

УДК 34.06:340.132::[34.03:336.225.682]
DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2022.3.15>

Смакограй М. К.,

аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕСУАЛЬНОГО МЕХАНІЗМУ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

Анотація. Стаття присвячена висвітленню особливостей процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за законодавством України. У статті проаналізовано фінансову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності. Визначено поняття фінансової відповідальності – як суспільні відносини між державою в особі уповноважених органів та порушником, що виникають внаслідок порушення фінансово-правових норм і полягають у застосуванні уповноваженими державними органами до правопорушника фінансово-правових санкцій, які забезпечуються публічним примусом з метою припинення правопорушення, відшкодування заподіяної шкоди та охорони суспільних інтересів у випадку скоєння правопорушення.

Дано визначення податкового правопорушення. Зазначено правове регулювання механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Розглянуті уповноважені органи (Державна податкова служба, Державна митна служба України) та їх повноваження щодо застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Виокремлена процедура застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення.

Досліджено нормативне забезпечення застосування фінансових санкцій. З'ясовано сутність поняття «фінансові санкції за податкові правопорушення» – як визначену міру фінансової відповідальності, що полягає у створенні певних додаткових обтяжень саме майнового характеру і застосовується контролюючими органами та має на меті здійснення певного виховного впливу на особу, що вчинила податкове правопорушення. Обґрунтовано, що санкції за податкові правопорушення є превентивним заходом щодо вчинення порушень як цим правопорушником, так і іншими особами, а їх сутністю є компенсація шкоди, що була завдана неналежним виконанням, чи невиконанням податкових обов'язків суб'єктом.

Ключові слова: фінансова відповідальність, механізм застосування фінансової відповідальності, податкове правопорушення, фінансові санкції за податкові правопорушення.

Smakohrai M. K. Peculiarities of the procedural mechanism of application of financial liability for tax offenses

Abstract. The article is devoted to the presentation of the peculiarities of procedural mechanism of application of financial liability under the legislation of Ukraine. The article analyzes financial liability as a separate and independent type of legal liability. It is demonstrated that financial liability has enough signs to qualify it as an independent kind of legal liability. The concept of financial liability is defined as social relations between the state in the person of the authorized bodies and the violator, which arise as a result of a violation of financial and legal norms and mean the application by the authorized state bodies to the violator of financial and legal sanctions, which are ensured by the public coercion in order to stop the violation, also to compensate the caused damage caused and to protect public interests in case of violation.

The definition of the tax offense is given. The legal regulation of the mechanism of application of financial liability for tax offenses is specified. The authorized bodies (State Tax Service of Ukraine, State Customs Service of Ukraine) and their authority to apply financial liability for tax offenses are considered. The procedure of application of financial responsibility for tax offenses is depicted.

It is proved that sanctions for tax offenses are a prophylactic measure to prevent this offender and other persons from committing tax offenses in the future. The essence of sanctions for tax offenses is compensation for damage caused by the entity's improper performance or failure to perform tax duties. The article considers the peculiarities and problems of the application of the penalty and fine as types of financial sanctions for violation of tax legislation. Cases and rules for exemption from financial liability for committing tax offenses during martial law in Ukraine are considered.

Key words: financial liability, mechanism of the application of financial liability, tax offense, financial sanctions for tax offenses

Вступ. Одним із важливих складників правової, соціальної та демократичної держави є правова система, що має ефективно функціонувати та сприяти таким чином виконанню загальнодержавних завдань і функцій. Правова система в Україні будується на конституційних принципах законності, верховенства права. Це стосується й інституту юридичної відповідальності. Зокрема, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України) [1]. Отже, йдеться про такі види юридичної відповідальності, як: цивільно-правова, кримінальна, адміністративна та дисциплінарна.

Однак Конституційний Суд України у своєму рішенні від 30 травня 2001 року № 7-рп/2001, здійснивши офіційне тлумачення зазначеної норми Конституції України, дійшов важливого висновку про те, що у п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України безпосередньо не встановлено види юридичної відповідальності [2]. Зазначене тлумачення свідчить про те, що видів юридичної відповідальності може бути значно більше. Так аналіз фінансового законодавства та доктринальних джерел фінансового права дозволяє зробити висновок про існування фінансової відповідальності як окремого виду юридичної відповідальності. У фінансовому законодавстві на сьогодні формується система фінансово-правових норм, в яких визначаються підстави фінансової відповідальності, заходи публічного примусу за порушення фінансово-правових норм, а також процесуальний порядок застосування цих заходів. Разом з тим не усі питання фінансової відповідальності у цілому та окремо процесуального механізму її застосування є достатньо урегульованими у законодавстві та дослідженими у наукових джерелах.

З урахуванням зазначеного, **метою статті** є аналіз процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення, визначеного у законодавстві України.

Виклад основного матеріалу. Фінансове право є самостійною галуззю права із властивим лише йому предметом та методом правового регулювання фінансових правовідносин.

Важливим елементом фінансового права як самостійної галузі права є інститут фінансової відповідальності, який здатний забезпечити дотримання та виконання приписів фінансово-правових норм.

Науковці по-різному визначають місце фінансової відповідальності, вважаючи її різновидом юридичної або ж соціальної відповідальності. Також у наукових джерелах немає одностайності щодо сутності фінансової відповідальності. З урахуванням думки Іванського А. [3, с. 116] та Трипольської М. [4, ст. 43] із цього питання можна зазначити, що відповідальність за порушення фінансового законодавства є формою реалізації державно-владного примусу, який виникає у випадках вчинення порушення фінансово-правових норм та полягає в застосуванні до правопорушника уповноваженими на це державними органами санкцій, визначених законом. Це певний обов'язок особи, винної у здійсненні фінансового правопорушення, зазнавати передбачених санкціями фінансово-правових норм заходів публічного примусу, які полягають у покладанні додаткових юридичних обов'язків майнового характеру та застосовуються уповноваженими державними органами у встановленому законом процесуальному порядку.

Проте таке бачення, на нашу думку, не є повним, адже у ньому акцентовано увагу на державному примусі, хоча не всі примусові заходи можна реально віднести до заходів фінансової відповідальності. Окрім того, дане визначення обтяжене поняттями вини та обов'язку.

Водночас фінансову відповідальність варто розглядати у негативному та позитивному аспектах. На нашу думку, фінансова відповідальність є суспільними відносинами між державою в особі уповноважених органів та порушником, що виникають внаслідок порушення фінансово-правових норм і полягають у застосуванні уповноваженими державними органами до правопорушника фінансово-правових санкцій, які забезпечуються публічним примусом з метою припинення правопорушення, відшкодування заподіяної шкоди та охорони суспільних інтересів у випадку скоєння правопорушення (негативний аспект) [5, с. 40]. Окрім того, вважаємо, що фінансова відповідальність у позитивному

аспекті є обов'язком учасників фінансових правовідносин дотримуватися приписів фінансово-правових норм. Також фінансову відповідальність доцільно розглядати як комплексну категорію, що охоплює окремі її види залежно від інституційної належності фінансово-правових норм, які було порушено. Так її різновидом є фінансова відповідальність за податкові правопорушення, перелік яких містить глава 11 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [6].

Неможливо розглядати сутність фінансової відповідальності за податкові правопорушення окремо від поняття «податкове правопорушення», що є фактичною підставою для її застосування. Сутність зазначеного правопорушення полягає в неналежному виконанні платником власних зобов'язань перед бюджетом. Це неналежне виконання може мати вигляд приховування об'єктів оподаткування; неподання необхідних документів; заниження сум податків; приховування інформації щодо одержання пільг з оподаткування та ін. [7].

З огляду на природу податкового правопорушення, у ст. 109 ПКУ визначено, що це правопорушення чи протиправне діяння (дія або бездіяльність) платника податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, посадових осіб контролюючих органів, які призводять до невиконання чи неналежного виконання вимог, встановлених ПКУ та іншими нормативно-правовими актами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи [6, ст. 109].

Трипольська М. зазначає, що 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 [4, с. 44].

Тому, на нашу думку, податковим правопорушенням є протиправне, суспільно небезпечне діяння деліктоздатного платника податку, посадових осіб контролюючих органів, податкових агентів та/або їх посадових осіб, що призвело до невиконання чи неналежного виконання вимог Податкового кодексу України чи іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, і за яке передбачена фінансова відповідальність.

У ефективно працюючій правовій системі результатом здійснення правопорушення

є обов'язкове настання певної відповідальності за вчинені протиправні діяння. На думку Літвінцевої А., термін «податкова відповідальність» можна вживати у широкому та вузькому сенсі. У широкому сенсі «податкова відповідальність» трактується в якості комплексного міжгалузевого інституту, який включає субінститути, що регулюють окремі роди деліктних відносин – податкові, фінансові, митні, адміністративні та ін. У вузькому – це застосування фінансових санкцій за податкові правопорушення, коли заходи охоплюються однією з галузей права – адміністративного, податкового, фінансового в залежності від позиції науковця, що досліджує таке питання [8, с. 150–151].

З огляду на напрямок даного дослідження, можна зробити висновок, що його предметом є податкова відповідальність у вузькому розумінні, оскільки досліджується застосування фінансових санкцій за податкові правопорушення.

Норми, які визначають засади застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення, викладено у главі 11 ПКУ [6]. Зазначена глава містить як конкретні склади податкових правопорушень, так і розміри фінансових санкцій за їх вчинення. Із цих норм випливає, що фінансова відповідальність за податкові правопорушення є певною формою реалізації державно-владного примусу, яка реалізується у випадках порушення приписів фінансово-правових норм та полягає в застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій.

Науковці вказують, що фінансова відповідальність за податкові правопорушення характеризується наступними ознаками: підставою такої відповідальності є податкове правопорушення; є певною формою реалізації державного примусу за порушення приписів правової норми; реалізується у специфічній процесуальній формі; полягає у застосуванні негативних наслідків до правопорушника, які передбачені у санкціях правових норм, мають майновий характер та виражені головним чином у грошовій формі; втілює громадський та державний осуд поведінки правопорушника та ін. [9, с. 76].

Тобто можна стверджувати, що фінансова відповідальність має ознаки, які дозволяють кваліфікувати її як вид юридичної відповідаль-

ності. При цьому фінансова відповідальність є видовим поняттям юридичної відповідальності, яке є родовим, а податкова відповідальність є видовим поняттям стосовно фінансової.

Ознаки, притаманні родовому поняттю, також є характерними для видового поняття. Проте категорія виду передбачає також наявність специфічного трактування ознак родового поняття [8, с. 152]. З цього випливає, що як будь-який правовий інститут, інститут фінансової відповідальності за податкові правопорушення характеризується загальними ознаками, властивими юридичній відповідальності, та певними особливостями, зумовленими характером податкових правовідносин. Зокрема, мета застосування фінансової відповідальності полягає у захисті фінансових інтересів суспільства та держави. Ця мета реалізується у таких функціях фінансової відповідальності за податкові правопорушення, як: превентивна, регулятивна, відновлювальна, виховна та каральна.

Захист фінансових інтересів суспільства та держави як мета фінансової відповідальності полягає у покладанні на винну особу обов'язку компенсувати шкоду, що була завдана неналежним виконанням, чи невиконанням податкових обов'язків, та бути покараним за правопорушення. Цей захист можливий та ефективний лише за умови дотримання таких принципів, як: принцип справедливості, принцип законності, принцип ретроактивності, принцип одноразовості притягнення до фінансової відповідальності, принцип своєчасності, принцип доцільності, принцип обґрунтованості, принцип системного зв'язку фінансової відповідальності з іншими видами відповідальності, принцип відмежування фінансового обов'язку від фінансової санкції [3, с. 13].

Слід зазначити, що притягнення до фінансової відповідальності не уможлиблює разом з тим притягнення також до інших видів відповідальності, наприклад, до кримінальної або до адміністративної.

Всі ці особливості формують певну нормативно-правову регламентацію та порядок застосування фінансової відповідальності, під якими розуміють послідовність дій, що спрямовані на застосування штрафу або пені органами, які визначені фінансовими нормативно-правовими актами, що регулюють випадки впровадження санкцій, їх розміри тощо [6, с. 78].

У ст. 41 ПКУ [6] вказані органи, які можуть застосовувати фінансову відповідальність та є одночасно контролюючими та органами стягнення. До органів, за рішенням яких реалізується фінансова відповідальність за податкові правопорушення, варто віднести насамперед Державну податкову службу України (далі – ДПС), а також Державну митну службу України.

Зокрема, ДПС, відповідно до покладених на неї завдань, згідно пп. 14, п. 4 «Положення про Державну податкову службу України» застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС [11].

Так, наприклад, ДПС має право порушити питання щодо притягнення до відповідальності осіб, які винні в порушеннях бюджетного, податкового законодавства, законодавства про ЄСВ та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого було покладено на ДПС. ДПС має право стягувати з установ пеню за несвоєчасне виконання рішень суду й доручень платників податків щодо сплати податків, платежів та зборів. А також застосовує до платників законодавчо передбачені фінансові санкції за порушення вимог законодавства [12].

Цей орган здійснює свої повноваження або безпосередньо, або через територіальні органи. ДПС та її територіальні органи є податковими органами, контролюючими органами та органами стягнення одночасно.

Нормативною підставою застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення є: Податковий кодекс України; Закони України («Про валюту та валютні операції»; «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»; «Про банки і банківську діяльність»; «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»; «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» та ін.).

Також окремі норми про застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення містять нормативні акти, прийняті Міністерством

фінансів України, зокрема накази Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 28.12.2015 № 1204, «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 20.04.2015 № 449 та ін.

Процедура фінансової відповідальності за податкові правопорушення – це головним чином процесуальні, імперативні правовідносини, які виникають між державою в особі уповноважених органів та правопорушником із юридичного факту вчинення податкового правопорушення. У рамках цих відносин виникає обов'язок у правопорушника зазнати обмежень майнового характеру, а в уповноваженого органу – обов'язок піддати правопорушника цим несприятливим правовим обмеженням, що передбачені санкцією порушеної правової норми [4, с. 31]. Невід'ємною складовою механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення є деліктоздатність учасників податкових правовідносин, тобто їх здатність нести відповідальність за порушення податкового законодавства шляхом застосування санкцій.

Важливість чітко визначеного фінансово-процесуального механізму зростає через те, що у фінансовому праві застосування правових норм забезпечується чітким виконанням процедури, яка впливає із правових приписів. Особливого значення це набуває, коли мова йде про правовий примус або покарання з боку держави. Проте на сьогодні в Україні є певні недоліки в цій сфері. Так на сьогодні в Україні такого єдиного порядку застосування фінансових санкцій не існує. Окремі норми про застосування фінансових санкцій за вчинення податкового правопорушення визначено у главі 11 розділу II ПКУ. Конкретний склад кожного правопорушення, яке є підставою фінансової відповідальності, визначено у статтях 117–128 ПКУ. Документами, що містять доказ порушення норми права, можуть бути: документи звітності або про виконання бюджету, фінансово-планові акти; документи контрольних заходів (акти ревізії, перевірки, документи з інвентаризації, обстеження, аудиторський висновок та ін.) [6].

Процедура застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення є наступ-

ною: відповідно до ст. 86 ПКУ результат перевірки оформлюється у вигляді довідки чи акту, що потім підписуються представниками контролюючого органу ДПС і платниками чи їх законними представниками. У випадку, коли під час перевірки встановлюється факт порушення, складається акт. Рішення щодо застосування фінансових санкцій ухвалюється керівником органу на підставі цього акту перевірки. Порядок оформлення результатів документальних перевірок затверджено Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків» від 26.10.2015 р. № 727 [13]. Форма рішення контролюючих органів, залежно від виду допущеного порушення, визначається Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 28.12.2015 р. № 1204 [12].

У результаті аналізу зазначених та інших нормативних актів можна зробити висновок, що санкція за податкові правопорушення – це визначена міра фінансової відповідальності, що полягає у створенні певних додаткових обтяжень саме майнового характеру і застосовується контролюючими органами і має на меті здійснення певного виховного впливу на особу, що вчинила податкове правопорушення. Окрім того, така санкція є превентивним заходом щодо вчинення порушень як цим правопорушником, так і іншими особами, а їх сутністю є компенсація шкоди, що була завдана неналежним виконанням, чи невиконанням податкових обов'язків суб'єктом. У цьому визначенні ми акцентуємо увагу не лише на майновий обов'язок суб'єкта, а й на превентивних заходах та на позитивному виховному впливові застосування таких санкцій.

Отже, сутністю фінансових санкцій за податкові правопорушення є настання негативних майнових наслідків для правопорушника, зазвичай у грошовій формі. Ця особливість обумовлена майновим характером фінансово-правових відносин, тому фінансова відповідальність за податкові правопорушення має майновий характер, оскільки правопорушник зобов'язаний понести обмеження майнового характеру.

Відповідно до податкового законодавства України за вчинення податкового правопорушення передбачено застосування таких фінансових санкцій, як штраф та пеня. Найбільш поширеною фінансовою санкцією є штраф, що встановлюється нормами законодавства та стягується в грошовій формі на користь муніципальних утворень та держави, застосовується уповноваженими органами щодо фізичних та юридичних осіб за вчинене ними податкове правопорушення. Його не можна замінити іншим покаранням та уповноважений орган не має можливості звільнити від такого покарання. На розмір штрафу мають вплив: вид податкового правопорушення; суб'єкт; підстави, за якими уповноважений контрольний орган визначає суму зобов'язання. Розмір штрафу встановлюється в конкретній сумі (ст. 117–121, 128 ПКУ) чи у відсотках до суми податкового зобов'язання [6]. На порядок застосування штрафних санкцій та їх розмір можуть також впливати повторність вчинення одних і тих самих податкових правопорушень.

Варто зазначити, що існують граничні строки у застосуванні штрафів за податкові правопорушення. Так, вони встановлюються у днів та становлять 1095 днів, тобто 3 роки.

Щодо іншого виду фінансових санкцій за податкові правопорушення – пені, то вона є платою, яка нараховується на несплачену суму. Її застосування визначено у главі 12 розділу II ПКУ [6]. Функція пені полягає у компенсації шкоди, що виникла через несвоєчасну сплатою суб'єктами обов'язкового платежу. Така пеня має певні особливості: розмір залежить від тривалості прострочення; призначається податковим органом; фіксується нормативним актом; нараховується найчастіше на суму боргу. Пеня як фінансова санкція не встановлюється угодою сторін, її сума стягується виключно у дохід органів місцевого самоврядування або держави, а стягнення пені з юридичних осіб здійснюється у визначеному порядку уповноваженими органами.

Розглядаючи пеню як вид фінансової санкції за податкові правопорушення, варто зазначити, що має бути встановлений склад податкового правопорушення для притягнення до фінансової відповідальності. Якщо вважати пеню правовідновлювальним заходом, у такому випадку

не є необхідним наявність усіх елементів складу правопорушення.

Особливістю нарахування пені є те, що вона є наслідком існування податкового боргу, а отже нарахування пені припиняється з припиненням податкового боргу. Через те, що вона нараховується автоматично, боржник має сплатити вже нараховані суми пені.

У випадку наявності непогашеного зобов'язання, може бути використана податкова застава. Податкова застава є сукупністю відносин, які формуються на підставі юридичних фактів, що за своїм змістом визначають право уповноважених органів застосовувати примусових заходів до платника за наявності непогашеного у визначений строк зобов'язання й обмежувати частково права платника розпоряджатися активами, достатніми для забезпечення виконання зобов'язання. Лише на підставі закону чи рішення суду можна застосовувати цей захід.

Адміністративний арешт майна, як захід забезпечення погашення боргу, застосовується, коли всі інші заходи впливу виявляються неефективними. Він здійснюється на підставі рішення суду за заявою уповноваженого органу [14, с. 227–228].

Також варто зазначити й інші нормативні акти, якими визначено механізм застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Серед них Закон України «Про валюту і валютні операції», у статті 14 якого визначено, що за порушення вимог валютного законодавства може застосовуватись фінансова санкція розмірі не більш як 20 відсотків суми власного капіталу відповідної уповноваженої установи [15].

Механізм застосування відповідальності за порушення у сфері загальнообов'язкового державного страхування визначено у ст. 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [16] та у Наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [17].

Відповідно до ст. 116 ПКУ, під час застосування контролюючими органами фінансових санкцій за діяльність, контроль за дотриманням якої покладено на ці контролюючі органи, платнику надсилаються особливі повідомлення-рішення.

Коли платник не погоджується із результатами перевірки, заперечує виявлені факти та дані, що викладено в акті, то він має право подати у письмовій формі заперечення, котрі потім будуть розглянуті контролюючим органом та платнику надішлють відповідь. У платника є право брати участь у розгляді заперечень. Тому відповідний орган ДПС має повідомити його про час та місце здійснення розгляду. Присутність керівника відповідного органу під час розгляду заперечень платника є обов'язковою. Заперечення вважаються невіддільною частиною акту перевірки. Керівник органу ДПС ухвалює рішення щодо визначення грошових зобов'язань з урахуванням результату розгляду заперечень платника. Зауважимо, що відповідно до п. 56.1 ст. 56 ПКУ передбачається дві процедури оскарження: адміністративна (подання скарги до контролюючого органу вищого рівня) та судова.

Слід додати, що 15 березня 2022 року Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [18], відповідно до якого на під час правового режиму надзвичайного чи воєнного стану зупиняється перебіг строків давності. Штрафи та пеня за порушення у зв'язку зі сплатою єдиного внеску не застосовуються протягом дії воєнного стану та 3 місяців після його припинення, а нарахована пеня підлягає списанню. Тобто зараз ПКУ містить двійне зупинення строків давності – на період дії правового режиму надзвичайного чи воєнного стану та на період карантину COVID-19. Проте законодавець у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» дозволяє застосовувати штрафні санкції до підприємців, які здійснили порушення при проведенні розрахункових операцій під час продажу підакцизного товару.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» [19] передбачається, що у випадках неможливості подання звітності у визначений законом строк або сплати податкових зобов'язань, платники звільняються від відповідальності, якщо виконають свої обов'язки протягом шести місяців з дати скасу-

вання або припинення воєнного стану. Коли платники через їх безпосередню участь у воєнних діях не дотрималися терміну виконання власних податкових обов'язків, то вони звільняються від відповідальності за умови виконання обов'язків протягом одного місяця з дати закінчення дії наслідків, що унеможливили виконання обов'язків.

Враховуючи те, що від сплати податків та накладених фінансових санкцій залежить фінансування обороноздатності України, державні органи все ж рекомендують за наявності можливостей сплачувати податки та накладені фінансові санкції вчасно.

Висновки. Проведений аналіз законодавства вказує на необхідність удосконалення норм, що регулюють процесуальний механізм застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Так при розгляді обставин протиправного діяння для визначення типу та розміру фінансової санкції важливо у законодавстві передбачити врахування наявності незалежних від платника чинників або ж дій третіх осіб. Також недостатньо визначена правова природа пені, що зумовлює подвійну відповідальність за податкове правопорушення.

Окрім того, є проблема з визначенням строків давності під час стягнення та нарахування штрафних санкцій за податкові правопорушення та визначенням початку їх перебігу. Також доцільно відмітити недієвість механізму відшкодування шкоди та відсутність чітко визначеної процедури розгляду заперечень та переліку прав платника, через що створюється ситуація, коли в останнього немає процесуальних прав. Серед інших недоліків наявного механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення слід зазначити відсутність чіткого переліку обставин, які пом'якшують чи обтяжують таку відповідальність. Також необхідно врегулювати ситуацію з подвійним зупиненням строків давності на період дії правового режиму надзвичайного чи воєнного стану та на період карантину COVID-19.

Таким чином, шляхом внесення змін до чинного законодавства можна удосконалити процесуальний механізм застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення, що дозволить захистити фінансові інтереси як держави, так і платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
2. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частини першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 року № 7-рп/2001. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01>
3. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія. О. : Юридична література, 2008. 504 с.
4. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія : Право*. 2015. № 1. С. 41–45.
5. Смакограй М. Поняття фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Знання європейського права*. 2021. № 4. С. 42–46.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Богомазова К. К. Юридична відповідальність за податкові правопорушення за законодавством України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2013. № 7. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2013_7_12
8. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150–154.
9. Касьяненко Л. М., Касьяненко А. М. Місце фінансової відповідальності серед інших видів відповідальності за порушення бюджетного законодавства. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2018. № 3–4. С. 73–80.
10. Дмитренко Е. С. Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України. *Фінансове право*. 2011. № 4. С. 39–42.
11. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>
12. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0124-16>
13. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків: Наказ Міністерства фінансів України від 26.10.2015 № 727. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/RE27745>
14. Голуб Г. М. Окремі питання фінансово-правової відповідальності у податковій сфері. *Право і суспільство*. 2013. № 6. С. 225–228.
15. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>
16. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
17. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 20.04.2015 № 449. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0508-15>
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://tax.gov.ua/data/normativ/000/004/77303/Zakon.pdf>
19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/print-77306.html>