

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ
ЗАКЛАД « МІЖРЕГІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ
ПЕРСОНАЛОМ»

КУРСОВА РОБОТА (ПРОЕКТ)

З дисципліни «Фінансове право»

на тему: «Податкова відповідальність: види, підстави,
правозастосування »

Студента Шабатина
Віталія Олександровича
Курсу II
групи: ТУбц-8-23-Б₁Пр(4,6здс)
напряму Право
спеціалізація -
Керівник: Самойлович Артур
Андрійович, викладач
Оцінка: _____
Національна шкала _____
Кількість балів _____ ECTS _____

Члени комісії

_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)
_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)
_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)

м. Київ-2025

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	7
1.1 ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	7
1.2 Ознаки податкової відповідальності	9
1.3 Види податкової відповідальності	14
РОЗДІЛ 2 ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	19
2.1 Підстави притягнення до податкової відповідальності	19
2.2 Особливості притягнення до податкової відповідальності	24
ВИСНОВКИ.....	28
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	31

ВСТУП

Актуальність теми впливає з того, що податки — це не лише джерело наповнення бюджету, а й правовий механізм підтримання довіри між державою та платником. Конституція прямо формулює загальний обов’язок кожного сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, встановлених законом [1], а також визначає, що система оподаткування й податки можуть встановлюватися виключно законом [1]. Це означає, що будь-яка реакція держави на порушення податкових правил має бути не ситуативною, а заснованою на чітких приписах, співмірних цілям, передбачуваних для платника і контрольованих судами.

Види податкової відповідальності демонструють багатошаровість захисту публічних інтересів. Базовим є фінансово-правовий рівень: штрафи та пеня як наслідок порушень порядку обчислення й сплати податків, ведення обліку чи подання звітності. Паралельно можуть настати адміністративні санкції за пов’язані проступки (наприклад, за порушення правил обліку чи зберігання документів) та кримінальна відповідальність за умисне ухилення у значних розмірах. У фокусі залишаються й внутрішньоорганізаційні наслідки для посадових осіб суб’єктів господарювання. Така «матрична» модель працює лише тоді, коли кожен вид санкцій має свій чіткий обсяг, не дублює інший без потреби і не призводить до подвійного покарання за одне й те саме.

Підстави податкової відповідальності мають бути сформульовані крізь призму конституційних орієнтирів: законність як мінімальний стандарт (ст. 19 Конституції), передбачуваність і правова визначеність як прояв верховенства права (ст. 8 Конституції), повага до власності, у тому числі до коштів платника (ст. 41 Конституції). Йдеться про наявність складу правопорушення: встановлене законом правило, його порушення, причинний зв’язок і вина у формі умислу або необережності там, де закон цього вимагає. Воєнний час не скасовує ці критерії, але вимагає їх обережного застосування з урахуванням документально підтверджених обставин непереборної сили, тимчасової окупації, неможливості доступу до первинних документів або банківської інфраструктури. Саме тут

проявляється принцип «співмірності»: санкція має відповідати не лише букві закону, а й фактичній складності виконання обов’язку у конкретних умовах.

Отже, актуальність теми полягає не в деклараціях, а в конкретній відповіді на виклики часу: як забезпечити наповнення бюджету для оборони і відновлення, не руйнуючи податкову лояльність; як карати за ухилення, не перетворюючи санкційність на самоціль; як читати закон через призму Конституції — так, щоб «обов’язок сплачувати» (ст. 67) не відривався від стандартів верховенства права (ст. 8) і людської гідності навіть у найважчі періоди воєнного стану.

Мета курсової роботи — комплексно обґрунтувати зміст, ознаки та класифікацію податкової відповідальності, визначити підстави й особливості її застосування в Україні з урахуванням конституційних засад (ст. 8, 19, 67, 92 Конституції України) та практики правозастосування у період воєнного стану, запровадженого Указом Президента України від 24.02.2022.

Завдання :

1. Сформулювати робоче визначення податкової відповідальності, відмежувавши її від адміністративної, кримінальної та фінансово-господарської відповідальності; окреслити її місце в системі публічно-правових засобів забезпечення виконання податкового обов’язку.

2. Виокремити та аргументувати ключові ознаки податкової відповідальності (законність, визначеність складу, майновий характер санкцій, персоніфікованість, вина/презумпції та процесуальні гарантії), показавши їх прояв у нормах законодавства та практиці.

3. Розробити логічно узгоджену класифікацію видів податкової відповідальності (штрафи, пеня; пов’язані адміністративні й кримінально-правові наслідки), розкрити їх співвідношення та межі застосування з урахуванням принципу недопустимості подвійного покарання.

4. Систематизувати підстави притягнення (склад податкового правопорушення: норма — порушення — причинний зв’язок — вина — наслідки), запропонувати алгоритм їх встановлення й оцінки доказів з

урахуванням обставин непереборної сили, тимчасової окупації та воєнного стану.

5. Проаналізувати процедурні особливості застосування податкових санкцій (контроль, фіксація порушення, індивідуалізація санкції, оскарження) і сформулювати практичні рекомендації щодо забезпечення пропорційності та дотримання конституційних гарантій у воєнний період.

Об'єкт дослідження — суспільні відносини у сфері виконання конституційного податкового обов'язку та забезпечення бюджетної дисципліни: взаємодія платників податків із контролюючими органами й судами під час виявлення порушень, притягнення до податкової відповідальності та оскарження рішень.

Предмет дослідження — податкова відповідальність, її види, підстави та правозастосування.

Методи :

- Діалектичний — простежено становлення та взаємозв'язок понять «обов'язок сплачувати податки», «правопорушення» і «відповідальність»; застосовано у підрозділах 1.1–1.2 для показу переходу від загальної конституційної норми до спеціальних податкових санкцій.

- Аналіз і синтез — розкладено склад податкового правопорушення на елементи (норма, порушення, причинний зв'язок, вина, наслідки) і зібрано їх у цілісну модель відповідальності; використано у 1.1 (визначення) та 2.1 (формування алгоритму встановлення підстав).

- Дедукція й індукція — від загальних принципів законності та визначеності до конкретних ознак і кейсів, а також навпаки — від судових рішень до узагальнення ознак; застосовано у 1.2 (виведення ознак) і 2.2 (узагальнення процедурних особливостей).

- Аналогія та формально-логічний підхід — відмежовано податкову відповідальність від адміністративної й кримінальної, усунуто логічні колізії у класифікації; використано у 1.2–1.3.

- Системно-структурний — побудовано класифікацію видів санкцій і їх місце у правовій системі; застосовано у 1.3 та для опису процедурної послідовності у 2.2.
- Конкретно-історичний — враховано вплив воєнного стану (зміни строків, обмеження доступу до документів, форс-мажор); застосовано у 2.1–2.2.
- Формально-юридичний — тлумачено та систематизовано приписи Конституції (ст. 8, 19, 41, 67, 92), ПКУ та процесуальних кодексів; базовий метод у 1.1–1.3, 2.1–2.2.
- Порівняльно-правовий — зіставлено підстави і наслідки податкової, адміністративної та кримінальної відповідальності; використано у 1.3 (межі й недопустимість дублювання) та 2.2 (процедурні гарантії).
- Історико-правовий — окреслено еволюцію підходів української доктрини до складу податкового правопорушення і санкцій; застосовано у 1.1–1.2 та для висвітлення практики ВС у 2.1.

Ступінь наукової розробки проблеми. Проблематика юридичної та зокрема податкової відповідальності ґрунтовно представлена у працях з теорії держави і права (М. Цвік, О. Петришин та ін.), у дослідженнях загальнотеоретичного рівня (Л. Каленіченко, О. Іванова, Т. Грек, Л. Міщенко) і спеціальних фінансово-правових студіях (Л. Товкун, М. Смакограй, Г. Гончар, Д. Кобелька). Безпосередньо склад і ознаки податкового правопорушення та концепт відповідальності висвітлено у роботах М. Трипольської, А. Літвінцевої, Н. Онищук, а системний сучасний виклад надано у дисертації А. Манукяна.

Структура. Курсова робота складається із вступу, 2 розділів, 4 підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Список використаних джерел включає 25 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

1.1 Поняття податкової відповідальності

Поняття «податкової відповідальності» охоплює цілий пласт явищ на перетині фінансового, адміністративного та кримінального права. Йдеться не про самостійний «вид» відповідальності у вузькому, кодифікованому значенні, а про встановлену законом систему несприятливих наслідків для платника податків за порушення приписів податкового законодавства, які реалізуються крізь різні юридичні режими — фінансовий, адміністративний і кримінальний [2]. Таке бачення спирається на загальнотеоретичні підходи до «юридичної відповідальності» як міри державного примусу, що втілюється у спеціальній процесуальній формі та тягне особисті, майнові чи організаційні позбавлення для правопорушника [3, с. 375; 4, с. 13–14]. У сфері оподаткування це спрямовується на забезпечення виконання податкового обов'язку та відновлення порушеної фіскальної рівноваги, але водночас вимагає точного налаштування процедур, аби уникнути формалізму й дублювань у правозастосуванні [5].

У теорії права «юридична відповідальність» розглядається як різновид ширшої категорії «соціальної відповідальності»; вони співвідносяться як вид і рід. Відмінності — у способі закріплення (нормативні приписи, санкції), в інструментах публічно-правового примусу, в обов'язковості та невідворотності наслідків, а також у специфіці суб'єктного складу [6, с. 23]. Саме для юридичної відповідальності характерні нормативна підстава, наявність складу правопорушення та застосування уповноваженим органом санкції у визначеній законом процесуальній формі [7, с. 42]. На цій базі Л. В. Товкун акцентує, що йдеться про обов'язок зазнати негативних наслідків у зв'язку з учиненим порушенням, встановлений приписами права [8, с. 84], а М. В. Цвік і О. В. Петришин підкреслюють природу такого примусу як публічно-владного, що реалізується в межах спеціального процесу [3, с. 375]. Узагальнюючи, Л. І.

Каленіченко пропонує бачити у відповідальності систему заходів негативного характеру — майнових, особистих, організаційних — які забезпечені потенційною можливістю публічного примусу і втілюються через санкції правових норм [4, с. 13–14]. Ці підходи задають рамку для розуміння й податкових правопорушень.

Перехід від загального до спеціального полягає у з’ясуванні того, як наведені ознаки «перекладаються» мовою Податкового кодексу України. Розділ II ПКУ містить Главу 11 «Відповідальність», де законодавець не вводить терміна «податкова відповідальність» як окремої категорії, а прямо визначає, що за порушення норм податкового законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, можуть наставати: фінансова, адміністративна або кримінальна відповідальність [2]. Отже, категорія, що в науці часто позначається як «податкова відповідальність», на рівні позитивного права постає як сукупність правових наслідків у трьох суміжних режимах. Такий підхід узгоджується з доктринальним уявленням про галузеву варіативність видів відповідальності та їхній специфічний набір ознак.

Фінансова відповідальність у ПКУ виконує відновлювальну й превентивну функції: вона матеріалізується у грошових зобов’язаннях — штрафних санкціях) і пені, які покликані компенсувати шкоду фіскальним інтересам та стимулювати добросовісну поведінку в майбутньому [2]. Вона є «базовою» реакцією контролюючого органу на встановлений факт порушення та, як правило, пов’язана з донарахуванням податкових зобов’язань, визначених актом перевірки. Адміністративна відповідальність — індивідуалізований публічно-правовий осуд конкретної фізичної особи, зазвичай посадовця платника, наприклад, за «відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку» за ст. 164² КУпАП; розміри штрафів за цією «фінансовою» статтею традиційно невеликі [2]. Кримінальна відповідальність — найсуворіша реакція на діяння, що набули підвищеної суспільної небезпеки; у податковій площині вона настає за умисне ухилення від сплати податків у значних, великих чи особливо великих розмірах та інші

злочини у сфері оподаткування (вже поза ПКУ, але у взаємодії з ним). Усі три виміри об'єднує обов'язковість вини: без вини немає відповідальності, а її наявність підлягає доведенню в установленому процесуальному порядку [3, с. 375].

1.2 Ознаки податкової відповідальності

У сфері оподаткування застосовується не окрема «податкова відповідальність» як самостійний тип, а «відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Такий підхід закріплений у розділі (Главі 11) Податкового кодексу України, що системно визначає правові засади притягнення порушників до негативних наслідків [2]. Уже сама конструкція джерела дає першу ознаку податкової відповідальності — нормативну визначеність і санкційність. Йдеться про чітко окреслені склади податкових правопорушень, види стягнень і умови їх застосування, які впливають із статей ПК України та пов'язаних актів публічного права. На відміну від «соціальних» механізмів стримування, де діє суспільний осуд, у податкових відносинах відповідальність спирається на жорстко формалізовані приписи і реалізується крізь інструменти публічно-правового примусу.

Другою ознакою є публічно-правовий характер обов'язку та примусу. Юридична відповідальність у податкових правовідносинах — це завжди владне втручання держави через компетентний орган, який застосовує санкцію до платника за встановленою законом процедурою. Універсальна риса тут — «зовнішній» примус, що не зводиться до договірної автономії волі, а забезпечується авторитетом і повноваженнями контролюючого органу [3, с. 375; 4, с. 14]. Відповідно, обов'язковість і невідворотність негативних наслідків для порушника — третя ознака податкової відповідальності: санкція не є декларацією, вона пов'язана з реальною можливістю стягнення і

процесуальними гарантіями її виконання [7, с. 42; 4, с. 14]. У податковому праві ця невідворотність підкріплюється як процедурною архітектурою ПК України (перевірка — акт — податкове повідомлення-рішення — адміністративне/судове оскарження), так і охоронними приписами, що визначають заходи впливу [2].

Четверта ознака — процесуальна форма реалізації. Податкова відповідальність існує лише у межах процедур, які передбачені законом: адміністративні процедури в контролюючому органі та судові процедури, насамперед — адміністративне судочинство. Кодекс адміністративного судочинства України прямо формалізує стандарти доказування й преюдиційні зв'язки між рішеннями різних юрисдикцій, що впливають на перебіг спору про притягнення до фінансової відповідальності [9]. Закон «Про судоустрій і статус суддів» додатково підкреслює «обов'язковість урахування» рішень судів як елемент узгодженості правозастосування [11]. Таким чином, податкова відповідальність неможлива поза встановленими статтями та частинами процесуальних законів — це ознака її інституційної «вмонтованості» у систему публічного судочинства.

П'ята ознака — поліваріативність видів відповідальності за податкові правопорушення. ПК України у статті 111 визначає три напрями: фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність; кожна з них має власний суб'єктний склад, санкції та процесуальну «траєкторію» застосування [2]. Для фінансової відповідальності типовими є штрафні (фінансові) санкції, пеня, донарахування; для адміністративної — штрафи за КУпАП; для кримінальної — покарання, пов'язані з обмеженням прав і свобод відповідно до Кримінального кодексу. Водночас у практиці «адміністративний» блок часто охоплює протоколи за статтею 164-2 КУпАП щодо «відсутності бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку», що ускладнює межі між «суто податковим» порушенням і деліктами у сфері фінансової дисципліни [11].

Шоста ознака — невиключність фінансової відповідальності. ПК України прямо зазначає, що притягнення платника до фінансової відповідальності не

усуває можливість притягнення за ті самі діяння до відповідальності інших видів — адміністративної чи кримінальної, за наявності їхніх підстав [2]. Така «плюралістичність» впливів, хоча і логічна з погляду системи охоронних норм, породжує відому процесуальну дилему «паралельних» проваджень: об'єктивне дублювання процедур і ризик преюдиційного впливу «швидших» справ за КУпАП на «повільніші» податкові спори у адміністративному судочинстві [11]. Як слушно підкреслюється в наукових працях, преюдиційність — це прийняття судом установлених іншим судом фактів без додаткового доказування; у податкових конфліктах вона здатна модифікувати доказову базу щодо вини, способу вчинення та наслідків правопорушення. У результаті не випадково критикується практика притягнення і платника (фінансова відповідальність), і бухгалтера (адміністративна відповідальність) за одним «фактичним вузлом», коли рішення місцевого суду загальної юрисдикції за КУпАП — через преюдицію — непрямо визначає «правильні» висновки для адміністративної справи про податкові донарахування [11].

Сьома ознака — обов'язковість вини як підстави відповідальності. ПК України виходить із того, що притягнення до фінансової відповідальності за правопорушення, яке «передбачає встановлення контролюючими органами вини», не створює презумпції вини посадових осіб у справах інших видів, і навпаки — вина має доводитися у кожному провадженні за правилами відповідного процесуального закону [2]. Отже, вина — не «переноситься» автоматично між режимами; її встановлення — самостійний процесуальний обов'язок органу або суду. Ця ознака підкреслює персоніфікований характер податкової відповідальності та неможливість формального «зарахування» висновків із суміжної юрисдикції.

Восьма ознака — повторність і диференціація санкцій. Система ПК України і суміжних актів передбачає посилену відповідальність при повторному порушенні — від підвищених штрафів до жорсткіших процесуальних наслідків. Диференціація «міри» за критерієм рецидиву відповідає загальнотеоретичним

уявленням про функції юридичної відповідальності (каральну, превентивну, компенсаційну) і виконує роль додаткового запобіжника [3, с. 375].

Дев'ята ознака — врахування обставин, що звільняють або пом'якшують відповідальність. Незважаючи на імперативність податкового регулювання, закон передбачає можливість урахування умов учинення, ступеня вини, пом'якшувальних обставин та інколи — повного звільнення від санкцій за наявності визначених у законі підстав. Це не суперечить природі податкової відповідальності як виду юридичної, а лише вбудовує в неї справедливі механізми балансу.

Десята ознака — специфіка суб'єктного складу. У «фінансовому» підвиді адресатом санкції виступає платник податків — фізична або юридична особа; в адміністративному — часто посадова особа, відповідальна за бухгалтерський облік; у кримінальному — конкретний індивід, якому інкримінується злочин у сфері оподаткування. Ця багатошаровість суб'єктів разом із різними процесуальними траєкторіями породжує системні виклики узгодженості практики, особливо коли «малий» адміністративний штраф у справах за статтею 164-2 КУпАП (136–255 грн за частиною першою; 170–340 грн за частиною другою) спокушає сторони сплатити його без детального процесуального розгляду, створивши тим самим небажані преюдиційні ефекти для подальшої податкової справи [11]. Саме тут ознака процесуальної зумовленості відповідальності стикається із практичною проблемою неузгодженості юрисдикцій і різного рівня спеціалізації судів.

Окрема риса, що «пронизує» наведені ознаки, — системність і цілісність механізму застосування. Як показує доктрина, юридична відповідальність є способом правового регулювання, який реалізується при суспільно неправомірній поведінці, має виховний і превентивний вплив, і спрямована на захист публічного інтересу та прав конкретних осіб [4, с. 14]. У податковій площині це означає, що ознаки відповідальності повинні зчитуватися разом: нормативність і санкційність «працюють» лише у поєднанні з гарантіями процесу, з обов'язковим встановленням вини, з розумною диференціацією за

видами та з повагою до меж преюдиції. Там, де цей баланс порушується — наприклад, через поспішні «паралельні» провадження, — виникає ризик формалізму і поверхневих висновків, що не відповідають реальним фактам і ускладнюють справедливе вирішення податкового спору.

Підсумовуючи, можна окреслити змістовне ядро ознак податкової відповідальності як відповідальності за порушення норм податкового законодавства. По-перше, це її нормативна визначеність у ПК України, що забезпечує санкційність і передбачуваність наслідків. По-друге, публічно-правовий характер і невідворотність негативних наслідків, які реалізуються через державний примус у процесуальній формі. По-третє, поліваріативність видів і невиключність фінансової відповідальності відносно адміністративної та кримінальної, що вимагає обережності щодо «паралельних» проваджень і зваженого ставлення до преюдиційності. По-четверте, персоніфікована вина як неодмінна підстава, яка не може «перекочувувати» між юрисдикціями без повторного доведення. По-п'яте, врахування повторності та пом'якшувальних/звільняючих обставин, що забезпечує розумну диференціацію реакції держави. Окремі елементи — як-от суб'єктний склад чи процесуальна архітектура — видозмінюються залежно від того, який саме різновид відповідальності застосовується, але наведений «портрет» ознак дозволяє відмежувати податкову відповідальність як інститут охорони податкового правопорядку від суміжних договірних чи дисциплінарних конструкцій. Саме таке комплексне бачення відповідає сучасній доктрині й логіці законодавчих приписів, на яких тримається притягнення до відповідальності за податкові правопорушення .

1.3 Види податкової відповідальності

Види податкової відповідальності — це не просто перелік санкцій, а система юридичних наслідків за порушення обов'язків, що охоплює фінансово-правову, адміністративно-правову та кримінально-правову площини. В основі — склад податкового правопорушення з його об'єктом, суб'єктом, об'єктивною та суб'єктивною сторонами; без встановлення цих елементів застосування будь-якої відповідальності втрачає правовий сенс [2]. Українська доктрина й судова практика наголошують: навіть попри недосконалу позитивну фіксацію вини в Податковому кодексі, «вина» де-факто є ключем до законного притягнення особи до відповідальності; відсутність вини виключає штраф і пеню, а часто — і адміністративну чи кримінальну перспективу (постанова ВСУ від 02.07.2019 у справі № 2340/3802/18 [12]; постанова ВСУ від 20.08.2019 у справі № 1640/3125/18 [13]; постанова ВСУ від 03.09.2019 у справі № 826/4215/18 [14]; постанова ВСУ від 28.08.2019 у справі № 805/5040/15-а [15]).

Фінансово-правова відповідальність у податковому праві — це «ядро» податкової відповідальності, що напряду врегульоване Податковим кодексом. Вона застосовується у формах штрафних (фінансових) санкцій і/або пені [2, ч. 2 ст. 111]. На рівні загальних правил фінансової відповідальності важливі два блоки. Перший — це матеріально-правові склади у главі про порушення: від порушення порядку обліку (штрафи за неподання реєстраційних даних, помилки або несвоєчасність — [2, ст. 117]) до неподання чи несвоєчасного подання декларації [2, ст. 120], порушення порядку подання повідомлень про рахунки банками [2, ст. 118], неподання або несвоєчасне подання інформації фінансовими установами [2, ст. 128], несвоєчасної сплати узгодженого зобов'язання [2, ст. 126], заниження податкового зобов'язання [2, ст. 123], ненарахування/неутримання/несплату податку податковими агентами [2, ст. 127]. Другий — це порядок нарахування пені та винятки: пеня нараховується за

загальними правилами, але якщо прострочення спричинене банком, банк сплачує пеню й штрафи, а платник звільняється від відповідальності [2, п. 129.6].

Важливо, що об'єктивна сторона більшості «фінансових» складів може проявлятися як у формі дії (подання з помилками, проведення видаткових операцій до взяття рахунку на облік), так і у формі бездіяльності (неподання у строк) [2, ст. 117; ст. 118; ст. 120]. Водночас застосування фінансової санкції потребує перевірки суб'єктивної сторони. Верховний Суд неодноразово підкреслював: якщо прострочення або інші негативні наслідки зумовлені протиправними діями/бездіяльністю контролюючого органу, вини платника немає, а отже, немає і підстав для штрафу. Так, у справі про реєстрацію податкових накладних Суд визнав, що неодноразові спроби платника зареєструвати накладні в межах граничних строків свідчать про відсутність протиправної бездіяльності платника; затримка виникла через відмови органу, тож склад правопорушення відсутній [12]. У подібному ключі Суд оцінив ситуацію із запізнілим повідомленням про зміну правил реєстрації розрахунків коригування: порушення принципу «належного врядування» з боку податкового органу виключило вину платника і, відповідно, фінансову відповідальність [13].

Окремим «запобіжником» від фінансової відповідальності є інститут індивідуальної податкової консультації. Якщо платник діяв у межах письмових роз'яснень контролюючого органу, він не підлягає притягненню до відповідальності за таку поведінку, навіть якщо згодом підхід змінено або консультацію визнано помилковою [2, п. 53.1; ВС, постанова від 03.09.2019 у справі № 826/4215/18]. Додамо також «технічні» винятки: у разі втрати чи затримки поштового відправлення з вини оператора поштового зв'язку відповідальність несе оператор, а не платник [ПКУ, п. 49.6]. Така логіка уніфіковано демонструє: фінансова санкція — це не «автоматичний штраф», а наслідок доведеного складу правопорушення з урахуванням причинно-наслідкового зв'язку і вини [2, ст. 109; ст. 111].

Адміністративно-правова відповідальність за податкові правопорушення застосовується переважно до посадових осіб (а іноді — до громадян-

підприємців) за порушення, що посягають на організаційний порядок податкового обліку, зберігання документів, касову дисципліну, виконання законних вимог контролюючих органів. Її природа — каральна і превентивна щодо персональної поведінки, тоді як фінансова відповідальність сконцентрована на компенсації шкоди бюджету. Типовий приклад — штрафи за порушення порядку ведення податкового обліку, неподання або несвоєчасне подання документів, встановлених законодавством; такі склади закріплені у Кодексі України про адміністративні правопорушення й кореспондують матеріальним обов'язкам із Податкового кодексу [11; 2, ст. 16; ст. 85]. Вирішальне значення в адміністративних справах також має «вина» конкретної посадової особи: коли встановлено, що органи державної влади самі створили перешкоди, суди відмовляють у накладенні адміністративних стягнень через відсутність суб'єктивної сторони діяння [13].

Кримінально-правова відповідальність — найсуворіший різновид відповідальності у податковій сфері. Вона настає за умисні діяння, що полягають в ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у значних, великих чи особливо великих розмірах, або в зловживаннях довкола обліку/звітності, які спричинили тяжкі наслідки [16, ст. 212]. Суб'єктивна сторона тут визначальна: без доведення умислу кримінальна відповідальність не можлива, а «податкова помилка» або спір тлумачення норми загалом лежать у площині фінансових корекцій і/або адміністративних санкцій. Судова практика демонструє обережне ставлення до криміналізації типових податкових спорів: сама по собі наявність відкритого кримінального провадження не доводить вину суб'єкта і не може підмінити елементи складу, у тому числі умисел; остаточні висновки ґрунтуються на доказах, а не на процесуальному «факті реєстрації» [15].

Характеризуючи взаємодію цих трьох площин, доречно підкреслити розмежування функцій. Фінансова відповідальність зазвичай відновлює порушений бюджетний інтерес держави: донарахування податкових зобов'язань, штраф і пеня покликані компенсувати втрати бюджету й дисциплінувати

платника [2, ст. 111; ст. 123; ст. 126; ст. 129]. Адміністративна відповідальність персоніфікує порушення «процедурної дисципліни» — фокусується на посадовій поведінці та процесуальних порушеннях. Кримінальна відповідальність — «червона лінія», що проводиться там, де наявні ознаки умисного ухилення у визначених законом розмірах [16, ст. 212]. Водночас ці рівні не ізольовані: наприклад, одна і та сама подія (заниження податкового зобов'язання) може породжувати фінансові наслідки для юридичної особи, адміністративну відповідальність для її посадових осіб і — за наявності умислу та відповідного розміру — кримінальний ризик для бенефіціарних суб'єктів.

Окремої уваги заслуговують обставини, що виключають або пом'якшують фінансову відповідальність. Крім згаданих банківських і поштових випадків та дії в межах індивідуальної податкової консультації [2, п. 129.6; п. 49.6; п. 53.1], суди зазвичай враховують причинний зв'язок і поведінку платника після виявлення порушення: своєчасне подання уточнюючих декларацій, сплата узгоджених сум і пені зменшують ризики більш тяжких наслідків [2, ст. 50; ст. 129]. У процедурній площині платник може захищатися від непропорційного втручання й шляхом забезпечення позову — заборони вчиняти дії, якщо іншим чином відновити становище неможливо; проте забезпечення не може дублювати кінцевий результат спору і має бути співмірним [17, ст. 150]. Такі підходи допомагають зберігати баланс між публічним інтересом бюджету та правами платників.

Дискусійним — але практично значущим — залишається питання «вини» як конструктивної ознаки фінансової відповідальності: тривалий час ПКУ містив лише поодинокі згадки про вину окремих суб'єктів (банк, оператор поштового зв'язку), тоді як загальне визначення податкового правопорушення не артикулювало форму вини прямо [2, ст. 109; п. 129.6; п. 49.6]. Цю прогалину фактично «закрила» судова практика, зобов'язавши контролюючі органи доводити не лише факт порушення, а й наявність суб'єктивної сторони. Показово, що посилення податкових органів на «сам факт» наявності кримінального провадження без вироку суду не визнається достатнім для

встановлення вини в податковому спорі [15]. Така логіка знімає ризики «автоматизму» при накладенні штрафів і підтверджує гуманістичний вектор практики у сфері податків.

Підсумовуючи, «види податкової відповідальності» можна описати через три фокуси. По-перше, фінансова відповідальність — універсальний механізм корекції бюджетних втрат, який застосовується за наявності доведеного складу правопорушення і з урахуванням обставин, що виключають або пом'якшують вину. По-друге, адміністративна відповідальність — персоніфіковане реагування на процесуальні порушення у сфері оподаткування, що «дисциплінує» посадових осіб та узгоджується з матеріальними обов'язками платника. По-третє, кримінальна відповідальність — крайній захід, який охоплює умисне ухилення у визначених законом розмірах і передбачає обов'язкове доведення умислу. Усі три виміри з'єднані загальною логікою: відповідальність не є самоціллю; вона настає лише тоді, коли доведено склад правопорушення, причинний зв'язок і «вину» належного суб'єкта — так вибудовується правовий порядок, який водночас захищає бюджет і не руйнує добросовісну економічну активність.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

2.1 Підстави притягнення до податкової відповідальності

Проблема підстав притягнення до податкової відповідальності зумовлює необхідність чітко розмежувати те, що в доктрині називають нормативними, фактичними (матеріальними) та процесуальними підставами застосування санкцій у сфері оподаткування. Інакше кажучи, відповісти на три базові запитання: «за що?», «чому саме це є караним?» і «як це доводиться та фіксується компетентним органом». У центрі залишаються зміст і ознаки «податкового правопорушення» як юридичного факту, без встановлення якого жодні заходи фінансово-правового впливу бути застосовані не можуть [3; 4; 12]. Саме тому аналіз підстав податкової відповідальності логічно починати з визначення правопорушення та його складу, закріплених у законодавстві й висвітлених у наукових підходах.

Нормативна підстава. Загальну нормативну базу формує Податковий кодекс України, який у п. 109.1 визначає: «Податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом» [2]. Таке визначення виконує функцію «норми-відправної точки»: воно описує загальні риси протиправної поведінки, за яку передбачено відповідальність, і одночасно окреслює коло можливих суб'єктів. Водночас у науці зауважують, що фрагмент «винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом)» породжує дискусію: чи є вина універсальною умовою для всіх складів, чи тільки там, де законодавець спеціально це підкреслив [18]. У 2021 році позиція про необхідність вини отримала нормативне підтвердження через зміни до ст. 109 ПК України, що

доктрина розцінює як крок до системності: «відсутність вини платника податків унеможлиблює притягнення до податкової відповідальності» [19, с. 77; 20, с. 43; 7]. Отже, нормативна підстава — це наявність у законі заборони (обов'язку) та санкції, сформульованих таким чином, щоб правозастосувач міг співвіднести конкретне діяння з конкретною нормою.

Матеріальною підставою притягнення є вчинення «податкового правопорушення» у значенні, яке поєднує обов'язкові елементи складу: об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт і суб'єктивну сторону. У працях наголошено: правопорушення — це завжди соціально шкідливе протиправне винне діяння деліктоздатного суб'єкта, що тягне юридично визначені наслідки [2, с. 196–197; 1, с. 248; 12, с. 42–44]. Стосовно податкових деліктів ця шкідливість проявляється у простому, але принциповому наслідку — бюджет недоотримує кошти; якщо явище набуде системності, воно шкодить публічним фінансам і підриває гарантії виконання публічних функцій, які фінансуються за рахунок податків. Саме ця спрямованість на об'єкти фінансово-правової охорони (мобілізація, розподіл і використання публічних фондів) вирізняє податкові правопорушення серед інших деліктів [21, с. 197; 22, с. 44].

Об'єктом посягання є публічні фінансові відносини у сфері виконання податкового обов'язку — «податкова дисципліна». Об'єктивна сторона, за доктриною та законом, завжди виражається у формі дії або бездіяльності, що порушує припис податкового законодавства (наприклад, невиконання обов'язку зі сплати, неподання або несвоєчасне подання передбачених документів тощо), спричиняє або загрожує спричинити шкідливі наслідки і підлягає караності [23, с. 123–126; 20, с. 42–44; 7]. Ключовим є зв'язок між порушеною нормою й фактичними обставинами: притягнення можливе лише за порушення норм податкового законодавства, які встановлюють права та обов'язки у сфері податкових правовідносин; «будь-яка» небезпечність без порушення конкретної норми не утворює підстави відповідальності.

Суб'єкт податкового правопорушення. ПК України називає платників, прирівняних до них осіб, податкових агентів, а також контролюючі органи й їх

посадових осіб — у випадках, прямо передбачених кодексом [2]. Наукові роботи підтримують широкий підхід до кола суб'єктів: деліктоздатними можуть бути платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, а також посадові особи контролюючих органів, коли закон це прямо встановлює [22, с. 45; 7]. Водночас звертають увагу на дисбаланс законодавчої техніки: у ст. 117–128 ПК України немає складів, де суб'єктом виступає посадова особа контролюючого органу, хоча п. 109.1 та п. 41.1 окреслюють таку можливість — відтак є прогалина між загальним визначенням і конкретними складами [2]. Для практики це означає, що підстави притягнення посадових осіб контролюючих органів до саме «податкової» відповідальності обмежені відсутністю спеціальних складів, і така відповідальність зазвичай реалізується в інших правових формах.

Суб'єктивна сторона — вина — є стрижневою умовою матеріальної підстави відповідальності. У науці та навчальних виданнях вина розглядається як обов'язкова ознака будь-якого правопорушення (умисел або необережність), а за відсутності вини юридична відповідальність виключається [24, с. 248]. У сфері податкових деліктів сучасна доктрина прямо підкреслює: «відсутність вини платника податків унеможлиблює притягнення до податкової відповідальності», що знайшло підтвердження у змінах до ст. 109 ПК України [2]. Це відмежовує податкову відповідальність від моделей «об'єктивного вменення»: навіть якщо шкода бюджету настала, але відсутня вина (наприклад, через непереборну силу чи інші юридично значимі обставини, які виключають вину), матеріальної підстави для застосування санкції немає.

Співвідношення з фінансовою та адміністративною відповідальністю. Визначальним для підстав податкової відповідальності є те, що її природа — фінансово-правова. Саме фінансове правопорушення у вигляді порушення податкового обов'язку виступає «тригером» застосування заходів фінансової відповідальності, мета яких — відновити порушену сферу публічних фінансів і компенсувати втрати, а не «перевиховати» правопорушника. Така телеологія — важлива ознака підстав: якщо законодавець переслідує завдання компенсації та

відновлення, то і зміст складів, і техніка визначення вини та наслідків мають будуватися з урахуванням фінансового балансу, а не каральної превенції як самоцілі. Порівняльні студії також показують, що в окремих правопорядках (зокрема, США) ухилення від сплати податків може тягти сувору кримінальну відповідальність, але це інший, автономний режим із власними підставами, і він не підміняє собою фінансово-правову відповідальність у вузькому податковому сенсі.

Поряд із нормативними та матеріальними елементами обов'язковою для притягнення є процесуальна підстава — встановлення факту правопорушення компетентним органом у визначеній законом процедурі, фіксація обставин, оцінка доказів і прийняття акта індивідуальної дії, яким накладається відповідальність [25, с. 204]. У фінансово-правовій доктрині це описують як «реакцію компетентного органу на конкретне податкове порушення у вигляді акта, який накладає конкретне покарання» [25, с. 204]. Звідси випливає ще одна практична теза: навіть за наявності нормативної та матеріальної підстав, але за відсутності належної процесуальної фіксації (неналежно зібрані або недопустимі докази; порушення процедури), притягнення стає уразливим і може бути скасоване.

У літературі пропонується корисний для правозастосування п'ятикроковий тест, що випливає з буквального аналізу дефініції ПК України: 1) наявність діяння у формі дії або бездіяльності; 2) його протиправний характер (порушення конкретної норми ПКУ чи іншого акту, що підлягає контролю); 3) наявність спеціального суб'єкта; 4) настання або загроза настання протиправних наслідків; 5) наявність передбаченої законом відповідальності за таке діяння [2]. Якщо хоча б один елемент відсутній, матеріальної підстави для притягнення немає. Додамо до цього «нульовий крок» — перевірку вини: з огляду на сучасну редакцію ст. 109 ПК України та доктринальні позиції саме вина замикає ланцюг і надає правопорушенню завершеної юридичної форми [2].

Дискусійні вузли, що впливають на підстави. Перше — розрив між загальним визначенням суб'єктів у ст. 109 ПКУ та відсутністю у ст. 117–128

складів, де суб'єктом є посадова особа контролюючого органу. Це створює ситуацію, коли потенційна відповідальність таких осіб витісняється в інші правові режими, а податкова відповідальність не спрацьовує через відсутність спеціальної норми, попри загальну «відсилку» у ст. 109 [18, с. 195–197; 7]. Друге — історична тінь концепції «об'єктивної» відповідальності у податковій сфері. Частина публікацій 2000-х та 2010-х років оперувала уявленням, що для стягнення коштів з платника достатньо формального факту порушення, однак сучасна доктрина й законодавчі зміни підтверджують пріоритет «винуватої» моделі. Третє — визначення меж «суспільної шкідливості»: науковці підкреслюють, що підставою є порушення конкретної норми, а не абстрактне завдання шкоди бюджету без юридичного зв'язку з обов'язком платника.

Підстави притягнення до податкової відповідальності можна подати як послідовність необхідних умов, які правозастосувач має встановити й належно довести: 1) існує конкретна норма податкового законодавства, що покладає обов'язок або заборону, та передбачає вид і межі відповідальності (нормативна підстава); 2) вчинене суб'єктом (платником, податковим агентом, іншою особою, а у спеціальних випадках — посадовою особою контролюючого органу) діяння у формі дії чи бездіяльності порушує цю норму, має протиправний характер і перебуває у причинному зв'язку з шкідливими для публічних фінансів наслідками (матеріальна підстава); 3) діяння є винним (умисел або необережність), а обставини, що виключають вину, відсутні (матеріальна підстава у вузькому сенсі); 4) компетентний орган у встановленій процедурі зафіксував порушення, зібрав і оцінив докази та прийняв індивідуальний акт про застосування санкцій (процесуальна підстава) [25, с. 204]. Лише сукупність цих елементів перетворює «проблемну ситуацію» у юридичний факт, достатній для притягнення до податкової відповідальності.

Таким чином, «підстави притягнення» — це не один елемент, а зчеплення припису і події: норма, склад правопорушення і доведеність вини, з одного боку, та належна процесуальна форма — з іншого. Вина — обов'язкова; суб'єктний склад має бути симетрично відбитий у загальних і спеціальних нормах;

підставою є саме порушення норми податкового законодавства, а не «будь-яка» шкода бюджету; процесуальна форма — необхідний фільтр справедливого застосування фінансових санкцій. Такий підхід дозволяє зберегти логіку фінансово-правового порядку: відповідальність настає не за «незручність» для бюджету, а за доведене, винне й заборонене законом діяння конкретного суб'єкта, встановлене компетентним органом у межах закону.

2.2 Особливості притягнення до податкової відповідальності

Однією з ключових рис правового регулювання виступає принцип невиключності: залучення платника до фінансової відповідальності не перешкоджає притягненню винних осіб до адміністративної або кримінальної відповідальності, якщо для цього є підстави. Водночас закон прямо застерігає: встановлення вини платника в межах фінансової відповідальності не створює презумпції вини фізичних осіб — працівників платника — у провадженнях інших видів і не звільняє органи від обов'язку доводити таку вину заново, за правилами відповідної процедури [2]. На практиці саме тут виникають вузлові проблеми, на які звертає увагу А. А. Манукян: «паралельність» проваджень і темпоральний дисбаланс між ними породжують ризики формування преюдицій, що впливають на подальший розгляд спору в адміністративній юрисдикції [26].

Типова ситуація виглядає так: за наслідками податкової перевірки контролюючий орган донараховує зобов'язання й застосовує штраф (фінансова відповідальність платника), а паралельно складає протокол за ст. 164² КУпАП щодо посадової особи, відповідальної за облік. Провадження з адміністративного правопорушення — швидше й простіше; до того ж розмір штрафу не стимулює до комплексного судового захисту. Результатом стає постанова місцевого суду загальної юрисдикції про притягнення до адміністративної відповідальності, яка, з огляду на правила преюдиційності, здатна впливати на подальшу оцінку

фактичних обставин у спорі про законність податкових повідомлень-рішень у адміністративному судочинстві [11]. За такого «наздоганяючого» процесуального сценарію виникає ризик поверхневого аналізу спеціальних податкових питань не профільними судами, що відображає зазначені доктриною системні недоліки і суперечить ідеї об'єктивного з'ясування обставин справи.

З позицій загальної теорії права це демонструє важливість двох речей. По-перше, невідворотність відповідальності як запорука дії норми права повинна поєднуватися з коректним «рознесенням» процесуальних ролей і стандартів доказування у кожній із паралельних процедур. Інакше санкція перетворюється на формальний штамп, який не досягає ні відновлювальної, ні превентивної мети [3, с. 375; 7, с. 41–45]. По-друге, доктринальні моделі юридичної відповідальності підказують, що для податкової площини визначальними мають бути публічно-правовий характер, легальність і процесуальна форма, пропорційність наслідків, а також індивідуалізація з урахуванням вини й пом'якшуючих обставин [7, с. 42; 4, с. 14; 11]. Саме таким критерієм підпорядковано зміст Глави 11 ПКУ, яка задає як загальні засади, так і спеціальні правила визначення складів правопорушень, порядку притягнення та меж відповідальності [2].

Приклад із статтею 164² КУпАП ілюструє ще одну чутливу ланку — відповідність диспозицій адміністративних проступків податковим складам. Узагальнені формули на кшталт «ведення обліку з порушенням встановленого порядку» дають можливість «підтягувати» найрізноманітніші податкові порушення під адміністративний протокол, підмінюючи, по суті, податково-правову оцінку «широкою» адміністративною нормою [11]. Це, у поєднанні з невеликими штрафами, знижує мотивацію оскаржувати постанови й сприяє появі преюдицій, які не завжди відбивають реальний стан фактичних обставин і правової кваліфікації. Висвітлена в літературі проблема є симптомом ширшої теми — необхідності глибшої спеціалізації суддів і процесуальної координації юрисдикцій у справах, де ядро спору — саме податковий обов'язок і його належне виконання.

Визначення змісту «податкової відповідальності» також потребує акценту на категоріях вини, повторності, строків притягнення і пом'якшуючих/звільняючих обставин. Без наявності вини — у формі умислу або необережності — особу не може бути притягнуто до жодного з видів відповідальності; це прямо випливає з загальнотеоретичного розуміння відповідальності як реакції на персонально докорювану поведінку та підтверджується логікою санкцій у ПКУ [2]. Повторність порушення обґрунтовано тягне посилення санкцій — як у фінансовій площині (підвищені штрафи), так і в адміністративній/кримінальній (кваліфікуючі ознаки), адже тут на перший план виходить превентивний ефект. Водночас інститут пом'якшуючих обставин і ситуацій, що виключають відповідальність (зокрема форс-мажор), покликаний гарантувати справедливу індивідуалізацію наслідків і зберегти зв'язок між порушенням і санкцією [7, с. 41–45; 11]. Усе це має реалізовуватися у встановлених законом процесуальних формах — чи то в адміністративному судочинстві при оскарженні податкових повідомлень-рішень, чи у провадженнях про адміністративні правопорушення, чи в кримінальному процесі.

Особливу увагу варто звернути на те, як саме закон пропонує «розмежовувати» суб'єктів відповідальності у складних податкових ситуаціях. ПКУ однозначно фіксує, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності само по собі не створює презумпції вини його посадових осіб в інших юрисдикціях; навпаки, вина кожної особи має бути доведена окремо, відповідно до правил відповідного процесу [2]. Ця норма покликана запобігти механічному транзиту фактичних висновків між різними видами проваджень і мінімізувати ризик «автоматичного» накладання ярликів, однак, як показує практика, її дія нівелюється темпоральними та інституційними факторами — коротшими строками і спрощеними стандартами в адміністративних проступках, браком спеціалізації судів першої інстанції. Розв'язання проблеми бачиться у процесуальній дисципліні доказування і більш виваженому підході до застосування преюдиції, зміст якої, за справедливим зауваженням Я. О.

Берназюка, не повинен підміняти обов'язок суду з'ясувати всі істотні обставини конкретної справи [5].

Таким чином, у доктринальному та нормативному вимірах «податкова відповідальність» може бути визначена як встановлена законом (ПКУ, КУпАП, кримінальний закон) міра негативних наслідків особистого, майнового та/або організаційного характеру, що настає для платника податків і/або пов'язаних із ним осіб у разі порушення приписів податкового законодавства, та реалізується у формі фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності з дотриманням відповідних процесуальних гарантій. Її сенс — не лише в «каранні», а й у відновленні публічних фінансових інтересів і формуванні передбачуваної податкової поведінки. Щоб цей сенс не губився, необхідні коректні межі «паралельності» проваджень, належна індивідуалізація вини і наслідків, а також уважне ставлення до преюдиційності, аби вона працювала як інструмент правової визначеності, а не як механізм тиражування помилок. Доктринальна оптика — від класичних підручникових дефініцій до сучасних аналітичних студій — допомагає утримувати цю рівновагу між публічно-правовим примусом і правами учасників податкових правовідносин.

ВИСНОВКИ

Податкова відповідальність — це специфічна форма юридичної відповідальності у публічно-правовій сфері фінансів, що полягає у покладенні на платника додаткових обов'язків майнового характеру (сплата штрафу, пені, відшкодування) за вчинення податкового правопорушення. Вона виникає не з факту наявності податкового обов'язку як такого, а з факту його порушення, встановленого у передбаченій законом процесуальній формі. Її змістом є державний примус, спрямований на відновлення порушеного публічного інтересу бюджету та недопущення повторних порушень.

Податкова відповідальність має нормативну визначеність: її підстави, види санкцій, порядок притягнення і критерії індивідуалізації встановлені актами податкового законодавства. Вона є публічно-правовою, майновою та ретроспективною: спрямована на реакцію держави на вже вчинене діяння, виражається у грошових стягненнях та пов'язана з порушенням податкового обов'язку перед державою. Обов'язковими елементами виступають наявність вини, причинного зв'язку між порушенням і наслідками, а також офіційна фіксація правопорушення актом перевірки.

Основним різновидом для платників є фінансово-правова відповідальність у формі штрафів та пені за порушення правил обчислення, декларування і сплати податків, порушення строків, ненадання або подання недостовірної звітності, неподання інформації контролюючому органу. Поряд із цим для посадових осіб платника можливе застосування адміністративної відповідальності за порушення правил обліку й звітності, а у разі суспільно небезпечних діянь — кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Таким чином, класифікація видів охоплює як характер стягнення (штраф, пеня), так і коло суб'єктів.

Важливим є розмежування відповідальності платника як суб'єкта податкового обов'язку та відповідальності його посадових осіб як фізичних осіб за інші склади правопорушень. Фінансова відповідальність платника не

виключає, але й не дублює адміністративну чи кримінальну відповідальність посадових осіб; застосування кількох видів можливе лише за різні об'єкти охорони і різні склади. Усередині фінансово-правової відповідальності диференціація санкцій відбувається з урахуванням форми вини, системності порушення, повторності та наслідків для бюджету.

Юридичною підставою є норми податкового законодавства, що встановлюють заборони, обов'язки і санкції, а фактичною — наявність складу податкового правопорушення. Склад включає об'єкт (врегульовані податковим правом відносини), об'єктивну сторону (дія чи бездіяльність, наслідки, причинний зв'язок), суб'єкт (платник податку, податковий агент чи інша визначена особа) та суб'єктивну сторону (форма вини). Відсутність хоча б одного елементу виключає можливість законного притягнення.

Процесуальною підставою є належно оформлені результати перевірки та прийняте компетентним органом податкове повідомлення-рішення з дотриманням строків давності, правил доказування і мотивування. Обов'язок доказування порушення та вини покладається на контролюючий орган; платник має право на подання заперечень, пояснень, додаткових доказів, а також на адміністративне і судове оскарження. Лише сукупність нормативної, фактичної та процесуальної підстав забезпечує легітимність застосованої санкції.

Специфіка процедури зумовлена гарантіями платника: презумпцією правомірності його рішень у разі неоднозначного тлумачення норм, обов'язком органу довести усі елементи складу правопорушення та індивідуалізувати санкцію. Застосування відповідальності відбувається з дотриманням принципів законності, пропорційності та своєчасності; будь-які процесуальні порушення (неналежне повідомлення, вихід за межі предмета перевірки, ігнорування доказів платника) тягнуть скасування рішення.

Важливо враховувати незворотну дію закону в часі, обмеження на подвійне покарання за одне й те саме діяння, а також співвідношення фінансової відповідальності платника з можливими адміністративними чи кримінальними провадженнями щодо посадових осіб. Особливості також охоплюють порядок

узгодження грошових зобов'язань, нарахування пені, зупинення строків на час оскарження та наслідки добровільного усунення порушення. Сукупність цих елементів формує практичний алгоритм легітимного та справедливого притягнення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 05.09.2025).
2. 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 05.09.2025).
3. Загальна теорія держави і права: підруч. / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.
4. Каленіченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. Держава та регіони. Серія: Право. 2020. № 1 (67), т. 1. С. 12–17.
5. Берназюк Я. О. Преюдиційність судового рішення в адміністративному судочинстві: між принципами правової визначеності та обов'язковості з'ясування всіх обставин справи. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/Prezent_Preudic_2022_11_24.pdf (дата звернення: 01.10.2023)
6. Іванова О.І. Юридична відповідальність як різновид соціальної відповідальності. Вісник Академії адвокатури України. 2012. Число 3 (25). С. 21–26.
7. Грек Т. Б. Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види. Адвокат. 2010. № 10. С. 41–45.
8. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. 2014. № 1106, Вип. 17. С. 84–86.

9. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Дата оновлення: 07.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/ed20230907#Text> (дата звернення 05.09.2025).

10. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 р. № 1402–VIII. Дата оновлення: 23.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19/ed20221223#Text> (дата звернення 05.09.2025).

11. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. Дата оновлення: 20.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/ed20230820#Text> (дата звернення 05.09.2025).

12. Постанова ВСУ від 02.07.2019 № 2340/3802/18 Верховний Суд. Касаційний адміністративний суд. URL : <https://verdictum.ligazakon.net/document/82758700> (дата звернення 05.09.2025).

13. Постанова ВСУ від 20.08.2019 у справі № 1640/3125/18. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83737206> (дата звернення 05.09.2025).

14. Постанова ВСУ від 03.09.2019 у справі № 826/4215/18. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84076765> (дата звернення 05.09.2025).

15. Постанова ВСУ від 28.08.2019 у справі № 805/5040/15-а. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83883671> (дата звернення 05.09.2025).

16. Кримінальний кодекс України Кодекс України; Кодекс, Закон від 05.04.2001 № 2341-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення 05.09.2025).

17. Цивільний процесуальний кодекс України Кодекс України; Кодекс, Закон від 18.03.2004 № 1618-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text> (дата звернення 05.09.2025).

18. Онищук Н.Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. Державне будівництво та місцеве самоврядування. № 22. 2011. С. 192-202

19. Манукян А.А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис. ... д-ра. юрид. наук : 081; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, М-во освіти і науки України. Харків, 2024. 209 с.
20. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. Держава та регіони. 2015. № 1. С. 41-45.
21. Кобелька Д.М. До проблеми визначення поняття правопорушень у фінансовій сфері. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2014. Вип. 11 (1). С. 195–197. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11\(1\)__57](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11(1)__57)
22. Смакограй М. К. Поняття фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Знання європейського права. 2021. № 4. С. 42–46.
23. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2015. Вип. 35(1.2). С. 123-126.
24. Гончар Г. Теоретичні та прикладні аспекти фіскальних деліктів. Приазовський економічний вісник. 2019. № 4. С. 247–252. URL: http://www.pev.kpu.zp.ua/journals/2019/4_15_uk/41.pdf
25. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності. Право і безпека. 2011. № 4. С. 203–206
26. Манукян А. А., Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. Право і суспільство. 2023. № 5. URL : http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2023/5_2023/55.pdf