

## **ПРАВОВА ПРИРОДА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ, ЩО ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ДО ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

**ОЛІЙНИК Юрій Ігорович - аспірант кафедри адміністративного права та судочинства Західноукраїнського національного університету**

**ORCID: 0009-0005-7768-7992**

**УДК 342.9**

**DOI: <https://doi.org/10.71404/EP.2024.4.37>**

---

*У статті зазначено, що правова природа податкової відповідальності є складним і багатогранним явищем, що поєднує в собі елементи адміністративної, фінансової та навіть кримінальної відповідальності. При дослідженні правової природи відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства, проаналізовано принципи відповідальності. Зроблено висновок про те, що однією з основних характеристик податкової відповідальності є її превентивна функція. Вона спрямована не лише на покарання порушників, а й на запобігання податковим правопорушенням через встановлення чітких санкцій та механізмів контролю.*

*Ключові слова: податкове законодавство, податкові органи, платники податків, податкові правопорушення, відповідальність, принципи.*

### **Постановка проблеми**

Податкове законодавство є важливим елементом правової системи будь-якої держави, оскільки воно забезпечує надходження коштів до бюджету, необхідних для фінансування державних витрат. Для забезпечення належного виконання податкових зобов'язань та запобігання ухиленню від сплати податків податковими органами застосовуються різні заходи відповідальності до платників податків, які порушують встановлені норми.

Правова природа податкової відповідальності є складним і багатогранним яви-

щем, що поєднує в собі елементи адміністративної, фінансової та навіть кримінальної відповідальності. Відмінною рисою цього виду відповідальності є його переважно грошовий характер, оскільки основними санкціями за порушення податкового законодавства є штрафи та пеня. Водночас, у випадках грубих або умисних порушень може наставати адміністративна або кримінальна відповідальність.

### **Стан дослідження проблеми**

Правову природу податкової відповідальності, її особливості, а також ефективне функціонування відповідної системи досліджували відомі науковці у галузі адміністративного, фінансового, податкового права: Аністратенко Ю. І., Глух М. В., Легка О. В., Манукян А. А., Назар Ю. С., Скляр Н. Ф., Терепя С. В., Товкун Л. В., Шевчук О. Р. та інші.

**Метою** статті є характеристика правової природи відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства.

### **Виклад основного матеріалу**

У дослідженні варто 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 зако-

нодавства, 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 [1, с. 380].

Товкун Л. В. вказує на те, що «відповідальність за порушення податкового законодавства за своєю юридичною природою є фінансово-правовою й характеризується такими ознаками: вона встановлюється безпосередньо податковим законодавством; передбачає заходи покарання до осіб, винних в невиконанні або неналежному виконанні податкових обов'язків; основою відповідальності є податкове правопорушення, передбачене податковим законодавством» [2, с. 86].

Літвінцева А. розглядає податкову відповідальність як підвид (різновид, підінститут) самостійного виду відповідальності – фінансово-правової. Науковиця вважає, що відповідальність за порушення податкового законодавства наділена всіма ознаками, що дозволяють кваліфікувати її як юридичну відповідальність. «Вона володіє державно-примусовим характером за змістом і формою; передбачає покладення певних негативних наслідків на порушника у вигляді певних обмежень (позбавлень) особистого чи майнового характеру; вчинене правопорушення виступає фактичною підставою відповідальності; втілює державний та громадський осуд поведінки правопорушника тощо» [3, с. 151].

Як зазначають Аністратенко Ю. І. та Глух М. В., «у ретроспективному аспекті відповідальність за податкові правопорушення необхідно визначати як правовідносини між уповноваженими податковими органами з сторони держави та порушником норм податкового права, які виникають на підставі вчиненого платником податків порушення податкового законодавства і їх зміст становить зазнавання правопорушником

негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру, які забезпечуються державним примусом із метою припинення порушення податкового законодавства та відшкодування заподіяної шкоди. У проспективному аспекті відповідальність за податкові правопорушення необхідно визначати як юридичний обов'язок платників податків дотримуватись норм податкового законодавства. Поміж іншого, відповідальність за порушення податкового законодавства має всі ознаки, які характерні для фінансово-правової відповідальності, а її специфічні ознаки дозволяють виділити вказаний вид відповідальності як окремий різновид фінансової. До вказаних ознак пропонуємо відносити: 1) врегульована нормами податкового права; 2) негативні наслідки застосовуються до суб'єктів винних у вчиненні податкового правопорушення; 3) підставою відповідальності є вчинення податкового правопорушення; 4) притягнення до відповідальності здійснюється у вигляді штрафних санкцій (штрафів) та/або пені, які мають майновий, грошовий характер; 5) має примусову природу; 6) санкції мають не лише каральний, а й компенсуочий характер» [4, с. 118-119].

До ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, на думку Манукян А. А., належать:

«– 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 притягатися до відповідальності платник податків може як в порядку адміністративних процедур, так/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, кримінальна відповідальність;

– невиключність відповідальності: якщо особу за порушення податкового законодав-

ства 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 стосовно фінансової відповідальності, так і 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 шляхом реалізації судових процедур у рамках адміністративного судочинства, проваджень із притягнення особи до адміністративної відповідальності, кримінальних проваджень;

– наявність обставин, що звільняють від відповідальності або пом'якшують її: незважаючи на підвищену міру імперативності, яка властива регулюванню податкових відносин, за порушення податкового законодавства платник притягається до відповідальності із урахуванням обставин, які можуть пом'якшувати таку відповідальність або взагалі виключати таку відповідальність» [5].

Досліджуючи правову природу відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства, вважаємо за потрібне охарактеризувати принципи відповідальності.

До основних засад податкового законодавства України згідно Податкового кодексу України [6] законодавець відносить принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства [6]. До того ж, на основі аналізу норм Податкового кодексу України можна зробити висновок про те, що до принципів відповідальності за порушення податкового законодавства можна

віднести принципи фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, які будуть притаманні правовідносинам у сфері оподаткування.

Скляр Н. Ф. розділяє принципи фінансової відповідальності на загальні та спеціальні. До загальних відносить принципи: законності, справедливості, своєчасності, доцільності, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства/притягнення до відповідальності та презумпції правомірності рішень платника податку. До спеціальних – співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та інших видів юридичної відповідальності, принцип відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку, принцип ретроактивності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, принцип відповідальності на вину [7, с. 46].

На думку Легкої О. В., значення принципів інституту адміністративної відповідальності полягає в тому, що суб'єкти публічної адміністрації, «по-перше, зобов'язані забезпечити фізичним і юридичним особам непорушність їх публічних прав і свобод; по-друге, не дозволяти при цьому, щоб ті самі порушували права і свободи третіх осіб; по-третє, забезпечити притягнення винних у скоєнні правопорушень до адміністративної відповідальності, а коли потрібно – і до іншого виду юридичної відповідальності; по-четверте, створити умови для відновлення порушеного права» [8, с. 74]. Відповідно науковиця до основоположних принципів відносить: «гуманізм; законність; верховенство права; рівність усіх перед законом та органом, що вирішує справу; індивідуалізація адміністративного покарання; об'єктивність та неупередженість; публічність (офіційність) провадження; презумпція невинуватості; невідворотність застосування адміністративного стягнення до особи, щодо якої було доведено вину та протиправність поведінки; відповідність провини і покарання чи принцип пропорційності; усунення подвійності покарання» [8, с. 74].

Галаган О. І. та Письменний Д. П., досліджуючи засади кримінального прова-

дження, наступним чином охарактеризували його принципи: «презумпція невинуватості та забезпечення доведеності вини; свобода від самовикриття та право не свідчити проти близьких родичів і членів сім'ї; заборона двічі притягувати до кримінальної відповідальності за одне й те саме правопорушення; забезпечення права на захист; публічність» [9, с. 171].

Однією із найбільш суттєвих особливостей фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, на наш погляд, є умови передбачені п. 111.3 ст. 111 Податкового кодексу України «Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів. 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» [6].

Важливим аспектом правової природи податкової відповідальності є питання її ефективності та справедливості. Значну роль у цьому відіграє забезпечення рівноваги між державними інтересами та правами платників податків. Це означає, що система санкцій має бути не лише жорсткою, але й справедливою, з урахуванням принципів пропорційності та законності. Крім того, важливо вдосконалювати механізми досудового та судового оскарження податкових рішень, що сприятиме підвищенню рівня довіри до податкових органів.

#### **Висновки**

Податкова відповідальність є одним із ключових інструментів забезпечення належного виконання податкових зобов'язань, що сприяє стабільності державного бюджету

та функціонуванню економічної системи. Її правова природа визначається як особливий вид юридичної відповідальності, що має комплексний характер, поєднуючи елементи адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності.

Однією з основних характеристик податкової відповідальності є її превентивна функція. Вона спрямована не лише на покарання порушників, а й на запобігання податковим правопорушенням через встановлення чітких санкцій та механізмів контролю.

Також варто підсумувати, що ефективне функціонування системи податкової відповідальності можливе лише за умови її чіткого нормативного регулювання, справедливого застосування санкцій, ефективного контролю та забезпечення можливості оскарження рішень податкових органів. Удосконалення цих механізмів сприятиме зменшенню рівня податкових правопорушень та покращенню податкової дисципліни в суспільстві.

#### **Література**

1. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376-384.
2. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «ПРАВО»*. 2014. Випуск 17. С. 84-86.
3. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150-154.
4. Аністратенко Ю. І., Глух М. В. Поняття та ознаки юридичної відповідальності у справах про притягнення до відповідальності платників податків. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2023. Том 34 (73). № 1. С. 114-120.
5. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис...на здобуття наукового ступеня доктора філософії. URL: [https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/20046/1/Manukian\\_dys.pdf](https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/20046/1/Manukian_dys.pdf).

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

7. Скляр Н. Ф. Принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Правова позиція*. 2020. № 4 (29). С. 41-47.

8. Легка О. В. Основоположні принципи інституту адміністративної відповідальності. *Наше право*. 2017. № 4. С. 71-75.

9. Галаган О. І., Письменний Д. П. Поняття та система засад (принципів) кримінального провадження. *Науковий вісник національної академії внутрішніх справ*. 2013. № 4. С. 167-172.

**Олійник Ю.**

**LEGAL NATURE OF LIABILITY  
APPLIED BY TAX AUTHORITIES  
TO TAXPAYERS**

*The article analyses the research of well-known scholars on the specifics of the legal nature of liability imposed by tax authorities on taxpayers for violation of tax legislation. It is noted that tax legislation is an important element of the legal system of any state, since it ensures the receipt of funds to the budget necessary to finance public expenditures. In order to*

*ensure proper fulfilment of tax obligations and prevent tax evasion, tax authorities apply various liability measures to taxpayers who violate the established rules. It is established that the legal nature of tax liability is a complex and multifaceted phenomenon which combines elements of administrative, financial and even criminal liability. A distinctive feature of this type of liability is its predominantly monetary nature, as the main sanctions for violations of tax legislation are fines and penalties. At the same time, in cases of gross or intentional violations, administrative or criminal liability may arise. The author emphasises that one of the main characteristics of tax liability is its preventive function. It is aimed not only at punishing violators, but also at preventing tax offences by establishing clear sanctions and control mechanisms. In the course of studying the legal nature of liability applied by tax authorities to taxpayers for violation of tax legislation, the author characterises the principles of liability. Based on the analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine, the author concludes that the principles of liability for violation of tax legislation include the principles of financial, administrative and criminal liability inherent in legal relations in the field of taxation. Particular attention is paid to the issue of efficiency and fairness of tax liability.*

**Key words:** tax legislation, tax authorities, taxpayers, tax offences, liability, principles.