

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Юридичний факультет**

Кафедра адміністративного права та судочинства

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА

**з дисципліни: «Актуальні питання адміністративного права та процесу»
на тему: «Правова природа відповідальності, що застосовується податковими
органами до платників податків»**

Студент групи: ПРм-13

Пелих Владислав Богданович

Керівник: д.ю.н., проф.

Кравчук Мар'яна Юріївна

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка: ECTS__

Члени комісії _____

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль - 2025

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ.	6
1.1. Поняття та ознаки притягнення до податкової відповідальності.	6
1.2. Принципи притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.	8
РОЗДІЛ 2. ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ ТА МЕХАНІЗМ ПРИТЯГНЕННЯ ДО ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.	11
2.1. Поняття та ознаки податкового правопорушення	11
2.2. Процедури притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства	14
РОЗДІЛ 3. ВИДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА САНКЦІЇ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.	18
3.1. Кримінальна й адміністративна відповідальність за порушення норм податкового законодавства	18
3.2. Фінансова відповідальність за порушення норм податкового законодавства.....	22
3.3. Санкції, які застосовуються за порушення норм податкового законодавства: поняття, види	26
ВИСНОВОК.....	30
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	32

ВСТУП

Функціонування будь-якої правової держави неможливе без належного врегулювання податкових правовідносин, у межах яких реалізуються як інтереси держави, так і права та обов'язки платників податків. Особливе місце в системі податкового права посідає інститут податкової відповідальності, що виступає правовим механізмом забезпечення фіскальної дисципліни, стабільного наповнення бюджету та підтримання справедливості у сфері оподаткування.

Становлення правової держави в Україні вимагає ефективного регулювання податкових правовідносин, які є однією з ключових сфер взаємодії громадян, бізнесу та держави.

Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства виступає необхідним механізмом забезпечення належного виконання податкового обов'язку та підтримання довіри до державних інститутів.

На сучасному етапі розвитку українського законодавства спостерігаються як позитивні тенденції у сфері податкової відповідальності, так і численні проблеми, зокрема правова невизначеність, неоднозначність судової практики, недосконалість механізмів притягнення до відповідальності.

Актуальність теми дослідження зумовлена постійними змінами у податковому законодавстві України, розширенням міжнародних стандартів оподаткування, необхідністю підвищення правової визначеності у відносинах між державою та платниками податків. Дослідження поняття податкового правопорушення, механізму притягнення до відповідальності та видів санкцій має не тільки теоретичне, а й велике практичне значення для удосконалення податкової системи країни.

Мета дослідження полягає у комплексному аналізі правової природи податкової відповідальності, з'ясуванні особливостей притягнення до відповідальності за податкові правопорушення та виявленні напрямів удосконалення чинного законодавства України у цій сфері.

Відповідно до поставленої мети у процесі написання роботи необхідно вирішити такі **завдання**:

- дослідити поняття, ознаки та принципи притягнення до податкової відповідальності;
- визначити поняття податкового правопорушення та його основні ознаки;
- проаналізувати процедури притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства;
- дослідити види юридичної відповідальності за податкові правопорушення: кримінальну, адміністративну та фінансову;
- систематизувати види санкцій, які застосовуються за порушення податкового законодавства;
- сформулювати рекомендації щодо вдосконалення національного законодавства у сфері податкової відповідальності.

Аналіз наукових досліджень показує, що проблематика податкової відповідальності є предметом уваги багатьох учених, серед яких варто виділити А. М. Котенка, С. В. Броякова, Манукяна А. А., Ю. О. Ровинського. Їхні роботи дозволяють комплексно розглянути різні аспекти податкової відповідальності: її поняття, природу, принципи, проблеми правозастосування. Разом з тим, мінливість законодавства та динаміка економічних процесів вимагають подальших наукових розвідок у цій сфері.

Об'єкт дослідження — податкові правовідносини, що виникають у процесі притягнення платників податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Предмет дослідження — правова природа податкової відповідальності, підстави та форми притягнення до відповідальності, види санкцій за податкові правопорушення, а також практика їх застосування податковими органами України.

Методологічна основа дослідження складається з використання загальнонаукових та спеціально-юридичних методів пізнання, зокрема: діалектичного методу, формально-логічного методу, системного аналізу, порівняльно-правового методу, історико-правового методу, а також методів тлумачення норм права. Комплексне застосування зазначених методів дозволяє всебічно проаналізувати проблематику податкової відповідальності.

Структура роботи виглядає наступним чином: вступ, три розділи, що вміщують в собі сім підрозділів, висновок та список використаних джерел. Обсяг роботи становить 36 сторінок.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

1.1. Поняття та ознаки притягнення до податкової відповідальності.

Формування ефективної системи юридичної відповідальності у сфері оподаткування є надзвичайно важливим завданням сучасної правової держави. Відповідальність за порушення податкового законодавства сприяє не лише своєчасному надходженню коштів до бюджету, а й зміцненню правопорядку в економічній сфері.

Однією з базових гарантій належного функціонування податкової системи держави є ефективний механізм юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. Податкова відповідальність виступає не лише способом реагування на неправомірні дії платників податків, а й правовим інструментом превенції податкових правопорушень. Її застосування повинно відповідати чітко визначеним принципам та умовам, а процедура притягнення має здійснюватися виключно в межах закону.

Під терміном «відповідальність за порушення податкового законодавства» слід розуміти встановлену чинним правом сукупність негативних наслідків особистого, організаційного або майнового характеру, які можуть бути застосовані до порушника у результаті притягнення його до фінансової, адміністративної чи кримінальної відповідальності за недотримання вимог податкового законодавства [21, с. 377–383].

Податкова відповідальність є різновидом юридичної відповідальності, яка передбачає застосування заходів державного примусу до платників податків за порушення встановленого порядку виконання податкових обов'язків. Вона має притаманний їй особливий характер, що проявляється в її функціональній спрямованості на забезпечення фіскальних інтересів держави та захист публічних фінансів.

Податкова відповідальність відзначається поєднанням матеріального й процесуального змісту. Матеріальний аспект — це санкція, а процесуальний — це процедура її накладення, що має бути чітко врегульована законом

На основі аналізу наукових джерел і норм законодавства можна визначити такі ключові ознаки податкової відповідальності:

- публічно-правовий характер — правовідносини мають односторонній владний зміст і реалізуються від імені держави;
- майновий характер санкцій — податкова відповідальність майже завжди має форму грошового стягнення (штрафи, пеня);
- законність та процедурна визначеність — особа може бути притягнута до відповідальності лише у порядку, передбаченому законодавством, у рамках відповідної адміністративної або судової процедури;
- наявність вини — відповідальність можлива лише за наявності умислу або необережності у діях/бездіяльності платника податків;
- поліваріативність видів відповідальності — за одне податкове правопорушення може наставати як фінансова, так і адміністративна або кримінальна відповідальність;
- невиключність притягнення до кількох видів відповідальності — притягнення до фінансової відповідальності не унеможливорює паралельного притягнення до інших видів відповідальності;
- посилена відповідальність за повторне порушення — повторність податкових правопорушень тягне за собою жорсткіші санкції;
- юрисдикційна варіативність — відповідальність може наставати як за результатами адміністративних процедур (податкове повідомлення-рішення), так і в межах кримінального або адміністративного судочинства;
- урахування пом'якшуючих обставин — попри жорсткий регулятивний характер податкових норм, у процедурі притягнення може враховуватись характер і ступінь вини, добровільне усунення наслідків тощо; [19, с. 14].

Невід'ємною рисою податкової відповідальності є її нормативна врегульованість і обумовленість самим фактом скоєння правопорушення, що свідчить про її спрямованість на забезпечення стабільного функціонування податкової системи [14, с. 42].

Отже, податкова відповідальність є самостійним інститутом податкового права, який має специфічну правову природу, зумовлену особливостями предмета

регулювання — публічних фінансових відносин. Її ознаки вказують на високий рівень формалізації та процесуального забезпечення, що гарантує правову визначеність і захист прав платників податків. Розуміння природи та ознак податкової відповідальності є підґрунтям для подальшого дослідження механізмів реалізації цього правового інституту в практиці. Вивчення правової природи податкової відповідальності дозволяє глибше усвідомити її місце в системі юридичної відповідальності загалом і у сфері податкових правовідносин зокрема.

1.2. Принципи притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Формування справедливої, ефективної та правової системи відповідальності в сфері оподаткування неможливе без дотримання визначених принципів, які відображають фундаментальні засади податкового права. Принципи притягнення до податкової відповідальності є не лише нормами-орієнтирами, а й засобом забезпечення правової визначеності, захисту прав платників податків, а також запобігання зловживанню владними повноваженнями з боку контролюючих органів.

С. В. Брояков визначає принципи податкового права як стислі нормативні положення, які мають високий рівень імперативності та забезпечують регламентацію як процесу правотворення, так і реалізації податкових норм на практиці [11, с. 16].

У свою чергу, А. М. Котенко розглядає принципи податкового права як фундаментальні ідеї, що визначають засади функціонування та побудови податкової системи, включаючи як загальну систему оподаткування, так і окремі види податків [20, с. 55].

Відповідно до положень Податкового кодексу України, основні принципи податкового права закріплено у статті 4. Вони відображають концептуальне бачення законодавця щодо врегулювання взаємовідносин між державою і платниками податків у контексті правової відповідальності [2].

До основних принципів притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства належать:

- принцип законності, закріплений у пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 ПК України, цей принцип встановлює, що рішення про відповідальність повинні прийматись

виключно на основі закону. Жоден контролюючий орган не має права застосовувати санкції без чітко визначеної правової підстави. Цей принцип також передбачає суворе дотримання встановлених процедур, зокрема, щодо інформування платника, обґрунтування висновків та забезпечення права на оскарження.

- принцип невідворотності відповідальності. Пункт 4.1.3 ПК України встановлює, що порушення податкового законодавства неодмінно спричиняє юридичну відповідальність. Це гарантує ефективність податкового контролю та зміцнює довіру до податкової системи [23].

- принцип презумпції правомірності рішень платника податків. Згідно з пп. 4.1.4 ПК України, у разі неоднозначного тлумачення норм законодавства, яке допускає як позицію контролюючого органу, так і платника податків, пріоритет надається рішенню останнього. Це один із ключових елементів правозахисного механізму у податковому праві. Як зазначає Є.М. Смичок, цей принцип обмежує можливість довільного втручання податкових органів та сприяє правовій стабільності у відносинах [31]

- принцип індивідуалізації відповідальності передбачає, що міра відповідальності повинна відповідати ступеню вини, тяжкості правопорушення та конкретним обставинам справи. Цей принцип гарантує справедливість і дозволяє уникнути формального підходу у процесі притягнення до відповідальності [23].

- принцип гуманізму та економічної доцільності. У деяких випадках законодавство передбачає можливість зменшення санкцій або звільнення від відповідальності, наприклад, за умови добровільного погашення податкового боргу або виявлення технічної помилки без суттєвих негативних наслідків для бюджету. Це відображення балансу між фіскальними інтересами держави та правами платника.

- принцип відкритості та прозорості процедури. Рішення контролюючих органів повинні бути належно обґрунтовані, а сам платник — мати право на ознайомлення з доказами, подання заперечень, участь у процедурі оскарження. Цей принцип прямо впливає зі статей Конституції України щодо права на захист та справедливий суд.

С. В. Брояков також виокремлює низку характерних рис принципів податкового права:

- імперативність, що визначає обов'язковість і системоформуючий характер принципів;
- лаконічність, яка полягає у стислому та зрозумілому викладенні правових положень, незалежно від їхньої прямої чи непрямої фіксації в законі;
- багатофункціональність, яка проявляється як у правозастосовній, так і у нормотворчій сфері, впливаючи як на діяльність контролюючих органів, так і на процеси законотворення [10, с. 46].

Отже, принципи притягнення до відповідальності у сфері податкового права становлять нормативну базу, яка забезпечує справедливість, ефективність і правову визначеність усієї системи відповідальності. Вони дозволяють уникнути свавілля з боку контролюючих органів і водночас стимулюють платників податків до добросовісного виконання своїх обов'язків. З урахуванням правозастосовної практики та доктринальних позицій, ці принципи мають бути не лише проголошеними, а й реально дієвими в процесі реалізації податкової відповідальності в Україні.

РОЗДІЛ 2.

ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ ТА МЕХАНІЗМ ПРИТЯГНЕННЯ ДО ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

2.1. Поняття та ознаки податкового правопорушення.

Податкові правопорушення є основною передумовою для виникнення юридичної відповідальності у сфері оподаткування. Правильне розуміння їх сутності, структури та характерних ознак має ключове значення для забезпечення ефективного механізму правового впливу держави на недобросовісних платників податків. Згідно з Податковим кодексом України та науковими підходами, податкове правопорушення розглядається як складне юридичне явище, що потребує спеціального аналізу.

Як зазначає С. Ю. Дьоміна, усі правопорушення традиційно класифікуються на цивільні, адміністративні, кримінальні тощо. У контексті діяльності державних податкових органів правовідносини, що виникають, розвиваються, змінюються та припиняються у процесі справляння податків і зборів, мають специфічну природу, що зумовлює необхідність окремого дослідження їх правової кваліфікації [15].

М. К. Смакограй слушно зауважує, що в науковій доктрині податкового права досі залишається відкритим питання про співвідношення адміністративної та податкової відповідальності. З одного боку, Податковий кодекс України містить норми, що регламентують відповідальність за податкові правопорушення (статті 117–128), з іншого — глава 12 КУпАП визначає адміністративну відповідальність за аналогічні діяння. Такий паралелізм викликає численні наукові дискусії як у сфері податкового, так і адміністративного права [30, с. 43].

Легальне визначення поняття «податкове правопорушення» наведено в п. 109.1 ст. 109 ПК України: це протиправні діяння (дії або бездіяльність) платників податків, податкових агентів чи їхніх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призводять до порушення податкового законодавства [2]. На думку М. І. Трипольської, хоча це визначення й містить основні ознаки правопорушення, воно потребує вдосконалення з урахуванням теоретичних підходів до формування правових дефініцій [34]. Дійсно, як зауважує авторка, податкове правопорушення

повинно мати загальні ознаки, притаманні будь-якому правопорушенню, зокрема протиправність та суспільну небезпеку.

Специфіка податкових правопорушень полягає в їхньому публічно-правовому характері, оскільки вони посягають на бюджетну систему держави. Такі правопорушення можуть бути як умисними, так і необережними, але завжди спричиняють юридичні наслідки у вигляді санкцій.

До основних ознак податкового правопорушення належать:

1. Протиправність — діяння порушує конкретні норми податкового законодавства, встановлені законом або підзаконними актами. Визначальною рисою, яка характеризує податкове правопорушення, є протиправність. У першу чергу слід відмітити, що ця ознака є загальною для всіх видів правопорушень, адже діяння можна вважати правопорушенням, якщо воно порушує норми права. Відповідно до ч. 1 ст. 109 ПК України, під податковим правопорушенням слід розуміти діяння, яке порушує вимоги податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на фіскальні та інші контролюючі органи. Д. О. Гетманцев вважає, що все це можна об'єднати поняттям «податкове законодавство». Не будь-яка поведінка, яка може мати місце чи завдати суспільної шкоди у сфері захисту податкової дисципліни, може вважатися податковим правопорушенням [13, с. 425].

2. Винність — особа усвідомлює або повинна була усвідомлювати протиправність своєї поведінки; можливе встановлення умислу чи необережності.

3. Шкідливість (суспільна небезпека) — порушення завдає шкоди інтересам держави у сфері забезпечення бюджету, що відрізняє його від безпечних для публічного інтересу порушень. А. Й. Іванський вважає, що податкові порушення неминуче завдають соціальної шкоди, тобто є суспільно шкідливим, а отже, мають відповідні негативні наслідки. [17, с. 159].

4. Юридична відповідальність — факт правопорушення тягне за собою застосування до порушника санкцій відповідно до Податкового кодексу України. Останньою, але не менш важливою ознакою податкового порушення є караність. Як зазначає О. Баранова, зазвичай у юриспруденції діяння може бути визнане правопорушенням лише в тому випадку, якщо законодавством передбачено юридичну відповідальність за це діяння. Без відповідальності визначення злочинної

поведінки втрачає будь-який сенс і стає простою констатацією факту. Що стосується податкових правопорушень, то характерним є те, що для віднесення суспільно шкідливої, протиправної та караної поведінки до податкових правопорушень у податковому законодавстві мають бути передбачені застосовувані заходи фінансово-правової відповідальності за їх здійснення. Відповідно до ч. 2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Отже, діяння, які підпадають під ознаки складу податкового правопорушення, є караними [8].

5. Суб'єктний склад — порушення вчиняється виключно платниками податків або іншими учасниками податкових правовідносин, які наділені відповідним обсягом прав та обов'язків.

6. Формалізований порядок встановлення — порушення фіксується актами контролюючих органів за результатами податкових перевірок.

На відміну від інших правопорушень, податкові мають специфіку в тому, що факт правопорушення нерідко виявляється виключно через контрольні дії органів податкової служби. Таким чином, правопорушення часто фіксуються заднім числом і потребують складної процедури документального підтвердження.

Отже, податкове правопорушення є особливим видом публічно-правового делікту, який має власну структуру, обов'язкові елементи та ознаки. Його наявність є юридичною передумовою для застосування податкової відповідальності. Правильна ідентифікація ознак податкового правопорушення забезпечує реалізацію принципів справедливості, законності та правової визначеності у сфері податкового права. Тому ефективність державної податкової політики безпосередньо залежить від належного нормативного та правозастосовного визначення сутності податкових правопорушень.

2.2. Процедури притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Процедура притягнення до податкової відповідальності — це не лише сукупність правових дій з боку контролюючих органів, а й правовий механізм реалізації принципів податкової відповідальності, зокрема законності, справедливості та презумпції добросовісності платника податків. Її правильне застосування забезпечує не лише ефективне виконання бюджетних функцій держави, а й гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків.

Податкове право належить до галузей публічного права та вирізняється детальним нормативним регламентуванням взаємодії органів державної влади з платниками податків та іншими суб'єктами податково-правових відносин. Здійснення контролюючими й правоохоронними органами функцій щодо притягнення осіб до відповідальності має відбуватися виключно у межах принципу законності, тобто на підставі, у межах повноважень і у спосіб, що прямо передбачені законами та Конституцією України [1].

У процедурах притягнення до відповідальності за порушення норм права можна виділити такі 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.

Відповідно до положень статті 111 Податкового кодексу України, за недотримання вимог податкового законодавства особа може бути притягнута до фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності [2]. Таким чином, виходячи із вказаної норми, у межах реалізації процедурного механізму відповідальності за порушення податкового зобов'язання виділяються: процедура притягнення до фінансової відповідальності, процедура притягнення до адміністративної відповідальності, а також процедура кримінальної відповідальності у рамках кримінального провадження.

Процедура притягнення до відповідальності починається з виявлення факту порушення податкового законодавства. Як правило, це відбувається під час:

- камеральної перевірки (ст. 76 ПКУ),

- документальної планової чи позапланової перевірки (ст. 77–78 ПКУ),
- фактичної перевірки (ст. 80 ПКУ).

Контролюючий орган фіксує правопорушення в акті перевірки, який є первинним документом для подальших процесуальних дій.

Складання акта перевірки. Акт податкової перевірки повинен містити:

- опис виявлених фактів порушень;
- обґрунтування позиції податкового органу з посиланням на норми законодавства;
- розрахунок сум штрафних санкцій (у разі їх нарахування).

Платник податків має право подати заперечення протягом 10 робочих днів з дня отримання акта (ст. 86.7 ПКУ).

Як зазначає К. В. Смолів, акт, складений за результатами податкової перевірки, є основним джерелом доказової інформації, що використовується як підстава для винесення податкового повідомлення-рішення та може бути використаний у судовому процесі. Незважаючи на те, що акт перевірки фіксує ключові аспекти справи по суті, він не є безпосереднім елементом податкового повідомлення-рішення. Акт не має статусу правозастосовчого документа, не породжує прав чи обов'язків для платника податків або податкового агента, а отже, і не підлягає оскарженню. Його функція полягає виключно у фіксації фактичної інформації [32, с. 215–216]. Водночас слід мати на увазі, що оскарженню підлягає саме наказ про проведення податкової перевірки.

Згідно з пунктом 112.5 статті 112 Податкового кодексу України, винні у вчиненні податкових правопорушень особи підлягають притягненню до відповідальності на підставі податкового повідомлення-рішення (далі — ППР) [2]. Застосування фінансової відповідальності до особи є наслідком контрольної діяльності з боку податкових органів. Податкове повідомлення-рішення повинно містити посилання на акт перевірки, який слугує його обґрунтуванням.

На підставі акта перевірки, з урахуванням заперечень платника податків або без них, податковий орган видає ППР. У ньому зазначаються:

- вид порушення;
- обсяг донарахованого податкового зобов'язання;

- розмір штрафу або пені;
- порядок та строк оскарження.

ППР є офіційним актом, який створює правові наслідки для платника.

Податкове повідомлення-рішення є нормативно визначеною категорією, зміст якої закріплений у підпункті 14.1.157 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України. Його основними рисами є: письмова форма; оформлення уповноваженим контролюючим органом; констатація факту виникнення податкового обов'язку (зокрема грошового або звітного); повідомлення платника податків про такий обов'язок. Тобто, варто зазначити, що податкове повідомлення-рішення не завжди пов'язане виключно з накладенням фінансової відповідальності [2]. Його слід вважати актом індивідуального характеру. Згідно з роз'ясненням Конституційного Суду України, наданим у рішенні від 23.06.1997 р. № 2-зп, акт індивідуальної дії містить зобов'язання або вимоги, що адресовані конкретній особі, мають разовий характер та припиняють свою дію після їх виконання [5].

Оскарження ППР. Платник податків має право оскаржити податкове повідомлення-рішення:

- в адміністративному порядку до вищестоящого податкового органу (ст. 56 ПКУ);
- у судовому порядку — до окружного адміністративного суду (відповідно до КАС України).

Період оскарження зупиняє обов'язок сплати донарахованих сум (за винятком безумовно сплачуваних штрафів).

Відповідно до підпункту 14.1.7 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, процедура оскарження рішень контролюючого органу охоплює як податкові повідомлення-рішення, так і інші рішення, винесені податковими органами. Таке оскарження може здійснюватися як у адміністративному, так і в судовому порядку, згідно з вимогами і строками, визначеними законодавством [2].

Виконання рішення та відповідальність. У разі, якщо рішення залишене в силі, платник податків зобов'язаний сплатити податкове зобов'язання та штрафи у строк, встановлений ПКУ. У разі несплати розпочинається процедура стягнення, яка може включати:

- адміністративне стягнення (за зверненням до виконавчої служби);
- арешт активів;
- кримінальне провадження (у разі ознак злочину, передбаченого ст. 212 КК України).

Гарантії прав платника податків. У процедурі притягнення до відповідальності забезпечуються:

- право на захист і подання пояснень (ст. 17 ПКУ),
- право на участь у перевірці,
- право на отримання повної інформації про підстави накладення санкцій,
- право на юридичну допомогу.

У практиці ЄСПЛ неодноразово підтверджено, що притягнення до податкової відповідальності має відповідати критеріям справедливості, пропорційності та процесуальної рівності сторін (наприклад, рішення у справі «Остерлунд проти Фінляндії») [6].

Таким чином, можливо виділити наступні складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства: виявлення факту вчинення 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.

Процедура притягнення до податкової відповідальності є складним, нормативно врегульованим процесом, що забезпечує реалізацію фіскальної функції держави з одночасним дотриманням прав платників податків. Вона базується на засадах законності, об'єктивності, рівності сторін у правовому процесі та презумпції добросовісності. Вдосконалення процедурних механізмів — ключовий чинник підвищення довіри до податкових органів і правової системи загалом.

РОЗДІЛ 3.

ВИДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА САНКЦІЇ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

3.1. Кримінальна й адміністративна відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

Одним із важливих інструментів впливу держави на правопорушників у сфері оподаткування є притягнення до кримінальної та адміністративної відповідальності. Обидва різновиди мають окрему правову природу, суб'єктний склад, процесуальні особливості та санкційний механізм. У системі податкового контролю ці види відповідальності застосовуються тоді, коли порушення виходить за межі фінансово-господарської недбалості та набуває ознак грубого або суспільно небезпечного діяння.

Відповідно до пункту 111.1 статті 111 Податкового кодексу України, за порушення законів, що регулюють оподаткування та інші нормативні акти, контроль за дотриманням яких здійснюють контролюючі органи, передбачено застосування юридичної відповідальності у таких формах: адміністративна, кримінальна та фінансова. Розмежування видів відповідальності відображає принцип невідворотності настання передбаченої законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, закріплений у пункті 4.1.3 статті 4 Податкового кодексу України [2].

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства настає у випадках, коли дії особи створюють серйозну загрозу суспільній безпеці та фінансовій стабільності. Адміністративна відповідальність застосовується до правопорушень, що мають менший ступінь суспільної небезпеки порівняно з кримінальними, що дозволяє використовувати більш гнучкі та ефективні заходи для врегулювання порушень і запобігання їм у майбутньому.

Згідно з чинним законодавством, для притягнення особи до кримінальної відповідальності за податкове правопорушення необхідно, щоб її дії відповідали ознакам такого правопорушення, зокрема протиправності, вини та суспільної шкідливості. Під час застосування норм права слід керуватися загальними ознаками

правопорушення та здійснювати юридичну оцінку вчиненого діяння, тобто його кваліфікацію. Відповідно до положень Податкового кодексу України, податковим правопорушенням є протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платника податків, контролюючих органів та/або їх посадових осіб, інших суб'єктів, що призвело до порушення податкового законодавства [2].

Як зазначалося раніше, податкове правопорушення характеризується підвищеною суспільною небезпекою або шкідливістю діяння, його протиправністю, винною поведінкою особи – суб'єкта діяння, що є результатом її волевиявлення. Кримінальне правопорушення, у свою чергу, визначається як передбачене Кримінальним кодексом України суспільно небезпечне винне діяння у формі дії або бездіяльності, вчинене суб'єктом кримінального правопорушення. [7].

Кримінальна відповідальність у сфері податкових правовідносин передбачена статтею 212 Кримінального кодексу України. У ній визначено склад злочину, який полягає в умисному ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що спричинило фактичні втрати бюджету.

Як зазначає В. П. Хоменко, стаття 212 Кримінального кодексу України не конкретизує способи вчинення злочину, проте ключовим поняттям у розрахунках за податками та зборами є податкове зобов'язання за звітний період, відображене в податковій звітності [37].

Ключовими умовами притягнення до кримінальної відповідальності є:

- наявність умислу;
- значний, великий або особливо великий розмір несплаченого податку;
- факт ухилення, підтверджений документально;
- зазвичай — наявність результатів перевірки контролюючого органу.

Кримінальні санкції можуть включати:

- штрафи у значних розмірах,
- позбавлення права обіймати посади,
- конфіскацію майна,
- обмеження або позбавлення волі (у разі тяжких форм ухилення).

Кримінальна відповідальність має виключно судовий характер — рішення про її застосування може ухвалити лише суд.

Встановлення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків має певні проблемні аспекти. Наприклад, А. О. Байда та Д. О. Новіков звертають увагу на проблеми, пов'язані з встановленням кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків з використанням офшорних схем [7, с. 92].

Розв'язанню цієї складної проблеми сприятиме впровадження механізмів «beneficial ownership transparency», що дозволить зняти таємничість бенефіціарних власників і забезпечити високий рівень прозорості власності та фінансової діяльності [22, с. 67-72].

Адміністративна відповідальність настає у разі менш тяжких правопорушень, що не мають ознак злочину, проте є протиправними діями у сфері податкових обов'язків. Відповідальність регламентується, зокрема, Кодексом України про адміністративні правопорушення (КУпАП), а також окремими нормами Податкового кодексу.

К. О. Прохоров виокремлює деякі основні ознаки адміністративної відповідальності за податкові правопорушення і вважає, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення має особливу мету. З урахуванням спрямованості юридичної відповідальності можна зробити висновок, що такий вид відповідальності застосовується до особи, яка порушила норми адміністративного законодавства у сфері оподаткування, з метою:

- регулювання та захисту відносин у сфері оподаткування за допомогою адміністративно-правових інструментів впливу для усунення наявної суспільної шкоди, мінімізації ризиків для збереження чинного правопорядку та загроз для рівня національної (включаючи фінансову) безпеки держави, що виникають внаслідок порушення податкового законодавства, за яке передбачена адміністративна відповідальність;

- забезпечення реалізації принципу невідворотності юридичної відповідальності за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування шляхом притягнення порушника, відповідно до положень КУпАП, до адміністративної відповідальності, при наявності всіх необхідних підстав та умов;

- підвищення рівня правосвідомості населення та віри в правопорядок через демонстрацію суспільству реальності настання відповідальності за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування [26, с. 4].

Найпоширенішими видами адміністративних правопорушень є:

- неподання або несвоєчасне подання податкової звітності;
- порушення порядку обліку доходів;
- ведення діяльності без державної реєстрації;
- неподання повідомлень про зміну даних [18].

Особливості адміністративної відповідальності:

- вона може застосовуватися як податковими органами, так і судами (залежно від складу порушення);
- накладається у вигляді штрафів, попереджень або конфіскації доходу;
- не потребує наявності умислу (у деяких випадках — достатньо недбалості).

Адміністративна відповідальність у податковій сфері виконує превентивну функцію — не стільки карає, скільки дисциплінує, попереджає та формує податкову культуру.

Ухилення від сплати податків спричиняє численні негативні наслідки для суспільства, які проявляються в економічній та соціальній сферах. Серед таких наслідків варто зазначити зростання рівня корупції, підвищення криміногенної ситуації, порушення умов добросовісної конкуренції, а також недостатній рівень фінансування важливих суспільних секторів економіки. Через це бюджет не отримує необхідних грошових надходжень, що, у свою чергу, зумовлює необхідність збільшення кількості податків та підвищення ставок оподаткування [38].

Незважаючи на відмінність у правовій природі кримінальної та адміністративної відповідальності, між ними існує функціональний взаємозв'язок. Адміністративна відповідальність може бути застосована як первинний засіб впливу на порушника, що передує можливому кримінальному переслідуванню. Водночас застосування одного виду відповідальності не виключає накладення іншого, якщо вчинене діяння одночасно має ознаки кількох правопорушень, які підпадають під різні правові кваліфікації.

Однією з актуальних проблем є наявність подвійної відповідальності, коли до однієї особи можуть одночасно застосовуватись як фінансові санкції, так і адміністративні чи кримінальні покарання за одне і те саме правопорушення. Це питання викликає широку дискусію в контексті дотримання принципу «non bis in idem», який забороняє двічі карати за один і той самий правопорушний вчинок.

С. М. Попова акцентує увагу на постійному розвитку суспільних відносин і вказує на те, що в сучасних умовах методи ухилення від сплати податків значно урізноманітнилились і набули нових форм. Податкові правопорушення, як правило, мають інтелектуальний характер. У більшості випадків такі порушення здійснюються в межах професійної господарської діяльності із застосуванням комп'ютерних технологій і засобів електронного зв'язку. При цьому можуть використовуватись спеціальні прийоми маскування, що створюють ілюзію збиткової або неуспішної підприємницької діяльності. Також важливо враховувати особистості порушників — зазвичай це особи з високим інтелектуальним рівнем, які мають глибокі знання та навички в економічній та організаційній сферах. Зважаючи на вказані обставини, авторка вважає доцільним розширити межі адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування [25, с. 50].

Кримінальна та адміністративна відповідальність за порушення норм податкового законодавства є ключовими компонентами правового механізму держави, спрямованими на забезпечення належного виконання податкового обов'язку. Вони доповнюють фінансову відповідальність, формуючи систему правового захисту бюджету. Рациональне поєднання цих форм відповідальності з урахуванням пропорційності та правових гарантій є запорукою ефективної податкової політики держави.

3.2. Фінансова відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

Фінансова відповідальність є найбільш поширеним та системно застосовуваним видом відповідальності у сфері податкових правовідносин. Саме вона вважається «ядром» правового механізму податкового контролю, оскільки тісно пов'язана з основною функцією податків — забезпеченням бюджетного фінансування.

Застосування фінансових санкцій виконує як компенсаторну, так і превентивну функцію, стимулюючи платників до належного виконання податкових зобов'язань.

Фінансова відповідальність — це форма юридичної відповідальності майнового характеру, що полягає у накладенні штрафів, пені та інших санкцій на платників податків у разі порушення ними норм податкового законодавства. Вона відзначається адміністративною природою і не передбачає визнання особи винною в адміністративному чи кримінальному сенсі — достатньо юридичного факту правопорушення, встановленого відповідним контролюючим органом. Фінансова відповідальність має безспірний характер — тобто державний орган має право самостійно (в адміністративному порядку) ухвалювати рішення про її застосування без звернення до суду.

Так, М. І. Трипольська формулює визначення фінансово-правової відповідальності як прояв державного осуду, що з позиції суб'єктивного права виступає у вигляді нормативно встановленого, чітко регламентованого у фінансовому праві, гарантованого державою юридичного обов'язку правопорушника піддаватися державному примусу через застосування фінансових санкцій, таких як штрафи чи пеня, у відповідь на вчинене порушення у сфері фінансової діяльності [35, с. 41].

На думку І. М. Бондаренка, фінансова відповідальність передбачає для особи, яка вчинила правопорушення, настання наслідків у вигляді майнових втрат. Такий вид відповідальності виконує функцію економічного впливу на порушника, при цьому заходи фінансово-правового характеру мають грошову форму й спрямовуються до бюджету. Водночас реалізація фінансової відповідальності можлива виключно в межах спеціально визначеної процесуальної форми, яка повинна бути закріплена у нормах фінансового законодавства [9, с. 142].

Підставою для накладення фінансової відповідальності є вчинення податкового правопорушення, зокрема:

- несвоєчасна сплата податкових зобов'язань;
- неподання або порушення строків подання податкової звітності;
- заниження податкових зобов'язань;
- порушення порядку обліку доходів і витрат тощо.

У кожному випадку санкція передбачена відповідною статтею Податкового кодексу України (зокрема, ст. 123, 124, 126, 127 ПКУ тощо).

Серед ключових рис фінансово-правової відповідальності особливо виділяється обов'язковість застосування санкцій. Це проявляється в тому, що за кожне правопорушення у сфері фінансів передбачена чітко визначена форма відповідальності у вигляді конкретного штрафу або пені, яка не підлягає зміні. Такий підхід чітко простежується в положеннях Податкового кодексу України [36].

Основними видами фінансових санкцій є:

- штраф — фіксоване або процентне стягнення за порушення податкового обов'язку;
- пеня — нарахування відсотків за прострочення сплати грошових зобов'язань;
- збільшення суми податкового боргу у випадку донарахування за результатами перевірки;
- безумовна сплата штрафних санкцій, які не потребують доведення вини у разі формального порушення.

Наприклад, за несплату узгодженого податкового зобов'язання протягом строку, передбаченого ПКУ, передбачено штраф у розмірі 20% суми боргу (ст. 126 ПКУ).

Процедура реалізації фінансової відповідальності за податкові правопорушення зазвичай розглядається як комплекс правовідносин, які мають імперативний і процесуальний характер та виникають між державою, в особі уповноважених контролюючих органів, і правопорушником. У цих правовідносинах правопорушник має обов'язок піддаватися майновим обмеженням, передбаченим законом, тоді як орган державної влади — зобов'язаний накласти відповідні санкції, що закріплені у порушеній нормі права [29].

До того ж, склад правопорушення є надзвичайно важливою умовою для реалізації фінансово-правового захисту. Якщо хоча б одна з необхідних ознак складу податкового правопорушення відсутня, особа не може бути притягнута до відповідальності такого типу [33, с. 110–111].

Законодавець при визначенні податкового правопорушення звертає увагу не лише на зовнішню сторону поведінки платника податків, а насамперед на спрямованість його дій і намір. Вважається, що певна поведінка може свідчити про

наявність у свідомості особи умислу, зосередженого на порушенні вимог податкового законодавства, а також на досягненні конкретної мети. Встановлення таких обставин дозволяє судити про внутрішнє, суб'єктивне ставлення платника податків до власних дій. Визначення суб'єктивної сторони здійснюється через аналіз зовнішньої поведінки, яка відображає ставлення особи до скоєного [24, с. 476].

Фінансова відповідальність має характер адміністративного примусу. Контролюючий орган на власний розсуд складає акт перевірки, видає податкове повідомлення-рішення, а якщо платник податків не погоджується з ним, то він має можливість скористатися процедурою адміністративного або судового оскарження.

На відміну від кримінальної чи адміністративної відповідальності в межах Кодексу України про адміністративні правопорушення, для застосування фінансових санкцій не завжди є обов'язковим доведення вини. Це особливо актуально у випадках, коли порушення має об'єктивний характер, наприклад, у разі несвоєчасного подання податкової декларації.

Н. Ф. Скляр звертає увагу на те, що фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства передбачає застосування ряду специфічних принципів. Серед них — принцип відокремлення фінансової санкції від фінансового обов'язку, принцип співвідношення фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення з іншими формами юридичної відповідальності, а також принцип ретроактивності, тобто можливості застосування відповідальності за нормами, які змінилися після вчинення порушення [28, с. 43].

Фінансова відповідальність має відповідати принципам:

- законності — застосування лише в межах, визначених законом;
- пропорційності — відповідність санкції тяжкості правопорушення;
- індивідуалізації — врахування конкретних обставин;
- економічної доцільності — застосування санкції не повинно створювати надмірного тиску на суб'єкта.

У деяких випадках, як свідчить практика, контролюючі органи зловживають правом на накладення санкцій, що призводить до конфліктів, податкових спорів і судових процесів.

Фінансова відповідальність є базовим інструментом забезпечення податкової дисципліни. Її застосування має відповідати принципам справедливості, пропорційності та законності. Хоча вона не пов'язана із судовим засудженням, її правові наслідки можуть бути істотними для платника податків, зокрема — фінансовими втратами та ускладненням ведення господарської діяльності. Тому особливу увагу слід приділяти правовим гарантіям платників у процедурі її застосування та вдосконаленню механізмів контролю з боку держави

3.3. Санкції, які застосовуються за порушення норм податкового законодавства: поняття, види.

Санкції у податковому праві — це інструмент реалізації юридичної відповідальності, який служить засобом державного впливу на платника податків у разі порушення ним вимог податкового законодавства. Їх мета полягає не лише в покаранні правопорушника, а й у відшкодуванні заподіяної шкоди публічним фінансам і запобіганні новим порушенням. Аналіз поняття та класифікації податкових санкцій дозволяє більш точно зрозуміти логіку правозастосування у сфері податкової відповідальності.

У податковому праві поняття санкції трактується як закріплений у законодавстві несприятливий правовий наслідок, що застосовується до особи, яка вчинила податкове правопорушення. Вона є завершальним компонентом правової норми та виконує функцію забезпечення її реалізації, сприяючи стабільності податкових правовідносин.

Розглядаючи позитивну сторону реалізації фінансової відповідальності платників податків, слід посилатися на статтю 67 Конституції України, відповідно до якої кожна особа зобов'язана дотримуватись законодавчих приписів, у тому числі норм фінансового права, і сплачувати податки та збори у порядку і розмірах, визначених законом [1]. Тому логічним є висновок, що відсутність у суб'єкта правовідносин обов'язку дотримуватись відповідної норми виключає можливість покарання за її порушення.

На відміну від адміністративного або кримінального примусу, податкові санкції мають переважно фіскальний і компенсаторний характер: їх головною метою є

відшкодування бюджету втрат, спричинених порушенням, а також підтримання загального рівня податкової дисципліни.

Санкції за порушення податкового законодавства встановлюються:

1) як за суспільно шкідливі діяння, так і за суспільно небезпечні діяння. А отже, характер кожної окремої санкції, наявність каральної функції, вид та міра відповідальності залежать від складу конкретного діяння;

2) ці діяння є винними. Таке твердження не є безспірним, утім факт вини встановлюється або презюмується в рамках відносин, що виникають з факту порушення податкових правовідносин;

3) склад діянь, за які передбачено санкції, закріплюються нормами податкового, адміністративного та кримінального законодавства [27, с. 151].

У своїх дослідженнях О. П. Гетманець виділяє низку характерних рис фінансових санкцій. Зокрема, він зазначає:

1) вони мають чітко визначене коло адресатів: санкції можуть бути застосовані до осіб, які виступають як платники податків, податкові агенти або уповноважені представники платників. Відповідно до норм чинного податкового законодавства, такими суб'єктами можуть бути як фізичні особи — платники податків, їх законні представники, так і юридичні особи — платники, а також податкові агенти;

2) застосування фінансових санкцій є результатом контрольної діяльності контролюючих органів і реалізуються в рамках здійснення таких заходів;

3) застосування фінансових санкцій носить переважно позасудовий характер;

4) фінансові санкції носять переважно компенсаційний характер і не мають вираженої штрафної функції, як заходи адміністративного стягнення [12, с. 35–36].

Податкові санкції поділяються:

Залежно від суб'єкта застосування:

- Адміністративні (фінансові) санкції — накладаються податковими органами без звернення до суду.

- Судові санкції — накладаються виключно за рішенням суду (наприклад, при визнанні ухилення від сплати податків злочином).

За формою вираження:

- Штрафи — фіксована сума або відсоток від несплаченої суми податку.

○ Пеня — плата за прострочення податкового зобов'язання, що нараховується щоденно (ст. 129 ПКУ).

Ю. О. Ровинський, аналізуючи пеню як засіб відповідальності за порушення податкових норм, наголошує на її подвійній природі. З одного боку, пеня спрямована на забезпечення виконання обов'язків, з іншого — вона виконує правопоновлювальну функцію. Пеня нараховується на несплачену суму податків і зборів і компенсує державі або відповідній територіальній громаді втрати, спричинені тимчасовою відсутністю можливості користування бюджетними коштами [27, с. 152].

М. В. Занфіров також підкреслює, що пеня, на відміну від неустойки в цивільному праві, у сфері податкового законодавства виконує функцію додаткового гарантійного механізму. Вона забезпечує як належне виконання податкових обов'язків, так і зобов'язань, що виникають у результаті податкових правопорушень. Таким чином, пеня виступає інструментом впливу, спрямованим на забезпечення своєчасного виконання зобов'язань або компенсацію збитків, пов'язаних з неможливістю оперативного використання державою грошових коштів [16, с. 46].

За правопорушення, передбачені ст. ст. 1631–1634 , 1666 КУпАП, передбачають застосування адміністративного штрафу або адміністративного попередження [4]. Конфіскація (за рішенням суду) — можливе вилучення доходу, отриманого внаслідок правопорушення.

За критерієм тяжкості:

- Загальні (стандартні) — застосовуються при першому вчиненні правопорушення.
- Підвищені — застосовуються за повторне або систематичне порушення.

За підставами застосування:

- Матеріальні санкції — за порушення фінансового зобов'язання (несплата, заниження).
- Процедурні санкції — за порушення порядку звітності, обліку або реєстрації.

Правове закріплення податкових санкцій міститься у розділі II Податкового кодексу України (зокрема, ст. 123–129), а також у спеціальних розділах щодо ПДВ, акцизів, єдиного податку тощо. Закон чітко визначає: вид санкції, обсяг, строки застосування, порядок оскарження.

Санкції можуть застосовуватися за:

- несвоєчасну сплату (ст. 126 ПКУ),
- неподання декларації (ст. 120 ПКУ),
- недопуск до перевірки (ст. 131 ПКУ),
- порушення порядку реєстрації податкових накладних (ст. 120¹ ПКУ) тощо.

Податкові санкції можуть застосовуватись без доведення вини, якщо правопорушення має формальний характер.

Держава гарантує можливість оскарження санкцій у адміністративному та судовому порядку. Реалізація санкції починається з винесення податкового повідомлення-рішення та вручення його платнику.

Санкції є невід'ємною частиною механізму забезпечення податкової дисципліни. Їх правильне визначення, законодавче закріплення та обґрунтоване застосування є ключовими передумовами стабільного функціонування податкової системи України. Податкові санкції мають бути чіткими, справедливими, пропорційними правопорушенню та обов'язково супроводжуватися реальними гарантіями прав платників податків.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження правової природи відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків, дозволило комплексно охарактеризувати теоретичні основи, сутність застосування податкової відповідальності, виявити її проблеми та сформулювати напрями вдосконалення чинного законодавства України.

Встановлено, що податкова відповідальність є самостійним інститутом публічного права, який виконує важливі функції забезпечення виконання податкового обов'язку, стабільного наповнення бюджету та підтримання правового порядку у сфері оподаткування. Вона має характерні ознаки: публічно-правовий характер, майнову спрямованість санкцій, безпосередній зв'язок із порушенням податкових норм.

Проаналізовано особливості застосування різних форм податкової відповідальності: фінансової, адміністративної та кримінальної. Основною формою є фінансова відповідальність, яка полягає у застосуванні штрафних санкцій і пені за порушення податкового законодавства. При цьому діяльність податкових органів щодо виявлення правопорушень, фіксації фактів порушень і притягнення до відповідальності має здійснюватися на основі принципів законності, об'єктивності, справедливості та пропорційності.

Визначено, що податкове правопорушення має чітко визначені ознаки: протиправність, винність, публічно-правовий характер та юридичні наслідки. Процедура притягнення до відповідальності врегульована Податковим кодексом України, включає досудову, адміністративну та судову стадії, забезпечуючи при цьому процесуальні гарантії для платника податків.

Доведено, що ефективність податкової відповідальності залежить від дотримання її базових принципів: законності, невідворотності, пропорційності, індивідуалізації та правової визначеності. Водночас, практика свідчить про необхідність вдосконалення механізмів застосування санкцій, зокрема щодо їх обґрунтованості, прозорості й відповідності економічним умовам.

Таким чином, податкова відповідальність виступає дієвим механізмом забезпечення фінансової стабільності держави, і водночас — тестом на ефективність

правової системи та податкової політики в цілому. Ефективна податкова відповідальність має базуватися на збалансованому поєднанні публічних інтересів держави та приватних прав платників податків, бути справедливою, передбачуваною і сприяти сталому розвитку правової держави в Україні. Подальші наукові розвідки повинні зосереджуватися на пошуку балансу між фіскальними інтересами держави та справедливим ставленням до платника податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: прийнята 28.06.1996 № 254к/96-ВР у ред. від 01.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 02.04.2025).
2. Податковий кодекс України : прийнятий Законом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI у ред. від 01.04.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2355>(дата звернення: 03.04.2025).
3. Кримінальний кодекс України : прийнятий Законом України від 05.04.2001 р. № 2341-III у ред. від 28.03.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 05.04.2025).
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення : прийнятий 07.12.1984 р. у ред. від 14.10.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 05.04.2025).
5. Рішення Конституційного Суду України від 23.06.1997 року № 2-зп. у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення підпункту 2 пункту 3 розділу IV Закону України «Про Конституційний Суд України» стосовно правових актів органів Верховної Ради України (справа про акти органів Верховної Ради України). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-97#Text> (дата звернення: 07.04.2025).
6. Справа «Остерлунд проти Фінляндії» (заява № 53197/13): Рішення Європейського суду з прав людини від 10.02.2015 р. URL: http://kmp.ua/wpcontent/uploads/2016/03/ECHR_Decision_CASE_OF_%C3%96STER_LUND_v._FINLAND.pdf (дата звернення: 07.04.2025).
7. Байда А. О., Новіков Д. О. Встановлення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків з використанням офшорних схем як передумова стабілізації економіки України. Правові горизонти. 2020. Вип. 21. С. 88–94.
8. Баранова О. Податкові правопорушення: які умови визначають вину. LigaZakon. 2021 (27 січ.). URL: https://biz.ligazakon.net/news/201197_podatkov-pravoporushennya-yakumovi-viznachayut-vinu(дата звернення: 10.04.2025).

9. Бондаренко І. М. Проблеми визначення поняття фінансової відповідальності: стан та перспективи розвитку. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Право. 2009. № 841, вип. 5. С. 140–145.
10. Брояков С. В. Податкові консультації в механізмі податкового адміністрування : дис. ... д-ра філософ. наук: 081. Харків, 2021. 216 с.
11. Брояков С. В. Система принципів податкового консультування. Knowledge, Education, Law, Management. 2020. № 4, vol. 2. С. 14–18. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/18> (дата звернення: 12.04.2025)
12. Гетманець О. П. Фінансові санкції як засіб притягнення до юридичної відповідальності. Актуальні питання публічного та приватного права : тези доп. III міжнар. науково-практ. конф. (м. Запоріжжя, 3 жовт. 2012 р.). Класичний приватний Університет. Запоріжжя, 2012. С. 34–37.
13. Гетманцев Д. О., Макачук Р. В., Толкачов Я. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер. 2015. 748 с.
14. Грек Т. Б. Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види. Адвокат. 2010. № 10. С. 41–45.
15. Дьоміна С. Ю. Адміністративна деліктність у митній справі. Вісник Львівського університету. Серія юридична : зб. наук. пр. Львів, 2011. Вип. 52. С. 152–157.
16. Занфіров М. В. Розмежування фінансово-правової відповідальності та фінансових санкцій. Право та державне управління. 2012. № 2. С. 43–48.
17. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність та фінансовоправовий примус. Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2010. № 4. С. 157–166.
18. Іщенко В. В. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: доктринальні підходи. Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 1. С. 142–145.
19. Каленіченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. Держава та регіони. Серія: Право. 2020. № 1, т. 1. С. 12–17. DOI <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.1-1.2> (дата звернення: 15.04.2025).

20. Котенко А. М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. С. 43–56.
21. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376–384. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.55> (дата звернення: 16.04.2025).
22. Манукян А. А. Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення. Актуальні проблеми реформування системи законодавства України : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 28–29 січ. 2022 р.) / Запорізька міська громад. організація «Істина». Запоріжжя, 2022. С. 67–72.
23. Манукян А. А. Принципи податкового законодавства та їх вплив на притягнення до відповідальності платника податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 6. С. 768–770. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-6/183> (дата звернення: 14.04.2025).
24. Маринів Н. А., Товстоган Ю. В. Нова концепція притягнення особи до фінансової відповідальності у податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 11. С. 473–478. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2021/123.pdf (дата звернення: 18.04.2025).
25. Попова С. М. Адміністративна відповідальність за правопорушення у податковій сфері. Сучасні проблеми адміністративного права та процесу: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 30 черв. 2017 р.) / ХНУВС. Харків, 2017. С. 49–51.
26. Прохоров К. О. Адміністративні делікти в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. Вип. 4, т. 3. С. 3–5. URL: chromeextension://efaidnbmninnibpcapjpcglclefindmkaj/http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/4-3_2019.pdf (дата звернення: 17.04.2025).
27. Ровинський Ю. О. Поняття та види відповідальності за порушення фінансового законодавства України. *Право України*. 2010. № 11. С. 147–153.
28. Скляр Н. Ф. Принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Правова позиція*. 2020. № 4. С. 41–47.
29. Смакограй М. К. Особливості процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Київський часопис*

права. 2023. № 3. С. 98–105. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/199/1> 85(дата звернення: 19.04.2025).

30. Смакограй М. К. Поняття фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Знання європейського права. 2021. № 4. С. 42–46.

31. Смичок Є. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 23 с. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/AVTOREF_2016/Smychok_I_M_2015.pdf (дата звернення: 12.04.2025).

32. Смолів К. В. Оскарження платником податків рішень контролюючих органів у судовому порядку: окремі теоретичні та практичні проблеми. Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр. Одеса, 2019. № 82. С. 211–228.

33. Трипольська М. І. Особливості складу податкового правопорушення. Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки. 2014. № 2. С. 109–115.

34. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. Держава та регіони. Серія: Право. 2015. № 1. С. 41–45. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drp_2015_1_10 (дата звернення: 18.04.2025).

35. Трипольська М. І. Поняття фінансово-правової відповідальності. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzjui/2010_3/10tminfr.pdf (дата звернення: 23.04.2025).

36. Устина І. П. Деякі теоретичні питання співвідношення фінансово-правової та адміністративної відповідальності в системі інституалізації фінансової відповідальності. Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова. Серія 18: Економіка і право. 2013. Вип. 21. С. 211–216. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nchnpu_018_2013_21_33 (дата звернення: 24.04.2025).

37. Хоменко В. П. Гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): вітчизняний та зарубіжний досвід. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. 2015. № 1. С. 28–36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvknuvs_2015_1_6 (дата звернення: 19.04.2025).

38. Якимчук Ю. Ю. Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання. Сучасні тенденції державних фінансів. 2013. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=2205> (дата звернення: 20.04.2025).