

Міністерство освіти і науки України
Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова
Факультет морського права
Кафедра адміністративного та конституційного права

УДК 347.73

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА
на тему
«ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ ТА БОРОТЬБА З НИМИ»

Виконав: студент 6 курсу, групи 6511м
напряму підготовки 08 «Право»
спеціальність 081 «Право»

Козлов Ігор Олександрович

Керівник: д. ю. н., проф. Борко А.Л.

Рецензент: к.ю.н., доцент Ломакіна О.А.

Миколаїв - 2020 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1. Податкові правопорушення.....	6
1.1. Поняття податкових правопорушень.....	6
1.2. Види податкових правопорушень.....	28
Розділ 2. Види юридичної відповідальності за податкові правопорушення.....	35
2.1. Відповідальність за порушення податкового законодавства в системі юридичної відповідальності.....	35
2.2. Фінансова-правова відповідальність.....	39
2.3. Адміністративно-правова відповідальність.....	52
2.4. Кримінально-правова відповідальність.....	57
Розділ 3. Іноземний досвід правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення.....	65
3.1. Діяльність податкових органів у різних країнах світу по боротьбі з податковими правопорушеннями.....	65
3.2. Аналіз законодавчої бази у сфері податкових правопорушень окремих країн.....	76
ВИСНОВКИ.....	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	91
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження полягає у визначенні категорії – податкові правопорушення та способів боротьби з ними через аналіз встановленої юридичної відповідальності. Ці питання є вкрай актуальними, тому що не припиняється пошук оптимальної моделі оподаткування, яка б стимулювала платників податків до правослукняної поведінки, які б усвідомлювали, що сплата податків тягне за собою формування в державі соціальних благ.

Виконання своїх функцій державою, неможливе без фінансового забезпечення, найважливішим джерелом якого є Державний бюджет України. Надходження податків до бюджету в повному обсязі та у встановлені строки є особливо важливим на сьогоднішній день, оскільки за останні роки спостерігалось зростання бюджетного дефіциту у порівнянні з докризовим періодом. Водночас бачимо і зростання податкових правопорушень, у зв'язку з якими держава недоотримує кошти, необхідні їй для виплат зарплат та пенсій, фінансування охорони здоров'я та соціальних допомог. Повністю знищити це негативне соціальне явище неможливо, проте можна його зменшити. Державні податкова служба у своїй діяльності встановлює факт правопорушення та притягає до відповідальності винних, проте для забезпечення суттєвого скорочення податкових правопорушень необхідно ліквідувати їх причини та створити оптимальний механізм юридичної відповідальності.

Актуальність проблеми податкових правопорушень підтверджується їх всебічним та різностороннім дослідженням з боку вітчизняних науковців. До них належать: В.С. Альошкін, М.М. Баран, І.М. Васькович, С.О. Житіна, Л.В. Міщенко, І.І. Огороднікова, С.М. Попова, С.В. Слюсаренко, М.М. Фрідман-Козаченко.

Мета магістерського дослідження полягає у дослідженні поняття та видів податкових правопорушень; видів юридичної відповідальності за такі правопорушення, що передбачені законодавством України а також

дослідження досвіду іноземних країн у визначеній сфері з метою подолання таких негативних явищ.

Для досягнення зазначеної мети у процесі дослідження поставлено та вирішено наступні **завдання**:

- 1) проаналізувати чинне законодавство, відповідні норми права, що визначають ознаки та поняття податкового правопорушення;
- 2) проаналізувати види податкових правопорушень;
- 3) визначити види юридичної відповідальності, передбаченої національним законодавством за вчинення податкових правопорушень та проаналізувати її ефективність;
- 4) розглянути практику діяльності податкових органів у різних країнах;
- 5) виділити особливості здійснення податкового контролю у деяких зарубіжних країнах;
- 6) дослідити діяльність податкових органів у різних країнах світу по боротьбі з податковими правопорушеннями;
- 7) проаналізувати законодавчу бази окремих країн у сфері податкових правопорушень.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері порушення норм права у сфері оподаткування.

Предметом дослідження правові засади правового регулювання податкових правопорушень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичне дослідження сутності оподаткування проводили В.Вишневський, Е.Євстигнєєв, В.Мельник, та ін. Проте до цього часу немає узгодженої позиції щодо поняття податкового правопорушення, підстав притягнення до юридичної відповідальності, єдиних причин та фактичних наслідків учинення податкових правопорушень. Теоретичним та науковим підґрунтям даної роботи є національне та міжнародне законодавство, наукові здобутки провідних українських та закордонних дослідників.

Емпіричну основу наукової роботи склали законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування в Україні, матеріали Державної податкової адміністрації, Кримінальний Кодекс України, Податковий кодекс України, практика діяльності державних органів України та інших країн.

Методологічну основу магістерської роботи становлять прийняті в юридичній науці як загальнонаукові, так і спеціальні методи пізнання. Метод системного аналізу досліджуваних явищ і подій використовувався під час аналізу законодавчої бази окремих країн у сфері податкових правопорушень, порівняльно-правовий – при порівнянні діяльності податкових органів у різних країнах світу по боротьбі з податковими правопорушеннями, метод дедукції використовувався при дослідженні видів юридичної відповідальності, передбаченої національним законодавством за вчинення податкових правопорушень тощо, формально-логічний, діалектичний та інші.

Результати магістерського дослідження були представлені та апробовані у вигляді тез на XII Міжнародній науково-практичній конференції «Становлення та розвиток правової держави» (Миколаїв, 2020).

Структура й обсяг магістерської роботи. Робота складається із анотації, вступу, трьох розділів (8 підрозділів), висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи 97 сторінок; в т.ч. список використаної літератури на 7 сторінках (62 найменування) та додатки.

РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

1.1. Поняття податкових правопорушень

Податкові правопорушення у широкому аспекті розуміються як правопорушення у сфері оподаткування. І, виходячи із загальної теорії права саме правопорушення є підставою для притягнення суб'єкта-правопорушника до юридичної відповідальності. Перше, чим повинен керуватися правозастосовувач, — це ознаки правопорушення. У подібному вигляді правопорушення виступає як певна правова абстракція, яку необхідно конкретизувати. У процесі правової кваліфікації вчиненого здійснюється юридична оцінка обсягу та глибини суспільної небезпеки (шкідливості) конкретного вчинку. Правопорушення — антипод соціально корисної дії. Воно породжує конкретні охоронні правовідносини відповідальності [1, с. 11.]. У теорії держави та права поняттю «правопорушення» надаються найрізноманітніші визначення [2, с. 46–47]. Як правило, правопорушення визначають як винне, протиправне, суспільно небезпечне діяння, за яке передбачена юридична відповідальність. Єдиною підставою притягнення до юридичної відповідальності будь-якого виду є наявність складу правопорушення. Аксіомою стало і твердження про те, що до структури складу правопорушення входять об'єкт, суб'єкт, об'єктивна і суб'єктивна сторони. Згідно зі ст. 109 Податкового кодексу України [3], 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 Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Це загальна родова конструкція, що визначає основні елементи складу податкового правопорушення. Конкретні склади податкових

правопорушень чітко визначені у статтях 117–128 Податкового кодексу України (Додаток А).

Зауважимо, що такий перелік повинен мати вичерпний характер. Об'єктом правопорушення виступають ті суспільні відносини, на які спрямовано діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. У сфері податкового регулювання такими відносинами є відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку у широкому розумінні. Фактично об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів. Об'єктивна сторона правопорушення показує його вираження зовні, вона включає ті елементи протиправної поведінки, які характеризують його як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. За своєю сутністю об'єктивна сторона правопорушення — це зовнішній акт людської поведінки, що має просторово-часові характеристики [2, с. 285]. 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. Український законодавець, надаючи визначення податкового правопорушення, 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)...». Дія передбачає активну форму поведінки, бездіяльність — навпаки, пасивну. Відповідальність за бездіяльність можлива лише у тому випадку, якщо на суб'єкта покладался обов'язок діяти у певній ситуації у визначений спосіб [2, с. 287]. Об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень передбачає як дію, так і бездіяльність. 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. Так само статтею 120 Податкового кодексу України передбачена відповідальність за неподання та несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків). Певна термінологічна неузгодженість простежується при закріпленні кваліфікуючих ознак податкового правопорушення, таких як повторність, наприклад. Так, відповідно до п. 127.1 ст. 127 Податкового кодексу України «ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника тягне накладення штрафу...». Виходячи з формулювання норми, вказане правопорушення може бути вчинене шляхом бездіяльності. У той же час п. 127.2 цієї статті встановлює відповідальність за повторне вчинення тих самих дій протягом 1095 днів. Виникає питання, а які дії були первинними, якщо відповідальність у п. 127.1 цієї статті встановлена за бездіяльність? Такі вади законодавчої техніки аж ніяк не прикрашають податкове законодавство і, більш того, значно ускладнюють процес правозастосування. Як суб'єктів податкових правопорушень у ст. 109 Податковий кодекс України визначає «платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів...». Відповідно до статті 110 «Особи, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень» Податкового кодексу України платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Отже, законодавець у наведеній статті виділяє три групи суб'єктів податкового

правопорушення: 1) платники податків; 2) податкові агенти; 3) посадові особи платників податків та податкових агентів. При цьому у визначенні податкового правопорушення (ст. 109 Податкового кодексу України) серед суб'єктів податкового правопорушення називаються також посадові особи контролюючих органів. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України контролюючими органами є: а) органи державної податкової служби; б) митні органи. Якщо розглянути всі склади податкових правопорушень, передбачені статтями 117-128 Податкового кодексу України, можна побачити, що серед них немає жодного, суб'єктом якого виступала б посадова особа контролюючого органу. Навряд чи можна говорити про податковий характер відносин при виконанні чи невиконанні своїх обов'язків посадовими особами податкових органів, і тим паче презюмувати фінансову відповідальність таких осіб за відсутності формально закріплених складів податкових правопорушень. Відповідно до ст. 21 Податкового кодексу України за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. Виділення осіб як суб'єктів податкового правопорушення передбачає наявність певних ознак. Насамперед йдеться про наділення певними правами і обов'язками, спеціальним статусом, пов'язаним з оподаткуванням і закріпленням податковим законодавством [4]. Усе розмаїття суб'єктів податкових правовідносин можна умовно поділити на дві сторони — владну та зобов'язану, причому кожній з них буде притаманна внутрішня множинність. 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. Певні складнощі виникають при визнанні фізичних осіб та відокремлених підрозділів суб'єктами податкових правопорушень.

Податкове правопорушення - в російському податковому законодавстві протиправне діяння платника податків, податкового агента та інших

учасників податкових правовідносин, за яке встановлена юридична відповідальність. Фізична або юридична особа визнається винним у податкове правопорушення, якщо воно було скоєно навмисно або з необережності.

Існує кілька варіантів класифікацій податкових правопорушень. Залежно від суб'єкта правопорушення можуть бути: 1) здійснюються платниками податків (наприклад, ухилення від сплати податків); 2) здійснюються податковими агентами або банками; 3) здійснюються іншими учасниками податкових правовідносин (наприклад, свідками, перекладачами, експертами, фахівцями).

Залежно від об'єкта правопорушення можуть бути майновими або немайновими. Результатом майнових правопорушення є ненадходження податків до бюджету. Немайнові правопорушення це, наприклад, різні процесуальні порушення, на кшталт порушень встановлених термінів.

Залежно від ступеня суспільної небезпеки склад правопорушення може бути основним (простим) або кваліфікованим. Основний склад означає вчинення будь-якого конкретного правопорушення, він не передбачає будь-яких додаткових ознак. Кваліфікований склад обов'язково повинен містити додаткові ознаки, які відображають суспільну небезпеку правопорушення.

Пропорушення можуть поділятися на матеріальні і формальні. Відповідальність за матеріальні правопорушення настає лише при наявності у нього суспільно шкідливих наслідків. Відповідальність за формальне правопорушення настає за фактом протиправного діяння.

Залежно від форми вчинення правопорушення можуть бути: 1) в результаті протиправних дій; 2) в результаті протиправних бездіяльності; 3) в результаті як дій, так і бездіяльності.

Вдалою вбачається норма, закріплена у ст. 107 Податкового кодексу Російської Федерації, згідно з якою відповідальність за вчинення податкових правопорушень несуть організації та фізичні особи, у випадках, передбачених главами 16 та 18 Кодексу. Фізична особа може бути

притягнута до відповідальності за вчинення податкових правопорушень з шістнадцятирічного віку [5]. На жаль, 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 податкового правопорушення виділяються також досягнення певного віку та осудність [1]. Відповідно до ст. 18 Податкового кодексу України податкові агенти прирівнюються до платників податків і мають права та виконують обов'язки, встановлені для платників податків. Податковим агентом визнається особа, 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. Не можна не відзначити, що таке визначення уступає нормі Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [6], яку було змінено та доповнено також обов'язком з податкової звітності. Такі зміни були об'єктивно необхідними, оскільки податковий обов'язок у широкому розумінні включає три видові обов'язки платника: 1) обов'язок з податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податку; 3) обов'язок з податкової звітності. На жаль, у такому випадку спостерігається нехтування законодавцем вже виробленими позитивними тенденціями та неврахування їх у нормотворчості. 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. 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. Це, на нашу думку, не зовсім відповідає дійсності. Податковий кодекс України не зазначив серед суб'єктів, що несуть відповідальність за порушення податкового законодавства, представників платників податків. З одного боку, серед суб'єктів 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 займають банки та інші фінансові установи, на які покладено публічний обов'язок по перерахуванню коштів до відповідних бюджетів за дорученням платників податків. Пунктами 118.1, 118.2 статті 118 Податкового кодексу України встановлено відповідальність за: а) неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установлений 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. Пунктом 128.1 статті 128 Податкового кодексу України встановлено відповідальність банків чи інших фінансових установ за неподання або подання податкової

інформації з порушенням строку органам державної податкової служби. Останньою ознакою складу правопорушення є суб'єктивна сторона. Перше питання, що виникає після ознайомлення зі статтею 109 Податкового кодексу України, — чи має склад податкового правопорушення таку ознаку як суб'єктивна сторона? Керуючись формальним критерієм, зауважимо, що українське податкове законодавство не містить інституту вини й не виділяє її як одну з ознак складу податкового правопорушення. Зауважимо, що у кримінальному праві у певний період також був відсутній інститут вини злочинця [7, с. 81]. Протилежної позиції дотримується російський законодавець. Стаття 106 Податкового кодексу Російської Федерації встановлює, що податковим правопорушенням визнається винне вчинене протиправне (у порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за яке цим Кодексом встановлена відповідальність. Більш того, стаття 110 Податкового кодексу Російської Федерації розрізняє форми вини при здійсненні податкового правопорушення. Так, винною у вчиненні податкового правопорушення визнається особа, яка вчинила протиправне діяння умисно чи з необережності. Відсутність вини особи у здійсненні податкового правопорушення є обставиною, що виключає притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення (ст. 109 Податкового кодексу Російської Федерації). Статтею 111 Податкового кодексу Російської Федерації передбачені обставини, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення. Обставинами, за наявності яких особа не підлягає відповідальності за вчинення податкового правопорушення, визнаються: 1) здійснення діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, внаслідок стихійного лиха або інших надзвичайних та невідворотних обставин (зазначені обставини встановлюються наявністю загальновідомих фактів, публікацій у засобах масової інформації та іншими способами, що не потребують спеціальних засобів доказування); 2) вчинення діяння, що містить ознаки податкового

правопорушення, платником податків — фізичною особою, яка перебувала в момент його вчинення у стані, за якого ця особа не могла віддавати собі звіт у своїх діях або керувати ними внаслідок хворобливого стану (зазначені обставини підлягають доказуванню шляхом подання до податкового органу документів, які за змістом, змістом та датою відносяться до того податкового періоду, у якому вчинено податкове правопорушення); 3) виконання платником податків письмових роз'яснень про порядок обчислення, сплати податку (збору) або з інших питань застосування законодавства про податки і збори, наданих йому або невизначеному колу осіб фінансовим, податковим або іншим уповноваженим органом державної влади (уповноваженої особи цього органу) у межах його компетенції (вказані обставини встановлюються за наявності відповідного документа цього органу, що за змістом та змістом відноситься до податкових періодів, у яких вчинено податкове правопорушення, незалежно від дати видання такого документа). Положення цього підпункту не застосовується у випадку, якщо вказані письмові роз'яснення ґрунтуються на неповній або недостовірній інформації, поданій платником податків; 4) інші обставини, які можуть бути визнані судом або податковим органом, що розглядає справу, такими, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення. Вина правопорушника, тобто психічне ставлення до протиправної поведінки та її шкідливого результату, а також цілі та мотиви протиправної поведінки становлять зміст суб'єктивної сторони правопорушення [5]. Якщо стосовно фізичних осіб визначення вини є звичним і доволі зрозумілим, то яким чином буде визначатися вина юридичних осіб — платників податків, складно уявити. Вині надається таке велике і важливе значення, оскільки винна відповідальність оголошується принципом юридичної відповідальності [6, с. 311]. Враховуючи здобутки загальної правової теорії, не можна забувати про особливості галузевого правового регулювання. Так, наприклад, у цивільному праві допускається презумпція вини. На сьогодні важко однозначно стверджувати, чим викликана відсутність інституту вини у складі

податкового правопорушення — недосконалістю законодавчої техніки чи твердою позицією законотворця. Гостра полемічність проблеми обумовлена в першу чергу тим, що відносини податкової відповідальності перебувають на межі приватних та публічних інтересів. Так, з одного боку, державі байдуже, чому платник податків не виконав свій конституційний обов'язок та не сплатив визначену суму податку до бюджету. Публічний фіскальний інтерес держави, за рахунок якого по суті і забезпечується життєдіяльність всього суспільства, порушено. З другого боку — чи не порушуються права платника податків при встановленні відповідальності за вчинення податкового правопорушення без вини? Вибудовування та збереження балансу приватного та публічного інтересу у фінансово-правовому регулюванні взагалі і у податковому, зокрема, є одним з головних чинників, що впливають на рівень фінансової дисципліни у державі.

Частина 1 ст. 109 Податкового Кодексу України визначає, 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 покладено на контролюючі органи [4]. На наш погляд, це визначення не позбавлено недоліків і потребує суттєвого доопрацювання. Визначення поняття будь-якого явища повинно ґрунтуватися на дослідженні ознак, які йому притаманні. У визначенні податкового правопорушення, яке міститься у Податковому кодексі України, є всі суттєві ознаки, які йому притаманні, тому їх розгляд є важливим для формулювання наукового та уточнення законодавчого визначення податкового правопорушення. Слід зауважити, що податкове правопорушення наділено, насамперед, загальними ознаками, які притаманні будь-якому виду правопорушень. Так, на думку О. Е. Лейста, «будь-яке правопорушення являє собою винне і протиправне діяння, шкідливе чи небезпечне для суспільних відносин» [9, с. 62]. На сьогодні немає єдності

поглядів щодо того, чи наділені властивістю суспільної небезпечності правопорушення, які не містять ознак складу злочину. Це стосується й податкового правопорушення, адже, виходячи з визначення, яке наведене у ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, не можна зробити остаточний висновок про те, чи є воно суспільно небезпечним чи шкідливим, або ж наділене обома цими властивостями. На думку одних авторів, суспільна небезпечність властива всім правопорушенням. Деякі наголошують, що суспільна небезпечність властива лише злочинам та адміністративним правопорушенням, інші ж правопорушення (цивільно-правові, дисциплінарні тощо) наділені лише властивістю суспільної шкідливості. Інші автори вважають, що суспільна небезпечність властива лише злочинам. Встановити зв'язок суспільної небезпечності та шкідливості правопорушення, а також можливості віднесення їх до ознак податкового правопорушення можна лише шляхом розкриття змісту та сутності кожного із цих явищ. Суспільна небезпечність за своєю сутністю полягає в загрозі настання негативних для суспільства наслідків. Суспільна шкідливість властива діянню, яке спричиняє настання негативних для суспільства наслідків матеріального або нематеріального характеру. Вдало із цього приводу зауважує А. О. Штанько: «Загроза не може ототожнюватися із самими наслідками, так само як бажане або передбачуване – з дійсністю» [10]. Тож суспільна небезпечність та суспільна шкідливість співвідносяться одна з одною як можливе й дійсне. До того ж суспільна небезпечність є явищем більш загальним, суспільна шкідливість має більш конкретний характер, адже має прив'язку до конкретних шкідливих негативних явищ. Цікавою, на нашу думку, є позиція професора В. К. Колпакова, яка полягає в тому, що, «на відміну від шкоди (шкідливості) проступку, яка встановлюється за об'єктивними ознаками, висновок про суспільну небезпечність діяння ґрунтується на всіх суб'єктивних і об'єктивних чинниках, які утворюють теоретичну категорію «склад правопорушення» [11, с. 31]. Тобто наявність шкоди є лише фактом, який є підставою для відкриття провадження у справі, визнання діяння

суспільно небезпечним можливе лише після встановлення всіх ознак складу правопорушення. Враховуючи те, що фінансово-правова відповідальність, на відміну від інших публічних видів юридичної відповідальності, таких як кримінальна та адміністративна, має певну специфіку, яка полягає у відмінності цілей її застосування (вона зазвичай не спрямована на виховання особистості порушника, а покликана лише відновити порушений стан речей та компенсувати завдані порушенням збитки), це, на нашу думку, накладає певний відбиток і на властивості підстав її застосування. Виходячи із цього, податкове правопорушення обов'язково має бути суспільно шкідливим, а отже, залишати відповідні негативні наслідки. А.О. Штанько визначає суспільну шкідливість як шкоду, що завдається або може бути завдана правопорушенням окремим особам, державі, суспільству, яка вимірюється в кількісному та (або) якісному співвідношенні й виражається в майнових, немайнових та інших наслідках, у результаті чого порушується унормований стан соціальних зв'язків у суспільстві [12, с. 12].

Відповідно до ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, податкові правопорушення – це діяння, які призводять до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених зазначеним кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Отже, для того, щоб діяння можна було кваліфікувати як податкове правопорушення, необхідні наслідки у вигляді порушення податкової дисципліни, які виражаються, як у матеріальному, так і в нематеріальному вигляді, або має бути загроза настання матеріальних наслідків. Розрізняють юридичний та матеріальний аспекти суспільної шкідливості діяння суб'єктів фінансового права. Юридичний аспект виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або перешкоджанню їх виконання, а матеріальний – у заподіянні суб'єктом фінансового права матеріальної шкоди [13, с. 34]. Таким чином, суспільна шкідливість податкового правопорушення виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або перешкоджанні їх виконанню, а також полягає в

здатності загрожувати спричиненням суспільно шкідливих наслідків або в завданні цих суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони. Наступною ознакою, яка характеризує податкове правопорушення, є протиправність. Ця ознака є загальною для всіх видів правопорушень, адже діяння можна вважати правопорушенням, якщо воно порушує норми права, що містять юридичні обов'язки та заборони [14, с. 35]. Виходячи зі змісту ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, податковим правопорушенням є діяння, яке порушує вимоги Податкового кодексу України та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. На нашу думку, все це можна об'єднати поняттям «податкове законодавство». Отже, податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожує настанню або спричиняє суспільно шкідливі наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише те діяння, яке порушує норми податкового законодавства, що встановлюють податкові обов'язки та заборони. Важливою умовою розкриття змісту протиправності податкового правопорушення є встановлення того, що слід розуміти під податковим законодавством. У науці склалося неоднозначне розуміння поняття «законодавство». Основні підходи до його визначення зводяться до звуження чи розширення його змісту. Так, під поняттям «законодавство» зазвичай розуміють: 1) систему законів України, що формується Верховною Радою України як єдиним органом законодавчої влади. До цієї категорії також належать міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України шляхом прийняття закону про ратифікацію відповідного договору (ст. 9 Конституції України); 2) в широкому значенні – систему законів та інших нормативних актів, що приймаються Верховною Радою України та вищими органами виконавчої влади, – постанови Верховної Ради, укази Президента України, постанови і декрети Кабінету Міністрів України. Ці акти розвивають, конкретизують відповідні закони і не мають їм суперечити. Юридична сила таких нормативних актів визначається компетенцією державного органу, який

приймає відповідні акти; 3) у найширшому значенні – система законів і постанов Верховної Ради України, указів Президента України, постанов, декретів і розпоряджень Кабінету Міністрів України, а також нормативних актів міністерств і відомств, місцевих рад та місцевих державних адміністрацій [15]. Що стосується податкового законодавства, то, виходячи зі змісту ч. 1 ст. 3 Податкового кодексу України, його слід розуміти саме в широкому значенні, адже, відповідно до цієї статті, воно складається з Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і які регулюють питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом. Традиційно у вітчизняній науці винність визнають однією з головних ознак правопорушення, без наявності якої особа, яка вчинила діяння, яке містить об'єктивні ознаки складу правопорушення, не може бути притягнута до юридичної відповідальності. Виходячи зі змісту ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, вина не визначається як обов'язкова ознака складу податкового правопорушення. Проте деякі статті Податкового кодексу України все ж таки містять вказівку на вину певних суб'єктів податкових правовідносин або передбачають звільнення особи від відповідальності за її відсутності. Наприклад, відповідно до п. 129.6 ст. 129 Податкового кодексу України, за порушення строку зарахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів або державних цільових фондів з вини банку такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати та штрафні санкції, а також несе відповідальність,

встановлену Податковим кодексом. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне сплатування або перерахування не у повному обсязі податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Відповідно до п. 49.6 ст. 49 Податкового кодексу України, у разі втрати або зіпсування поштового відправлення чи затримки його вручення органу державної податкової служби з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. Зміст зазначених статей Податкового кодексу України свідчить про те, що інститут вини в ньому не знайшов такого чіткого відображення, як це має місце в кримінальному чи адміністративному законодавстві, проте робити висновок про його відсутність у податковому законодавстві також передчасно, враховуючи вказівки на обов'язковість встановлення вини певних суб'єктів податкових правовідносин для застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Враховуючи це, на наш погляд, ознака винності податкового правопорушення має бути визнана обов'язковою, а сам інститут вини в податковому праві потребує додаткового дослідження з метою розроблення більш досконалої моделі його закріплення в податковому законодавстві.

Таким чином, наявність факту відкриття кримінального провадження не доводить вину суб'єкта господарювання. Це підтверджується судовою практикою. Аналізуючи адміністративний спір, суд зауважив, що крім доводів стосовно процедурних питань продовження санкції, матеріали справи не містять жодного доказу порушення Підприємством положень підпункту 213.3.6 пункту 213.3 статті 213 Податкового кодексу України, яке стало підставою для Подання Державної фіскальної служби України від 31.12.2014 №11499/5/99-99-22-05-02-16, від 12.01.2015 №03/106338/1-15. Склад правопорушення передбачає наявність всіх його складових, в тому числі й ознак суб'єктивної сторони, зокрема вини.

Посилання податкового органу на наявність кримінального провадження, без зазначення його номеру, викладення суті, яке не завершено

та триває на стадії досудового розслідування, не доводить вини суб'єкта господарювання.

Будь-яких судових рішень (вироків), які набрали законної сили матеріали справи не містять, посилання на наявність таких відсутні.

Відтак, посилання податкового органу на відкрите провадження щодо суб'єкта господарювання, а тим більше без наявного судового рішення, яке набрало законної сили, виключає вини платника податків, і його відповідальність [16].

Податкові органи, як показує практика, притягують платників податків до відповідальності, не завжди аналізуючи, чи був у діях останніх склад податкового правопорушення.

Розглянемо питання, який взаємозв'язок між складом правопорушення і штрафом за податковим законодавством. Відповідь наступна: можливість застосування штрафних санкцій за податковим законодавством і наявність складу правопорушення у діях платника податків тісно пов'язані.

Фактично, відсутність вини платника податків унеможливорює притягнення до відповідальності – такі висновки підтверджує практика застосування ст. 109 Податкового кодексу України (далі – «ПК України»)

Сама дефініція податкового правопорушення викладена в п. 109.1 ст. 109 ПК України, а саме – 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 покладено на контролюючі органи.

Офіційного тлумачення положень даної статті немає, проте, із практики розуміємо, що в будь-якому складі правопорушення є чотири компоненти. Ці компоненти включають в себе об'єкт, суб'єкт, об'єктивну та суб'єктивну сторони правопорушення.

Розглянемо саму суб'єктивну сторону правопорушення. Іншими словами – наявність та необхідність наявності вини в податкових правопорушеннях.

У визначенні податкового правопорушення законодавець прямо не зазначає про необхідність встановлення вини у діях платника податків. Проте, Верховний Суд вказує, що вина є основним індикатором для притягнення платників до відповідальності за податкові правопорушення.

А як відомо, відповідно до ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [18].

Як саме складова «вини» допомагає платникам захиститись від притягнення до відповідальності розглянемо далі на прикладі декількох категорій податкових спорів: 1) неможливість реєстрації податкових накладних через дії податкового органу не спричиняють негативних податкових наслідків для платника податків. У справі № 2340/3802/18 Платник податків декілька разів намагався в законодавчо встановлені строки зареєструвати податкові накладні, проте контролюючий орган безпідставно відмовляв у їх прийнятті. У результаті, податкові накладні були зареєстровані після спливу законодавчо встановлених строків, а до платника податків застосовано штрафні санкції.

Однак, Верховний Суд у Постанові від 02.07.2019 р. у справі № 2340/3802/18 підтримуючи компанію зазначив, що неодноразове намагання позивача здійснити реєстрацію податкових накладних в межах встановлених граничних строків свідчить про відсутність протиправної бездіяльності платника податків та виключає склад податкового правопорушення в розумінні статті 109 Податкового кодексу України [22].

Таким чином, саме протиправні дії податкового органу спричинили несвоєчасну реєстрацію компанією податкових накладних. Як наслідок, суд

дійшов висновку, що в діях платника відсутня «вина», а отже, і відсутні підстави для притягнення до відповідальності у вигляді штрафних санкцій.

Протиправна бездіяльність податкового органу виключає вину платника податків.

У справі № 1640/3125/18 склалася така ситуація: податковий орган змінив правила заповнення розрахунку коригування, але повідомлення про ці зміни затримав на декілька днів, в результаті чого Платнику податків неодноразово відмовляли в реєстрації «нульових» розрахунків коригування на зміну номенклатури напередодні спливу терміну реєстрації податкових накладних.

Враховуючи викладені обставини, Верховний Суд у Постанові від 20.08.2019 р. у справі № 1640/3125/18 зазначив, що порушення позивачем податкового законодавства в частині реєстрації розрахунку коригування до податкової накладної з порушенням граничних строків сталося через порушення суб'єктом владних повноважень принципу «належного урядування». Змінивши порядок реєстрації розрахунків коригування і затримавши повідомлення про це позивача, саме контролюючий орган створив обставини, за яких Товариство було позбавлене можливості вчасно зареєструвати відповідний розрахунок.

Зазначене свідчить про відсутність складу податкового правопорушення в розумінні статті 109 Податкового кодексу України, а тому нарахування відповідачем штрафних санкцій за порушення термінів реєстрації розрахунку коригування є безпідставним.

Отже, дане рішення чітко вказує, якщо податковий орган діяв поза межами своїх владних повноважень щодо платника податків, порушуючи принцип «належного урядування», то в діях платника податків не може бути складу правопорушення, адже діяння були вчинені не з вини платника.

2). Дії в межах податкової консультації виключають вину платника податків.

Застосування штрафних санкцій до компанії, яка отримала індивідуальну податкову консультацію (далі – «ІПК»), що звільняє останню від відповідальності на підставі пункту 53.1 статті 53 ПК України, є неправомірним, – позиція підтверджена практикою ВС.

Дану позицію підтверджено Постановою Верховного Суду від 03.09.2019 р. у справі № 826/4215/18, де Суд зазначив, що відповідно до пункту 109.1 статті 109 ПК України 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 покладено на контролюючі органи.

Зі змісту цієї норми вбачається, що однією з головних ознак складу податкового правопорушення є суб'єктивна сторона, яка проявляється у вині, а саме у формі умислу або необережності суб'єкта такого правопорушення (платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб). Тобто, податкове правопорушення визнається вчиненим умисно, якщо особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своїх дій (бездіяльності), бажала або свідомо допускала настання шкідливих наслідків таких дій (бездіяльності).

Враховуючи наведене, колегія суддів погоджується з висновками судів попередніх інстанцій про те, що в силу вимог підпункту 53.1 статті 53 ПК України позивача не могло бути притягнуто до відповідальності, оскільки він діяв відповідно до роз'яснень податкової консультації.

Отже, платники податків, які отримали ІПК та діють в межах роз'яснень, наданих в ній – звільняються від відповідальності, оскільки у їх діях платника податків відсутній склад податкового правопорушення.

3) Наявність відкритого кримінального провадження не доводить вини суб'єкта господарювання.

У Постанові Верховного Суду від 28.08.2019 р. у справі № 805/5040/15-а суд звертає увагу на те, що крім доводів стосовно процедурних питань подовження санкції, матеріали справи не містять жодного доказу порушення Підприємством положень підпункту 213.3.6 пункту 213.3 статті 213 Податкового кодексу України, яке стало підставою для Подання Державної фіскальної служби України від 31.12.2014 №11499/5/99-99-22-05-02-16, від 12.01.2015 №03/106338/1-15. Склад правопорушення передбачає наявність всіх його складових, в тому числі й ознак суб'єктивної сторони, зокрема вини.

Посилання ДФС на наявність кримінального провадження, без зазначення його номеру, викладення суті, яке не завершено та триває на стадії досудового розслідування, не доводить вини суб'єкта господарювання.

Будь-яких судових рішень (вироків), які набрали законної сили матеріали справи не містять, посилання на наявність таких відсутні.

Відтак, посилання податкового органу на відкрите провадження щодо суб'єкта господарювання, а тим більше без наявного судового рішення, яке набрало законної сили, виключає вини платника податків, і його відповідальність.

Таким чином, вина у податковому правопорушенні є основним індикатором наявності відповідальності за такі порушення. Якщо протиправність дій платника буде зумовлена діями іншого суб'єкта господарювання, або ж самим податковим органом, то вина і, відповідно, відповідальність платника – відсутня, а застосування податковими органами санкцій є протиправним.

Водночас такий висновок може змінитися, якщо право визнавати вини закріплять за ДПС, як то передбачається положеннями пп.86.7.4 ст.86 законопроекту №1210 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [21].

Ще однією ознакою податкового правопорушення є те, що воно має зовнішню форму виразу, тобто вчиняється у формі діяння (дії або бездіяльності). Дія є активною формою податкового правопорушення й виражається у вчиненні тих дій, від яких відповідно до чинного податкового законодавства слід було утриматися. Говорити ж про бездіяльність можна в тому випадку, коли на порушника покладається обов'язок здійснити певні дії, а він від них утримується. Існують випадки, коли одне й те саме податкове правопорушення може вчинятися як у формі дії, так і у формі бездіяльності. Останньою, не менш важливою, ознакою податкового правопорушення є караність. Зазвичай у юридичній науці діяння може бути визнане правопорушенням лише у тому випадку, якщо за його вчинення законодавством встановлена юридична відповідальність. Без наявності відповідальності визначення діяння правопорушенням втрачає будьякий сенс і перетворюється на просту констатацію факту. Стосовно податкового правопорушення ця ознака полягає в тому, що для визнання суспільно шкідливого, протиправного, винного діяння податковим правопорушенням необхідно, щоб за його вчинення податковим законодавством було передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Відповідно до ч. 2 ст. 111 Податкового кодексу України, фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Отже, діяння, які підпадають під ознаки складу податкового правопорушення, є караними. Аналіз наведених положень дає можливість сформулювати такі ознаки податкового правопорушення:

- податкове правопорушення є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, адже, враховуючи його фінансово-правову природу, воно є різновидом фінансового правопорушення;

- податковим правопорушенням властива суспільна шкідливість, яка виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або перешкоджанні їх виконання, а також полягає в здатності загрожувати

спричиненням суспільно шкідливих наслідків або завданні цих суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони;

– податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожує настанню або спричиняє суспільно шкідливі наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише те діяння, яке порушує норми податкового законодавства, що встановлюють податкові обов'язки та заборони;

– податковим правопорушенням має визнаватися лише винне діяння, проте, враховуючи невизначеність на сьогодні обов'язкового характеру вини у податковому законодавстві, це питання потребує детального наукового дослідження для формулювання моделі вини, яка буде придатною для її подальшого закріплення в податковому законодавстві;

– податкове правопорушення завжди має зовнішню форму виразу та вчиняється у формі діяння (дії або бездіяльності);

– діяння, які підпадають під усі ознаки складу податкового правопорушення, є караними, а отже, за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності.

Податковим правопорушенням властиві такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; їм властива суспільна шкідливість, протиправність, винність; вчиняються у формі діяння (дії або бездіяльності); є караними (за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності). Виходячи із цього, податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

1.2. Види податкових правопорушень

Діяння, які за своєю природою спричиняють шкоду державі у вигляді ненадходження податків, незаконного виготовлення підакцизних товарів, безпідставного списання боргів з податків у разі фіктивного банкрутства, були криміналізовані зовсім недавно. У ході дослідження застосовуються різні критерії класифікації податкових злочинів, відмежування від схожих складів злочинів. Податкові злочини входять до більш загальної групи протиправних діянь – економічних злочинів. Про це свідчать численні публікації та наукові дослідження. Деякі вчені відносять податкові злочини до категорії «економічні злочини», поряд з валютними, підприємницькими, митними злочинами. Інші дослідники дотримуються позиції, що податкові злочини належать до групи злочинів, які посягають на суспільні відносини, які забезпечують інтереси економічної діяльності у сфері фінансів. Ця група поділяється на три підгрупи, до складу яких входять «злочини, які посягають на сферу фінансів в частині формування бюджету від збору податків і митних платежів». Більшість вчених-юристів відносять податкові злочини до злочинів у сфері економіки. Разом з тим існує думка, що податкові злочини не належать до злочинів у сфері економіки і повинні бути віднесені до злочинів проти порядку управління. Виходячи з аналізу диспозицій статей Особливої частини Кримінального кодексу України, з урахуванням змісту злочинної діяльності, шкоди, яка спричиняється діянням, до податкових злочинів можуть бути віднесені: ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України); фіктивне банкрутство (ст. 218 КК України); незаконне виготовлення, підроблення, використання та збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок (ст. 216 КК України); доведення до банкрутства (ст. 219 КК України); незаконні дії у разі банкрутства (ст. 221 КК України); шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України); порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213 КК України); порушення правил здачі дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння (ст.

214 КК України); легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом (ст. 209 КК України); незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків (ст. 208 КК України); ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (ст. 207 КК України); незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України); зайняття забороненими видами господарської діяльності (ст. 203 КК України); порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю (ст. 202 КК України); контрабанда (ст. 201 КК України). Одним із основних критеріїв, за яким перераховані злочини віднесені до податкових, є спрямованість діяння проти податкової системи та спричинення шкоди у вигляді ненадходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів). У більшості випадків злочини, які виділені як податкові, характеризуються: корисливим спрямуванням; здійснюються під прикриттям легальної підприємницької діяльності; продовжуються протягом значного проміжку часу; спричиняють значну матеріальну шкоду суспільним відносинам; здійснюються фізичними чи службовими особами суб'єктів підприємницької діяльності. Класифікаційна спільність податкових злочинів формується на підставі таких критеріїв: кримінально-правового, що об'єднує злочини у сфері господарської, службової діяльності та інші злочини, і криміналістичного у сфері економіки – фінансово-господарська діяльність (виконання фінансово-господарських операцій). В.В. Лисенко податкові злочини визначає як суспільно небезпечні діяння, які вчиняються з корисливою метою, здійснюються під прикриттям легальної підприємницької діяльності та спричиняють значну матеріальну шкоду шляхом прямого чи побічного ненадходження до бюджету (державних цільових фондів) грошових коштів у вигляді податків, зборів (інших обов'язкових платежів) [26]. Податкові злочини – це суспільно небезпечні діяння, вчинені з корисливою метою, з використанням легальної підприємницької діяльності, що призвела до ненадходження в державні та місцеві бюджети, державні цільові фонди грошових коштів у вигляді

податків, зборів та інших обов'язкових платежів. До податкових можуть бути віднесені ті злочини, які складають головну групу. Вони є численними та визначають домінуюче спрямування злочинної діяльності. До таких злочинів, на наш погляд, можуть бути віднесені: ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України); незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України); ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (ст. 207 КК України); незаконне виготовлення, підроблення, використання та збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок (ст. 216 КК України); фіктивне банкрутство (ст. 218 КК України); шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України). Перераховані злочини об'єднують наміри отримати матеріальну вигоду за рахунок несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг, створення ситуації фіктивного банкрутства, завищення податкового кредиту. Певним чином при вчиненні перерахованих вище злочинів є подібність у слідовій картині та змісті криміналістичної діяльності щодо встановлення слідів та обставин протиправних діянь. До головної групи злочинів (базових злочинів) практично у кожній кримінальній справі додатковими є споріднені злочини (злочини у сфері господарської діяльності, супутні злочини у сфері службової діяльності та інші супутні злочини). У практичній діяльності така ситуація із сукупністю злочинів викликає труднощі у визначенні кримінально-правової класифікації діяння та визначенні відповідних засобів, прийомів і методів ефективного їх виявлення та розслідування. До групи споріднених злочинів можуть бути віднесені такі протиправні діяння: контрабанда (ст. 201 КК України); порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю (ст. 202 КК України); зайняття забороненими видами господарської діяльності (ст. 203 КК України); незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків (ст. 208 КК України); порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213 КК України); порушення правил здачі

дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння (ст. 214 КК України); доведення до банкрутства (ст. 219 КК України); приховування стійкої фінансової неспроможності (ст. 220 КК України); незаконні дії у разі банкрутства (ст. 221 КК України). До побічних (супутніх) злочинів можуть бути віднесені: зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК України); службова недбалість (ст. 367 КК України); службове підроблення (ст. 366 КК України); давання хабара (ст. 369 КК України). До категорії інших супутніх злочинів можуть бути віднесені: підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут, використання підроблених документів (ст. 358 КК України); заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою (ст. 192 КК України); шахрайство (ст. 190 КК України); привласнення майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (ст. 191 КК України).

Не менш важливою є класифікація за окремим переліком злочинів, які входять до підслідності того чи іншого правоохоронного органу. Тобто можна розглянути класифікацію злочинів (у кримінально-правовому та криміналістичному аспектах), які відповідно до чинного кримінально-процесуального законодавства відносяться до підслідності податкової міліції. Відповідно до положень ст. 112 КПК України досудове розслідування у справах про злочини, передбачені стст. 204, 207, 208, 209, ч. 2, 3, 4 ст. 212, ст. 216, 218 КК України, проводиться слідчими податкової міліції. Якщо в ході розслідування зазначених вище злочинів будуть встановлені злочини, передбачені статтями 191, 192, 200, 201, 202, 203, 213, 215, 219, 220, 221, 222, 255, 358, 364, 366, 367 КК України, вчинені особою, щодо якої ведеться слідство, або іншою особою, якщо вони пов'язані зі злочинами, вчиненими особою, щодо якої ведеться слідство, досудове слідство проводиться слідчими підрозділами податкової міліції. Зазначений перелік злочинів, які входять безпосередньо до підслідності податкової міліції, характеризується різноплановими злочинними діяннями. Це означає, що вони не всі характеризують певним чином злочинні діяння у сфері оподаткування, що

найбільш характерно для діяльності податкової міліції. Деякі з перерахованих злочинів мають певну схожість, а деякі значні розбіжності зі злочином, передбаченим ст. 212 КК України. «Центральним» (базовим) злочином, який входить до підслідності податкової міліції, є ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України). Це визначається показниками ефективності діяльності податкової міліції та кількістю порушених кримінальних справ за ст. 212 КК України (щодо інших злочинів, які відносяться до підслідності податкової міліції) [26].

Залежно від особливостей об'єкта виокремлюють два види податкових правопорушень:

а) правопорушення, що посягають на податкові правовідносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і безпосередньо спричиняють фінансові втрати держави;

б) правопорушення, що посягають на відносини, що забезпечують дотримання встановленого порядку управління у сфері оподаткування.

Не можна не погодитися з практичною значущістю такої класифікації: якщо платник податків не подав податкову декларацію у строк, визначений законодавством, на нього накладається штраф незалежно сплатив він податок або збір чи ні [17].

Відповідно до статей 117-128 Податкового Кодексу України, виділяють такі види правопорушень:

- порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби;
- порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків;
- порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків;
- неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності;

- порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;
- порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем;
- відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби;
- порушення порядку отримання та використання торгового патенту;
- порушення правил сплати (перерахування) податків;
- порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати [3] (Додаток А).

Можна виділити такі групи податкових правопорушень:

- правопорушення проти порядку ведення бухгалтерського обліку, складення і подання бухгалтерської та податкової звітності;
- правопорушення проти виконання дохідної частини бюджетів;
- правопорушення проти обов'язків по сплаті податків;
- правопорушення проти контрольних функцій податкових органів.

Висновки до Розділу 1

Враховуючи наявність наукової дискусії як щодо поняття податкового правопорушення, так і його видів, можна дійти до наступних висновків.

Аналіз наведених положень дає можливість сформулювати такі ознаки податкового правопорушення:

Податковим правопорушенням властиві такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; їм властива суспільна шкідливість, протиправність, винність; вчиняються у формі діяння (дії або бездіяльності); є караними (за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності). Виходячи із цього, податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність)

платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

Враховуючи всі вищенаведені ознаки податкового правопорушення, видається можливим сформулювати таке його визначення. Податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

Аналізуючи класифікацію податкових злочинів, що пропонується різними авторами, можна зробити підсумок, що основною ознакою, що їх об'єднує, є сам об'єкт злочинного посягання.

РОЗДІЛ 2. ВИДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

2.1. Відповідальність за порушення податкового законодавства в системі юридичної відповідальності

На сьогодні зміцнення законності у сфері податкових відносин набуває особливого значення з огляду на функціональне навантаження податкових платежів у державі. Враховуючи те, що між ступенем податкового тиску і кількістю порушень податкового законодавства, в тому числі ухилення від сплати податків, можна простежити прямо пропорційну залежність. Правопорядок у будь-якій сфері суспільних відносин залежить від ефективності юридичної відповідальності, яка настає за порушення норм, що її регулюють. Виконання суб'єктами будь-яких правовідносин своїх обов'язків, як свідчить практика, не спирається лише на їхню правову свідомість та розуміння суспільної значимості виконання своїх обов'язків, зокрема якщо мова йде про сплату податків. Наразі, саме за допомогою застосування державного примусу можливе забезпечення податкових надходжень в необхідних державі обсягах. Державний примус у податковій сфері реалізується через установлений законодавством механізм юридичної відповідальності.

Юридична відповідальність - це не просто санкції за скоєний злочин. Юридична відповідальність розвивається разом із суспільством. Вона відповідає суспільству, набуваючи нових ознак, форми, механізми, інститут відповідальності ускладнюється, структуруючи в окремі види відповідальності, зумовлені специфікою забезпечуваних санкціями відносин. Чим розвиненіша галузь права, тим більш розвинений відповідний вид відповідальності, який забезпечує її норми.

Фінансова відповідальність - це відповідальність без вини. Відповідальність без вини - не виняткове явище в правовій системі. Але якщо

для, скажімо, цивільної відповідальності так звана об'єктивна осудність - це виняток, то для податкового права - усічений (без суб'єктивної сторони) склад правопорушення - це правило. Особа заплатить штраф за несвоєчасну сплату податку незалежно від того, чи винна вона в правопорушенні, або воно стало наслідком дії (бездіяльності) порушника, який був просто позбавлений можливості виконати норму закону, або не усвідомлював факту свого порушення.

Державний примус у податковій сфері реалізується через установлений механізм юридичної відповідальності. Для встановлення взаємозв'язку між державним примусом і юридичною відповідальністю важливе значення має поняття «обов'язок». Досліджуючи природу юридичної відповідальності, С.М. Братусь зазначав, що юридична відповідальність – це виконання обов'язку на основі державного примусу. Головне призначення відповідальності полягає у державному примусі до реального виконання обов'язків [27]. У податкові праві, враховуючи специфіку предмета і метода правового регулювання, застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин завжди пов'язано з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку. Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Поряд із цим застосування відповідальності спрямоване на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень.

Отже, відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Для правовідновлювальної відповідальності істотно важливим є визначення

існуючих обов'язків правопорушника та їх, у разі необхідності, примусе здійснення. Для штрафної – правильна кваліфікація правопорушення, індивідуалізація покарання або стягнення, реалізація застосованих до правопорушника заходів примусу, звільнення його від відповідальності у разі, якщо її цілі досягнуто.

Указаний феномен відповідальності за порушення податкового законодавства зумовлений сутністю податкових правовідносин, а саме, - їх владно-майновим характером. Якщо владному компоненту кореспондується застосування санкцій безпосередньо до платника податків у разі невиконання податкового обов'язку, опосередковане держаним примусом, то акцент на майновому характері вимагає створення умов для відновлення порушеного публічного майнового інтересу, тобто примусового забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів.

При цьому сплаті підлягає не тільки сума податкового боргу, а й передбачені законом додаткові майнові санкції. В результаті бюджети та державні цільові фонди отримують додаткові грошові надходження у вигляді штрафних санкцій і пені. Специфіку відповідальності за окремі види порушень податкового законодавства фахівці вбачають у її безпосередній спрямованості на відшкодування фінансових витрат держави або муніципальних утворень на стадії формування ними фондів грошових коштів як фінансової бази власної діяльності.

З урахуванням сучасного етапу розвитку вітчизняної правової системи і, зокрема, законодавства, слід зазначити, що категорія «відповідальність за порушення податкового законодавства» є комплексною, оскільки підставою такою відповідальності може виступати дія або бездіяльність передбачена нормами податкового, адміністративного або кримінального права. При цьому терміни «відповідальність за порушення податкового законодавства» та «податкова відповідальність» за своїм змістом не є тотожними.

У теорії податкового права, зокрема російськими вченими, підкреслюється, що податкова відповідальність може мати місце лише у разі вчинення податкових правопорушень.

М.В. Кусова пропонує відповідальність за майнові правопорушення у податковій сфері на даному етапі її розвитку та юридичного оформлення виокремлювати як податкову відповідальність, не виключаючи можливості її визначення у майбутньому як фінансової відповідальності (або її різновиду).

Поряд із загальними ознаками юридичної відповідальності, податкова відповідальність характеризується низкою специфічних рис:

- підставою податкової відповідальності є вчинення діяння, що містить всі ознаки складу податкового правопорушення;
- настання відповідальності врегульовано нормами податкового права;
- відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника податкових санкцій фінансового характеру (штрафів);
- законодавство передбачає особливий порядок притягнення до відповідальності;
- суб'єктами цієї відповідальності є платники податків та інші фіскально-зобов'язані особи.

Остаточне вирішення проблеми змісту та розробки юридичної конструкції податкової відповідальності можливе лише за умови законодавчого визначення поняття податкового правопорушення, закріплення окремих складів податкових правопорушень, а також встановлення процесуального порядку провадження з цієї категорії справ.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, в Україні застосовуються такі види юридичної відповідальності відповідно до статті 111 Податкового Кодексу України:

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна.

2.2. Фінансово-правова відповідальність

Правопорядок у будь-якій сфері суспільних відносин залежить від ефективності юридичної відповідальності, яка настає за порушення норм, що її регулюють. З'ясування правової природи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, як складника сучасної системи юридичної відповідальності України, важливе не лише з теоретичного погляду, але й має вагоме практичне значення. Від правової природи цього інституту залежить, які санкції та в якому порядку будуть застосовуватися до порушника податкового законодавства.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та/або пені. Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) є платою у вигляді фіксованої суми та /або відсотків, що стягується з платника податку у зв'язку з порушенням ним вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на податкові органи. Пеня є сумою коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки [28].

Відповідальність без вини - це відвертий архаїзм і середньовіччя. Такий підхід порушує ст. 6 Європейської конвенції. Хоча відступ від «винної» відповідальності в податкових відносинах можливий і навіть необхідний, однак усіма цивілізованими країнами він практикується як виняток із загального правила залучення платника податків до відповідальності виключно за винне діяння.

По-друге, це порушення основоположного правового принципу *non bis in idem*, що проявляється в залученні платника податків до відповідальності двічі за вчинення одного і того ж правопорушення. Йдеться про пеню і штрафи, у вигляді яких згідно зі ст. 111 ПК України застосовується фінансова відповідальність. Така норма закону прямо суперечить ст. 61 Конституції України.

По-третє, мова йде про відсутність фінансової відповідальності держави за порушення прав платників податків. Фактично пеня, яку платить держава в його користь, обмежується тільки несвоєчасним відшкодуванням ПДВ згідно зі ст. 200 ПК. Навіть норма про відшкодування шкоди, передбачена ст. 21 ПК України, є лише номінальною і не є підставою на думку суду (Рішення ВАСУ у справах К / 800/4310/15 (2015 р.), 910/25710/15 (2016 р.), 911/1635 / 16 (2017 р.) і багато ін.) для відшкодування понесених від незаконних дій фіскалів збитків платником податків. Разом з тим очевидно, що сьогоденні реалії вимагають розширення сфери застосування фінансової відповідальності держави. Мова йде не про дзеркальну відповідальності держави перед платником податків, але про забезпечення конкретними фінансово-правовими санкціями найважливіших обов'язків, які несе держава по відношенню до нього.

Ще одним кричущим негативом існуючого інституту фінансової відповідальності є процесуальна сторона притягнення до відповідальності. Візьмемо тільки один приклад. Сьогодні ніхто, включаючи і сам податковий орган, не знає, що є підставою (мотивом) для залучення платника податків до відповідальності. Податкове повідомлення-рішення - спеціальний, визначений законом акт залучення до фінансової відповідальності просто не повинен містити мотивувальну частину відповідно до закону (ст. 58 ПК). Внаслідок цього будь-який оскарження (як судове, так і адміністративне) податкового повідомлення-рішення перетворюється в повторну перевірку платника податків та встановлення мотивів прийнятого рішення. Таким чином, акт притягнення до відповідальності неможливо перевірити на предмет його обґрунтованості на підставі самого акту. Не можливо уявити подібне в кримінальній чи адміністративній юстиції. Однак у фінансовому праві притягнення до відповідальності не тільки без вини, а й без мотиву - норма.

З іншого боку, в законі не визначено строк на оскарження податкового повідомлення-рішення до суду. Згідно п. 56.19 цей строк - місяць з моменту

закінчення процедури адміністративного оскарження. Цей же строк визначає і КАС України. Однак п. 56.18 цієї ж статті вносить сум'яття, визначаючи, що податкове рішення може бути оскаржене «в межах» строку давності, зазначеного в ст. 102 ПК. Але в зазначеній статті строк в 1095 днів застосовується виключно до визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання платника. Вищий адміністративний суд, аналізуючи цю ситуацію, прийшов до висновку, що колізію слід трактувати на користь платника податків (п. 4.1.4 ПК) і в декількох своїх інформаційних листах встановив трирічний (1095 днів) строк давності для пред'явлення позову в суд. Незважаючи на те, що колізія існує з моменту прийняття ПК, вона так і не була усунута на рівні закону в ході однієї з так званих «податкових реформ». Таким чином, сьогодні строк позовної давності в податкових суперечках регулюється (якщо це слово взагалі застосовне в даному контексті) листом ВАС України, який ніяк не є джерелом права.

Взагалі низька юридична техніка - ознака всього податкового законодавства - у фінансовій відповідальності проявилася у значній мірі (візьмемо хоча б об'єктивну сторону ст. 123 ПК або ст. 128-1). Норми, що регулюють фінансову відповідальність, розкидані по тексту всього податкового кодексу, що викликає їх протиріччя між собою, безсистемність і тягне проблеми правозастосування.

Ще 20 років тому існування фінансової відповідальності як окремого виду не просто ставилося під сумнів - заперечувалося як такий. Однак по закінченню одного десятиліття фінансова відповідальність була визнана окремим видом юридичної відповідальності на рівні закону.

Переконливим свідченням існування фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства в українській правовій системі є пряма її згадка серед інших видів відповідальності у статті 111 Податкового кодексу України (ПК України). Однак термін «податкова відповідальність» безпосередньо не вживається в ПК України. Натомість використовуються такі поняття, як «фінансова відповідальність за порушення законів з питань

оподаткування та іншого законодавства» «відповідальність відповідно до закону», «відповідальність, передбачена цим Кодексом», «відповідальність за порушення податкового законодавства». Ці терміни слід розглядати як суміжні для позначення одного явища – негативних правових наслідків податкових правопорушень.

Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер, який полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів всіх рівнів від податків та зборів. Отже, відповідно до вищезазначеного, відповідальність за порушення податкового законодавства об'єднує дві різні моделі юридичної відповідальності: правовідновлюючу (компенсаційну) та штрафну (каральну) [29].

Непослідовність позиції законодавця щодо існування самостійної податкової відповідальності зумовили існування широкої теоретичної дискусії щодо цього. Аналіз наукової літератури дає змогу виділити щонайменше три підходи. Одна група вчених розглядає податкову відповідальність як складник фінансової, яку у свою чергу не розглядають автономно, а відносять до адміністративної відповідальності. Інші науковці наголошують на самостійності податкової відповідальності в національній системі юридичної відповідальності. Третя група, до якої входять переважно представники науки фінансового права, розглядає податкову відповідальність як підвид (різновид) самостійного виду відповідальності – фінансово-правової [30]. Ми підтримуємо останню позицію, адже фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства наділена всіма ознаками, що дозволяють кваліфікувати її як юридичну відповідальність. Тобто, вона володіє державно-примусовим характером за змістом і формою; передбачає покладення певних негативних наслідків на порушника у вигляді певних обмежень (позбавлень) особистого чи майнового характеру.

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства володіє специфічними матеріально-правовими і процесуальними ознаками, закріпленими в нормативно-правових актах податкового законодавства, метою якої є відновлення правопорядку у сфері справляння податків та зборів шляхом застосування до порушника фінансово-правових санкцій.

З метою чіткішого відокремлення на теоретичному та нормативному рівні відносин, що виникають у разі застосування заходів правового впливу за порушення податкового законодавства, слід закріпити поняття «податкова відповідальність», визначивши її співвідношення з фінансовою.

Пропонується внести такі зміни до п. 111.2 ст. 111 ПК України: «Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства застосовується у вигляді податкової відповідальності. Податкова відповідальність застосовується у формі штрафу та/або пені».

Розвиток правового регулювання фінансової відповідальності повинен відбуватися в напрямі чіткішого відокремлення підвидів, зокрема за порушення податкового законодавства. З цією метою на нормативному рівні є зміст закріпити поняття «податкова відповідальність» – це система примусових заходів передбачених податковим законодавством, що здійснюється податковими органами, їх посадовими особами до зобов'язаних суб'єктів стосовно сплати податкових платежів, які застосовуються у встановленому процесуальному порядку, і пов'язані з настанням до порушників негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру з метою боротьби з правопорушеннями й іншими небажаними наслідками у сфері оподаткування, яке запропонувала науковець Л.В. Міщенко [31].

Однак проблеми самостійності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та особливостей її правової природи залишаються дискусійними, тому доцільним є визначення характерних рис фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та формулювання пропозицій щодо шляхів формування цілісної теорії цього

підвиду відповідальності. Формування цілісної теорії фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства вимагає послідовності у вживанні термінів та теоретичних конструкцій. Тому слід звернути увагу на термінологію, яка використовується для позначення поняття, що нами розглядається. Насамперед слід зазначити, що поняття «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства» та «податкова відповідальність», на наш погляд, є тотожними, у зв'язку з чим ці терміни вживаються як взаємозамінні. Однак щодо вживання терміна «податкова відповідальність» можна виділити вузьке та широке його розуміння. У вузькому сенсі «податкова відповідальність» передбачає застосування виключно фінансових санкцій за податкові правопорушення, а її заходи повністю охоплюються однією з галузей права – фінансового, адміністративного або податкового (залежно від позиції автора щодо виділення галузей права). У широкому розумінні «податкова відповідальність» розглядається як комплексний міжгалузевий інститут, що включає окремі субінститути, які регулюють конкретний рід деліктних відносин – фінансових (податкових), адміністративних, митних чи кримінальних. В такому значенні податкову відповідальність розглядала, зокрема, Ю.А. Крохіна, на думку якої склад інституту податкової відповідальності становлять рівнозначні інститути інших галузей права з огляду на їх функціональні зв'язки [34, с. 103]. На наш погляд, для позначення змісту поняття відповідно до зазначеного так званого широкого підходу методологічно правильно вживати термін «відповідальність за порушення податкового законодавства». Складники системи останньої розкриваються у ст. 111 Податкового кодексу України (далі – ПК) [3], яка закріплює види відповідальності за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, виділяючи фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність. Вважаємо, що саме остання позиція заслуговує на підтримку, оскільки фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства наділена всіма

ознаками, що дозволяють кваліфікувати її як юридичну відповідальність. Підстав для висновку про галузеву самотійність податкової відповідальності у системі юридичної відповідальності України немає. Аналіз суспільних відносин, що регулюються податковим правом, свідчить про те, що вони не утворюють відокремленої однорідної групи, а є органічною частиною предмету фінансового права, що об'єднує в собі декілька таких груп, які виникають в одній сфері суспільного життя – сфері публічних фінансів, і вимагають однакового правового режиму регулювання. Показником рівня розвиненості галузі справедливо вважають формування в її межах інституту відповідальності [39, с. 32-34]. Розвиток суспільних відносин зумовив активне формування фінансового права та його інститутів, зокрема, поступове відокремлення фінансової відповідальності від видів державного примусу, що застосовуються в межах інших галузей права. Отже, на сьогодні є підстави вести мову про сформованість фінансово-правової відповідальності у правовій системі України. Наявність галузевої відповідальності у межах фінансового права підтверджується властивими їй ознаками, які досить часто в науці розглядають як критерії виділення самотійного виду відповідальності. До них слід віднести особливу сферу дії; специфічні фактичні, нормативні та процесуальні підстави виникнення; власне санкції; а також конкретні цілі, функції та призначення відповідальності у правовій системі держави. Однак місце податкової відповідальності в ній є не таким однозначним. У системі юридичної відповідальності, крім видів відповідальності, доцільно виділяти також підвиди (або різновиди) юридичної відповідальності, які не є самотійними видами відповідальності, а існують в межах певного галузевого виду відповідальності. Б.Т. Базилев зазначає, що у межах типу відносин кожний інститут регулює конкретний рід деліктних відносин, а підінститут (підвид) – вид відносин цього роду [41, с. 45]. Саме зі співвідношення родових – видових відносин у межах фінансового права слід виходити, виділяючи фінансову відповідальність за порушення податкового законодавства.

Питання визначення місця податкових правовідносин у правовій системі дотепер є дискусійним. Причому останнім часом у літературі приділяється багато уваги переосмисленню структури фінансового права, зокрема, щодо місця в ньому податкового права. Так, податкове право розглядається як окрема галузь права [38, с. 84-86], як підгалузь фінансового права [39, с. 64-67], підгалузь фінансового права, якій притаманні галузеві ознаки [40, с. 67], самостійна галузь законодавства, але не галузь права [42, с. 13], проте найчастіше податкове право в українській правовій думці розглядається як інститут фінансового права [43, с. 33]. З огляду на предмет фінансового права, для виділення окремого предмету податкового права і, відповідно, віднесення останнього до самостійних галузей права немає підстав. Втім коло відносин, які становлять предмет фінансового права, досить широке і неоднорідне, що зумовлює необхідність виділення певних груп у його межах, автономних за змістом і формою. Формування підвиду податкової відповідальності зумовлено наявністю якісно однорідних відносин правового регулювання податкового права, що полягають у русі коштів від платників податків до бюджету певного рівня. Характеристики таких відносин дозволяють відділити їх від інших відносин, що регулюються фінансовим правом. Таким чином, податкова відповідальність являє собою підвид фінансової відповідальності. Хоча слід погодитися з позицією деяких науковців щодо того, що, хоч податкова відповідальність наразі й не визначається окремим видом відповідальності, вона також не позбавлена і перспективи розвитку. Більше того, процес визнання самостійності податкової відповідальності розвивається традиційним для науки шляхом [44]. За такого підходу основною умовою формування окремої податкової відповідальності є виокремлення податкового права як самостійної галузі права зі своїм предметом та методом правового регулювання. Звертаючись до ознак фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, слід зазначити, що фінансова відповідальність є видовим поняттям юридичної відповідальності, яке є родовим. Натомість податкова

відповідальність є видовим стосовно фінансово-правової. Відомо, що ознаки, притаманні родовому поняттю, також характерні і для видового. Однак категорія виду також передбачає наявність специфічного трактування ознак родового поняття. Таким чином, для податкової відповідальності характерні як ознаки фінансової відповідальності, так і ті, що виражають специфіку настання відповідальності за порушення податкового законодавства. Як інститут, що входить до системи фінансової відповідальності, відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується таким: спрямованістю на відновлення правопорядку у сфері публічних фінансів; державно-примусовим характером; втіленням державного осуду дій та особи порушника; публічно-правовою природою; наявністю специфічних фінансово-правових санкцій, наслідком застосування яких є настання негативних наслідків майнового характеру. Саме ці ознаки не дозволяють говорити про податкову відповідальність як самостійний вид відповідальності, відмінний від фінансово-правової відповідальності. Такий висновок пов'язаний із галузевою ознакою. Так, предмет податкової відповідальності є, безумовно, специфічним, проте охоплюється предметом фінансової відповідальності. Усі підвиди фінансової відповідальності об'єднані спільною метою, що ґрунтується на цілях регулювання фінансового права загалом – правовідновлення у сфері публічних фінансів і забезпечення фінансової дисципліни. Така мета конкретизується в цілях і функціях її окремих інститутів, які, проте, не виходять за межі названої. Єдність фінансово-правової відповідальності забезпечується тим, що лише при реалізації і взаємодії цілей і функцій окремих підвидів фінансової відповідальності реалізується її загальна мета. Так, податкова та бюджетна відповідальність, маючи на меті охорону правопорядку у фінансовій сфері держави, наділені також цілями підпорядкованого характеру відповідно до сфер свого регулювання. Більше того, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства, забезпечуючи норми щодо своєчасного та повного надходження грошових коштів до доходної частини

бюджету, є тісно пов'язаною з бюджетною відповідальністю, метою якої є охорона як відносин щодо формування бюджету країни (в якому саме податкові надходження становлять більшу частину доходної частини), так і відносин щодо його складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. У свою чергу, до видових ознак фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства слід віднести такі: особливе поєднання приватного та публічного інтересу в межах відносин податкової відповідальності; наявність специфіки фінансово-правових санкцій; закріплення положень, що регулюють податкову відповідальність в окремому кодифікованому акті – Податковому кодексі України (нормативна підстава); виникнення на підставі вчинення податкового правопорушення (фактична підстава); наявність особливого порядку притягнення до податкової відповідальності (процесуальна підстава). Податкова відповідальність передбачає реалізацію особливих за видом і характером фінансово-правових санкцій. Так, відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Родові ознаки податкової відповідальності зумовлюють доцільність вживання в теорії і законодавстві терміна «фінансові санкції». Останнім притаманні риси, що втілюють особливості фінансово-правових відносин і тому є справедливими для всіх підвидів таких відносин і, відповідно, підвидів фінансової відповідальності. Головною ознакою цих санкцій є їхній майновий, грошовий характер. Так, вони спрямовуються на майнову сферу особи порушника, впливають на його поведінку через грошові засоби, якими володіє порушник. Як окремий підвид юридичної відповідальності фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується особливою нормативною, фактичною та процесуальною підставою застосування. Особлива нормативна підстава полягає у наявності окремих джерел правового регулювання податкової відповідальності. Вимоги законності юридичної відповідальності вимагають закріплення положень

податкової відповідальності в одному нормативному акті, зокрема, визначення санкції за вчинене правопорушення повинні міститися в тому нормативному акті, в якому визначене саме порушення – його поняття, склад і ознаки [45, с. 87; 46, с. 9]. Таке завдання на сьогодні можна вважати виконаним завдяки прийняттю ПК України. Однак власне формування податкової відповідальності в Україні не пов'язане з моментом прийняття ПК України від 02.12.2010. Натомість цим актом розпорошені норми податкової відповідальності лише набули певного рівня систематизації. Фактичною підставою податкової відповідальності виступає податкове правопорушення, легальне визначення якого містить ПК (п. 109.1 ст. 109 ПК України). Існує позиція, що саме наявність специфіки податкового правопорушення є визначальною рисою у дослідженні сформованості відповідальності в певній сфері суспільних відносин [47, с. 449]. Природа податкового правопорушення відрізняється від природи адміністративного, кримінального чи цивільно-правового порушення. Водночас податкове правопорушення відрізняється від бюджетного та інших фінансових правопорушень, склади яких різняться як за об'єктивними, так і за суб'єктивними ознаками, що зумовлює потребу в їх окремому правовому регулюванні. Особливий процесуальний порядок реалізації податкової відповідальності (процесуальна підстава податкової відповідальності) передбачає наявність окремої системи правових норм, в яких такий механізм закріплений, системи уповноважених суб'єктів правозастосувальної діяльності та наявності правозастосовчих актів щодо притягнення до відповідальності. Переконливим свідченням існування фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства в українській правовій системі є пряма її згадка серед інших видів відповідальності у статті 111 Податкового кодексу України. Однак термін «податкова відповідальність» безпосередньо не вживається в ПК. Натомість використовуються такі поняття, як «фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства» «відповідальність

відповідно до закону», «відповідальність, передбачена цим Кодексом», «відповідальність за порушення податкового законодавства». Усі ці терміни слід розглядати як суміжні для позначення одного явища – негативних правових наслідків податкових правопорушень. З метою чіткішого відокремлення на теоретичному та нормативному рівні відносин, що виникають у разі застосування заходів правового впливу за порушення податкового законодавства, слід закріпити поняття «податкова відповідальність», визначивши її співвідношення з фінансовою.

Повертаючись до теми фінансової відповідальності, пропонується невідкладно вже в цьому податковому періоді внести наступні зміни в інститут фінансової відповідальності в ПК.

1. Передбачити відповідальність держави у вигляді відшкодування шкоди, завданої платнику податку неналежним виконанням державою своїх повноважень. Механізм повинен бути дієвим, а при відшкодуванні шкоди враховувати всі види збитків - від реальних до моральної шкоди та неотриманої вигоди. Шкода відшкодовується через суд і стягується через казначейство. Щодо окремих складів правопорушень платник податків звільняється від доказування розміру шкоди, якщо погодиться на стягнення його мінімального розміру (мінімальна зарплата).

Платника податків не повинно цікавити, який чиновник порушив його права, і наскільки він винен в цьому. Досить встановлення факту шкоди і причинно-наслідкового зв'язку між діянням держави і заподіяною шкодою.

2. Передбачити вину у вчиненні податкового правопорушення як невід'ємну частину його складу, внівши виключення тільки для окремих складів. Таким чином, всі склади розподіляються на два види - повні (винні) і усічені (формальні). До таких належить і заподіяння шкоди державою платнику податків. Вина фізичної особи та юридичної особи в скоєнні податкових правопорушень повинні наповнюватися різним змістом.

У повних складах тягар доведення провини необхідно розподілити між платником податків і контролюючим органом за прикладом європейських країн, в залежності від конкретного складу правопорушення.

3. З попереднього речення слідує необхідне збагачення інституту відповідальності такими категоріями, як обставини, що пом'якшують / обтяжуючі / виключають відповідальність, обставини, що звільняють від відповідальності. Це, поза всяким сумнівом, дозволить зробити інститут відповідальності більш справедливим.

Відзначимо, що, незважаючи на необхідність доповнення складу фінансового правопорушення суб'єктивною стороною, ми повинні чітко усвідомлювати, що маємо справу з публічної галуззю права, яка регулює відносини з використанням найжорсткішого імперативу і звуженої дискреції державних органів. Тому не доцільно слідувати адміністративно-правовій практиці регулювання, залишаючи на розгляд податкового органу питання про застосування штрафу в межах встановленої законом «вилки». У відання податкового органу має ставитися тільки встановлення пом'якшуючих або обтяжуючих обставин, а розмір санкції повинен визначатися автоматично на підставі закону.

4. Податкове повідомлення-рішення повинно містити мотивувальну частину, в якій викладаються результати обов'язкової діяльності керівника податкового органу щодо встановлення події злочину, його складу, суми грошових зобов'язань платника податків. Рішення повинно обов'язково містити своє нормативне і фактичне підставу. Крім того, закон повинен містити процедуру розгляду справи про податкові порушення з урахуванням вищезазначених порушень.

5. Пеня за порушення податкового зобов'язання повинна бути виведена з інституту фінансової відповідальності і стати виключно механізмом компенсації вартості грошей, не отриманих своєчасно стороною податкових відносин. Так, саме стороною - йдеться як про державу, так і платника податків. Пеня повинна нараховуватися автоматично на будь-яке

прострочення по обидві сторони за єдиними, встановленими законом правилами незалежно від провини в діях особи, яка допустила прострочення.

2.3. Адміністративна- правова відповідальність

Податковий Кодекс України визначає адміністративну відповідальність як засіб адміністративного впливу на порушників податкового законодавства із застосуванням адміністративно-правових норм. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винної або необережної дії чи бездіяльності, що посягає на захищені законом суспільні відносини, за яку законодавством передбачена адміністративна відповідальність.

До адміністративної та кримінальної відповідальності можуть залучатися лише фізичні особи (посадові особи юридичної особи та фізичні особи - підприємці), які вчинили правопорушення, відповідальність за які передбачена в КпАП або КК.

За загальним правилом, при вчиненні однією особою 2 і більше правопорушень адміністративне стягнення застосовується за кожне порушення окремо (ч. 1 ст. 36 КпАП). Однак, якщо особа вчинила кілька видів адмінпорушень, справи про які розглядаються одночасно одним і тим же органом (посадовою особою), штраф накладається за найбільш серйозне з вчинених правопорушень.

Справи про адмінправопорушення, передбачені ст. 163¹ - 163⁴ КпАП (Додаток Б), розглядають суди. Статтею 38 КпАП встановлено термін притягнення до адміністративної відповідальності за порушення, які розглядаються судом, - 3 місяці з дня вчинення правопорушення (при триваючому правопорушенні - з дня його виявлення).

Справи про адмінправопорушення, передбачені ст. 164-1 КпАП, розглядають органи Державної податкової служби України (ДПС). За таких

порушень діє загальний термін притягнення до адмінвідповідальності - 2 місяці з дня вчинення правопорушення (при триваючому правопорушенні - з дня його виявлення).

Аналіз статей Кодексу України про адміністративні правопорушення дозволяє стверджувати, що за порушення податкового законодавства застосовуються майнові та грошові стягнення - конфіскація, штраф.

Конфіскація полягає в примусовому безоплатному зверненні у власність держави предмета, який став знаряддям або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення (стаття 29 КпАП України).

Штраф як міра адміністративної відповідальності є одноразовим стягненням грошового характеру, які ущемлюють майнові інтереси тих, до кого воно застосовується.

Законодавством передбачена добровільний і примусовий порядок виконання постанови про штраф. Штраф має бути сплачений порушником добровільно не пізніше 15 днів з дня вручення йому постанови про накладення штрафу (а в разі оскарження або опротестування такої постанови - не пізніше 15 днів з дня повідомлення про залишення скарги або протесту без посвідчення) шляхом внесення певної грошової суми в установу Ощадного банку України (стаття 307 КпАП України).

Якщо штраф в цей термін не буде сплачено, то постанова про накладення штрафу надсилається для утримання суми в примусовому порядку з його заробітної плати або іншого заробітку, пенсії або стипендії (частина 1 статті 308 КпАП України). Коли особа, піддана штрафу, не працює або стягнення штрафу із заробітної плати чи іншого заробітку, пенсії, стипендії порушника неможливе з інших причин, воно проводиться на підставі постанови про накладення штрафу судовим виконавцем шляхом звернення стягнення на особисте майно порушника, а також на його частку у спільній власності (частина 2 статті 308 КпАП України). Постанова про накладення штрафу, за якою стягнення сплачено повністю, з відміткою про виконання повертається органу (посадовій особі), який який її виніс. Сплата

накладеного на посадову особу за адміністративний проступок штрафу за рахунок підприємства, установи забороняється.

Порядок застосування конфіскації детально визначений спеціальною главою КпАП України (глава 29). До органів, що здійснюють виконання постанови про конфіскацію, закон відносить судових виконавців, а також уповноважених на те осіб органів державної податкової служби у справах про адміністративні правопорушення, передбачені статтею 164 (5) КпАП України.

Адміністративна відповідальність може мати місце при наявності наступних умов:

а) якщо дія (бездіяльність) особи точно відповідає ознакам порушення, передбаченого адміністративно-правовою нормою, яка встановлює за дане порушення притягнення до адміністративної відповідальності;

б) якщо дії порушника не носять характер злочину, що тягне кримінальну відповідальність;

в) якщо порушник досяг 16-річного віку і може відповідати за свої вчинки;

г) якщо не минули строки давності для накладення і виконання адміністративного стягнення.

Строки давності встановлені:

1) для розгляду справи - 15 днів з дня отримання начальником державної податкової інспекції або його заступником протоколу про адміністративне правопорушення та інших матеріалів справи (стаття 277 КпАП України);

2) для винесення постанови про накладення адміністративного стягнення - не пізніше двох місяців з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні - два місяці з дня його виявлення (стаття 38 КпАП України). До перших відносяться правопорушення, які мають разовий характер (наприклад, несвоєчасне подання декларацій, розрахунків, аудиторських висновків, платіжних доручень тощо), а до триваючих

правопорушень, які здійснюються протягом певного періоду, тобто розпочавшись з будь-якого протиправного дії або бездіяльності, здійснюються потім безперервно шляхом невиконання обов'язку (наприклад, відсутність бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування або ведення його з порушенням встановленого порядку та інші види правопорушень, які можливо встановити тільки під час документальної перевірки на підставі первинних бухгалтерських документів). Початковим моментом такого діяння може бути як активна дія, так і бездіяльність. А якщо винний не виконує конкретний покладений на нього обов'язок в повному обсязі, чи неналежним чином його виконує, то його дія оцінюється як бездіяльність по відношенню до цього обов'язку. Триваюче правопорушення припиняється фактично і юридично. У першому випадку це відбувається шляхом виконання обов'язку, в результаті зміни обстановки і т.д. Юридичне припинення означає, що винний притягнутий до відповідальності за своє діяння, а обов'язок він ще не виконав;

3) для вручення (під розписку) порушнику постанови про стягнення - протягом 3-х днів після прийняття постанови (якщо направляється - робиться відмітка в справі);

4) для оскарження або опротестування постанови про накладення адміністративного стягнення - 10 днів з дня вручення постанови (стаття 289 КпАП України);

5) для добровільної сплати порушником штрафу - 15 денний термін (стаття 307 КпАП України);

6) для виконання постанови про накладення штрафу - 3 місяці.

У разі відмови в порушенні кримінальної справи або закриття кримінальної справи, але при наявності в діях порушника ознак адміністративного правопорушення адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через місяць з дня прийняття рішення про відмову в порушенні кримінальної справи або про його припинення.

Якщо особа, піддана адміністративному стягненню, протягом року з дня закінчення виконання стягнення не вчинила нового адміністративного правопорушення, воно вважається не піддана адміністративному стягненню.

Про вчинення адміністративного правопорушення складається протокол уповноваженими на те посадовими особами державних податкових інспекцій.

У протоколі вказуються:

дата і місце його складання;

посаду, прізвище, ім'я, по батькові особи, яка склала протокол;

відомості про особу;

місце, час вчинення і склад адміністративного правопорушення;

нормативний акт передбачає відповідальність за дане порушення, прізвища, адреси свідків, якщо вони є;

пояснення порушника;

інші відомості, необхідні для вирішення справи.

Протокол підписується особою, яка його склала, і особою, яка вчинила адміністративне правопорушення; при наявності свідків протокол може бути підписаний також і цими особами.

У разі відмови особи, яка вчинила правопорушення, від підписання протоколу в ньому робиться запис про це.

Особа, яка вчинила правопорушення, має право представити прикладені до протоколу пояснення і зауваження щодо його змісту, а також викласти мотиви своєї відмови від його підписання (стаття 256 КпАП України).

Протокол надсилається посадовій особі, уповноваженому розглядати справу про адміністративне правопорушення (стаття 257 КпАП України) [49].

2.4. Кримінальна-правова відповідальність

Відповідно до статті 111 Податкового Кодексу України кримінальна відповідальність застосовується при доказі винності, протиправності, умислу та особливо тяжких наслідках податкового злочину. Кримінальна відповідальність характеризується такими особливостями:

- суб'єктами є виключно фізичні особи;
- регулюється нормами Кримінального кодексу України;
- встановлюється лише в судовому порядку;
- має певні процесуальні особливості.

Підставою для притягнення до кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину. Притягнути до кримінальної відповідальності в сфері оподаткування можна тільки при наявності вини у формі умислу. Види такої відповідальності визначені в ст. 212 КК (Додаток В).

Від кримінальної відповідальності звільняється особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені ч. 1 - 2 ст. 212 КК, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також фінансові санкції та пеню (ч. 4 ст. 212 КК).

Кримінальна відповідальність стала настільки невід'ємною частиною правового інституту відповідальності за податкові правопорушення, що сьогодні навряд чи можливо уявити останній без існування статей Кримінального кодексу, які закріплюють санкції за податкові злочини. Держава, що має справу з безпрецедентним розвитком ухиляння суспільства від оподаткування, тим сильнішим, чим більшим і витонченішим стає податковий тиск, уже давно не в змозі задовольняти свої бюджетні апетити без використання батога у вигляді кримінально-правового переслідування недобросовісних платників податків.

Задля справедливості зазначимо: така ситуація характерна не тільки для нашої держави. Європейські податковотворці набагато раніше, ніж наші, забули вчення батьків-засновників доктрини природного права про

неможливість кримінального переслідування за податкові правопорушення. Тому розвинені податкові системи світу, вже давно іменовані багатьма західними експертами не інакше як податкові тиранії, рясніють кримінальними санкціями в незрівнянно більших обсягах, ніж чинне українське законодавство.

Згадаймо хоча б гучну в США справу родини Волкерів, засуджених у 1988 р. на 30 і 25 років тюремного ув'язнення за ухилення від сплати податків. І, хоча згодом термін ув'язнення істотно зменшили, цифра 30 не така вже надзвичайна для американського правосуддя. В інших розвинених країнах у різний час кримінальна санкція у вигляді позбавлення волі не минула таких зірок, як Веслі Снайпс, Доменіко Дольче і Стефано Габбана, і навіть Софі Лорен. Понад те, кримінальне переслідування за податкові злочини - не тільки ефективний інструмент у руках держави в боротьбі з організованою злочинністю (згадаймо Аль Капоне, схованого у в'язницю на 11 довгих років за несплату податків). Воно перетворилося й на засіб переслідування політичних опонентів та бізнес-конкурентів. Це особливо популярно на ще демократично незрілому пострадянському просторі й трохи менше - у державах, котрі вважаються еталоном сучасних демократичних систем (згадаймо хоча б деякі секрети президента Ніксона, які випадково стали загальновідомими завдяки Вотергейту).

Очевидно, що жорсткі кримінально-правові санкції за податкові злочини вкупі з багатим інструментарієм переслідування платника податків, який є в розпорядженні податкових органів саме в межах кримінального провадження, - один із найяскравіших проявів сучасних податкових тираній. Причому ці тиранії встановлені не тільки авторитарними, а й демократичними державами, які давно вже існують не просто «пліч-о-пліч» (відповідно до засновника теорії органічної держави Р.Челлена) із суспільством, а абсолютно придушуючи його, ставлячись до нього (за влучним визначенням того ж таки Р.Челлена) як до свого «рухомого майна».

Напевне цю ситуацію не можна кардинально змінити и бодай істотно вплинути на неї. Держави, як і їхні податкові системи, розвиваються від розквіту до занепаду, або - краху (обриси якого для західних демократій чим далі тим чіткіше проступають через зовнішній привабливий фасад) за внутрішніми, до кінця не зрозумілими законами, які не залежать від волі однієї людини чи навіть груп людей. Однак історія знає й позитивні приклади країн, у яких принципи демократії успішно поєднуються з принципами справедливості оподаткування упродовж багатьох століть... Хай навіть таких країн і небагато, зокрема, Швейцарія.

Розглянемо доцільність кримінальної відповідальності за податкові правопорушення в українському праві. Хоча цей інститут права в XX ст. представлений в усіх без винятку податкових системах світу, а впродовж відомої історії оподаткування набував найрізноманітніших форм, що далеко перевершували своєю жорстокістю нинішні аналоги, найбільші уми людства вважали неприйнятним кримінальне переслідування за податкові правопорушення як таке. Джон Локк вважав, що воно не відповідає законам Природи. Шарль Монтеск'є вважав його несправедливим, розцінюючи ухиляння від оподаткування як прямий наслідок його надмірності. Вільям Блекстон у знаменитих «Коментарях до англійських законів» писав, що покарання має передбачати відповідні, адекватні санкції майнового характеру, інакше «порушиться пропорційність покарання, і вбивці будуть поставлені на одну сходинку з тими, хто вчиняв не природні, а «позитивні правопорушення». Не допускав кримінального переслідування за податкові правопорушення й Адам Сміт, засновник класичної економічної школи. Проти такої відповідальності виступав і Томас Пейн, і багато інших мислителів.

Доктрина природного права мала колосальний вплив на побудову демократичних суспільств у XVIII і XIX ст., що проявлялося в жорсткій критиці кримінальних санкцій за податкові порушення у Старому Світі і на певний час відклало криміналізацію цих діянь у США. З іншого боку, навіть

для тих далеких часів відсутність податкового кримінального переслідування була, швидше, винятком, який цілком канув у небуття стараннями законодавців ХХ ст.

Але чи можна сьогодні забезпечити належну податкову дисципліну без дамоклового меча кримінальних санкцій? Відповідь на це запитання, швидше, негативна. Надто вже сильний податковий тиск держави на суспільство, щоб у принципі виключити таку міру юридичної відповідальності з податкового арсеналу влади. Тим часом випадки, в яких така відповідальність застосовується, мусять мати винятковий характер, застосовуватися тільки до діянь найвищого ступеня суспільної небезпеки. Склад злочину має бути сформульований так, щоб виключати навіть можливість зловживання кримінальними процедурами стосовно платників податків, за винятком випадків, коли йдеться про державну безпеку (скажімо, створення конвертаційних центрів, ухиляння від оподаткування в особливо великих розмірах). З переліку кримінальних санкцій за ухиляння від оподаткування, поза будь-яким сумнівом, слід виключити санкції, пов'язані з позбавленням волі, навіть як додаткові, у разі несплати штрафу (як це є тепер). Кримінальна відповідальність має стати додатковим, крайнім важелем впливу на платника податків, а не основним, як це фактично є тепер. Очевидно, що всі або практично всі відносини відповідальності за скоєння податкових правопорушень мають реалізовуватися в рамках фінансової, а не кримінальної відповідальності.

Саме інститут фінансової відповідальності, цей внутрішньо суперечливий, дуже недорозвинений, (з практично відсутнім інститутом вини) має стати тим інструментом, над яким не завтра, а вже сьогодні слід добре попрацювати законодавцві.

Крім того, потребує доопрацювання і нинішній, прирівняний до чинного КК, інститут звільнення платника податків від кримінальної відповідальності у разі погашення ним суми недоїмки, а також збитків, завданих шляхом скоєння ним злочину (ч. 4 ст.212). Жоден практикуючий

адвокат не порекомендує своєму клієнтові скористатися наданою законом можливістю для уникнення кримінальної відповідальності, тому що нюанси юридичних формулювань нівелюють будь-яку можливість застосування цього механізму на практиці на користь платника. Наприклад, суб'єктом кримінальної відповідальності, зокрема, є фізична особа - посадова особа підприємства, тоді як податковий борг висить на особі юридичній. Таким чином, попри все бажання, погашення податкового боргу юридичною особою - боржником не створить підстав для звільнення від відповідальності фізичної особи, тим часом фізична особа, сплативши борг, не відповідатиме всім формальним умовам, визначеним законом для звільнення від відповідальності. Далі - необхідне для звільнення від відповідальності відшкодування збитків. У даному разі збитки слід відшкодовувати юридичній особі, адже вона з вини «злочинця» піддається санкціям. Таким чином, платежів має бути два, один - державі, другий - юридичній особі. Ну й найголовніше - навіть сплативши всі необхідні суми, особа не може спати спокійно, бо рішення про звільнення від відповідальності приймає суд. Рішення суду може бути оскаржене прокурором і згодом скасоване, а кримінальне провадження - повернуте на додаткове розслідування. Така практика досить поширена. Крім того, звільнення від сплати одного податку не звільняє від донарахувань інших податків у тій самій операції платника податків, а отже, і від розслідування нових епізодів злочину в рамках кримінального провадження.

Ще один негатив, який згубно впливає на організацію податкових відносин не тільки в нашій державі, а й на Заході, - фактичне використання інституту протидії легалізації грошей, добутих злочинним шляхом, для стеження за операціями платників податків з метою боротьби з ухилянням від сплати податків.

Використання не тільки необмежених механізмів докримінального стеження за платниками податків, а й «розслідування» кримінальних проваджень уже самі собою є тими негативними явищами, що їх платники

податків абсолютно справедливо сприймають як міри відповідальності, хоча обшук, виїмка, отримання інформації з рахунків, з юридичної точки зору, такими не є. Адже будь-який обшук, проведений творчо, може назавжди поховати будь-яке, навіть найуспішніше підприємство. Таким чином, сама можливість кримінального переслідування для платника податків може бути стимулом для сплати податку, з донарахуванням якого він не згоден. Хоча це і несправедливо.

Як відомо, ні український, ні європейський законодавець ніколи не стримувався в можливостях використання кримінального репресивного апарату проти платників податків. Але не тільки платник податків порушує податковий закон. Є непоодинокі факти зловживань із боку держави. Як же карають такі дії? У кращому разі - дисциплінарно. І це зрозуміло: адже держава не тільки покриває податківців, вона дає їм пряму мотивацію до девіантної поведінки, віддавши пріоритет збиранню податків перед законністю оподаткування. Практика, характерна для українських урядів усіх періодів, є для розвинених демократій, швидше, винятком із загального правила, хоча і в них питання відповідальності держави за податкові правопорушення досить актуальне. Щоб зрозуміти це, досить просто заглибитися в судову практику Європейського суду з прав людини.

Проблема відсутності хоч якогось дійового механізму відповідальності держави (її чиновників) за податковий делікт у рамках як кримінального, так і фінансового права до такої міри серйозна, що істотно впливає на дисбаланс правових можливостей платника податків і держави в податковій сфері, обумовлюючи репресивний характер податкових відносин у цілому. Очевидно, що відповідальність держави має реалізовуватися не у вигляді одинокої норми статті 200 ПК України, що передбачає сплату пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ з бюджету, а у вигляді повноцінного правового підінституту. Останній має передбачати фінансову відповідальність держави за порушення прав платника податків, заподіяну йому шкоду, а також кримінальну відповідальність посадових осіб держави

за податковий делікт (у рамках спеціальних складів злочинів). Саме податкові відносини є тими, де відповідальність платника податків і держави має максимально наблизитися до дзеркальної, забезпечуючи захист прав першого перед свавіллям другої.

При цьому категорично заперечуємо необхідність створення нових державних служб та інспекцій із розширеними повноваженнями й особливим статусом. Породження ще одного державного монстра найменше відповідає інтересам як українського платника податків, так і держави. Неминуче наділення такого органу додатковими, порівняно з нинішніми, повноваженнями, як того хоче нова владна команда, поєднане навіть не так із додатковими проявами корупції, що, безперечно, матиме місце, як із тиском на платника податків самим фактом існування такого органу, не кажучи вже про конкретні показові приклади реалізації його функцій.

Недоцільне й існування податкової міліції, що є найбільш промовистим прикладом самодостатнього державного утворення, яке вже багато років працює не на суспільство, а само на себе. Поза будь-якими сумнівами, якісніших результатів можна досягти, передавши функцію кримінального переслідування туди, де їй і належить бути з самого початку, - Міністерству внутрішніх справ, одночасно позбавивши всі інші органи повноважень розслідувати податкові злочини.

Висновки до Розділу 2

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства володіє специфічними матеріально-правовими і процесуальними ознаками, закріпленими в нормативно-правових актах податкового законодавства, метою якої є відновлення правопорядку у сфері справляння податків та зборів шляхом застосування до порушника фінансово-правових санкцій. Розвиток правового регулювання фінансової відповідальності повинен відбуватися в напрямі чіткішого відокремлення підвидів, зокрема за порушення податкового законодавства. Як окремий підвид юридичної відповідальності фінансова відповідальність за порушення податкового

законодавства характеризується особливою нормативною, фактичною та процесуальною підставою застосування. Особлива нормативна підстава полягає у наявності окремих джерел правового регулювання податкової відповідальності. Вимоги законності юридичної відповідальності вимагають закріплення положень податкової відповідальності в одному нормативному акті, зокрема, визначення санкції за вчинене правопорушення повинні міститися в тому нормативному акті, в якому визначене саме порушення – його поняття, склад і ознаки

Аналіз статей Кодексу України про адміністративні правопорушення дозволяє стверджувати, що за порушення податкового законодавства застосовуються майнові та грошові стягнення - конфіскація, штраф.

Удосконалення інституту кримінальної відповідальності - важливий, крок на шляху до вдосконалення податкового законодавства. Кримінальна відповідальність має стати додатковим, крайнім важелем впливу на платника податків, а не основним, як це фактично є тепер. Очевидно, що всі або практично всі відносини відповідальності за скоєння податкових правопорушень мають реалізовуватися в рамках фінансової, а не кримінальної відповідальності. Очевидно, що відповідальність держави має реалізовуватися не у вигляді одинокої норми статті 200 ПК України, що передбачає сплату пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ з бюджету, а у вигляді повноцінного правового підінституту. Останній має передбачати фінансову відповідальність держави за порушення прав платника податків, заподіяну йому шкоду, а також кримінальну відповідальність посадових осіб держави за податковий делікт (у рамках спеціальних складів злочинів). Саме податкові відносини є тими, де відповідальність платника податків і держави має максимально наблизитися до дзеркальної, забезпечуючи захист прав першого перед свавіллям другої.

РОЗДІЛ 3. ІНОЗЕМНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

3.1. Діяльність податкових органів у різних країнах світу по боротьбі з податковими правопорушеннями

На офіційному сайті Державної податкової Адміністрації вказано, що на сьогоднішній день в Україні створено податкову систему, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій. Проте, практика, з якою стикаються суб'єкти підприємницької діяльності при здійсненні податкового контролю в Україні та у зарубіжних країнах, суттєво відрізняється. Проблеми та перспективи діяльності податкових органів у зарубіжних країнах постійно обговорюються у наукових колах, на міжнародних зустрічах, конференціях, семінарах і брифінгах. Практика застосування контрольних дій у зарубіжних країнах надзвичайно цікава та корисна не лише дослідникам, а й фахівцям обліково-контрольних служб підприємств, працівникам органів ДПС та всім суб'єктам підприємницької діяльності. Проте, незважаючи на постійний інтерес до даного питання, все ще залишаються невирішені проблеми, а вивчення досвіду зарубіжних країн може реально допомогти й українській податковій системі при удосконаленні діяльності податкових органів. Останні десятиліття в найбільш економічно розвинених країнах світу часто називають періодом «податкового вибуху». Вирішення цілого ряду складних соціальних проблем, фінансування крупних загальнонаціональних програм, забезпечення ефективного функціонування інститутів влади і основних державних структур викликали стійку тенденцію постійно зростаючого втручання держави в господарське життя, яке здійснюється, зокрема, через

жорстку податкову політику і удосконалення системи збору податків [53, с. 146]. При аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема:

- побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін;
- відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань;
- невідворотність покарання.

Будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків. У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослухняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження. Крім того, рівень добровільного дотримання податкового законодавства росте за рахунок роботи над правовою грамотністю і інформованістю суспільства, впровадження на рівні громадянського обов'язку в свідомість громадян виконання податкових зобов'язань. Стандарт обслуговування платників податків Служби внутрішніх доходів Ірландії гарантує: послідовність, справедливість і конфіденційність; ввічливість і люб'язність у спілкуванні; достовірність інформації та право платника податків на скарги, перевірки і апеляції. Хартія прав платників податків податкової служби Австралії проголошує неупередженість спілкування, перевірку дій служби, пояснення прийнятих рішень, чесність і професіоналізм у веденні справ. Підвищена увага за кордоном приділяється створенню умов, за яких зростає рівень добровільного дотримання

платниками податків податкового законодавства. На думку фахівців податкових органів Швеції, добровільна сплата податків досягається за рахунок: налагодженого апарату контролю, що характеризується профілактикою, точністю та передбачуваністю; довіри платників податків, впевнених у гарній роботі податкової системи та виконанні податковими органами своїх завдань; введення доступних для розуміння правил оподаткування. У Великобританії, крім принципів справедливості, сприяння і ясності, особлива увага приділяється якості обслуговування платників податків. У Бельгії, за бажанням платника податків, податкові органи допомагають йому визначити перелік податків та платежів, які йому необхідно сплачувати. В Україні платник податків повинен самостійно визначати, які податки та платежі, відповідно до законодавства він має сплачувати. Це в свою чергу доволі часто призводить до ситуації, коли сумлінному платнику податків призначаються штрафні санкції за податками, що не були визначені та сплачені ним не з метою ухилення від оподаткування, а по незнанню. Це викликає у платника податків почуття несправедливості та недовіру до податкової служби [53]. Однією з поширених форм діяльності податкових органів в іноземних податкових системах є інститут попереднього податкового регулювання. Його сенс полягає в узгодженні платником податків з податковим органом податкових наслідків угод, питань ціноутворення, розподілу прибутку, інвестиційних проектів, інших господарських операцій до їх фактичного здійснення. У західноєвропейських країнах дані відносини оформляються у формі: укладення податкових угод; отримання індивідуальних консультацій. Згідно з положеннями Зводу фіскальних процедур Франції фіскальний рескрипт дає платнику податків право направити у фіскальний орган запит про правомірність планованої операції. Таким чином, він використовує право отримати податкову консультацію до укладення контракту. Прийняте податкове рішення є обов'язковим як для податкових органів, так і для платника податків, і зміні не підлягає. У разі відсутності відповіді у

передбачені терміни платник податків здійснює дії з позиції їх повної правомірності, при цьому в майбутньому податкові органи не вправі розглядати дану угоду як правопорушення. Аналогічна процедура є в США. Її реалізація відбувається двома способами. Перший – це тлумачення публікуються податковим органом нормативних актів. Другий – письмові відповіді податкового органу платнику податків, який звернувся з попереднім запитом по угоді, яку він має намір укласти. В Ізраїлі можна звертатись за консультацією до укладання угоди, під час і після його вчинення, при цьому головна умова – подати прохання про податкове вирішення до терміну здачі річного звіту. У Німеччині процедура рескрипту обмежена консультуванням платників податків з питань оподаткування заробітної плати, митних зборів чи оцінки фактичних ситуацій у зв'язку з проведенням фіскального контролю. Опубліковані позиції, висловлені податковою адміністрацією, стають обов'язковими для неї, але при цьому не накладають обмежень на суд. Висновок податкових угод можна розглядати як свого роду гарантію в стосунках платника податків та держави, а їх відсутність може перетворити податковий контроль в знаряддя свавілля і важіль тиску на сумлінного платника податків [54, с. 198-199]. Податкове законодавство багатьох західних країн відрізняється детальним доопрацюванням. При цьому податкове право займає особливе місце в загальній системі прав цих держав. Найважливішим аспектом податкового законодавства є те, що в ньому не діє принцип презумпції невинності і вага доказів при розгляді судових позовів за податковими справами завжди лежить на платниках податків. Обвинувачений (підозрюваний) при цьому не має права на відмову від дачі свідчень, які можуть бути використані проти нього в ході судового розгляду. Схожі правові норми діють у США, Франції, Німеччині, Швейцарії та деяких інших країнах. У податковому законодавстві передбачені істотні виключення з громадянських прав і свобод, які задекларовано в конституціях багатьох країн: недоторканність житла, таємниця листування та ін. За твердженнями західних спеціалістів, дії влади,

які в деяких випадках класифікуються як «втручання в приватне життя», в податковому праві розглядається як норма. Наприклад, при заповненні податкової декларації платник податків зобов'язаний повідомити відомості не лише про фінансове положення своєї сім'ї, а також про стан здоров'я, внески у фонди різних суспільних і політичних організацій та будь-які інші відомості, які податкові органи будуть вважати необхідними для нарахування суми податку. Так, у Швейцарії в податковій декларації вказуються дані про рухоме і нерухоме майно (по відношенню до автомобіля – марка, рік придбання, ціна), про наявність дорогоцінностей (вироби із золота, діамантів і т.п.), ощадні книжки із зазначенням номера, залишків вкладів, назв банків і т.д. [53, с. 147]. У багатьох країнах активно застосовується процедура «візиту і конфіскації», яка полягає у наділенні співробітників податкових відомств правом проводити обшуки за наявності дозволу судової влади. Дозвіл дозволяє проникати в торгові і приватні приміщення, збирати інформацію і документи, здатні довести дане шахрайство: таємна або фіктивна діяльність, приховування або передача доходів, фальсифікація в податковій пільзі. Окремим напрямком підвищення ефективності податкового контролю в зарубіжних країнах є координація дій різних органів державної влади та розробки комплексних методів протидії відходу від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства. У порівнянні з розвиненими зарубіжними країнами, стан податкової системи Росії характеризується низьким збиранням податків і податкових зборів. Перш за все, це пов'язано з недисциплінованістю платників податків і замалою податковою культурою. Недостатньо ефективна і діяльність податкових органів. Частими є факти необґрунтованого притягнення платників податків до відповідальності та порушення порядку провадження у справах про податкові правопорушення. Партнерами італійських податкових органів в обміні інформацією є: торговельна палата промисловців, ремісників і працівників аграрного сектору; податкова поліція; податковий архів і картотека платників податків; відомство автомобільного реєстру цивільних

транспортних засобів. У Фінляндії ведеться розширений банк даних податкової служби, сформований і поповнюваний загальнодоступною інформацією. У зазначеній базі містяться дані кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастру об'єктів нерухомості, інформація про пайовиків, директорів, керуючих та інших фінансово відповідальних особах. Фінськими податковими органами ведеться активна боротьба з економічними злочинами. Вся робота по виявленню незаконних угод і структур ведеться через перевірки конкретних громадян, що входять в певні групи ризику, і відстеження їх персональних зв'язків. Значні зусилля в зарубіжних країнах спрямовані на спрощення умов оподаткування. Робота спрямована на позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи і передачу цієї функції у відання податкових органів. Платникам податків залишається тільки сплатити податки у разі згоди з пред'явленої сумою податку. Даний спосіб втілюється у вигляді системи утримання податку у джерела виплати, яка вже давно й успішно застосовується практично у всіх європейських країнах. При забезпеченні податкового контролю у відносинах платника податків та податкових органів важлива роль належить спеціалізованим фірмам – податковим агентам, які займаються підготовкою податкових декларацій. Всі країни намагаються створити для них пільгові умови, проводять державну політику, підтримуючу дану технологію обліку податків (коли платникам вигідно звернутися до податкового агента та податковим агентам вигідно здійснювати свій бізнес). У США одна з найбільш великих компаній, що виконують послуги податкового агента, нараховує по країні більше 26 тисяч пунктів по консультуванню платників податків та надання послуг сприяння в заповненні податкових декларацій. В Австралії послугами податкових агентів користуються 75% платників податків. Судова практика найкрупніших країн Заходу свідчить про те, що злочини в фінансовій сфері, у т.ч. і при податкових правопорушеннях, практично завжди є «консенсусними», тобто здійснюються за попередньою домовленістю сторін (наприклад, між

суб'єктами оподаткування або між ними і корумпованими представниками влади). При цьому використовується як недосконалість законодавчих актів і «допомога» корумпованих чиновників, так і традиційні способи ухилення від сплати податків шляхом приховування прибутків, проведення складних міжбанківських комбінацій і багатоканального «просування» грошей в різні сфери тіньової економіки. Спеціалісти відзначають складність документування і формування доказової бази подібних злочинів, оскільки основні учасники протиправних дій глибоко законспіровані, а їх дії, як правило, ретельно сплановані і добре організовані. Тому в більшості західних країн податкові судові позови виключені із сфери майнових позовів і по суті прирівняні до карних справ. Відповідно, за навмисне приховування прибутків від оподаткування законодавством передбачені такі ж суворі покарання, як і за карні злочини. Специфіка податкового законодавства і складність судового розгляду справ про правопорушення в податково-фінансовій сфері обумовили створення в деяких західних країнах, наприклад, в США і Німеччині, інституту «податкових судів», які, діючи в загальних рамках системи юстиції, займаються виключно розглядом позовів з податкових питань. В ці ж судові органи можуть бути оскаржені рішення податкових властей про застосування фінансових санкцій (про накладення штрафу, арешту на майно тощо). Необхідно зазначити, що всеохоплюючий контроль над грошовими операціями населення зі сторони податкових служб, а через них і зі сторони правоохоронних органів, став можливим лише на основі бурного розвитку систем безготівкових розрахунків. Основною формою платежів в таких країнах, як США, Німеччина, Англія, Франція, Японія, Канада та ряді інших країн стало використання пластикових кредитних карток. В США, наприклад, лише 3% розрахунків за товари і послуги здійснюється за готівку. До початку 90-рр. на виплату заробітної плати через банківські рахунки було переведено 99% робочих і службовців в США і Канаді, 95% - в Англії [53, с. 150-151]. Зазначимо, що податкові служби в західних країнах у значній мірі наділені повноваженнями

правоохоронних органів. Органи податкових розслідувань (слідчий апарат) по суті являють собою спеціалізовані поліцейські служби, які часто використовують при проведенні фінансових розслідувань такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків із оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів. Співробітники органів податкових розслідувань часто проводять розслідування негласно, використовуючи в якості прикриття документи різних урядових і навіть приватних організацій. Таким чином, наділення податкових служб західних країн деякими правами і функціями правоохоронних органів, зокрема створення в рамках цих служб підрозділів податкових розслідувань, які використовують специфічні методи роботи, характерні для спецслужб, дозволяє істотно підвищити ефективність фінансового контролю в області оподаткування. З іншого боку, тісна взаємодія податкових органів з правоохоронними та спецслужбами насамперед по лінії обміну інформацією сприяє помітній боротьбі з іншими, загальнокримінальними видами злочинності [53, с. 154]. В Європі активно функціонує Європейська організація податкових адміністрацій (ЄОПА), (анг. The Intra-European Organization of Tax Administration, IOTA) – міжурядова міжнародна організація, заснована на членстві податкових адміністрацій. Україна також є членом ЄОПА. Членом ЄОПА може бути тільки податкова адміністрація. У ЄОПА існує два види членства – повноправне членство та асоційоване членство. Повноправним членом ЄОПА може бути податкова адміністрація країни, офіційно визнаної Організацією Об'єднаних Націй, розташованої в європейському регіоні, що включає держави навколо Чорного моря і держави в західній частині Каспійського моря, починаючи з Азербайджанської Республіки і Республіки Вірменія на півдні і закінчуючи Російської Федерацією на півночі. Асоційованим членом ЄОПА може бути податкова адміністрація країни, офіційно визнаної ООН, розташованої за межами європейського регіону. Повноправними членами ЄОПА є податкові

адміністрації Австрійської Республіки, Боснії і Герцеговини, Великого Герцогства Люксембург, Угорщини, Грецької Республіки, Грузії, Ірландії, Італійської Республіки, Королівства Іспанія, Королівства Нідерландів, Королівства Норвегія, Королівства Швеція, Латвійської Республіки, Литовської Республіки, Королівства Бельгії, Королівства Данія, Португальської Республіки, Республік Азербайджан, Албанія, Білорусь, Болгарія, Ісландія, Казахстан, Кіпр, Македонія, Мальта, Молдова, Польща, Сербія, Словенія, Хорватія, Чорногорія, Румунії, Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії, Федеративної Республіки Німеччина, Російська Федерація, Словацької Республіки, Україна, Фінляндської Республіки, Французької Республіки, Чеської Республіки, Швейцарської Конфедерації та Естонської Республіки. Всього повноправними членами ЄОПА є 43 податкові адміністрації. Єдиним асоційованим членом ЄОПА є податкова адміністрація Йорданського Хашимітського Королівства. Європейська організація податкових адміністрацій, зокрема:

- надає сервіс кооперативної технічної допомоги, яку просять членами ЄОПА, готує і випускає підсумкові доповіді;

- проводить освітні семінари для членів ЄОПА, в ході яких розбираються окремі проблеми податкового адміністрування і оподаткування (трансфертне ціноутворення, оподаткування фінансових інструментів, шахрайство з ПДВ, застосування податкових угод, стягнення податків, податкові розслідування, ризик-менеджмент у сфері справляння податків, електронні засоби і техніки перевірок, роль засобів масової інформації та їх відносини з податковою адміністрацією тощо);

- надає майданчик для зустрічей груп членів ЄОПА (група по освіті платників податків та послуг, що надаються платникам податків, група по режиму великих платників податків та їх перевірок, група по виявленню і запобіганню шахрайства з ПДВ, група по режиму специфічних галузей – будівельної галузі), які обговорюють питання, пов'язані з певними практичними аспектами податкового адміністрування (використання колл-

центрів податковими адміністраціями, електронні податкові декларації та інші електронні сервіси, консультування платників податків та інші просвітницькі ініціативи, обмін інформацією, податкові гавані, схеми ухилення від податків, схеми уникнення податків та багато ін.);

- надає майданчик для діяльності робочих груп, які досліджують окремі проблеми податкового адміністрування і оподаткування, і випускає підготовлені ними підсумкові документи – доповіді (податкове освіта для молодих, піар і маркетинг в діяльності податкових адміністрацій і багато ін.) і довідники по найкращій практиці;

- видає щоквартальний журнал Tax Tribune (випускається з 1998 року);

- проводить адміністративні заходи (засідання Генеральної асамблеї, зустрічі Виконавчого комітету та форуми представників членів ЄОПА) і публікує підсумкові доповіді [54]. Участь України у Європейській організації податкових адміністрацій, дозволяє обмінюватись досвідом із провідними податковими адміністраціями Європи та сприяє співпраці вітчизняних податкових органів із зарубіжними колегами. Не можна не сказати про важливість розвитку інформаційних технологій. Автоматизація форм податкового контролю дозволяє:

- скоротити трудомісткість аналітичної роботи;

- підвищити результативність проведених заходів податкового контролю за рахунок обґрунтованого відбору платників податків;

- знизити кількість податкових правопорушень;

- створити інформаційні ресурси для накопичення даних про податкові порушення та їх використання в подальшому. Крім того, впровадження нових інформаційних технологій сприяє економії фінансових і тимчасових витрат у податковому процесі. Практику діяльності податкових органів і методи податкового контролю зарубіжних країн, можна сміливо назвати універсальними, і використовувати їх для вдосконалення податкового контролю в Україні. Необхідно взяти на «озброєння» податковим органам України, такі напрями розвитку контролю:

- налагодження довірчих взаємин платника податків та податкових органів;
- робота над правовою грамотністю і інформованістю суспільства;
- налагодження попереднього податкового регулювання;
- узгодження платниками податків з податковими органами нових схем організації бізнесу;
- посилення координації дій різних органів державної влади та розробка комплексних методів протидії ухиленням від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства;
- спрощення умов оподаткування фізичних осіб шляхом позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи, шляхом об'єднання баз даних різних відомств;
- автоматизація форм податкового контролю, поліпшення методик податкового контролю. Позитивною рисою вже є те, що останнім часом збільшилась кількість контактів між податковими органами України та відповідними органами зарубіжних країн. Це призведе до обміну досвідом вітчизняних та закордонних працівників податкових органів, виявлення позитивних рис та впровадження їх у діяльність органів ДПС України.

3.2. Аналіз законодавчої бази у сфері податкових правопорушень окремих країн

Аналіз законодавчої бази в сфері податкових правопорушень Росії та Білорусі, дає підстави зробити висновок про їхню подібність, проте існують певні відмінності. Зокрема, згідно розділу IV Податкового Кодексу Російської Федерації, до податкових правопорушень також включаються наступні: незаконне використання пільг по сплаті податку; порушення касової дисципліни; ухилення від представлення інформації, необхідної для обчислення податку; перешкоджання здійсненню контрольних дій; непокоря законній вимозі або розпорядженню посадової особи податкового органу; образа посадової особи податкового органу; насильство або погроза застосування насильства або пошкодженням майна щодо посадової особи податкового органу [56].

У податковому кодексі Білорусі немає нормативів, які б визначали відповідальність за вчинення податкових правопорушень, чи види податкових правопорушень. Основними законодавчими актами Білорусі, що стосуються податкових правопорушень є Кодекс Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення та Кримінальний Кодекс Республіки Білорусь. Відповідно до глави 13 Кодексу Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення, до податкових правопорушень належать: відсутність при реалізації товарів, наданні послуг документа, передбаченого законодавством про єдиний податок; незабезпечення зарахування виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), іншого майна на рахунки в банках і (або) небанківських кредитно-фінансових організаціях і нездійснення платежів з них [51]. Усі інші правопорушення подібні до визначених Податковим Кодексом України.

До правопорушень, які визначаються виключно українським законодавством належать: порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем; відчуження майна,

яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби; порушення порядку отримання та використання торгового патенту.

Набув чинності Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (крім деяких змін, які набирають чинності з 1 липня 2020 року та з 1 січня 2021 року).

Загальні зміни, запроваджені цим Законом:

- усуваються технічні та логічні помилки у Податковому кодексі України (далі – Кодекс);

- норми Кодексу приводяться у відповідність до положень законів України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні», «Про публічні закупівлі», «Про заставу», «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги», Кодексу України з процедур банкрутства тощо;

- упорядковуються функції та визначення контролюючих органів у зв'язку з реорганізацією Державної фіскальної служби України;

- впроваджуються норми щодо єдиної юридичної особи в структурі ДПС України;

- усуваються проблеми подвійного оподаткування шляхом запровадження процедури взаємного узгодження;

- вдосконалюються деякі питання функціонування електронного кабінету, зокрема:

розширення переліку документів, які можуть бути отримані платником податків за допомогою електронного кабінету (повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації, деякі документи за результатами перевірок, індивідуальні податкові консультації тощо);

уточнення порядку доставки документа в електронній формі до платника через електронний кабінет;

надання платникам можливості подавати в електронному вигляді повідомлення (з документальним підтвердженням фактів) для виправлення неточної, неповної або застарілої інформації про себе, доступ до якої надається йому через електронний кабінет;

врегулювання організаційних процесів, пов'язаних з формуванням та прийманням звітності поданої засобами електронного зв'язку в електронній формі;

- вирішуються проблемні питання визначення дати сплати податкового зобов'язання, якщо граничний строк сплати податкового зобов'язання припадає на вихідний або святковий день (день, що настає за вихідним або святковим днем);

- визначаються чіткі вимоги до оформлення випадків втрати, пошкодження або дострокового знищення документів платником;

- збільшується строк, на який може бути продовжено термін надання індивідуальної податкової консультації з 10 до 15 днів;

- надається можливість поновлення строку подання платником скарги в адміністративному порядку, якщо не пройшло 6 місяців з моменту отримання рішення;

- надається можливість нерезидентам оскаржити певні рішення у контролюючого органу, який їх виніс;

- запроваджуються нові умови оплати праці державних службовців контролюючих органів.

- встановлюється, що стягнення заборгованості з частини чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їх об'єднань відтепер буде здійснюватись у порядку, визначеному статтями 59-60 та 87-101 Кодексу;

- скорочується термін, протягом якого до платника податків, якому надіслано податкову вимогу, не застосовуються заходи стягнення з 60 до 30 календарних днів;

- доповнюються підстави звільнення майна платника податків – боржника з податкової застави;

- скорочуються терміни, протягом яких платник податків може самостійно здійснити оцінку майна, з двох до одного місяця.

Запроваджується нова концепція відповідальності, яка передбачає:

- обов'язковий аналіз та доведення контролюючими органами наявності умислу та вини платника податків при вчиненні податкового правопорушення;

- притягнення до фінансової відповідальності платника податків за вчинення податкового правопорушення здійснюється за умови наявності в діянні вини, крім деяких податкових правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини (відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу; неподання у строки документів для взяття на облік; здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків банком або іншою фінансовою установою до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу; неповідомлення фізичними особами-підприємцями про свій статус банку при відкритті рахунку тощо);

- визначення обставин, що пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкового правопорушення (під впливом погрози, примусу, матеріальну, службову чи іншу залежність; збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення);

- визначення додаткових обставин, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків, зокрема вчинення діяння особою, що діяла відповідно до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду, зразкової справи Верховного Суду щодо застосування норми права, від якої в подальшому було відступлено; внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів;

- зменшення розміру штрафів за вчинення податкового правопорушення на 50 відсотків у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність;

- відповідальність контролюючих органів за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини;

- визначення фіксованого розміру компенсації (одна мінімальна заробітна плата) за шкоду, заподіяну протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, для отримання якої платнику податків необхідно довести лише факт протиправності рішень, дій бездіяльності контролюючих органів (прийняття незаконного рішення, що призвели до втрати особою статусу платника податку; невнесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та/або порушення строків початку проведення камеральної перевірки, перешкоджання звільненню майна особи з-під режиму тимчасово затримання тощо);

- визначення переліку видів шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, які можуть бути заявлені платником податків до відшкодування (вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна; додаткові витрати, понесені платником податку (штрафні санкції, сплачені контрагентам платника податку, вартість додаткових робіт, послуг, додатково витрачених матеріалів тощо); витрати, пов'язані з адміністративним та/або судовим оскарженням тощо). Сума такого відшкодування не повинна перевищувати 50 розмірів мінімальної заробітної плати.

Також законом передбачено:

- скасування штрафних санкцій до фізичних осіб у разі неподання або порушення строків подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (у разі зміни ПІБ, адреси тощо);

- скасування штрафних санкцій у випадках, коли помилки щодо реєстраційного номера облікової картки платника податків у податковій звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника

податків, суми утриманого з них податку були виправлені податковими агентами самостійно, в тому числі протягом 30 календарних днів з дня надходження повідомлень про помилки, виявлені контролюючим органом;

- збільшення у 2 рази штрафів для платників податків за окремі порушення у сфері адміністрування податків (ст.ст. 117, 118, 119, 119-1, п. 120.1, п. 121.1 Кодексу та інші: порушення порядку взяття на облік у контролюючих органах – до 2040 грн.; строку та порядку подання інформації про відкриття (закриття) банківських рахунків – до 680 грн.; порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків – до 2040 грн.; порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості (новий штраф) – до 1360 грн. та строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів – до 4 080 грн.).

Також встановлено штрафні санкції:

- у розмірі 2 відсотків обсягу постачання (без ПДВ), але не більше 1200 грн., для кожної несвоєчасно зареєстрованої податкової накладної для операцій з постачання товарів/послуг, які звільнені від ПДВ або які оподатковуються за нульовою ставкою та ін. (п. 120-1.1);

- у розмірі 5 відсотків обсягу постачання (без ПДВ), але не більше 3400 грн, для кожної податкової накладної, яка не зареєстрована для операцій з постачання товарів/послуг, які звільнені від ПДВ або які оподатковуються за нульовою ставкою (п. 120-1.2);

- за неподання контролюючою особою звіту про контрольовані іноземні компанії - у розмірі 100 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи за кожний такий факт (більше 210 200 грн.), несвоєчасне подання цього звіту - 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи за кожний такий факт (більше 105 100 грн.) (п. 120.7) та інші;

- усунення неузгодженостей та розбіжностей у нормах Кодексу щодо нарахування пені за актами перевірок [61].

Висновки до Розділу 3

При аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема:

- побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін;
- відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань;
- невідворотність покарання.

Будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків. У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослухняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження. Крім того, рівень добровільного дотримання податкового законодавства росте за рахунок роботи над правовою грамотністю і інформованістю суспільства, впровадження на рівні громадянського обов'язку в свідомість громадян виконання податкових зобов'язань.

Набув чинності Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (крім деяких змін, які набирають чинності з 1 липня 2020 року та з 1 січня 2021 року).

ВИСНОВКИ

Проаналізувавши чинне законодавство, відповідні норми права, в межах магістерського дослідження, можна дійти до наступних висновків:

1. Отже, діяння, які підпадають під ознаки складу податкового правопорушення, є караними. Аналіз наведених положень дає можливість сформулювати такі ознаки податкового правопорушення:

- податкове правопорушення є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, адже, враховуючи його фінансово-правову природу, воно є різновидом фінансового правопорушення;

- податковим правопорушенням властива суспільна шкідливість, яка виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або перешкоджанні їх виконання, а також полягає в здатності загрожувати спричиненням суспільно шкідливих наслідків або завданні цих суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони;

- податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожує настанню або спричиняє суспільно шкідливі наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише те діяння, яке порушує норми податкового законодавства, що встановлюють податкові обов'язки та заборони;

- податковим правопорушенням має визнаватися лише винне діяння, проте, враховуючи невизначеність на сьогодні обов'язкового характеру вини у податковому законодавстві, це питання потребує детального наукового дослідження для формулювання моделі вини, яка буде придатною для її подальшого закріплення в податковому законодавстві;

- податкове правопорушення завжди має зовнішню форму виразу та вчиняється у формі діяння (дії або бездіяльності);

– діяння, які підпадають під усі ознаки складу податкового правопорушення, є караними, а отже, за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності.

Податковим правопорушенням властиві такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; їм властива суспільна шкідливість, протиправність, винність; вчиняються у формі діяння (дії або бездіяльності); є караними (за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності). Виходячи із цього, податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

2. Враховуючи наявність наукової дискусії як щодо поняття податкового правопорушення, так і його видів, аналізуючи класифікацію податкових злочинів, що пропонується різними авторами, можна зробити підсумок, що основною ознакою, що їх об'єднує, є сам об'єкт злочинного посягання.

3. За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, в Україні застосовуються такі види юридичної відповідальності відповідно до статті 111 Податкового Кодексу України:

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна.

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства володіє специфічними матеріально-правовими і процесуальними ознаками, закріпленими в нормативно-правових актах податкового законодавства, метою якої є відновлення правопорядку у сфері справляння податків та зборів шляхом застосування до порушника фінансово-правових санкцій.

Розвиток правового регулювання фінансової відповідальності повинен відбуватися в напрямі чіткішого відокремлення підвидів, зокрема за порушення податкового законодавства.

Аналіз статей Кодексу України про адміністративні правопорушення дозволяє стверджувати, що за порушення податкового законодавства застосовуються майнові та грошові стягнення - конфіскація, штраф.

Удосконалення інституту кримінальної відповідальності - важливий, крок на шляху до вдосконалення податкового законодавства. Кримінальна відповідальність має стати додатковим, крайнім важелем впливу на платника податків, а не основним, як це фактично є тепер. Очевидно, що всі або практично всі відносини відповідальності за скоєння податкових правопорушень мають реалізовуватися в рамках фінансової, а не кримінальної відповідальності. Очевидно, що відповідальність держави має реалізовуватися не у вигляді одиної норми статті 200 ПК України, що передбачає сплату пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ з бюджету, а у вигляді повноцінного правового підінституту. Останній має передбачати фінансову відповідальність держави за порушення прав платника податків, заподіяну йому шкоду, а також кримінальну відповідальність посадових осіб держави за податковий делікт (у рамках спеціальних складів злочинів). Саме податкові відносини є тими, де відповідальність платника податків і держави має максимально наблизитися до дзеркальної, забезпечуючи захист прав першого перед свавіллям другої.

4. При аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема:

- побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін;
- відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань;

- невідворотність покарання.

Будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків. У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослухняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження. Крім того, рівень добровільного дотримання податкового законодавства росте за рахунок роботи над правовою грамотністю і інформованістю суспільства, впровадження на рівні громадянського обов'язку в свідомість громадян виконання податкових зобов'язань.

5. Аналіз законодавчої бази в сфері податкових правопорушень Росії та Білорусі, дає підстави зробити висновок про їхню подібність, проте існують певні відмінності. Зокрема, згідно розділу IV Податкового Кодексу Російської Федерації, до податкових правопорушень також включаються наступні: незаконне використання пільг по сплаті податку; порушення касової дисципліни; ухилення від представлення інформації, необхідної для обчислення податку; перешкоджання здійсненню контрольних дій; непокоря законній вимозі або розпорядженню посадової особи податкового органу; образа посадової особи податкового органу; насильство або погроза застосування насильства або пошкодженням майна щодо посадової особи податкового органу.

У податковому кодексі Білорусі немає нормативів, які б визначали відповідальність за вчинення податкових правопорушень, чи види податкових правопорушень. Основними законодавчими актами Білорусі, що стосуються податкових правопорушень є Кодекс Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення та Кримінальний Кодекс Республіки Білорусь. Відповідно до глави 13 Кодексу Республіки Білорусь про

адміністративні правопорушення, до податкових правопорушень належать: відсутність при реалізації товарів, наданні послуг документа, передбаченого законодавством про єдиний податок; незабезпечення зарахування виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), іншого майна на рахунки в банках і (або) небанківських кредитно-фінансових організаціях і нездійснення платежів з них. Усі інші правопорушення подібні до визначених Податковим Кодексом України.

До правопорушень, які визначаються виключно українським законодавством належать: порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем; відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби; порушення порядку отримання та використання торгового патенту.

При аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема:

- побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін;
- відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань;
- невідворотність покарання.

Будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків. У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослухняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження. Крім того, рівень добровільного дотримання податкового

законодавства росте за рахунок роботи над правовою грамотністю і інформованістю суспільства, впровадження на рівні громадянського обов'язку в свідомість громадян виконання податкових зобов'язань.

6. Податкове законодавство багатьох західних країн відрізняється детальним доопрацюванням. При цьому податкове право займає особливе місце в загальній системі прав цих держав. Найважливішим аспектом податкового законодавства є те, що в ньому не діє принцип презумпції невинності і вага доказів при розгляді судових позовів за податковими справами завжди лежить на платниках податків.

7. Зазначимо, що податкові служби в західних країнах у значній мірі наділені повноваженнями правоохоронних органів. Органи податкових розслідувань (слідчий апарат) по суті являють собою спеціалізовані поліцейські служби, які часто використовують при проведенні фінансових розслідувань такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків із оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів. Співробітники органів податкових розслідувань часто проводять розслідування негласно, використовуючи в якості прикриття документи різних урядових і навіть приватних організацій. Таким чином, наділення податкових служб західних країн деякими правами і функціями правоохоронних органів, зокрема створення в рамках цих служб підрозділів податкових розслідувань, які використовують специфічні методи роботи, характерні для спецслужб, дозволяє істотно підвищити ефективність фінансового контролю в області оподаткування.

Практику діяльності податкових органів і методи податкового контролю зарубіжних країн, можна сміливо назвати універсальними, і використовувати їх для вдосконалення податкового контролю в Україні. Необхідно взяти на «озброєння» податковим органам України, такі напрями розвитку контролю:

- налагодження довірчих взаємин платника податків та податкових органів;
- робота над правовою грамотністю і інформованістю суспільства;
- налагодження попереднього податкового регулювання;
- узгодження платниками податків з податковими органами нових схем організації бізнесу;
- посилення координації дій різних органів державної влади та розробка комплексних методів протидії ухиленням від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства;
- спрощення умов оподаткування фізичних осіб шляхом позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи, шляхом об'єднання баз даних різних відомств;
- автоматизація форм податкового контролю, поліпшення методик податкового контролю. Позитивною рисою вже є те, що останнім часом збільшилась кількість контактів між податковими органами України та відповідними органами зарубіжних країн. Це призведе до обміну досвідом вітчизняних та закордонних працівників податкових органів, виявлення позитивних рис та впровадження їх у діяльність органів ДПС України.

Податкові правопорушення мають місце через ряд причин. Можна виділити кілька груп причин вчинення податкових правопорушень: політичні, економічні, моральні, технічні.

Політичні причини пов'язані з тим, що держава використовує податки не тільки як засіб для забезпечення доходів казни, але і як регулюючий інструмент: за допомогою цього інструмента держава регулює ті чи інші суспільні відносини.

Економічні причини теж впливають на платника податків. Якщо санкція за податкове правопорушення передбачає економічні наслідки для нього в розмірі меншому ніж прихована ним сума податку, то, природно, платник податків зацікавлений в ухилянні від сплати податку.

Моральні причини ухиляння від сплати податку складаються в невідповідності податкових законів загальним принципам законодавства: рівності, постійності і неупередженості, що знижує престиж і авторитет цих законів.

Технічні причини ухилення від оподаткування зв'язані з недосконалістю форм і методів контролю. Податкові органи не в змозі контролювати всі господарські операції і перевіряти вірогідність усіх бухгалтерських документів.

Отже, першочерговим завданням Податкової служби України на даному етапі розвитку, на нашу думку, є встановлення заснованих на довірі відносин з платниками податків, що неодмінно зменшить рівень податкових правопорушень в Україні, який є одним з найвищих у Європі. Податковим Кодексом України передбачена фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність за вчинення правопорушень у сфері податків. Основними причинами, що викликають податкові правопорушення, є: політичні, економічні, моральні та технічні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Денисов, Ю. А. Общая теория правонарушения и ответственности (социологический и юридический аспекты) / Ю. А. Денисов. – Л. : Изд-во Ленинград. ун-та, 1983. – С. 11.
2. Липинский Д. А. Проблемы юридической ответственности / под ред. д-ра юрид. наук., проф. Р. Л. Хачатурова / Д. А. Липинский. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – С. 46–47.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
4. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – С. 646.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации – Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
6. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000, № 2181-III // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44. Випуск 22 ' 2011 Державне будівництво та місцеве самоврядування 198
7. Иванов А.А. От талиона к индивидуализации юридической ответственности. Исторический очерк становления правового принципа : монография / А. А. Иванов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. – С. 81.
8. Витрук Н. В. Общая теория юридической ответственности / Н. В. Витрук. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Норма, – 2009. – С. 311.
9. Лейст О. Э. Санкции в советском праве / О. Э. Лейст. – Москва : Государственное издательство «Юридической литературы», 1962. – 238 с.
10. Штанько А. О. Теоретико-правові аспекти суспільної небезпеки і соціальної шкідливості правопорушення: критерії розмежування / А. О. Штанько // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2009. – Вип. 44.

11. Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право) : навч. посіб. / В. К. Колпаков. – Київ : Юрінком Інтер, 2008. – 256 с.
12. Штанько А. О. Правопорушення як вид правової поведінки : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / А. О. Штанько ; Київ. нац. ун-т внутр. справ. – Київ, 2009. – 22 с.
13. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність та фінансово-правовий примус / А. Й. Іванський // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 4. – С. 157–166.
14. Дмитренко Е. С. Поняття та ознаки правопорушення, вчиненого суб'єктом фінансового права / Е. С. Дмитренко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2005. – № 8 (46). – С. 33–39.
15. Сущенко В. Тлумачення терміну «законодавство» Конституційним судом України / В. Сущенко // Юридичний журнал. – 2003. – № 512. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=221>.
Стаття надійшла до редакції 06.01.2015
16. Н. Ю. Онищук, науковий співробітник НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України
17. Наталія Мусієнко, старший юрист, KPMG Law Ukraine Артур Горголюк, юрист, KPMG Law Ukraine Податкові правопорушення: чи бізнес без вини винний? Вина у податковому правопорушенні є основним індикатором наявності відповідальності за такі порушення. Режим доступу - <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2019/09/podatkovii-pravoporushennya-chy-biznes-bez-vyny-vynnyy.html>
18. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 № 1402-VIII - Режим доступу - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text>
19. Цимбал П.В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: монографія. – Ірпінь: Національний

університет ДПС України, 2009. – 408 с. - Режим доступу - http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/3010/1/3234_IR.pdf

20. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік: Навч. посіб. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с. - <https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/16313/>

21. Антощук Л. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів Аналіз висновків судів щодо податкових правопорушень від KPMG Law Ukraine - Режим доступу - https://biz.ligazakon.net/ua/analytics/197321_podatkov-pravoporushennya-nayvazhливsh-visnovki-sudv

22. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III - Режим доступу - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

23. Постанова ВС від 27.11.2018 р. у справі 609/921/13-к - Режим доступу - https://protocol.ua/ua/postanova_kks_vp_vid_27_11_2018_roku_u_spravi_609_921_13_k/

24. Ухвала від 06.10.2016 р. апеляційного суду Київської області у справа № 361/8842/14-к - Режим доступу - <https://verdictum.ligazakon.net/document/61894643>

25. Види податкових правопорушень https://pidru4niki.com/75884/pravo/vidi_podatkovih_pravoporushen_ukrayini

26. Братусь С.М. Юридическая ответственность и законность (Очерк теории) [Текст] / С. Н. Братусь.- Москва : Юрид. лит., 1976 - 216 с.

27. Зеленько Л. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства - Режим доступу- <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-1756/>

28. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право. Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 312 с.

29. Гетманцев Д. О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макарчук, Я.

С. Толкачов ; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex». – Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 748 с.

30. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз [Текст] : монографія / А. Й. Іванський. – Одеса : Юридична література, 2008. – 504 с.

31. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності / Л. В. Міщенко // Право і безпека. – 2011. – № 4(41). – С. 218–221 - Режим доступу-
<http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-1756/>

32. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства - <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2016/06/31.pdf>

33. Крохина Ю. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, стадии и механизм реализации / Ю. Крохина // Хозяйство и право. – № 5. – 2003. – С. 102–111.

34. Кролис Л.Ю. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Л.Ю. Кролис. – М., 1997. – 22 с. 4.

35. Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства. По материалам судебно-арбитражной практики / А. Курбатов // Хозяйство и право. – 1995. – № 1, 2. – С. 63–94.

36. Усенко Р.А. Фінансові санкції за законодавством України : монографія / Р.А. Усенко ; відп. ред. Д.М. Лук'янця. – К.: Дакор, КНТ, 2007. – 168 с.

37. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности / А.А. Гогин. – Тольятти: Издво ВуиТ, 2003. – 205 с.

38. Каплиева Е.В. Юридическая ответственность за правонарушения в области налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Каплиева. – М., 2002. – 195 с.

39. Гетманцев Д.О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макаручук, Я. С.

Толкачов ; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex». – Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 748 с.

40. Базылев Б. Т. Юридическая ответственность (теоретические вопросы) / Б. Т. Базылев. – Красноярск, 1985. – 119 с.

41. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – Спб. : Юрид. центр Пресс, 2003. – 397 с.

42. Брызгалин А.В. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права / А.В. Брызгалин, С.А. Кудреватых // Государство и право. – 2000. – № 6. – С. 64–67.

43. Гусева Т.А. Проблемы совершенствования налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности : дис. ... канд. юрид. наук. / Т.А Гусева. – Саратов, 2001. – 205 с. 13.

44. Пришва Н.Ю. Місце податкового права в системі права / Н.Ю. Пришва // Часопис Київського університету права. – 2002. – № 3. – С. 32–34.

45. Козырев А.А. Влияние института ответственности за налоговые правонарушения на экономическую безопасности государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Козырев – Саратов, 2004. – 24 с.

46. Ефремов А.Ф. Принципы законности и проблемы их реализации. – Тольятти: Изд-во ТолПИ, 2000. – 298 с.

47. Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 2000. – 468 с.

48. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80732-10#Text>

49. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 г.- Режим доступа - <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=hk0300194&p2=%7BNRPA%7D> – назва з екрану.

50. Налоговый Кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. - Режим
доступу-

<http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=hk0200166&p2=%7BNRPA%7D>
– назва з екрану.

51. Налоговый Кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года. [Електронний ресурс]. Режим доступу - <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=133422;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.34983836629515364;from=48773-1424> – назва з екрану.

52. Сердюк В. М. Податковий облік: Навч. посібник. – К.: Центр навч. літ., 2005. – 301 с.

53. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : дис.. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / З. М. Будько. – Запоріжжя, 2005. – 218 с.

54. Гетьманцев Д. Батіг без пряника Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення - <https://zn.ua/ukr/business/batig-bez-pryanika-kriminalna-vidpovidalnist-za-podatkov-i-pravoporushennya-.html>

55. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні // Режим доступу – http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id

56. Степанюк О.І. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення / Олександр Іванович Степанюк. – Тернопіль, 2001. – 160 с.

57. Web-представництво Європейської організації податкових адміністрацій // Режим доступу – <http://www.iota-tax.org/>

58. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран [Курс лекций] / Илья Ильич Кучеров. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – 374 с.

59. Пугаченко О. Деятельность налоговых органов в зарубежных странах [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/28.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/28.pdf)

60. Зміни, передбачені Законом № 466-IX, що удосконалює податкове законодавство - Пресслужба Державної податкової служби України - Режим доступу - <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/419682.html>

61. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України
Режим доступу -
http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/3245/1/Onyshchuk_192.pdf Випуск
22'2011 //Державне будівництво та місцеве самоврядування

62. Трипольська М.І. Поняття та ознаки податкового
правопорушення// Серія: Право, 2015 р., № 1 (47) - Режим доступу -
[file:///C:/Users/User/Downloads/drp_2015_1_10%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/drp_2015_1_10%20(1).pdf)