

МАНУКЯН А. А.,
аспірант кафедри податкового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.55>

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА: ПОНЯТТЯ Й ОЗНАКИ

У статті проаналізовано питання щодо аналізу механізмів забезпечення дотримання законодавства, зокрема у сфері податкового права, завдяки використанню юридичної відповідальності. Виходячи з аналогій у договірних відносинах, аргументовано демонструється важливість встановлення санкцій для забезпечення ефективного виконання обов'язків. Додатково, в статті детально розглядається відмінність між соціальною та юридичною відповідальністю, зокрема у контексті податкового права. Юридична відповідальність розглядається крізь призму її основних ознак та підходів науковців у сфері права. Визначено, що юридичній відповідальності притаманні особливі способи законодавчого закріплення, а також забезпечення механізмами публічно-правового примусу, які можуть бути застосовані до порушника відповідних норм, унікальний суб'єктний склад, обов'язковість та невідворотність настання негативних наслідків для особи, яка вчинила податкове правопорушення. Виокремлено іманентні риси юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Встановлено, що в силу варіативності різновидів юридичної відповідальності, кожен із різновидів відповідальності за податкові правопорушення може характеризуватися власним набором специфічних рис, що обумовлюється галузевою специфікою.

Стверджується, що встановлення невідворотності відповідальності порушників податкового законодавства є ключовим для забезпечення дотримання норм, особливо в умовах розбудови правової держави. Дослідження також акцентує увагу на проблемі паралельного притягнення до різних видів відповідальності, яка може виникати в судовій практиці. Наводяться приклади та аргументується недопустимість такого підходу, показуючи його рудиментарність та недостатню обґрунтованість. У статті приділено увагу важливості системного розгляду цієї проблеми та необхідності удосконалення процедур, щоб уникнути формалістичного підходу та забезпечити об'єктивний розгляд податкових спорів. Визначено, що практика «паралельного» притягнення до фінансової відповідальності платника податків та особи, що відповідає за ведення бухгалтерського обліку, відображає ряд системних недоліків. Неоднаковість рівня спеціалізації місцевих судів загальної юрисдикції у вирішенні спорів цієї категорії породжує ризик поверхневого аналізу та недосконалості судової практики. Крім того, неспівмірність штрафів, визначених у Кодексі України про адміністративні правопорушення, породжує факт, що більшості обвинувачених вдається уникнути судових проваджень, що загрожує порушенням принципу справедливості. У свою чергу, це призводить до утворення преюдицій та ускладнює подальше вирішення податкових спорів. На додаток до сказаного, цей підхід створює додаткове навантаження на судову систему, яка повинна вирішувати спори, що вимагають спеціалізованого підходу.

Ключові слова: податкові правопорушення, юридична відповідальність, фінансова відповідальність, адміністративна відповідальність, кримінальна відповідальність, преюдиційність судової практики, податковий обов'язок, податки, правове регулювання.



Manukian A. A. Responsibility for violations of tax legislation: concept and characteristics.

The article analyzes the issue of ensuring compliance with legislation, particularly in the field of tax law, through the use of legal liability. Drawing on analogies in contractual relationships, the importance of establishing sanctions to ensure effective fulfillment of duties is argued and demonstrated. Additionally, the article examines in detail the distinction between social and legal responsibility, especially in the context of tax law. Legal liability is considered through the prism of its main characteristics and approaches of legal scholars. It is determined that legal liability is characterized by specific methods of legislative consolidation, as well as by mechanisms of public legal coercion that can be applied to violators of relevant norms, unique subject composition, obligatory nature, and inevitability of negative consequences for the individual who has committed a tax offense. The inherent features of legal liability for tax offenses are identified. It is asserted that establishing the inevitability of responsibility for violators of tax legislation is crucial for ensuring compliance with norms, especially in the conditions of building a rule of law state. The study also highlights the issue of parallel imposition of various types of responsibility, which may arise in judicial practice. Examples are provided and the inadmissibility of such an approach is argued, demonstrating its rudimentary nature and insufficient substantiation. The article pays attention to the importance of a systematic approach to this problem and the necessity of improving procedures to avoid a formalistic approach and ensure an objective consideration of tax disputes. It is determined that the practice of «parallel» imposition of financial responsibility on the taxpayer and the person responsible for accounting reflects a number of systemic deficiencies. The uneven level of specialization of local courts of general jurisdiction in resolving disputes of this category poses a risk of superficial analysis and imperfections in judicial practice. Additionally, the disparity in fines defined in the Code of Ukraine on Administrative Offenses leads to the fact that the majority of the accused manage to avoid court proceedings, which threatens the principle of justice. In turn, this leads to the formation of precedents and complicates further resolution of tax disputes. In addition to the above, this approach creates additional burden on the judicial system, which must resolve disputes requiring a specialized approach.

Key words: *tax violations, legal liability, financial liability, administrative liability, criminal liability, prejudicial nature of judicial practice, tax liability, taxes, legal regulation.*

Вступ. Один із гарантійних механізмів забезпечення дотримання положень чинного законодавства – це юридична відповідальність, яку можна застосовувати до порушників нормативних вимог. Юридична відповідальність відіграє ключову роль у забезпеченні порядку у суспільстві та безпеки в державі. У загальному розумінні, її мета полягає у збереженні наявного громадського порядку. Окрім цього, вона також спрямована на покарання осіб, які порушують правила, а також на запобігання подібних порушень у майбутньому. Таким чином, крім захисту суспільних відносин, вона слугує і як засіб загальної та спеціальної превенції правопорушень, і сфера податкових правовідносин не є виключенням. Юридичній відповідальності за податкові правопорушення притаманні власні іманентні риси, які дозволяють виокремити її як самостійний вид. Проте, в процедурі притягнення правопорушників до такого виду відповідальності, спостерігається ряд недоліків, котрі потребують ефективного вирішення задля удосконалення інституту правової держави.

Постановка завдання. Метою статті є розгляд особливостей застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення, визначення іманентних рис юридичної відповідальності у сфері податкового права, розгляд проблем притягнення до даного виду відповідальності та окреслення шляхів їх подолання.



Результати дослідження. Одним із гарантійних механізмів дотримання положень діючого законодавства є юридична відповідальність, яка може бути застосована до порушника нормативних приписів. І це є цілком закономірним підходом, адже якими б соціально-визнаними стандарти поведінки не були, є велика міра ймовірності, що знайдуться ті, хто не дотримається вимог чинного законодавства.

Є два основні механізми забезпечення дотримання вимог законодавства – це заохочення та примус. Однією із механік реалізації примусу якраз і є притягнення порушника відповідного законодавства до юридичної відповідальності. Відповідно, щоб стримуючий ефект примусу був максимальним, то і притягнення до відповідальності порушника податкового законодавства повинно бути невідворотним. Невідворотність відповідальності є основою дотримання вимог чинного законодавства, зокрема у державах, де верховенство права та правова держава перебуває на етапі свого активного становлення.

Механіка відповідальності наочно підтверджує свою ефективність у договірних відносинах. Якщо сторона договірних відносин хоче забезпечити дотримання конкретних зобов'язань іншою стороною, то у такому випадку вона повинна встановити відповідальність за порушення такого зобов'язання. В протилежному випадку, зобов'язання, не забезпечене санкційним механізмом, залишатиметься простою декларацією, яка не зобов'язує жодну із сторін неухильно дотримуватися таких вимог. Чи можна екстраполювати такий досвід на публічні галузі/підгалузі права, однією із яких і є податкове право? На наше переконання – так. У податково-правовому регулюванні також малоімовірним є забезпечення неухильного дотримання законодавчих приписів, без конкретного санаційного механізму. У зв'язку із цим, при конструюванні податково-правових норм, що визначають правила притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності, не можна допускати прогалин, які б робили можливим уникнення платником податків відповідальності за ті чи інші правопорушення.

Санкційний механізм у сфері податково-правового регулювання повинен бути наявний ще і в силу не зовсім сформованої та стабільної податково-правової культури у населення. Ефективним запобіжником вчинення тих чи інших правопорушень є норми соціальної моралі, які визначають недопустимими прояви суспільно-небезпечної чи суспільно-шкідливої поведінки. В аспекті податкових правопорушень, суспільний осуд не простежується настільки закономірно. Це радше пов'язано із поточним станом соціально-економічного розвитку суспільства. Проте, у питаннях дотримання вимог податкового законодавства, сподіватися на норми суспільної моралі не є раціональним.

Таким чином, ми резюмуємо необхідність забезпечення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. І такі правила закріплені діючим законодавством України.

Проте, перед тим як перейти до аналізу юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, доцільно проаналізувати загальне поняття «юридична відповідальність».

В першу чергу, потрібно відмітити, що юридична відповідальність фактично є різновидом соціальної відповідальності, а отже співвідносяться ці поняття як родові поняття (коли мова йде про соціальну відповідальність) та видові поняття (коли мова йде про юридичну відповідальність) [1, с. 23]. З теоретичної точки зору так воно і є, але головною відмінністю соціальної відповідальності від юридичної відповідальності є:

- способи її закріплення;
- механізми примусу, які можуть бути застосовані до порушника відповідних норм;
- обов'язковість та невідворотність настання негативних наслідків для особи-порушника;
- суб'єктний склад відповідних відносин тощо.

В той же самий час, ми маємо зосередитися саме на понятті «юридична відповідальність», що є юридично значущою категорією, яка також має цілу варіативність її видової диференціації (в залежності від галузевої орієнтованості).



Л.В. Товкун визначає юридичну відповідальність як визначений нормативними приписами обов'язок учасника регламентованих правом суспільних відносин зазнати негативних наслідків у зв'язку із вчиненням в рамках таких правовідносин відповідного правопорушення [2, с. 84].

М.В. Цвік та О.В. Петришин зазначають, що юридична відповідальність являє собою встановлений приписами права та реалізовуваний в рамках спеціального процесуального законодавства вид публічно-владного примусу, що полягає у необхідності зазнати особою, яка допустила правопорушення втрат особистого, майнового та/або ж організаційного характеру, що визначається санкціями відповідних правових норм [3, с. 375].

Л.І. Каленіченко визначає юридичну відповідальність як забезпечені потенційною можливістю публічного примусу та встановлені санкціями правових норм заходи негативного характеру, які виявляються у позбавленнях майнового, особистого, організаційного характеру, що зазнаються особою-порушником у зв'язку із допущеним правопорушенням, у чітко визначеній законом процесуальній формі [6, с. 13].

Специфічне розуміння поняття «юридичної відповідальності» має Л.В. Коваль, який говорить, що термін «відповідальні» є релевантним до моменту притягнення особи до відповідальності, а саме виявляється в обов'язкових обтяженнях для такої особи. Вже після визнання особи винною, ми можемо говорити про покарання особи за вчинене правопорушення [4, с. 11].

Серед ознак поняття «юридична відповідальність» Т.Б. Грек визначає наступні іманентні риси:

- наявність конкретного факту поведінки, що і являє собою правопорушення;
- нормативна основа у вигляді відповідних правових приписів, що і визначають протиправність такої поведінки;
- конкретні суб'єкти притягнення до відповідальності – фізичні та/або юридичні особи;
- наявність елементів державного примусу, а відповідно елементів охорони публічного порядку;
- обов'язковість настання міри негативних наслідків для особи-правопорушника;
- спеціальна процесуальна форма притягнення порушника до відповідальності [5, с. 42].

Свою систему ознак юридичної відповідальності, щоправда більш теоретично концептуалізовану, наводить Л.І. Каленіченко. До таких ознак науковець відносить:

- публічно-правовий характер відповідальності;
- є інструментом впливу на суспільні відносини (має виховний, суспільно-орієнтований та психологічний вплив на поведінку учасників суспільних відносин);
- є способом правового регулювання, який отримує свою реалізацію при суспільно-неправомірній поведінці учасників таких відносин;
- має метою захист суспільних інтересів загалом, а також прав та інтересів окремо взятих осіб зокрема;
- застосовується на підставі та у порядку, визначеному спеціальними нормативно-правовими актами;
- отримує свою реалізацію у зв'язку із правозастосовною діяльністю уповноважених на це органів державної влади [6, с. 14].

Підсумовуючи все вище зазначене, ми можемо прийти до цілком закономірного висновку: юридична відповідальність – це міра негативних наслідків (особистих, майнових, організаційних тощо), яку зазнає особа-порушник нормативних приписів за результатами реалізації компетентними органами відповідних юрисдикційних процедур.

У подальшому потрібно перейти до аналізу відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Відповідальність за порушення норм податкового законодавства регламентується низкою нормативно-правових актів. При цьому, правові основи такої відповідальності



визначаються положеннями Глави 11 Податкового кодексу України («Відповідальність»). За порушення приписів податкового законодавства, контроль за дотриманням яких здійснюється контролюючими органами, до платника податків можуть бути застосовані наступні різновиди юридичної відповідальності:

- фінансова відповідальність (пп. 111.1.1 п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України);
- адміністративна відповідальність (пп. 111.1.2 п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України);
- кримінальна відповідальність (пп. 111.1.3 п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України).

Одразу потрібно зауважити, що самого поняття «податкова відповідальність», як специфічного різновиду юридичної відповідальності, не існує. Натомість існує доволі комплексна та об'ємна терміносполука «відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». З вищезазначеного формулювання вбачається, що контролюючі органи наділені повноваженнями притягати порушників до відповідальності за:

- А) вчинення власне податкових правопорушень;
- Б) вчинення порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

В аспекті притягнення до фінансової відповідальності діє важливий принцип – принцип невиключності. Що він означає? Притягнення платника податків до фінансової відповідальності не звільняє такого платника податків від інших різновидів юридичної відповідальності. Так, платник податків, якого було притягнуто до фінансової відповідальності, може також бути притягнутий до адміністративної або ж кримінальної відповідальності за допущене ним податкове правопорушення.

В той же самий час, така невиключність відповідальності та свого роду можливість «паралельного» притягнення до юридичної відповідальності не завжди є обґрунтованою. Більше того, частими є випадки проявів рудаментарності в аспекті одночасного притягнення до фінансової відповідальності та інших різновидів юридичної відповідальності.

В контексті вищезазначеної тези можемо розглянути наступний кейс. Якщо за результатами перевірки контролюючий орган виявляє порушення з боку платника податків, що має своїм наслідком донарахування податкових зобов'язань платнику податків, то паралельно із притягненням такого платника податків до фінансової відповідальності за відповідною нормою Податкового кодексу України, посадові особи відповідальні за ведення бухгалтерського обліку платника податків також притягаються до відповідальності на підставі ч. 1 або ч. 2 ст. 164² Кодексу України про адміністративні правопорушення («Порушення законодавства з фінансових питань»). В рамках диспозиції відповідної статті визначається відповідальність за «... відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку...» [7]. Фактично, вищезазначена норма має доволі узагальнений характер. Такого роду узагальненість нормативного припису робить можливим «адаптування» для цілей притягнення до юридичної відповідальності посадових осіб платника податків, будь-яке правопорушення власне податкового законодавства.

Так, безумовно, мова не йде про те, що притягається одна і та сама особа, адже в рамках фінансової відповідальності притягається саме платник податків, тоді як до адміністративної відповідальності особа, яка власне відповідальна за ведення бухгалтерського обліку такого платника податків.

Ми повинні констатувати певного роду рудаментарність такого «паралельного» притягнення до юридичної відповідальності: одночасно платника податків до фінансової відповідальності та особу відповідальну за ведення бухгалтерського обліку до адміністративної відповідальності. У чому полягає такий підхід? Спробуємо системно пояснити нижче.

За результатами перевірки складається акт (якщо виявлені порушення з боку платника податків), а вже потім приймаються податкові повідомлення-рішення, за якими і притягається платник податків до фінансової відповідальності. Такі податкові повідомлення-рішення



платник податків оскаржує в адміністративному порядку та/або в судовому порядку (в порядку адміністративного судочинства).

Що ж стосується адміністративної відповідальності за порушення правил ведення бухгалтерського обліку, то протокол про притягнення до такої відповідальності складає контролюючий орган, тоді як саме притягнення до юридичної відповідальності здійснюється місцевими судами загальної юрисдикції. При цьому, процедури притягнення до юридичної відповідальності особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку, у часовому вимірі є набагато коротшими, аніж процедури притягнення до фінансової відповідальності. Відповідно, на практиці виходить ситуація, коли в аспекті притягнення до фінансової відповідальності ще навіть не звершилися процедури адміністративного оскарження рішень контролюючого органу (у порядку статті 56 Податкового кодексу України), тоді як в аспекті притягнення до адміністративної відповідальності вже завершилися всі судові провадження та прийняте відповідне рішення про притягнення до адміністративної відповідальності особу, відповідальну за ведення бухгалтерського обліку.

Ключовою у такій ситуації є ще і та проблема, що місцеві суди загальної юрисдикції не те, щоб спеціалізуються на розгляді податкових спорів. При цьому, в рамках притягнення особи до юридичної відповідальності за ч. 1 або ж ч. 2 ст. 164² КУпАП таким судам потрібно комплексно проаналізувати увесь фактичний склад, щоб встановити наявність такого податкового правопорушення. У силу відсутності належного рівня спеціалізації та об'єктивної обмеженості часових рамок, непоодинокими є випадки занадто формалістичного підходу місцевих судів до вирішення такої категорії спорів. Втім, формалізм у даній категорії спорів може мати суттєвий вплив на подальші процедури вирішення податкового спору, що розглядається адміністративними судами в рамках притягнення платника податків до фінансової відповідальності.

Мова йде про преюдиційність судової практики. Поняття «преюдиційність» походить від латинських слів «*praecedens*»/«*praecedens*», що означають: те, що має відношення до попередніх судових рішень. Як відмічає Я. О. Берназюк, преюдиція – це можливість прийняття судом як беззаперечних юридичних фактів та/або обставин, що були визначені іншими судами (в тому числі й судами інших юрисдикцій) в інших справах [8]. Преюдиція відіграє значну роль у належності реалізації судових проваджень. Згідно із приписами ч. 2 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» обов'язковість урахування (преюдиційність) судових рішень для інших судів визначається законом [9].

Кодекс адміністративного судочинства України також акцентує увагу на правилах преюдиційності. Мова йде про положення ч. 4 ст. 78 Кодексу адміністративного судочинства України, де зазначається наступне: «обставини, встановлені рішенням суду у господарській, цивільній або адміністративній справі, що набрало законної сили, не доказуються при розгляді іншої справи, у якій беруть участь ті самі особи або особа, стосовно якої встановлено ці обставини, якщо інше не встановлено законом» [10].

З вищезазначеного вбачається, що рішення, яке було прийнято в рамках розгляду адміністративної справи, щодо притягнення особи до відповідальності за ч. 1 ст. 164² Кодексу адміністративного судочинства України, може мати опосередкований чи безпосередній вплив на процедури із притягнення платника податків до фінансової відповідальності у порядку, передбаченому Кодексом адміністративного судочинства України. Це може мати місце, коли місцевий суд загальної юрисдикції вже прийняв рішення про притягнення до адміністративної відповідальності бухгалтера (або іншу посадову особу платника податків, що відповідальна за ведення бухгалтерського обліку), і цим самим нібито підтвердив, що порушення таки мало місце з боку платника податків, адже фактичний склад порушення місцевий суд також встановлює на підставі акту за результатами перевірки платника податків.

Непоодинокими є випадки нігілістичного ставлення платника податків до відповідних процедур (процедур притягнення до адміністративної відповідальності бухгалтерів), ще і незначний розмір штрафу, який може бути застосований на підставі приписів Кодексу України про адміністративні правопорушення:



- штраф у розмірі від 136 грн до 255 грн (за ч. 1 ст. 164² КУпАП); або
- штраф у розмірі від 170 грн до 340 грн (за ч. 2 ст. 164² КУпАП).

Положення абз. 2 п. 111.3 ст. 111 Податкового кодексу України не рятує ситуацію у вище описаній ситуації. Мова йде про наступне правило:

«Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом» [11].

Чому це правило не діє у нашому випадку? Це пов'язано насамперед із тим, що притягнення до адміністративної відповідальності особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку, в темпоральному відношенні відбувається швидше, ніж притягнення платника податків до фінансової відповідальності.

Якщо підсумувати та систематизувати всі вищезазначені тези, то можна прийти до цілком закономірних висновків: «паралельне» притягнення платника податків до фінансової відповідальності та особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку такого платника податків, до адміністративної відповідальності є рудиментарним та часто позбавленим об'єктивної процедурної логіки. Такий підхід обґрунтовується за посередництвом наступних аргументів:

- відсутність належного рівня спеціалізації місцевих судів загальної юрисдикції для вирішення відповідної категорії спорів, а отже, поверхневність формулювань судової практики та/або підходів до розгляду даної категорії справ;

- неспівмірність штрафу, за положенням ст. 164² Кодексу України про адміністративні правопорушення, «зацікавленості» особи, яку притягають до юридичної відповідальності, у послідовному вирішенні такого спору за правилами Кодексу України про адміністративні правопорушення. Відповідно, особі, що притягається до адміністративної відповідальності простіше сплатити суму штрафу, аніж брати участь у судових провадженнях задля послідовного та комплексного з'ясування всіх обставин у справі. Це у свою чергу призводить до порушення засадничих вимог принципів судочинства та формування суперечливої правозастосовної практики;

- формування преюдицій, які часто не відповідають об'єктивному стану справ і можуть ускладнити подальше вирішення податкового спору в рамках проваджень за правилами адміністративного судочинства;

- додаткове навантаження на судову систему, адже для місцевих судів загальної юрисдикції відповідна категорія спорів є не властива і їм доводиться переорієнтовувати значний ресурс на вирішення категорії спорів, які потребують фахову спеціалізацію.

Таким чином, «паралельні» провадження не завжди є об'єктивно обґрунтованими. І в кожному випадку потрібно аналізувати доцільність таких проваджень.

Повертаючись до загальних аспектів притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, слід визначити ознаки притягнення до відповідної відповідальності:

- *процесуальна/процедурна обрамленість притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення*: мова йде про те, що особу не може бути притягнуто до юридичної відповідальності у позаюрисдикційному порядку. При цьому, притягання до відповідальності платник податків може в порядку адміністративних процедур та/або в рамках судових процедур;

- *поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства*: за порушення податкового законодавства особу може бути притягнуто до таких різновидів юридичної відповідальності як фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність;

- *невиключність відповідальності*: якщо особу за порушення податкового законодавства притягнуто до фінансової відповідальності, то це не означає, що таку особу не може



бути притягнуто до інших різновидів юридичної відповідальності (адміністративної та кримінальної відповідальності);

- *підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства*: відповідне правило є релевантним як у відношенні до фінансової відповідальності, так й адміністративної та кримінальної відповідальності;

- *наявність вини*: незалежно від різновиду юридичної відповідальності, податкове правопорушення є підставою для притягнення особи до відповідальності тільки за умови наявності вини у діях/бездіяльності такої особи;

- *юрисдикційна варіативність*: за порушення податкового законодавства особа може притягатися до юридичної відповідальності за посередництвом реалізації судових процедур в рамках адміністративного судочинства, провадженнь із притягнення особи до адміністративної відповідальності, кримінальних провадженнь.

- *наявність обставин, що звільняють від відповідальності або ж пом'якшують її*: незважаючи на підвищену міру імперативності, яка властива регулюванню податкових відносин, за порушення податкового законодавства платник притягається до відповідальності з урахуванням обставин, які можуть пом'якшувати таку відповідальність або ж взагалі виключати таку відповідальність.

Вищезазначені ознаки можуть бути охарактеризовані як іманентні риси юридичної відповідальності за податкові правопорушення. У той же самий час, в силу варіативності різновидів юридичної відповідальності, кожен із різновидів відповідальності за податкові правопорушення може характеризуватися власним набором специфічних рис, що обумовлюється галузевою специфікою.

Отже, під поняттям «відповідальність за порушення норм податкового законодавства» потрібно розуміти визначену чинним законодавством міру негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, яку особа порушника може зазнати за результатом притягнення до фінансової, адміністративної або ж кримінальної відповідальності у зв'язку із порушенням такою особою приписів податкового законодавства.

Висновки. Виходячи із сукупності фактів, встановлених при дослідженні, можна прийти до висновку, що не можна заперечити необхідність забезпечення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. Така відповідальність регламентується низкою нормативно-правових актів і застосовується контролюючими органами до платника податків, шляхом застосування таких різновидів юридичної відповідальності: фінансової відповідальності, адміністративної відповідальності та кримінальної відповідальності.

Важливим є зазначити, що в аспекті притягнення до фінансової відповідальності діє важливий принцип – принцип невиключності, що означає те, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності не звільняє такого платника податків від інших різновидів юридичної відповідальності. Проте така невиключність відповідальності та свого роду можливість «паралельного» притягнення до юридичної відповідальності не завжди є обґрунтованою, оскільки можна стверджувати про випадки проявів рудаментарності. Це спричиняє низку проблем, пов'язаних із процедурою притягнення до юридичної відповідальності за податкові правопорушення, таких як: «адаптація» узагальнених нормативних приписів до будь-якого порушення податкового законодавства, відсутність належного рівня спеціалізації судів, що може спричинити занадто формалістичний підхід при вирішенні справ. Не можна оминати увагою і неспівмірність штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, що призводить до порушення засадничих принципів судочинства. Також сукупність зазначених проблем сприяє формуванню преюдицій та створює додаткове навантаження на судову систему, через що справи не розглядаються належним чином.

Список використаних джерел:

1. Іванова О.І. Юридична відповідальність як різновид соціальної відповідальності. *Вісник Академії адвокатури України*. 2012. Число 3 (25). С. 21–26.



2. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія : Право.* 2014. № 1106, Вип. 17. С. 84–86.
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. Коваль Л. В. Адміністративне право: курс лекцій. Київ. Вентурі, 1996. 208 с.
5. Грек Т. Б. Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види. *Адвокат.* 2010. № 10. С. 41–45.
6. Каленіченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2020. № 1 (67), т. 1. С. 12–17.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-Х. Дата оновлення: 20.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/ed20230820#Text> (дата звернення: 01.10.2023).
8. 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).
9. 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: 01.10.2023).
10. 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: 01.10.2023).
11. 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: 01.10.2023).

