

А. А. Манукянаспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті послідовно розкривається поняття «процедури» в її онтологічному зв'язку з матеріальними правовідносинами. Автор відзначає, що «процедура» передбачає наявність стадійності реалізації дій, що визначаються через специфічні офіційно регламентовані процедурні права та обов'язки учасників відповідних суспільних відносин, які можуть бути реалізовані в межах певних етапів. Дотримання процедури є умовою настання матеріально-правових наслідків, обумовлює матеріальні правовідносини.

Притягнення до відповідальності за порушення норм податкового права охоплює охоронні процедури, направлені на дотримання учасниками суспільних відносин норм матеріального права, які доцільно поділити за галузями права: притягнення до фінансової відповідальності, притягнення до адміністративної відповідальності та притягнення до кримінальної відповідальності.

В статті узагальнюється, що процедури притягнення до відповідальності структуруються та передбачають, як правило, такі стадії: виявлення та фіксація правопорушення, кваліфікація діяння, прийняття рішення про притягнення особи до відповідальності, факультативна стадія оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності, виконання рішення про притягнення до відповідальності.

Автор концентрується саме на процедурах притягнення до фінансової відповідальності. Настання фінансової відповідальності нерозривно пов'язано з контрольною діяльністю податкових органів, що розглядається в статті в межах виявлення та фіксації порушення норм податкового законодавства, внаслідок чого формується та надсилається податкове повідомлення-рішення – формальна підстава для застосування фінансової санкції.

В процедурах притягнення до фінансової відповідальності розглядаються і факультативні стадії оскарження рішень контролюючих органів, які поділяються на адміністративні та судові способи оскарження. Судові процедури оскарження організовані в межах адміністративного процесу оскарження. Автор торкається питань змісту і порядку надсилання податкового повідомлення-рішення, строків судового оскарження рішень податкових органів, узгодження податкового зобов'язання, та звернення контролюючого органу до суду.

Ключові слова: юридична відповідальність, фінансова відповідальність, податкове правопорушення, порушення норм податкового законодавства, юридична процедура, платник податків, податкове повідомлення-рішення, податкові перевірки, практика Верховного Суду, судова практика, судові рішення.

Постановка проблеми. Процедурна складова відіграє неабияку роль у забезпеченні послідовності розвитку суспільних відносин. В особливій мірі актуальності процедурна складова набуває у регулюванні імперативних за своїм характером суспільних відносин. При цьому есенціальною, зведеною до абсолютної міри обов'язковості, є процедури притягнення до юридичної відповідальності. В загальному сенсі, до таких процедур відносяться і процедури притягнення до юридичної відповідальності платника податків за порушення податкового

законодавства. З одного боку такі процедури є умовою забезпечення справедливості застосування відповідальності до платників податку, з іншого боку є необхідними для забезпечення податкових надходжень до бюджетів відповідних рівнів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань правової процедури присвячено праці К. В. Николиної, до окремих питань процедури в межах податкового права зверталися М. П. Кучерявенко, А. О. Монаєнко, К. В. Смолов.

Утім, з розвитком суспільних відносин, актуалізуються питання практичного застосування процедурних норм: підстав для застосування відповідальності, контрольної діяльності, способів надсилання, вручення рішень контролюючого органу, строків оскарження рішень податкових органів тощо. Що обумовлює необхідність проведення комплексного дослідження цієї теми.

Мета статті полягає в проведенні комплексного теоретико-практичного дослідження питання застосування відповідальності за порушення норм податкового законодавства, акцентуючи увагу на стадіях та практичних питаннях застосування фінансової відповідальності.

Виклад основного матеріалу. А. О. Монаєнко відзначено, що наявність примусових заходів, спрямованих на виконання правової норми, є не тільки елементом правового регулювання відповідних суспільних відносин, а й умовою існування відповідної галузі права [6, с. 168]. Одним з видів примусу є юридична відповідальність. Притягнення до юридичної відповідальності здійснюється за наявності матеріальної підстави для притягнення особи до юридичної відповідальності та процедурної підстави – належної юридичної процедури.

К. В. Николина справедливо відзначає, що сама наявність регламентованої процедури спрямована на запобігання свавілля органів державної влади під час здійснення ними повноважень, спрямована на запобігання прийняття та виконання протиправних рішень, захист прав і свобод людини та громадянина, а також їх законних інтересів [7, с. 46].

Матеріальні та процедурні відносини пов'язані складною системою онтологічних взаємодій. Матеріальні правовідносини обумовлюють виникнення процедурних відносин, при цьому матеріальні правовідносини можуть бути реалізовані тільки в рамках відповідної правової процедури [6, с. 169]. А. О. Монаєнко наголошує, що реалізація матеріально-правової норми не може відбутися раніше моменту виникнення процедурних відносин [6, с. 169].

Виникнення матеріальних відносин – з порушення норм податкового законодавства, обумовлюють можливість застосування санкції норми права, що передбачає склад фінансового, адміністративного чи кримінального правопорушення. Правозастосування відповідної норми права пов'язано зі здійсненням відповідної правової процедури та/або процесу притягнення особи до відповідальності.

Процедура притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства виражає формальну сторону діяльності органів державної влади, спрямовану на підтримання правопорядку в рамках ширших процедур збору грошових коштів до грошових фондів – бюджетів відповідного рівня.

Юридична процедура реалізації матеріально правової норми часто поєднана з сукупністю юридичних фактів, дотримання яких є складним юридичним фактом в собі, та виражає одну з конститутивних ознак застосування матеріальної норми права.

Складна сукупність юридичних фактів, притаманна юридичній процедурі, обумовлює наявність тих чи інших можливостей, прав та обов'язків в учасника правовідносин, пов'язана зі здійсненням юридично значущих дій такими учасниками. Юридичні процедури повинні відповідати вимогам визначеності, послідовності та доступності.

Так, для виконання матеріального обов'язку притягнення порушника до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, потрібно реалізувати процедурні обов'язки: провести податкову перевірку, в якій зафіксувати інформацію, що свідчить про вчинення податкового правопорушення, належним чином оформити та надіслати (вручити) податкове повідомлення-рішення.

Податкове право належить до сфери публічного права і характеризується детальною регламентацією взаємодії органів державної влади з платниками податків та іншими учасниками податково-правових відносин. Діяльність контролюючих та правоохоронних органів під час притягнення особи до відповідальності здійснюється виключно з дотриманням принципу законності, тобто на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачений законами України та Конституцією України [3].

Притягнення до відповідальності належить до компетенції органів публічної влади, наділених спеціальними повноваженнями.

Поняття правової процедури пов'язано з усіма сферами права і має сукупність проявів, зокрема: процедури встановлення та регламентування суспільних відносин, процедури застосування норм права, до яких відноситься будь-яка реалізація правового припису.

У дослідженні ми виходимо з того, що поняття «процедура» є широким за своїм змістом поняттям та включає: власне (адміністративні, позасудові) процедури, та процес, що

передбачає окрему нормативно врегульовану сферу суспільних відносин, обов'язковим учасником якої є суд.

Аналізуючи правову процедуру К. В. Ніколина відносить наступні ознаки, притаманні правовим процедурам: виникнення особливих процедурних правовідносин, спрямованих на реалізацію матеріального права чи обов'язку; власне процедурний характер; характеризується цілісною послідовністю дій, спрямованих на досягнення конкретного результату; офіційний правовий характер; регламентація спеціальними нормами права; залежить від здійснення дій сторонами відповідного процесуального правовідношення, вольовий та інтелектуальний характер їх дій; визначає послідовність дій, здійснення яких є окремим юридичним фактом та сам обумовлює настання правових наслідків в межах процедурного правовідношення, становить елемент складного юридичного факту, як умови для реалізації матеріальних правовідносин; є юридичною діяльністю [7, с. 45].

На підставі визначеного, ми надаємо наступну дефініцію поняттю «процедура»: офіційно регламентований процедурними нормами права порядок реалізації наявних в учасників суспільних відносин (матеріальних) прав та покладених на них обов'язків, що складають певну послідовність можливих до вчинення дій, структуровані за стадіями та направлені на досягнення відповідної мети, є підставою для настання матеріально-правових наслідків.

У процедурах притягнення до відповідальності за порушення норм права можна виділити наступні стадії: 1) виявлення та фіксація правопорушення; 2) кваліфікація діяння; 3) притягнення до відповідальності; 4) факультативна адміністративна або процесуальна стадія оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності; 5) виконання рішення про притягнення особи до відповідальності.

Податкові процедури є загальними інтегральними категоріями, які включають процедури обліку, сплати, звітності, контролю та притягнення до відповідальності, включаючи процедури оскарження рішень контролюючих органів.

М. П. Кучерявенко виділяє охоронні податкові процедури, до таких процедур безпосередньо включаються процедури притягнення осіб до відповідальності за порушення норм права [4, с. 155].

Спірні податково-правові відносини характеризуються конфліктом інтересів сторін. З одного боку,

інтерес платника податків направлений на максимізацію обсягу отриманого доходу та зменшення грошового обсягу податкового зобов'язання. З іншого боку, інтерес держави, який реалізується в особі уповноважених на те органів державної влади, направлений на максимізацію податкових надходжень до бюджетів відповідного рівня, а відповідно зменшення обсягу доходів у платника податків, що найчастіше реалізується шляхом підвищення ставок податків, розширення кола об'єктів, що підлягають оподаткуванню.

Однак, відзначаємо, що економічне зростання та зростання обсягу доходів у платника податків часто пов'язано зі збільшенням обсягу податкових надходжень, що все частіше призводить до обрання більш ліберальних підходів у сфері оподаткування на противагу профіскальним. Введення більш ліберальних та стабільних правил оподаткування направлено на стимулювання розвитку бізнесу, його переходу до юрисдикцій з відповідними правовими режимами, а як наслідок – збільшення кола оподатковуваних суб'єктів.

Відповідно до статті 111 Податкового кодексу України за порушення норм податкового законодавства може наставати фінансова, адміністративна та/або кримінальна відповідальність [8].

На підставі чого в межах процедур притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства можна виділити: процедуру притягнення до фінансової відповідальності, процедуру притягнення до адміністративної відповідальності, притягнення до кримінальної відповідальності в межах кримінального провадження.

В рамках дослідження ми зосереджуємось в першу чергу на процедурах притягнення до фінансової відповідальності, оскільки кримінально-процесуальні відносини та відносини з процедур притягнення до адміністративної відповідальності є принципово іншими, особливими галузями правового регулювання, а процедури реалізації відповідальності за порушення норм податкового законодавства істотними особливостями в їх межах не відрізняються.

Почнемо з розгляду відносин, що виникають у зв'язку з притягненням осіб до фінансово-правової відповідальності за порушення норм податкового законодавства України.

Першим і найбільш істотним моментом, на який слід звернути увагу, в рамках процедури притягнення особи до фінансової відповідальності – це відсутня обов'язкова процесуальна складова, тобто участь суду при вирішенні

спірних відносин. Притягнення особи до фінансової відповідальності реалізується поза процесуальною формою до моменту оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності [5, с. 167].

Керуючись положеннями пункту 112.5 статті 112 Податкового кодексу України, особи, винні у скоєнні податкових правопорушень, притягаються до відповідальності на підставі податкового повідомлення-рішення [8]. Притягнення особи до фінансової відповідальності є результатом контрольної діяльності податкових органів.

Податкове повідомлення-рішення повинно містити посилання на акт проведення перевірки [8]. К. В. Смолів вказує, що саме акт, складений за результатами проведення перевірки, містить основну доказову інформацію, що є одночасно підставою для вручення податкового повідомлення-рішення та надалі може бути використано судом; саме акт проведення перевірки відображає стадію вирішення справи по суті, хоча при цьому не є безпосередньо складовою податкового повідомлення рішення; акт податкової перевірки не є актом правозастосування і не створює прав та обов'язків для платника податків чи податкового агента, а отже і не може бути оскаржений; виконує роль фіксації інформації [16, с. 215-216]. Однак, слід відзначити, що оскарженню може підлягати наказ про проведення перевірки.

Саме це відображає особливості стадії податкового контролю – вона реалізується на всіх етапах податкового процесу, і пронизує його наскрізно. Однак, саме в рамках притягнення до фінансової відповідальності, контрольна стадія є обов'язковою передумовою винесення контролюючим органом податкового повідомлення-рішення.

Автор в процесі аналізу судової практики, а саме постанови Верховного Суду від 22.08.2018 р. у справі № 812/1283/17, звертає увагу, що проведення податкової перевірки є обов'язковою умовою та обумовлює компетенцію податкових органів на прийняття відповідного рішення [16, с. 216].

Так, наведеним рішенням Верховного Суду вказано, що компетенція на винесення податкового повідомлення-рішення виникає за дотримання умови – проведення податкової перевірки, і не може виникнути лише внаслідок самого факту податкового правопорушення [11].

Податкове повідомлення-рішення є нормативно визначеною категорією, зміст якої закрі-

плений в підпункті 14.1.157 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, за яким можна виділити наступні його ознаки: письмова форма; видається контролюючим органом; констатує наявність податкового обов'язку (грошового чи звітного); та полягає в інформуванні платника податків про наявність такого зобов'язання. Таким чином, слід констатувати, що податкове повідомлення-рішення необов'язково означає, що воно стосується питання фінансової відповідальності особи [8].

Податкове повідомлення-рішення є актом індивідуальної дії. Відповідно до тлумачення Конституційного Суду України в рішенні від 23.06.1997 року № 2-зп акт ненормативного характеру містить приписи (вимоги, зобов'язання), що звертаються до окремої особи та вичерпують власну дію після їх реалізації, діють одноразово [15].

К. В. Смолів вказує, що адміністративні акти, прийняті на виконання покладених на контролюючі органи зобов'язань, направлені переважно на узгодження та погашення податкових зобов'язань [16, с. 214].

Податкове повідомлення рішення, як підстава для притягнення особи до фінансової відповідальності повинно поєднувати змістовну складову та процедурну (дотримання порядку надсилання та/або вручення).

Змістовний елемент податкового повідомлення рішення передбачає включення до нього інформації, зміст та обсяг якої визначається нормативно. Недотримання вимог чого, може бути підставою для оскарження податкового повідомлення-рішення або є підставою стверджувати відсутність юридичного факту притягнення особи до відповідальності, залежно від обставин.

Перелік загальних змістовних вимог, що висуваються до податкового повідомлення-рішення, закріплюється в підпункті 58.1.1 пункту 58.1 статті 58 Податкового кодексу України та включає: суму грошового зобов'язання з розрахунком податкового зобов'язання та штрафних санкцій або зміст іншого податкового зобов'язання, що підлягає виконанню; підставу для здійснення відповідних дій з посиланням на приписи права; строки для виконання податкових зобов'язань; попередження про наслідки невиконання (несвоєчасного виконання) податкового повідомлення-рішення; граничні строки для його оскарження [8].

Окремим видом податкових повідомлень-рішень є рішення щодо притягнення особи до

фінансової відповідальності, що у відповідності до підпункту 58.1.1 пункту 58.1 статті 58 Податкового кодексу України включає додатково: обґрунтовану підставу для притягнення особи до фінансової відповідальності з посиланням на обставини вчинення податкового правопорушення, виявлених в ході контрольної діяльності, та посиланням на нормативну підставу для притягнення особи до відповідальності; посилання на акт документальної перевірки; детальний розрахунок штрафних санкцій, включаючи пеню; інформацію про наявність обставин, які пом'якшують, обтяжують або звільняють від фінансової відповідальності [8].

К. В. Смолів вказує, що податкове повідомлення рішення не містить мотивувальної частини, як обов'язкового елементу змісту (хоча і повинно містити посилання на акт проведення перевірки), що призводить до проблеми визначення обґрунтованості рішення, необхідності в межах судового провадження повторно перевіряти законність винесеного рішення контролюючим органом [16, с. 215].

Хоча, справедливо відзначити, що обґрунтованість та вмотивованість актів індивідуальної дії, що приймаються в межах податкових відносин, власне повинні бути перевірені в межах адміністративного провадження компетентним судом. Недотримання цих вимог призводить до того, що податкове повідомлення-рішення може бути скасовано в межах процедури судового оскарження.

Щодо формальної складової податкового повідомлення-рішення, то вона полягає в викладенні змісту на бланках та за формою, спеціально передбаченими законодавством. Зокрема, порядок заповнення податкового повідомлення-рішення визначається наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 28.12.2015 р. № 1204 [14].

До окремих правил надсилання податкових повідомлень рішень відноситься: окреме надсилання за кожним податком/збором, надсилання окремих податкових повідомлень-рішень в випадках, прямо передбачених законом, відображення податкового повідомлення рішення в відповідному реєстрі, складання їх у письмовій формі, накладення підпису та за необхідності печатки, відображення в електронному кабінеті платника.

Процедура надсилання податкового повідомлення рішення умовно поділяється на електронну та фізичну.

Так, у випадку, якщо платник податку надіслав заяву про здійснення ним спілкування засобами електронного зв'язку та в інших випадках спеціально встановлених законом, податкове повідомлення-рішення надсилається в електронний кабінет платника, та копіюється на електронну пошту.

В інших випадках податкове повідомлення-рішення надсилається за податковою адресою платника податків рекомендованим листом з повідомлення про вручення або особисто вручається платнику податків (його представнику) [8]. Керуючись змістом статті 42 Податкового кодексу України, здійснення електронного спілкування, за виключенням випадків, прямо передбачених законом, є саме правом платника податків і може здійснюватися без обмежень [8]. Утім, електронне спілкування платника податків з контролюючим органом не передбачає автоматичного виникнення такого права у контролюючого органу. Саме платник податків виражає волю та надає право вести спілкування контролюючому органу електронно, шляхом надсилання відповідної заяви, за виключенням передбачених законом випадків.

Слід звернути увагу, що в практиці вимога про особисте або поштове вручення платнику податків податкових повідомлень-рішень часто не дотримується, а податкове повідомлення-рішення надсилається в електронному кабінеті платника, хоча відповідної заяви від платника податків не надходило. В таких випадках податкове повідомлення-рішення слід вважати, таким що не було вручено в межах належної правової процедури.

Вирішення спірних відносин у сфері оподаткування мають характерний поділ на дві процедури: адміністративного та судового оскарження податкових повідомлень-рішень. Податкове повідомлення-рішення може бути оскаржене в межах адміністративного провадження, судового провадження незалежно від факту адміністративного оскарження або після процедури адміністративного оскарження.

Відповідно до підпункту 14.1.7 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України оскарження рішень контролюючого органу передбачає оскарження податкових повідомлень-рішень чи інших рішень контролюючого органу в межах адміністративного та/або судового оскарження в порядку і строки, встановлені Податковим кодексом України [8].

Адміністративне оскарження рішень контролюючого органу передбачає звернення

платника податків до контролюючого органу вищого рівня. При цьому, обов'язок доведення правомірності рішення покладається саме на контролюючий орган, хоча практика показує, що контролюючі органи підтримують рішення, прийняті органами нижчого рівня. Це можна пояснити конфліктом інтересів, адже головною метою контролюючих органів будь-якого рівня є формування дохідної частини бюджетів відповідних рівнів, та виробленою практикою вирішення питань, що постають в практиці податкових органів.

В такому випадку, адміністративне оскарження застосовується для того, щоб: 1) податкове зобов'язання вважалось неузгодженим протягом часу адміністративного оскарження, а податковий борг не виникав; 2) зупинити виконання зобов'язань, визначених податковим повідомленням-рішенням; 3) з розрахунку платника податків, що рішення не буде прийняте у встановлений законом строк, і скарга буде вважатися задоволеною; 4) для підготовки до судового оскарження податкового повідомлення-рішення.

Тому переважно застосовується процедура судового оскарження в межах адміністративного провадження (процесу). Тоді, при застосуванні процедур адміністративного оскарження, таке оскарження вважається досудовою формою врегулювання спору. При цьому, при судовому оскарженні податкового повідомлення-рішення сума податкового зобов'язання вважається неузгодженою.

Особливими та істотними ознаками адміністративного процесу є особливості реалізації принципу змагальності сторін: так суд повинен повно та всебічно дослідити докази та обставини справи, включаючи за необхідності вчинення дій, спрямованих на виявлення та витребування доказів з власної ініціативи, відповідно до статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України [1].

Відзначаємо, що обов'язок доказувати правомірність рішення покладається на контролюючі органи лише в рамках судового оскарження його рішень. Відповідно до частини 2 статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України саме контролюючий орган буде зобов'язаний довести правомірність винесення рішення про притягнення особи до відповідальності за порушення норм податкового законодавства [8]. Що не реалізується в рамках процедур адміністративного оскарження. В межах адміністративних процедур хоча і покладається обов'язок моти-

увати винесене рішення, проте контролюючих орган фактично залишається упередженим при вирішенні відповідних спірних правовідносин.

В рамках будь-якої з процедур істотним є питання також дотримання строків на оскарження рішень контролюючих органів. Так, в рамках судової практики було вироблено власну доктрину та підходи до визначення строку на оскарження рішень контролюючих органів – доктрину спеціальних податкових строків.

У постанові Верховного Суду від 11 жовтня 2019 року по справі № 640/20468/18 висловлено позицію на підставі пункту 56.18 статті 58 Податкового кодексу України, якщо рішення не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків:

1) за умови застосування процедури адміністративного оскарження, встановлюється тримісячний строк для звернення до суду у випадку прийняття рішення за результатами адміністративного оскарження;

2) шестимісячний строк для оскарження рішень контролюючого органу, якщо рішення за результатами адміністративного оскарження не приймалось чи таке рішення не було вручено у встановлені законом строки;

3) строк в 1095 (2555) днів встановлюється, якщо не було застосовано процедуру адміністративного оскарження рішень контролюючого органу [10].

У постанові від 03 квітня 2020 року по справі №2540/2576/18 Верховний Суд, підтримуючи наведену позицію, констатував принцип спеціальних податкових строків [9]. У випадку, якщо рішення контролюючого органу не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, встановлюється строк на оскарження в 1095 (2555) днів [9].

У постанові від 26 листопада 2020 року по справі № 500/2486/19 Верховний Суд дійшов висновку, що слід застосовувати норму пункту 56.19 статті 56 Податкового кодексу України, який встановлює місячний строк для оскарження [12].

Ми вважаємо за доцільне закріпити ці положення у Кодексі адміністративного судочинства України в межах окремої статті, де чітко розмежувати в який строк та у яких випадках може бути здійснено право на судове оскарження рішень контролюючого органу.

Таким чином можливо виділити наступні складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства: виявлення факту вчи-

нення податкового правопорушення; фіксація факту податкового правопорушення в межах проведення податкової перевірки; формування, надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення; факультативні стадії адміністративного або судового оскарження; виконання рішення про притягнення особи до податкової відповідальності.

Процедуру притягнення до фінансової відповідальності можна визначати, як регламентований порядок, тобто структурований в межах стадій права та обов'язки контролюючого органу та платника податків, спрямований на притягнення особи, винної у вчиненні податкового правопорушення, до фінансової відповідальності, дотримання якого є обов'язковою умовою для настання відповідальності.

При цьому для притягнення особи до фінансової відповідальності може потребуватися додаткове звернення до суду з боку контролюючого органу. Право на звернення до суду в межах спеціальної процедури надається контролюючому органу в окремих випадках, передбачених Кодексом адміністративного судочинства України, і може являти собою стадію виконання рішення про притягнення до адміністративної відповідальності. Прикладом чого є стягнення податкового боргу після узгодження податкового зобов'язання внаслідок невдалого оскарження в адміністративному та/або судовому провадженні та несплати узгодженого зобов'язання у встановлений законом строк.

Особливістю процедури звернення контролюючих органів до суду є наявність дискреції у виборі правил звернення до суду. Керуючись тлумаченням Верховного Суду, викладеним у постанові від 26 червня 2020 року по справі № 280/2993/19, контролюючий орган має право самостійно обрати звертатися в загальному чи спеціальному порядку до адміністративного суду відповідно до статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України [13; 1].

Торкаючись питання процедур притягнення до адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, слід відзначити, що вони вчиняються в межах судового провадження з розгляду справ про адміністративні правопорушення місцевими судами згідно зі статтею 221 Кодексу України про адміністративні правопорушення [2].

Справи про адміністративні правопорушення розглядаються у спеціальному порядку, передбаченому Кодексом України про адміністративні правопорушення [2].

Ключовими особливостями кримінально-правових процедур притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства є особливості, пов'язані з самим фактом порушення. Так, підставою для відкриття кримінального провадження часто виступає податкова інформація, зібрана в межах контрольних заходів. Слід відзначити, що для можливості стверджувати про наявність такого правопорушення, як ухилення від сплати податків, необхідно встановлювати обсяг податкового зобов'язання.

Таким чином, процедури притягнення до фінансової відповідальності можуть обумовлювати виникнення кримінально-процесуальних правовідносин.

Висновки і пропозиції. Процедура поєднує складну сукупність юридичних фактів, які обумовлюють можливість застосування матеріальної норми права, тобто притягнення особи до відповідальності. Процедура означає офіційно регламентований порядок реалізації наявних в учасників суспільних відносин прав та обов'язків, що характеризується стадійністю і виражається в послідовності можливих та необхідних до вчинення дій, що є юридичними фактами, які обумовлюють настання матеріально-правових наслідків для особи. Процедури притягнення до відповідальності є видом охоронних процедур. І хоча притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства може відбуватися в межах процедур притягнення до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, ключовим є саме притягнення до фінансової відповідальності з огляду на її виражену компенсаційну та фіскальну функції. Процедура притягнення до фінансової відповідальності має наступні стадії: виявлення факту податкового правопорушення в межах контрольної діяльності; фіксація факту правопорушення при проведенні податкової перевірки; складання, надсилання чи вручення податково-повідомлення рішення; факультативну стадію адміністративного чи судового оскарження рішення контролюючого органу; виконання рішення про притягнення особи до відповідальності. При цьому через складність, неоднозначність та колізійність нормативного регулювання, ця сфера вразлива до зловживань, у зв'язку з чим потребується вирішення плеяди питань, що підіймаються в межах практики та доктрини, зокрема: обґрунтованості та наявності підстав для притягнення особи до відповідальності, строків оскарження, порядку вручення податкових повідомлень-рішень.

Список використаної літератури:

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Дата оновлення: 04.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/ed20231104#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. Дата оновлення: 14.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80732-10#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
3. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Дата оновлення: 01.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
4. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа та класифікація: монографія. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
5. Лата Н. Ф. Правові особливості оскарження рішень податкових органів України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 4. С. 166–168.
6. Монаєнко А. О. Поняття фінансово-процесуального примусу в сучасній фінансово-правовій науці. *Право України*. 2010. № 12. С. 168–175.
7. Николина К. В. Належна юридична процедура: теоретичні аспекти визначення. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки*. 2012. Вип. 94. С. 44–46.
8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 03.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20230903#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
9. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 03 квітня 2020 р., судова справа № 2540/2576/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88575707> (дата звернення: 14.11.2023).
10. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 11 жовтня 2019 р., судова справа № 640/20468/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85033140> (дата звернення: 14.11.2023).
11. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 22 серпня 2018 р., судова справа № 812/1283/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76035627> (дата звернення: 14.11.2023).
12. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 26 листопада 2020 р., судова справа № 500/2486/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515> (дата звернення: 14.11.2023).
13. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 26 червня 2020 р., судова справа № 280/2993/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90366882> (дата звернення: 14.11.2023).
14. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 р. № 1204. Дата оновлення: 08.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
15. Рішення Конституційного Суду України від 23.06.1997 р. № 2-зп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-97#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
16. Смолів К. В. Оскарження платником податків рішень контролюючих органів у судовому порядку: окремі теоретичні та практичні проблеми. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. № 82. С. 211–228.

Manukian A. A. Procedural aspects of imposing liability for violations of tax legislation

The article systematically elucidates the concept of “procedure” in its ontological connection with substantive legal relations. The author underscores that “procedure” encompasses execution of actions divided in stages, contingent upon specific officially regulated procedural rights and obligations of participants within corresponding social relations, which are operationalized across defined stages. Adherence to procedural requirements is paramount for triggering substantive legal ramifications and determines substantive legal relations.

Enforcing liability for violations of tax law encompasses a range of enforcement procedures designed to ensure compliance with legal mandates by participants in societal relations, which reasonably can be categorized by branches of law distinction: enforcement of financial liability, enforcement of administrative liability, and enforcement of criminal liability.

The article outlines that enforcement of liability typically follows a structured process, which includes the following stages: detection and recording of an offense, qualification of the act, decision-making on bringing a person to liability, optional stage of appealing against such a decision, execution of the liability enforcement decision.

The author directs attention to the procedures associated with imposing financial liability. The commencement of financial liability is closely tied to the supervisory actions undertaken by tax

authorities, which are examined in the article within the context of detecting and documenting violations of tax legislation. This process culminates in the issuance and dispatch of a tax notification-decision, serving as the formal basis for imposing a financial penalty.

The procedures for imposing financial responsibility also encompass optional stages for challenging decisions made by tax authorities, which are categorized into administrative and judicial avenues of appeal. The judicial appeal order is incorporated within the administrative appeal procedures. The author discusses the substance and process involved in issuing a tax notification-decision, the appealing terms for decisions made by tax authorities, determination of tax obligation and liability and the process undertaken by tax authorities in court proceedings.

Key words: *legal liability, financial liability, tax offense, violation of tax legislation, legal procedure, taxpayer, tax notification-decision, tax audits, Supreme Court practice, court practice, court decisions.*