

**ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЕТАПІВ СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТКУ
ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ,
ЩО ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ
ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА
УКРАЇНИ**

Олійник Юрій Ігорович

аспірант

*Західноукраїнського національного університету
м. Тернопіль, Україна*

Кравчук Мар'яна Юріївна

доктор юридичних наук, доцент,

завідувач кафедри конституційного,

адміністративного та фінансового права

*Західноукраїнського національного університету
м. Тернопіль, Україна*

З початку проголошення своєї незалежності та до сьогодні Україна продовжує безупинне реформування власної податкової системи задля пошуку оптимальної моделі оподаткування, яка б змогла задовольнити публічні та приватні інтереси суспільства. В цьому контексті регулярних законодавчих змін зазнає й інститут відповідальності платників податків за порушення ними податкового законодавства. Цей інститут є однією з основоположних частин, які формують національну податкову систему¹.

Переважає більшість вітчизняних науковців досліджують етапи становлення національної податкової системи саме в розрізі еволюції та розвитку видів податкових платежів, їх сутностей та принципів. При цьому правові аспекти розвитку законодавчого регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства лишень частково висвітлені в науковій літературі.

Відтак метою цього дослідження є правовий аналіз етапів становлення і розвитку законодавчого регулювання відповідальності, що застосовується за порушення податкового законодавства України.

Податкова система нашої держави почала формуватися ще до прийняття Акту проголошення незалежності України від 24.08.1991 р., ухвалення Декларації про державний суверенітет України від 16.07.1991 р.. Зокрема, Україна увійшла у свою незалежність із Законом

¹ Крисоватий, А. І., & Десятнюк, О. М. (2006). Податкова система, С. 215.

Української РСР (на той час) «Про систему оподаткування» № 1251-ХІІ від 25.06.1991 р., який в окремих положеннях діяв аж до 01.01.2011 р. Цей Закон був досить недосконалим як за структурою, так і за змістом, але ним фактично було проголошено нову національну систему оподаткування, включно з вітчизняним інститутом відповідальності платників податків за податкові правопорушення.

ЗУ «Про систему оподаткування» у своїй першій редакції від 25.06.1991 р. передбачав ст. 25, яка на той час складалася лише з однієї частини та встановлювала норму: «За порушення законодавства про податки платники – підприємства, об'єднання і організації та їх службові особи, а також громадяни притягаються до відповідальності відповідно до чинного законодавства».² При цьому Закон не встановлював процедури притягнення платників податків до відповідальності, розмірів відповідних санкцій, а також диспозицій, за порушення яких до платника податків могла б бути застосована податкова відповідальність. Згідно з тодішньою концепцією ці питання повинні були вирішити інші нормативно-правові акти на рівні законів³.

Проте в першій роки незалежності законодавчий орган молодій держави не справлявся з інтенсивним навантаженням. Тому протягом 1991-1992 років фактично існувала ситуація «законодавчого вакууму» у сфері відповідальності платників податків за порушення ними податкового законодавства. Відтак, з метою оперативного розв'язання питань, пов'язаних із запровадженням ринкових відносин, Верховна Рада України ухвалила Закон України № 2886-ХІІ від 19.12.1992 р., яким делегувала Кабінету Міністрів України тимчасово, строком до 21.05.1993 р., видавати декрети з питань фінансово-кредитної політики, оподаткування, які мали силу закону⁴. У зв'язку з цим, Кабінетом Міністрів України було видано цілий ряд податкових Декретів, зокрема: (1) «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992 р. № 12-92; (2) Про прибутковий податок з громадян від 26.12.1992 р. № 13-92; (3) Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів від 21.01.1993 р. № 8-93 та ін.

Саме вищезазначені Декрети Кабінету Міністрів України й визначали законодавче регулювання притягнення платників податків до податкової відповідальності. Складність і недосконалість такої системи полягала у тому, що майже кожен із декретів встановлював свої

² Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>

³ Іванов, Ю. Б., Тищенко, В. Ф., Найдено, О. С., Єніна, А. О., Котляров, С. І., Давискіба, К. В., & Малишко, Ю. М. (2018). *Податкова система*, С. 408.

⁴ Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети у сфері законодавчого регулювання: Закон України від 19.12.1992 № 2886-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2796-12#Text>

особливості застосування відповідальності до платників податків за порушення ними податкового законодавства. При цьому відсутність систематизованої та уніфікованої процедури притягнення платників податків до відповідальності за порушення ними норм податкового законодавства створювала несприятливі умови для розвитку легального підприємництва⁵.

Згодом на заміну декретам почали приходити окремі закони з питань оподаткування щодо кожного з податків або груп податків. Для прикладу, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» був ухвалений Верховною Радою України 28.12.1994 р. за № 334/94-ВР, а Закон України «Про податок на додану вартість» ухвалений 03.04.1997 р. за № 168/97-ВР. При цьому тенденція регулювання різних податків окремими законами продовжить зберігатись аж до прийняття Податкового кодексу України у 2010 році.

Попри це, з метою систематизації та уніфікації порядку погашення зобов'язань платників податків, а також процедури притягнення їх до податкової відповідальності 21.12.2000 р. був ухвалений Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» за № 2181-III, який був чинним аж до ухвалення Податкового кодексу України у 2010 році. Зокрема, в контексті законодавчого регулювання податкової відповідальності цей Закон встановлював єдині для переважної більшості податків і зборів правила узгодження податкових зобов'язань з подальшою процедурою притягнення платників податків до податкової відповідальності, а також уніфіковані процедури застосування до платників податків штрафних санкцій, пені та їх розмірів.

Систематизація норм законодавства про податкову відповідальність через ухвалення Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» на даний час сприяла поліпшенню умов ведення підприємницької діяльності в Україні. Проте цей Закон не розв'язував проблемні питання суб'єктивної сторони податкової відповідальності. Зокрема, контролюючі органи не мали законодавчих підстав враховувати умисел платника податків при застосуванні до нього штрафних санкцій. Відтак, не рідко траплялися ситуації, коли до платника податків могла бути застосовано максимальна штрафна санкція за порушення ним податкового законодавства, яке мало місце не з вини цього платника податків.

Законодавче регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства набуло подальшого розвитку з ухваленням

⁵ М. Г. Волошук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш (2021) Становлення та розвиток податкової системи України. Ужгород, С. 169

Податкового кодексу України у 2010 році. Вперше у своїй історії Україна отримала єдиний, уніфікований законодавчий акт з питань справляння податків і зборів. Зокрема в Податковому кодексі України відведена ціла Глава №11 «Відповідальність», норми якої закріпили єдину процедуру притягнення платника податків до відповідальності та застосування до нього штрафних санкцій. Серед іншого цією главою уніфіковано: (1) визначення «податкового правопорушення»; (2) «суб'єктний склад податкового правопорушення»; (3) «види юридичної відповідальності»; (4) «загальні умови притягнення до відповідальності»; (5) «види штрафних санкцій та їх розмір»; (6) «строки давності притягнення до відповідальності».

Проте вітчизняним законотворцям знадобилося майже 10 років, з моменту прийняття Податкового Кодексу України, для того, щоб на законодавчому рівні визначити вину та умисел – умовами притягнення платника податків до відповідальності⁶. Ці зміни були імplementованими в національне законодавство з прийняттям Закону України № 466-IX від 16.01.2020 р. До цього часу подібна концепція існувала лише в судовій практиці, яку контролюючі органи не завжди брали до уваги при оформленні результатів перевірок.

Таким чином, слід констатувати, що з моменту проголошення незалежності законодавче регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства зазнало суттєвих та якісних трансформацій. Відтак пропонуємо розрізнити наступні етапи становлення і розвитку законодавства про відповідальність за порушення податкового законодавства:

- перший етап (1991-1992): становлення національного законодавства у сфері податкової відповідальності; період законодавчого «вакууму»;

- другий етап (1993-2001): заповнення законодавчого «вакууму» директивами Кабінету Міністрів України; початок прийняття окремих законів з різних податків.;

- третій етап (2001-2010): період дії окремих законів, декретів по кожному податку/групі податків; відсутність систематизації законодавства;

- четвертий етап (2010-2020): систематизація норм про податкову відповідальність у Податковому кодексі України;

- п'ятий етап (2020-по теперішній час): закріплення на законодавчому рівні вини та умислу, як умов притягнення платника податків до відповідальності.

⁶ Манукян А. (2021) Відповідальність платника податків: пом'якшуючі та обтяжуючі обставини. Одеса, Юридичний вісник, № 6. С. 205-210.