

УДК 343.359.2

DOI 10.32755/sjlaw.2025.03

Ніщимна С. О.,

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри адміністративного
та конституційного права Навчально-наукового інституту
права, правоохоронної діяльності та психології,
Пенітенціарна академія України, м. Чернігів, Україна
ORCID: 0000-0001-7424-7688;

Балишев М. В.,

аспірант кафедри адміністративного та конституційного права
Навчально-наукового інституту права,
правоохоронної діяльності та психології,
Пенітенціарна академія України, м. Чернігів, Україна
ORCID: 0009-0000-6880-0205

ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ЗА ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

Стаття присвячена висвітленню актуальних питань фінансової відповідальності юридичних осіб за вчинення податкового правопорушення. Наголошується на тому, що фінансова відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства є одним із видів юридичної відповідальності, поряд з адміністративною та кримінальною. Запропоновано зміни до структури Податкового кодексу України.

Ключові слова: фінансова відповідальність, юридична особа, податкове законодавство, адміністративна відповідальність, кримінальна відповідальність, відповідальність, правопорушення, фінансове право, податкове право, суб'єкт, платник податків.

Постановка проблеми. Нормативне визначення поняття «юридична особа» міститься у ст. 80 Цивільного кодексу України та визначається як організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку [1].

Юридичні особи з моменту їх появи як самостійних суб'єктів господарювання стали найбільш перспективним джерелом податкових надходжень. Великі обсяги оборотів юридичних осіб, їх широка інтеграція в процеси виробництва, концентрація капіталу сприяє розвитку економічних відносин у державі й одночасно призводить до порушень податкового законодавства. Незважаючи на наявність вивченої доктрини юридичної особи в цивільному праві, податкових деліктних

правовідносинах, це питання набуває все більшої актуальності. Це пов'язано не тільки з появою та вдосконаленням організаційно-правових форм юридичних осіб, а й з державною податковою політикою, яка динамічно розвивається та сприяє появі нових форми податкового адміністрування. На сьогодні спостерігається тенденція до оптимізації податкового навантаження, що нерідко призводить до розмивання податкової бази та, як наслідок, до ухилення від сплати податків юридичною особою. При цьому метою діяльності контролюючих органів є не тільки виявлення фактів порушення податкового законодавства, а й допомога юридичним особам їх попереджувати.

Мета статті полягає у здійсненні аналізу податкового законодавства України та характеристиці фінансової відповідальності юридичних осіб за порушення його норм.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемними аспектами фінансової відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства в різні часи займалися такі вчені, як: Л. Воронова, Л. Ваолевська (Савченко), Д. Гетманцев, Е. Дмитренко, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, Д. Кобильнік, М. Кучерявенко, Т. Латковська, Р. Макарчук, О. Макух, О. Музика-Стефанчук, Ю. Оніщик, О. Орлюк, М. Перепелиця, Н. Пришва, Я. Толкачов, Н. Якимчук та інші. Проте й досі залишаються дискусійними та неврегульованими низка питань, пов'язаних із фінансовою відповідальністю юридичних осіб.

Виклад основного матеріалу. За офіційно оприлюдненими даними Державної податкової служби України, у 2024 році було охоплено документальними плановими та позаплановими перевірками 13 035 юридичних осіб, у т. ч.: 1 917 (14,7 %) планових та 11 118 (85,3 %) позапланових перевірок. За перший квартал 2025 року, тобто станом на 01.04.2025 р. було проведено 464 планових та 2 883 позапланових перевірок юридичних осіб [2].

Юридичні особи в теорії фінансового права та фінансових правовідносин належать до категорії колективних суб'єктів [3, с. 76; 4, с. 33; 5, с. 233; 6, с. 172] та виступають як організовані, відокремлені, самокеровані групи, що реалізують свої правові можливості у фінансових правовідносинах з іншими суб'єктами як єдине ціле, персоніфіковано [7, с. 80]. Юридичні

особи як платники податків є одним з основних елементів правового механізму податку. Згідно з п. 15.1. ст. 15 ПК України юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з податковим законодавством, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів, визнаються платниками податків [8].

Суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність. Набуття податкової правосуб'єктності юридичних осіб фактично розпочинається одразу з їх реєстрації у фіскальних органах із присвоєнням податкового коду. Під податковою правосуб'єктністю О. Орлюк розуміє установлену нормами податкового права спроможність бути носієм юридичних прав та обов'язків у сфері організаційних і організаційно-майнових відносин із встановлення та справляння податків і зборів, а також у будь-яких інших, тісно пов'язаних з ними [9, с. 395]. Оніщик Ю. наголошує на тому, що правосуб'єктність юридичної особи – платника податків є спеціальною, яка передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин у межах податкового права. Кожен із суб'єктів наділений обмеженою сукупністю податкових прав і обов'язків, виходячи з їх абстрактного переліку, передбаченого чинним законодавством [10, с. 62].

Як зазначає у своєму дослідженні Ю. Оніщик, юридична особа – платник податків є суб'єктом податкових правовідносин, поведінка якої регулюється нормами податкового права. Така особа може бути учасником податкових правовідносин і також носієм суб'єктивних прав і обов'язків, передбачених податковим законодавством. Суб'єктом податкового права юридична особа стає у разі покладання на неї обов'язку щодо сплати податків з моменту виникнення обставин, що встановлені податковим законодавством і передбачають сплату такого податку [10, с. 38–39].

Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування тягне за собою відповідальність,

передбачену ПК України та іншими законами України. Особливістю відповідальності за вчинення податкових правопорушень є її компенсаційно-каральний характер, який: 1) полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів усіх рівнів від податків та зборів; 2) покаранні правопорушника з метою запобігання податкових правопорушень у майбутньому [11]. Особливим елементом податкової правосуб'єктності юридичної особи є деліктоздатність, тобто здатність платника податків нести податкову відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку, зокрема у формі вчинення податкового правопорушення.

Пропонуємо виокремити такі ознаки податкових правопорушень, притаманних юридичним особам, які закріплені в ПК України [8]: за вчинення правопорушення на юридичну особу накладається «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф), що являє собою плату у вигляді фіксованої суми та/або відсотків» (підпункт 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України); «притягнення юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів» (п. 111.3 ст. 111 ПК України); «недопущення автоматичної дії презумпції вини службових осіб юридичної особи (у разі встановлення такої в ході податкового аудиту) щодо інших видів юридичної відповідальності. У кожному окремому випадку контролюючі органи зобов'язані доводити вину в порядку, встановленому законодавством про застосування відповідальності» (п. 111.3 ст. 111 ПК України); наявна кваліфікована ознака повторності та тривалої дії податкового правопорушення (пункти 111.4, 111.5 ст. 111 ПК України); необхідність доведення вини юридичної особи навіть щодо пасивного обов'язку. Тобто, якщо юридична особа-платник податків мала можливість дотримання правил та норм, за порушення яких передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання, платник податків не може бути притягнутий до відповідальності за таке порушення без доведення його вини (п. 112.7 ст. 112 ПК України);

«податкове повідомлення-рішення, прийняте за результатами документальної перевірки за вчинення податкового правопорушення, є процесуальною підставою притягнення особи (у т. ч. юридичної – *прим. автора*) до фінансової відповідальності» (підпункт 58.1.2 п. 58.1 ст. 58 ПК України) [12, с. 34]. Отже, «застосування фінансової (податкової) відповідальності до юридичних осіб можливо прослідкувати в такій логіко-теоретичній конструкції: учасник податкових правовідносин – податкова правосуб’єктність – податкова деліктоздатність – суб’єкт податкової відповідальності» [12, с. 34].

Згідно з ч. 3 ст. 92 ЦК України «орган або особа, яка відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступає від її імені, а також яка є членом колегіального виконавчого органу юридичної особи, з моменту її вступу на посаду набуває обов’язків щодо такої юридичної особи, зокрема зобов’язана діяти виключно в інтересах юридичної особи, добросовісно і розумно, у межах повноважень, наданих статутом юридичної особи і законодавством, і у спосіб, який, на її добросовісне переконання, сприятиме досягненню мети діяльності юридичної особи, у тому числі уникаючи конфлікту інтересів» [1]. Позицію щодо питання визначення статусу посадових та службових осіб юридичних осіб було викладено у рішенні НАЗК від 11.08.2016 р. № 3, де вказувалося, що під «посадовими особами» слід розуміти працівників державних органів, інших юридичних осіб публічного права, які наділені посадовими повноваженнями здійснювати організаційно-розпорядчі та/або консультативно-дорадчі функції. Під «службовими особами» слід розуміти працівників державних органів, які здійснюють функції представників влади або обіймають посади, пов’язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій [13].

Відповідно до ст. 109 ПК України під податковим правопорушенням розуміють протиправні діяння (дію або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених Податковим кодексом України та іншим за-

конодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [8]. Згідно з п. 111.1 ст. 111 ПК України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [8].

Виходячи із норм законодавства, можемо зробити висновок, що правопорушення в податковій сфері можуть: мати характер податкових правопорушень, зафіксованих у ПК України, та бути підставою фінансової відповідальності; мати характер адміністративних правопорушень, передбачених КУпАП, та бути підставою адміністративної відповідальності; мати характер кримінальних правопорушень, передбачених КК України, та бути підставою кримінальної відповідальності.

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується нормативною, фактичною та процесуальною підставами застосування. Нормативна підстава полягає в наявності окремого джерела правового регулювання відповідальності за податкове правопорушення – ПК України. Фактичною підставою фінансової відповідальності є податкове правопорушення, а процесуальними підставами виступають рішення правозастосовного органу та відсутність обставин для звільнення від відповідальності. Як інститут, що входить до системи фінансової відповідальності, відповідальність за порушення податкового законодавства характеризується: 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.

Фінансова відповідальність передбачає реалізацію особливих за видом і характером санкцій, які відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПК України існують у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [8].

Фінансова відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення – це важливий механізм забезпечення дотри-

мання податкового законодавства та збереження фіскальних інтересів держави.

Фінансова відповідальність за податкові правопорушення є формою реалізації державно-владного примусу, яка реалізується у випадках порушення приписів фінансово-правових норм та полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій [14, с. 100].

До органів, за рішенням яких реалізується фінансова відповідальність за податкові правопорушення, на сьогодні відносимо: Державну податкову службу України та Державну митну службу України. Відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПК України: штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства згідно з ПК України та іншими законами; штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/або пеня застосовуються за порушення інших законів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи [8]. Із зазначеного випливає, що пеня не є складовим елементом фінансової відповідальності за порушення норм ПК України. Проте це не є характерною особливістю складу фінансової відповідальності в інших сферах.

Висновки. Як бачимо, питання фінансової відповідальності за скоєння податкових правопорушень є актуальним не тільки на доктринальному, а й на практичному рівнях. ПК України містить чимало норм, які регулюють це питання. Але, на наш погляд, норми фінансової відповідальності в ПК України в редакції станом на 01.05.2025 потребують техніко-стилістичної систематизації, що полягає в об'єднанні всіх статей кодексу, які містять норми, пов'язані із відповідальністю, в один розділ «Відповідальність». На нашу думку, такий підхід сприятиме ідентифікації податкових правопорушень з метою їх відокремлення від інших видів порушень податкових норм і підвищеній обізнаності та більш сприятливого сприйняття складної структури Податкового закону.

Фінансова відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення відіграє одну з провідних ролей при здійсненні бюджетного контролю, управлінні публічними фінансами, вибудовуванні податкової системи України та податкової політики держави тощо. Будучи самостійним видом юридичної відповідальності,

фінансова відповідальність застосовується до порушників фінансового (податкового) законодавства з метою відновлення майнового стану органів публічної влади та наповнення публічних фондів коштами. Фактичною підставою фінансової відповідальності є податкове правопорушення, що вчиняється особою з метою ухилення від сплати податків. Окремої уваги заслуговують правопорушення, вчинені контролюючими органами, що полягають в ухваленні протиправних рішень посадовими (службовими) особами або бездіяльності таких осіб.

Список використаних джерел

1. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 08.05.2025).
2. Державна податкова служба України. Контрольно-перевірочна робота. *Офіційний сайт*. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-roboti/> (дата звернення: 08.05.2025).
3. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Моя книга, 2006. 448 с.
4. Фінансове право: навч. посібник / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. 256 с.
5. Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2011. 368 с.
6. Макух О. В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. 304 с.
7. Перепелиця М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. 272 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 08.05.2025).
9. Орлюк О. П. Фінансове право: академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
10. Оніщик Ю. В. Юридична особа – платник податків: навч. посібник. Київ, 2007. 160 с.
11. Богомазова К. К. Юридична відповідальність за податкові правопорушення за законодавством України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2013. № 7. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duug_2013_7_12 (дата звернення: 08.05.2025).
12. Балишев М. В. Юридична особа у податкових правопорушеннях. Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юри-*

дичної науки : збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції (24 квітня 2024 р.) / Державний податковий університет, Навчально-науковий інститут права. Ірпінь : Державний податковий університет, 2024. С. 32–35.

13. Про роз'яснення щодо застосування окремих положень Закону України «Про запобігання корупції» стосовно заходів фінансового контролю : рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 11.08.2016 р. № 3 (втрата чинності). URL: <https://nazk.gov.ua/uk/documents/zasidannya-nazk-11-serpnya-2016-roku/> (дата звернення: 08.05.2025).

14. Смакограй М. К. Особливості процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Київський часопис права*. 2022. № 3. С. 98–105. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/199/185> (дата звернення: 08.05.2025).

Nishchymna S.,

Doctor of Juridical Sciences, Professor, Head of the Department of Administrative and Constitutional Law of the Educational and Scientific Institute of Law, Law Enforcement, and Psychology,
Penitentiary Academy of Ukraine, Chernihiv, Ukraine
ORCID: 0000-0001-7424-7688;

Balyshev M.,

Postgraduate student of the Department of Administrative and constitutional law of the Educational and Research Institute of Law,
Law Enforcement and Psychology
Penitentiary Academy of Ukraine, Chernihiv, Ukraine
ORCID: 0009-0000-6880-0205

FINANCIAL RESPONSIBILITY OF LEGAL ENTITIES UNDER THE TAX LEGISLATION OF UKRAINE

The article is devoted to highlighting topical issues of financial liability that may be applied to legal entities that have committed a tax offense. Since their emergence as independent business entities, legal entities have become the most promising source of tax revenues. Large volumes of turnover of legal entities, their wide integration into production processes, concentration of capital contribute to the development of economic relations in the country and at the same time lead to violations of tax legislation. Legal entities in the theory of financial law and financial legal relations belong to the category of collective entities and act as organized, separate, self-managed groups which exercise their legal capabilities in financial legal relations with other entities as a whole, in a personalized manner.

It is emphasized that the tax legislation of Ukraine provides for financial liability of legal entities for violation of tax legislation as one of the types of legal liability, along with administrative and criminal liability. Violation of tax laws by

taxpayers, their officials and officials of controlling authorities entails liability under the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine. The peculiarity of liability for tax offenses is its compensatory and punitive nature, which: 1) the need to reimburse the state for losses incurred as a result of non-compliance with the revenues to the budgets of all levels from taxes and fees; 2) punishment of the offender in order to prevent tax offenses in the future. The author proposes to amend the structure of the Tax Code of Ukraine by separating the section «Liability».

Key words: *financial liability, legal entity, tax legislation, administrative liability, criminal liability, responsibility, offense, financial law, tax law, subject, taxpayer.*

References

1. Ukraine (2003), Civil Code of Ukraine dated 16 June 2003, Kyiv, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (accessed 29 May 2025).
2. State Tax Service of Ukraine (2025), "Control and verification work", *Official website*, Kyiv, available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/> (accessed 29 May 2025).
3. Voronova, L. K. (2006), Financial law of Ukraine : a textbook, Kyiv.
4. Financial law (2010), a textbook, edited by M. P. Kucheryavenko. Kharkiv.
5. Hetmantsev, D. O. (2011), Financial and legal obligation as a separate category of financial law : monograph, Kyiv.
6. Makukh, O. V. (2016), Financial legal relations: theory, current state and development trends : monograph, Kharkiv.
7. Perepelytsia, M. O. (2012), Concept and types of subjects of financial law : monograph, Kharkiv.
8. Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine dated December 2, Kyiv, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 29 May 2025).
9. Orliuk, O. P. (2010), Financial law: academic course : textbook, Kyiv.
10. Onishchuk, Y. V. (2007), Legal entity - taxpayer. Study guide, Kyiv.
11. Bogomazova, K. K. (2013), "Legal responsibility for tax offenses under the legislation of Ukraine", *Public administration: improvement and development*, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2013_7_12 (accessed 29 May 2025).
12. Balyshchev, M. V. (2024), "Legal entity in tax offenses. Fiscal policy: theoretical and practical aspects of legal science", *Collection of abstracts of the VI International Scientific and Practical Conference "Fiscal Policy: Theoretical and Practical Aspects of Legal Science"*, Irpin.
13. Ukraine (2016), National Agency for the Prevention of Corruption. On clarification of the application of certain provisions of the Law of Ukraine "On Prevention of Corruption" regarding financial control measures, 11.08.2016 p. № 3 (repealed), Kyiv, available at: <https://nazk.gov.ua/uk/documents/zasidannya-nazk-11-serpnya-2016-roku> (accessed 29 May 2025).
14. Smakograi, M. K. (2022), Features of the procedural mechanism of applying financial liability for tax offenses, Kyiv.