

**ТРАНСФОРМАЦІЯ ІНСТИТУТУ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ  
ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА****TRANSFORMATION OF THE INSTITUTE OF TAXPAYER'S RESPONSIBILITY  
FOR VIOLATION OF TAX LEGISLATION**

**Рарицька В.Б., к.ю.н.,**  
асистент кафедри права, професійної та соціально-гуманітарної освіти  
*Заклад вищої освіти «Подільський державний університет»*

**Скупінський О.В., к.ю.н.,**  
доцент кафедри права, професійної та соціально-гуманітарної освіти  
*Заклад вищої освіти «Подільський державний університет»*

Концепт відповідальності за порушення податкового законодавства як відповідальності платника податків у податкових правовідносинах, цілком вписуючись у загальноприйняту у сучасній науці парадигму фінансового права, в силу ряду соціокультурних обставин нині зазнає істотних трансформацій.

Істотним етапом його перетворення стала велика реформа податкової відповідальності, проведена у 2020 році, якою вперше в незалежній Україні законодавцем було встановлено обов'язок контролюючих органів доведення умислу та вини платника податків за вчинення податкового правопорушення. Разом із рядом інших змін, вказаний крок став точкою відліку для невідвортної трансформації відповідальності за порушення податкового законодавства. З винятково фіскальної, односторонньої та каральної за правовою природою у двосторонню, взаємну відповідальність платника податків та контролюючого органу як суб'єктів податкових правовідносин.

Наступний, визначальний етап для Української держави та українського народу, обумовлений повномасштабним військовим вторгненням на територію України став викликом не лише для суверенітету та територіальної цілісності держави, ствердження самоідентичності українського народу. Він позначив перетворення правової та податкової системи держави, особливостей їх функціонування в умовах війни. Держава здійснила безпрецедентний крок, звільнивши платника податків від відповідальності за невиконання цілого ряду його податкових обов'язків. Хоча такі заходи мають тимчасовий характер та, згідно закону, поширюються на період дії воєнного стану на території України, а доцільність поодиноких з них, в силу надзвичайно великого скорочення державних надходжень піддається справедливому сумніву, однак обрана законодавцем позиція щодо впровадження подібних обмежень дозволяє нам стверджувати про вірний вектор розвитку податкових правовідносин між державою і платником податків, повернення до його істинної правової природи. Держава, попри гостру необхідність забезпечення безперервних, підвищених внаслідок воєнного стану надходжень до публічних фондів грошових коштів, в центр правового регулювання повернула платника податків, його приватні та публічні інтереси. Здійснивши безпрецедентний крок, держава визнала пріоритетність у податкових правовідносинах платника податків, цінність його прав та законних інтересів.

**Ключові слова:** відповідальність за порушення податкового законодавства, податкові обов'язки, публічні інтереси платників податків, приватні інтереси платників податків, податкові правовідносини.

The concept of liability for violations of tax law exists in the science of financial law as the responsibility of the taxpayer. Such an understanding of it fits perfectly into the paradigm of financial law, which is widely accepted by modern Ukrainian science. Meanwhile, due to a number of socio-cultural circumstances, it is currently undergoing significant transformations.

The great reform of tax liability, carried out in 2020, became an essential stage of its transformation. For the first time in independent Ukraine the legislator established the obligation of controlling bodies to prove the intent and guilt of a taxpayer for committing a tax offense. Along with a number of other changes, this step became a starting point for the inevitable transformation of responsibility for violations of tax law. From exclusively fiscal, unilateral and punitive in nature to bilateral, mutual responsibility of the taxpayer and the authority as subjects of tax relations.

The next, defining stage for the Ukrainian state and the Ukrainian people was caused by a full-scale military invasion in Ukraine. It became a challenge not only for the sovereignty and territorial integrity of the state, the assertion of the self-identity of the Ukrainian people. It also signified the transformation of the legal and tax system of the state, the peculiarities of their functioning in wartime. The state has taken an unprecedented step by releasing the taxpayer from liability for breaching a number of his tax obligations.

Although such measures are temporary and, according to the law, extend to the period of martial law in Ukraine, and the feasibility of some of them, due to the extremely large reduction in government revenues is in doubt, but the legislator's position on the implementation of such restrictions allows us to say that the right vector for the development of tax relations between the state and the taxpayer was chosen.

Despite the urgent need to ensure uninterrupted, increased revenues to public funds, the state returned the taxpayer and his private interests to the center of legal regulation. Having taken such an unprecedented step, the state recognized the priority in the tax relations of the taxpayer, the value of his rights and legitimate interests.

**Key words:** liability for violations of tax legislation, tax obligations, public interests of taxpayers, private interests of taxpayers, tax relations.

**Постановка проблеми.** Концепт відповідальності за порушення податкового законодавства як відповідальності платника податків у податкових правовідносинах, цілком вписуючись у загальноприйняту у сучасній науці парадигму фінансового права, в силу ряду соціокультурних обставин нині зазнає істотних трансформацій.

Ключовим етапом його перетворення стала велика реформа податкової відповідальності, проведена у 2020 році, якою вперше в незалежній Україні законодавцем було встановлено обов'язок контролюючих органів доведення умислу та вини платника податків за вчинення податкового правопорушення. Разом із рядом інших змін, вказаний крок став точкою відліку для невідвортної трансформації відповідальності за порушення податкового законодавства з винятково фіскальної, односторон-

ньою та каральною природою у двосторонню, взаємну відповідальність платника податків та контролюючого органу як суб'єктів податкових правовідносин.

Наступний етап – визначальний для Української держави та українського народу, обумовлений повномасштабним військовим вторгненням на територію України став викликом не лише для суверенітету та територіальної цілісності держави, ствердження самоідентичності українського народу. Він позначив перетворення правової та податкової системи держави, особливостей їх функціонування в умовах війни. Держава здійснила безпрецедентний крок, звільнивши платника податків від відповідальності за невиконання цілого ряду його податкових обов'язків. Вказані обставини знову ж таки повернули в центр публічного регулювання людину –

платника податків, його приватні та публічні інтереси. Таким чином, дослідження трансформаційних процесів, яких зазнає інститут відповідальності за порушення податкового законодавства, набуває особливої актуальності.

Проблема відповідальності платників податків у податкових правовідносинах була предметом наукових досліджень Д. О. Гетманцева, О. В. Дьоміна, Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванського, О. А. Музики-Стефанчук, Н. Ю. Пришви, Р. А. Усенка, Р. Ханової та ін. українських науковців, однак питання особливостей його трансформування, особливо в умовах повномасштабної військової агресії, залишається відкритим.

**Вклад основного матеріалу.** Питанням правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства присвячена Глава 11 Розділу 2 Податкового кодексу України (далі – ПК України). Відсутність легальної дефініції юридичної відповідальності за вчинення податкового правопорушення у вказаній главі та загалом податковому законодавстві України є основоположною причиною відсутності однаковості у підходах до її тлумачення.

Пріоритетне в науці розуміння юридичної відповідальності за податкові правопорушення як відповідальності платника податків у податкових правовідносинах, її карального характеру з боку держави і жертвовного з боку платника податків [1] відображає особливості правового статусу держави як суб'єкта податкових правовідносин [2, с. 141].

Протилежні характеристики відповідальності за порушення податкового законодавства платника податків і органів державної влади, через які участь у таких відносинах бере держава, обґрунтовуються у науці пріоритетним значенням фінансових інтересів держави. Вони охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [3] та є об'єктом податкового правопорушення.

Погляд на вчинення податкових правопорушень як на посягання на фінансові інтереси держави до недавнього часу пронизував також податкове законодавство. З огляду на логіку вказаної парадигми, несплата податків або порушення інших обов'язків платниками податків спричиняла шкоду інтересам держави [4; 5].

Безапеляційними доказами домінування підходу до розуміння податкової відповідальності як відповідальності платника податків у Податковому кодексі України попередньої редакції були: недостатня розробка інституту відповідальності держави у податковому законодавстві, відсутність процедури притягнення органів державної влади до відповідальності за порушення податкового законодавства, відсутність інституту вини платника податків за вчинення податкового правопорушення та презумпції його невинуватості, брак положень, які стосувалися індивідуалізації покарання за вчинення податкових правопорушень, наділення держави у відносинах з податковою відповідальністю виключно повноваженнями контролю та примусу, виокремлення та пріоритизація каральної та фіскальної функцій податкової відповідальності [6].

З огляду на це, закріплений до останніх змін до податкового законодавства та обґрунтований податково-правовою наукою інститут відповідальності держави та платника податків за порушення податкового законодавства загострював існуючу у податково-правовій дійсності асиметричність податкового права держави [6].

Першим кроком до суттєвого реформування інституту відповідальності та приведення його у відповідність до європейських стандартів стало прийняття законодавцем законів «Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [7] та «Про внесення змін до Податкового

кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. [8].

Вказаними нормативно-правовими актами була вперше зроблена спроба налагодження рівноваги у відповідальності суб'єктів податкових правовідносин шляхом внесення змін до правового регулювання відповідальності не лише контролюючих органів, але й платника податків. Зокрема, вперше в незалежній Україні встановлено обов'язок контролюючих органів доведення умислу та вини платника податків за вчинення податкового правопорушення (п. 122.1 ст. 112 ПК України) [3].

Водночас, у ряді податкових правопорушень законодавець залишив попередню концепцію відповідальності платника «без вини», зокрема, у випадках «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» і т.д.) [7].

Крім того, серед позитивних змін стало визначення у податковому законодавстві ряду обставин, які пом'якшують відповідальність платника податків (ст. 112-1 ПК України), звільняють його від відповідальності (п. 112.8 ст. 112 ПК України), а також можливості зменшення розміру штрафів за вчинення податкового правопорушення на 50% у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність [3].

З іншого боку, серед нововведень були також такі, що посилюють відповідальність платника податків за порушення податкового законодавства. Так, законодавець передбачив підвищення штрафів за неподання/подання з порушенням встановлених строків чи подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності; незабезпечення платником податків зберігання первинних документів; порушення платником податків правил міжнародної торгівлі і трансферного ціноутворення, за неподання форми No 1ДФ (щодо ПДФО) і т.ін. [3].

Серед іншого, критики зазнала навіть концепція «відповідальності за наявності вини», успішно включена до податкового законодавства внаслідок останніх змін, що однак викликає у платників податків цілком обґрунтоване занепокоєння. Адже оцінювання наявності чи відсутності вини платника податків віддано на розсуд контролюючих органів, в межах реалізації ними власних дискреційних повноважень, застосування яких, як показує практика, часто є джерелом зловживань [9].

Попри вказані зауваження, здійснене законодавцем реформування інституту відповідальності стало вагомим етапом у зміні підходів до розуміння ролі держави і платників податків у податкових правовідносинах.

Однак, визначальним етапом для трансформування інституту відповідальності за податкові правопорушення, та як наслідок – ролі суб'єктів у податкових правовідносинах стала позиція законодавця, обумовлена повномасштабним військовим вторгненням на територію України, щодо звільнення від податкової відповідальності платників податків за невиконання ними ряду податкових обов'язків.

Перш за все, законодавець у п. 69.1 Перехідних положень ПК України встановив, що за умови «відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, ... подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо» такий платник податків *звільняється*

від відповідальності за порушення податкового законодавства». Водночас, встановлюється обов'язок платника виконати такі обов'язки «протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні»[3].

Відповідно до п. 69.9 Перехідних положень ПК України законодавцем тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, зупинено перебіг «строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [3]. Зокрема, тимчасово зупинено на вищевказаний строк проведення податкових перевірок, строків оформлення результатів перевірок (встановлені ст. 86 ПК України), строків внесення змін до облікових даних платників податків (встановлені ст. 66 ПК України), реєстрації або взяття на облік у контролюючих органах (п. 63.3 ПК України), строків щодо надсилання податкових повідомлень-рішень та податкових вимог (ст. 58-59 ПК України), застосування адмінарешту майна та прийняття відповідних рішень (ст. 94 ПК України), виникнення права податкової застави та узгодження операцій зі заставленим майном (ст. 87-93 ПК України), обрахунок строків давності, визначених ст. 102 ПК України, строків, визначених податковим законодавством, «для надсилання повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків – юридичної особи чи самозайнятої фізичної особи до контролюючого органу, в якому обліковується платник податків» для банків, інших фінансових установ та контролюючих органів» (п. 69.17 Перехідних положень ПК України) та ін.

Крім того, п. 69.26 Перехідних положень ПК України встановив особливості виконання податкового обов'язку у частині декларування податку (ст. 16, 46 ПК України). Так, на період дії воєнного стану надано право платникам податків подавати до контролюючого органу податкову декларацію та інші документи *в паперовій формі*.

Змінами, внесеними Перехідними положеннями ПК України на період дії воєнного стану скасовано відповідальність за несплату земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності «за земельні ділянки (земельні частки (паї), що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними

формуваннями Російської Федерації», тимчасово звільнено від відповідальності за несплату мінімального податкового зобов'язання за визначені земельні ділянки (п. 69.15), екологічного податку (п. 69.16), податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, «за об'єкти житлової нерухомості, у тому числі їх частки, які перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України» (за 2021 та 2022 податкові (звітні) роки). Тимчасово, з 1 квітня 2022 року на період дії воєнного стану на території України звільнено від оподаткування: податком на додану вартість операції з ввезення товарів на митну територію України у митному режимі імпорту (69.23.); податком на додану вартість, акцизним податком операції з ввезення фізичними особами на митну територію України автомобілів, транспортних засобів для перевезення вантажів (69.24).

Вказані обмеження мають тимчасовий характер та, згідно закону, поширюються на період дії воєнного стану на території України. Доцільність поодиноких з них в контексті акумулювання грошових коштів до публічних фондів, в силу надзвичайно великого скорочення державних надходжень та зростання публічних потреб піддається справедливому сумніву. Однак обрана законодавцем позиція щодо впровадження подібних обмежень дозволяє нам стверджувати про вірний вектор розвитку податкових правовідносин між державою і платником податків, повернення до його істинної правової природи.

**Висновки.** Вищезазначеними нововведеннями, спрямованими на тимчасове звільнення платника податків від відповідальності за невиконання ним своїх податкових обов'язків держава, попри гостру необхідність забезпечення безперебійних, підвищених внаслідок воєнного стану надходжень до публічних фондів грошових коштів, в центр правового регулювання повернула платника податків, його приватні інтереси. Здійснивши безпрецедентний крок, держава визнала пріоритетність у податкових правовідносинах платника податків, цінність його прав та законних інтересів.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
2. Рарицька В. Б. Відповідальність держави у податкових правовідносинах як форма прояву асиметричності права держави на податки. *Публічне право*. 2015. № 2. С. 141–149.
3. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, 15–16, 17. Ст. 112.
4. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 592 с.
5. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.
6. Рарицька В. Асиметричність податкового права держави : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Хмельницький ун-т управління та права ім. Л. Юзькова. Хмельницький, 2021.
7. Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 р. № 465-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/465-20>. (дата звернення: 22.05.2022).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. (дата звернення: 22.05.2022).
9. Ларіонов М., Добрева К. Першим скаржникам приготуватися: новели у процедурі оскарження результатів податкових перевірок. *Юридична газета*. № 3 (709), 11.02.2020 р. : веб-сайт. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/pershim-skarzhnikam-prigotuvatisya-noveli-u-proceduri-oskarzhennya-rezultativ-podatkovih-perevirok.html> (дата звернення: 22.05.2022).