ свідчить про інституційну неефективність у притягненні правопорушників до відповідальності.

3.2. Шляхи реформування інституту відповідальності за податкові правопорушення в Україні

Як уже зазначалося раніше, інститут відповідальності за податкові правопорушення України потребує всебічної реформи для усунення наявних недоліків і створення більш ефективного, прозорого та справедливого середовища особливо в умовах воєнного стану. Незважаючи на те, що за останні роки Україна домоглася значного прогресу в модернізації системи податкового

адміністрування, залишаються суттєві проблеми в тому, як виявляють, розглядають і карають податкові порушення. Стратегічний підхід до інституційної реформи здатен змінити систему дотримання податкового законодавства в Україні та сприяти ширшому економічному розвитку.

Законодавча реформа є основоположним компонентом поліпшення податкової звітності. Україні необхідно усунути невідповідності та двозначності в чинному податковому законодавстві шляхом розроблення єдиної, узгодженої нормативно-правової бази, що чітко розмежовує категорії податкових правопорушень і відповідні їм заходи покарання. Потрібно розмежовувати навмисне ухилення від сплати податків і ненавмисні помилки, передбачаючи при цьому відповідні санкції, що відображають тяжкість правопорушення. Це пов'язано з тим, що «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства має матеріальні та процесуальні ознаки, закріплені в податковому законодавстві, і спрямована на відновлення правопорядку у сфері справляння податків і зборів шляхом застосування до правопорушників фінансових і правових санкцій. Через це розвиток правового регулювання фінансової відповідальності має йти в напрямі більш чіткого поділу її підвидів, особливо щодо порушень податкового законодавства» [1, с. 104].

Крім того, необхідно стандартизувати строки давності та процесуальні вимоги для адміністративних і кримінальних податкових справ, щоб запобігти використанню правових лазівок. Особливо важливою правовою реформою було б встановлення чітких критеріїв передання справ з адміністративного до кримінального провадження, які б забезпечували належний розгляд серйозних порушень і спрощену процедуру розгляду незначних порушень. «Вважаємо за доцільне зупинити застосування заходів примусового стягнення заборгованості з податків, зборів та інших обов'язкових платежів для територій, які географічно та адміністративно наближені до лінії фронту та районів активних бойових дій (Донецька, Луганська, Харківська, Сумська, Миколаївська, Одеська та Херсонська області)» [16, с. 281].

На наш погляд, варто зосередитися на реформуванні податкових режимів, що підтримують економічну активність, з метою підвищення їх стимулюючого ефекту. У цьому контексті важливо враховувати світові тенденції в реформуванні систем фіскальної підтримки економіки. У багатьох країнах існують галузеві стимули для підтримки галузей, що мають особливе стратегічне значення, навіть якщо вони не є високотехнологічними. Зокрема, Канада пропонує податкові пільги для гірничовидобувних компаній (Atlantic Investment Tax Credit, корпоративний податковий кредит на розвідку корисних копалин), Велика Британія - для компаній, що видобувають сланцевий газ (зниження корпоративного податку з 62 % до 30 %), США - для різних секторів енергетичної промисловості (численні податкові пільги та податкові відрахування) [23].

Іншою важливою сферою реформи є організаційна реструктуризація. Державна податкова служба має бути перетворена на організацію, більшою мірою орієнтовану на надання послуг, з балансом між правозастосовною діяльністю та підтримкою платників податків. Цього можна досягти шляхом запровадження функціональної спеціалізації всередині ДПС, коли окремі підрозділи займаються різними сегментами платників податків і видами правопорушень.

Обмін інформацією та ведення справ можуть бути покращені за рахунок вдосконалення механізмів координації між податковим агентством, підрозділом фінансової розвідки та правоохоронними органами. Цифровізація процесу податкового адміністрування скоротить втручання людини в рутинні справи, обмежить можливості для корупції та підвищить здатність до виявлення. В даному контексті зазначимо, що «основними принципами взаємодії великих платників податків з податковою службою мають стати взаємна довіра, створення максимально комфортних умов для виконання податкових зобов'язань і повна цифровізація співпраці. Податкова служба повинна проводити перевірки тільки після відповідних та обґрунтованих висновків аналітичної служби про наявність ризиків зловживань та ухилення від сплати

податків. Ефективність аналізу ризиків буде відображена в донарахованих податках і відповідних фінансових санкціях» [9, с. 91].

Створення спеціалізованих податкових судів або податкових трибуналів у судових органах, укомплектованих суддями, які знаються на податкових питаннях, дасть змогу більш компетентно і послідовно розглядати складні податкові справи. Превентивні заходи мають доповнювати правоохоронну діяльність. Впровадження ефективної системи управління ризиками, пов'язаними з дотриманням податкового законодавства, дасть змогу органам влади виявляти потенційні порушення ще до їхньої ескалації. Такий підхід включає в себе розробку профілів ризиків для кожної категорії платників податків і концентрацію ресурсів на галузях з високим рівнем ризику.

Вважаємо, що рутинні податкові перевірки мають доповнюватися програмами навчання платників податків, що роз'яснюють обов'язки та процеси. Впровадження передової аналітики дасть змогу поліпшити виявлення підозрілих закономірностей у податкових деклараціях і фінансових операціях. Водночас спрощення процедур дотримання податкового законодавства для малого та середнього бізнесу дасть змогу знизити адміністративне навантаження та підвищити загальний рівень дотримання податкового законодавства.

На наше переконання, культурні та освітні ініціативи можуть змінити ставлення суспільства до дотримання податкового законодавства. Різноманітні освітні кампанії, що пояснюють зв'язок між податковими платежами та державними послугами, сприяють усвідомленню фіскальної громадянськості. Включення податкової грамотності в шкільні та університетські програми може підвищити обізнаність з раннього віку. Взаємодія з діловими асоціаціями, організаціями громадянського суспільства та засобами масової інформації може сприяти роз'ясненню очікувань від дотримання податкового законодавства та цілей реформи. Публічні консультації щодо пропонованих змін до податкового законодавства забезпечать відображення думок зацікавлених сторін і створять ширшу підтримку реформи.

Висновки до розділу 3

Отже, проблема притягнення до відповідальності фізичних осіб за порушення податкового законодавства в Україні - це не просто проблема правоохоронних органів - вона містить у собі інституційні, системні та культурні чинники. Розв'язання цих взаємопов'язаних проблем потребує постійних реформ у низці сфер - правовій, інституційній та соціальній. Лише завдяки такому комплексному підходу Україна зможе створити ефективну систему підзвітності, яка поліпшить дотримання податкового законодавства, підтримуючи водночас економічний розвиток і соціальну справедливість.

Через це реформування інституту відповідальності за податкові правопорушення в Україні потребує комплексного підходу, спрямованого на досягнення балансу між ефективним правозастосуванням і захистом прав платників податків. Запровадження чітких критеріїв класифікації податкових правопорушень, диференційованих штрафів залежно від тяжкості правопорушення та вдосконалених процесуальних гарантій значно підвищить ефективність і справедливість системи. Важливим елементом цих реформ є створення спеціалізованих податкових судів або трибуналів із суддями, які мають податковий досвід, у поєднанні з позасудовими механізмами вирішення спорів для зниження навантаження на судову систему.

ВИСНОВКИ

З огляду на зазначене нами в роботі вище, можна зробити такі висновки:

1. На основі теоретико-правового аналізу податкових правопорушень можна дійти висновку, що податкові правопорушення - це інший вид порушень, який характеризується вищим ступенем суспільної небезпеки, оскільки вони безпосередньо підривають фінансову основу держави. Згідно з дослідженням, податкові правопорушення - це протиправні та винні дії (бездіяльність), за які платники податків, податкові агенти та податкові органи порушують податкове законодавство і несуть юридичну відповідальність.

Структура податкового правопорушення складається з чотирьох основних елементів: суб'єкт (особа, яка вчинила правопорушення), суб'єктивна сторона (психічне ставлення правопорушника), об'єкт (податкові відносини, що охороняються законом) та об'єктивна сторона (зовнішній прояв протиправного діяння). Правильне виявлення та аналіз цих характеристик має вирішальне значення для правильної ідентифікації правопорушення як порушення податкового законодавства та застосування відповідних заходів відповідальності.

2. Розгляд різних видів відповідальності за податкові правопорушення дає змогу виявити складний та багаторівневий інститут, спрямований на забезпечення дотримання податкового законодавства за допомогою різних механізмів примусу. Фінансова відповідальність є основною формою відповідальності за податкові правопорушення і реалізується у вигляді штрафів, пені та відсотків, при цьому основний акцент робиться на компенсації фінансових втрат бюджету. Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення застосовується до менш серйозних порушень і зазвичай тягне за собою фінансові санкції щодо фізичних або посадових осіб. Кримінальна відповідальність застосовується до найсерйозніших порушень податкового законодавства, що завдають значної шкоди державному бюджету, і передбачає покарання від штрафів до позбавлення волі.

Аналіз показує, що на практиці ці види відповідальності часто перетинаються, хоча мають різні правові підстави, процедури та наслідки, що створює проблеми під час їх застосування. Ефективність інституту відповідальності залежить не тільки від суворості санкцій, а й від їхньої невідворотності та відповідного балансу між каральними та превентивними заходами.

3. Огляд поточного стану та напрямів реформи відповідальності за податкові правопорушення виявив низку інституційних проблем, що перешкоджають його ефективності. До них належать правові прогалини та невідповідності в податковому законодавстві, труднощі в доведенні наміру на вчинення податкових правопорушень, процесуальні складнощі в притягненні правопорушників до відповідальності та неправомірна диференціація заходів відповідальності залежно від тяжкості правопорушення. Дослідження показує, що інституційна реформа потребує комплексного підходу, який включає вдосконалення законодавства, інституційні зміни та зміни у правозастосовчій практиці. Ключові напрямки реформи включають гармонізацію податкового законодавства з європейськими стандартами, посилення процесуальних гарантій для платників податків, запровадження ризик-орієнтованого підходу до податкового адміністрування, розвиток альтернативних механізмів вирішення спорів та посилення функцій попередження відповідальності.

Отже, це дослідження відповідальності за податкові правопорушення в Україні розкриває як теоретичні складнощі, так і практичні проблеми наявного інституту. Виявлені проблеми, включно із законодавчими прогалинами, процедурними складнощами та недоліками правозастосування, вказують на необхідність проведення інституційних реформ відповідно до передової європейської практики та сучасних підходів до дотримання податкового законодавства. Запропоновані напрями реформ наголошують на важливості балансу між каральними заходами та превентивними стратегіями, підвищення правової визначеності та зміцнення довіри між платниками податків і податковими органами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Данілов С. О., Касьяненко Л. М. Фінансова відповідальність у податкових правовідносинах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2020. №60. С. 101-104.
2. Ілгар І., Гоц О. В. Загальна характеристика кримінальної відповідальності за податкові правопорушення. Сучасний стан та перспективи розвитку правової науки України в умовах сьогодення: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції для студентів та аспірантів, Київ, 28 жовтня 2021р. К.: ДУІТ, 2021. С. 249-253.
3. Кобильнік Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони*. 2020. № 3(69). С. 49-54.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 01.10.1996, №8073-1-X. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 01.03.2025).
5. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001, №2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 02.03.2025).
6. Логвин А. В. Воєнний стан та податкові правопорушення: особливості юридичної відповідальності. *Правова позиція*. 2023. № 1 (38). С 32-37.
7. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. №5. С. 376-384.
8. Марущак О. А. Поняття «податкове правопорушення», «триваюче правопорушення» та причини їх виникнення. Кримінально-виконавча система України та її роль у розбудові правової і соціальної держави : матеріали XII Всеукраїнської заочної науково-практичної конференції (м. Чернігів, 01 грудня 2023 р.). Пенітенціарна академія України. Чернігів : ПАУ, 2023. С. 161-1164.

9. Новицька Н. Б., Новицький А. М. Відповідальність за податкові правопорушення великих платників податків. *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. №4 (17). С. 86-93.
- 10.Олешко О. Л. Об'єктивна сторона податкового правопорушення. *Держава та регіони*. 2023. № 3(81). С. 92-98.
- 11.Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010, №2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 24.02.2025).
12. Постанова Верховного суду від 09.11.2022 року по справі №604/597/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107354736> (дата звернення: 02.03.2025).
- 13.Постанова Верховного суду від 16.11.2021 року по справі №803/1835/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101297319> (дата звернення: 28.02.2025).
- 14.Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: Наказ Міністерства Фінансів України від 28.12.2015, №з0124-16. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text> (дата звернення: 28.02.2025).
- 15.Проць І. М., Півень С. Г. Адміністративна відповідальність за правопорушення у податковій сфері. Сучасний рух науки: тези доп. Х міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (2-3 квітня 2020 р. Дніпро, 2020). 2020. Т. 2. С. 284-286.
- 16.Ремез К. І. Реформування інституту відповідальності за податкові правопорушення як один із шляхів розв'язання проблем продовольчої безпеки в умовах воєнного стану. Міжнародна та національна безпека: теоретичні і прикладні аспекти: Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (ДДУВС, 15.03.2024). Частина II. С. 279-282.
- 17.Сергієнко К. В., Шестак Л. В. Проблема визначення заходів адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. Правове регулювання

- суспільних відносин в умовах сталого розвитку: матеріали X Міжнародної наук.-практ. конф. (м. Київ 10 грудня 2021 р.). Київ: КПП ім. Ігоря Сікорського. 2021. С. 174-176.
- 18.Скляр Н. Ф. Принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Правова позиція*. 2020. № 4 (29). С. 41-47.
 - 19.Смакограй М. К. Особливості правового регулювання фінансової відповідальності за податкові правопорушення під час воєнного стану в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2023. № 5(52). С. 67-73.
 - 20.Смакограй М. К. Особливості процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Київський часопис права*. 2023. №3. С. 98-105.
 - 21.Тильчик В. В., Ковальова М. В. Співвідношення понять «суб'єкт правопорушення» та «суб'єкт відповідальності» у податковому законодавстві. *Київський часопис права*. 2023. №3. С. 139-144.
 - 22.Фоміна Т. Види відповідальності за податкові правопорушення. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем: Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (25 листопада 2020 р., м. Кропивницький). Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2020. С. 362-365.
 - 23.Щодо реформування податкових інструментів стимулювання господарської діяльності в Україні. Аналітична записка. *Національний інститут стратегічних досліджень*. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/schodo-reformuvannya-podatkovikh-instrumentiv-stimulyuvannya-gospodarskoi> (дата звернення: 03.03.2025).