

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

TAXPAYER LIABILITY FOR VIOLATION OF TAX LEGISLATION

Марущак О.А., к.ю.н., доцент,
доцент кафедри теорії та історії держави і права, конституційного права
Пенітенціарна академія України

В статті аналізуються питання юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Окреслено інституційну структуру відповідальності за податкові порушення, підкреслюється її значення як окремого інституту податкового права. Ця складна та багатогранна категорія має ключове місце в системі податкового регулювання. Комплексність явища дозволяє розглядати юридичну відповідальність за порушення податкового законодавства як автономний елемент податково-правової системи.

Розглянуто два базові механізми забезпечення дотримання законодавства – стимулювання та примус. Одним із ключових аспектів примусу є притягнення правопорушників до юридичної відповідальності. Для досягнення максимального стримувального ефекту важливо забезпечити невідворотність відповідальності за порушення податкових норм. Це, своєю чергою, є важливим чинником формування правової культури, особливо у державах, що знаходяться на етапі утвердження принципів верховенства права.

Ефективність правового регулювання в податковій сфері неможлива без впровадження чітких санкційних механізмів. У зв'язку з цим необхідно уникати прогалин у нормативно-правових актах, які дозволяють порушникам уникати відповідальності. Ефективність дії правових норм в публічних правовідносинах залежить від двох аспектів: наявності санкцій, які закріплюють відповідальність за порушення, та забезпечення реальної можливості притягнення до відповідальності, що регламентується процедурними та процесуальними нормами.

Відсутність санкцій у податково-правових відносинах може призвести до втрати ефективності правового регулювання, перетворюючи обов'язкові приписи на рекомендаційні норми. Це знижує рівень правозастосування та створює ризики для стабільності суспільних відносин.

Ключові слова: юридична відповідальність, податкове правопорушення, податкове законодавство, примус, податки, фінансова відповідальність, адміністративна відповідальність, кримінальна відповідальність, податкове право, податкова система, податкова політика, оподаткування, адаптація, імплементація, юридична особа, відповідальність.

The article analyzes the issues of legal liability for violation of tax legislation. The author outlines the institutional structure of liability for tax violations and emphasizes its importance as a separate institution of tax law. This complex and multifaceted category plays a key role in the tax regulation system. The complexity of the phenomenon allows us to consider legal liability for violation of tax legislation as an autonomous element of the tax and legal system.

The author examines two basic mechanisms of ensuring compliance with the law – incentives and coercion. One of the key aspects of coercion is bringing offenders to legal liability. In order to achieve the maximum deterrent effect, it is important to ensure that liability for violation of tax regulations is inevitable. This, in turn, is an important factor in the formation of a legal culture, especially in countries that are at the stage of establishing the rule of law.

Effective legal regulation in the tax area is impossible without the introduction of clear sanction mechanisms. In this regard, it is necessary to avoid gaps in the legal acts that allow violators to avoid responsibility. The effectiveness of legal provisions in public legal relations depends on two aspects: 1) the availability of sanctions that establish liability for violations; 2) ensuring a real possibility of bringing to justice, which is regulated by procedural and procedural rules.

The absence of sanctions in tax and legal relations can lead to a loss of efficiency of legal regulation, turning mandatory regulations into recommendation rules. This reduces the level of law enforcement and creates risks for the stability of social relations.

Key words: legal responsibility, tax offense, tax legislation, coercion, taxes, financial responsibility, administrative responsibility, criminal responsibility, tax law, tax system, tax policy, taxation, adaptation, implementation, legal entity, responsibility.

Одним із ключових механізмів забезпечення дотримання положень чинного законодавства є юридична відповідальність, яка застосовується до осіб, що порушують нормативні приписи. Такий підхід є логічним і виправданим, адже навіть при існуванні суспільно визнаних стандартів поведінки завжди є ризик, що певні суб'єкти не дотримуватимуться встановлених норм.

Для забезпечення виконання вимог законодавства використовуються два основні підходи: заохочення та примус. Одним із проявів механізму примусу є притягнення до юридичної відповідальності за порушення норм права. Щоб забезпечити максимальний стримувальний ефект, важливо, аби покарання за порушення податкового законодавства було невідворотним. Невідворотність покарання виступає ключовим стимулюючим фактором, який спонукає дотримуватися законодавчих норм, особливо у державах, які перебувають у процесі розбудови правової системи, де принцип верховенства права лише формується.

Ефективність відповідальності, побудованої на примусі, особливо помітна у договірних відносинах. Наприклад, якщо сторона договору бажає забезпечити виконання зобов'язань іншою стороною, необхідно передбачити відповідальність за їх невиконання. В іншому разі зобов'язання залишатимуться лише декларацією

без реальної сили. Цей принцип можна застосувати і до публічних сфер права, зокрема до податкового права.

Слід погодитися з думкою А. А. Манукяна, що у податковому регулюванні дотримання норм без санкційного механізму малоімовірно [1, с. 376]. Тому під час створення податково-правових норм, що регулюють відповідальність за порушення, необхідно прагнути максимальної чіткості й однозначності їх формулювання. Це дозволить уникнути будь-яких прогалин, які могли б стати підґрунтям для ухилення платників податків від відповідальності.

Необхідність запровадження санкційного механізму в системі податково-правового регулювання пояснюється, зокрема, недостатнім рівнем сформованості податково-правової культури населення. Як правило, запобігання порушенням базується на нормах соціальної моралі, які визначають неприйнятну поведінку, що є суспільно небезпечною або шкідливою. Однак у сфері податкових правопорушень вплив суспільного осуду є менш вираженим. Це, вочевидь, пов'язано з поточним соціально-економічним становищем суспільства. Відтак, сподіватися на ефективність суспільного осуду як прояву моральної відповідальності громадян у питаннях дотримання податкового законодавства наразі не доводиться [1, с. 377].

Отже, можна зробити висновок, що запровадження юридичної відповідальності за порушення податкового

законодавства є об'єктивно необхідним кроком, продиктованим як соціально-економічними умовами, так і морально-етичними особливостями суспільства. Виходячи з цього, законодавець у законодавстві України закріплює норми, які визначають правила юридичної відповідальності за невиконання вимог у сфері податкових відносин.

Для глибшого розуміння природи юридичної відповідальності за податкові правопорушення доцільно провести аналіз загального поняття «юридична відповідальність».

Насамперед слід зазначити, що юридична відповідальність є однією з форм соціальної відповідальності. Ці поняття співвідносяться між собою як загальне (соціальна відповідальність) і часткове (юридична відповідальність) [2, с. 23]. З теоретичної точки зору це твердження є правильним, однак між соціальною та юридичною відповідальністю існують суттєві відмінності, які стосуються:

- способів їх закріплення;
- механізмів примусу, які застосовуються до порушників;
- обов'язковості та невідворотності негативних наслідків для порушника;
- суб'єктного складу відносин тощо.

Разом із тим важливо зосередитися на розумінні поняття «юридична відповідальність», яке є юридично значущою категорією, що характеризується розмаїттям своїх форм залежно від галузі права.

Л. В. Товкун визначає юридичну відповідальність як нормативно закріплений обов'язок учасника правових відносин зазнати негативних наслідків у зв'язку із вчиненням правопорушення в межах цих відносин [3, с. 84].

М. В. Цвік та О. В. Петришин зазначають, що юридична відповідальність є формою публічно-владного примусу, яка встановлюється правовими нормами та реалізується в рамках спеціального процесуального законодавства. Вона передбачає, що особа, яка вчинила правопорушення, повинна зазнати особистих, майнових або організаційних втрат, визначених санкціями відповідних норм [4, с. 375].

Л. І. Каленіченко визначає юридичну відповідальність як заходи негативного характеру, що закріплені санкціями правових норм і забезпечені можливістю публічного примусу. Ці заходи полягають у позбавленні майнового, особистого або організаційного характеру, яких зазнає особа-порушник у зв'язку з вчиненням правопорушення, і здійснюються в чітко визначеній законом процесуальній формі [5, с. 13].

З точки зору моменту настання відповідальності, Л. В. Коваль підходить до поняття «юридична відповідальність» таким чином: цей термін є актуальним на етапі притягнення особи до відповідальності, коли виникають обов'язкові обтяження для порушника. Після визнання особи винною ми вже можемо говорити про застосування покарання за вчинене правопорушення [6, с. 11].

Т. Б. Грек виділяє такі ключові ознаки юридичної відповідальності:

- наявність конкретного факту правопорушення;
- нормативна база у вигляді правових приписів, що визначають протиправність поведінки;
- конкретні суб'єкти відповідальності – фізичні чи юридичні особи;
- присутність елементів державного примусу, що забезпечують охорону публічного порядку;
- неминучість негативних наслідків для особи-порушника;
- здійснення відповідальності у спеціальній процесуальній формі [7, с. 42].

Л. І. Каленіченко пропонує систему ознак юридичної відповідальності, яка має теоретично концептуалізований характер. Серед основних ознак дослідниця виділяє:

- публічно-правовий характер відповідальності;
 - інструментальний вплив на суспільні відносини.
- Вона виконує виховну, суспільно орієнтовану та психоло-

гічну функції, впливаючи на поведінку учасників правовідносин;

- механізм правового регулювання. Реалізується при вчиненні суспільно неправомірної поведінки;
- мета захисту. Спрямована на захист як загальних суспільних інтересів, так і прав та інтересів окремих осіб;
- застосування відповідно до закону. Використовується на основі та в порядку, встановленому нормативно-правовими актами;
- зв'язок із правозастосовною діяльністю. Реалізується через дії уповноважених органів державної влади [5, с. 14].

З урахуванням цих ознак можна зробити висновок, що юридична відповідальність є мірою негативних наслідків (особистих, майнових, організаційних тощо), яких зазнає порушник норм права внаслідок застосування до нього відповідних юрисдикційних процедур компетентними органами.

На основі такого загального розуміння юридичної відповідальності можна докладно розглянути категорію «відповідальність за порушення норм податкового законодавства» в контексті податкового права.

Варто відзначити, що специфічне поняття «податкова відповідальність» не виділяється як окрема категорія юридичної відповідальності. Натомість вживається комплексне формулювання: «відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи».

З наведеного формулювання випливає, що контролюючі органи мають право притягати до відповідальності за:

- а) вчинення податкових правопорушень;
- б) порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ці органи.

Регулювання відповідальності за порушення норм податкового законодавства здійснюється через низку нормативно-правових актів, ключовим серед яких є Податковий кодекс України (далі – ПК України). Основи юридичної відповідальності визначаються положеннями Глави 11 «Відповідальність» ПК України.

За порушення норм податкового законодавства, контрольованих відповідними органами, до платника податків можуть застосовуватися такі види юридичної відповідальності: фінансова відповідальність (пп. 111.1.1 п. 111.1 ст. 111 ПК України); адміністративна відповідальність (пп. 111.1.2 п. 111.1 ст. 111 ПК України); кримінальна відповідальність (пп. 111.1.3 п. 111.1 ст. 111 ПК України).

Особливої уваги заслуговує принцип невиключності при притягненні до фінансової відповідальності. Цей принцип означає, що застосування фінансових санкцій до платника податків не звільняє його від можливості притягнення до інших видів юридичної відповідальності. Наприклад, платник податків, до якого застосовано фінансову відповідальність, може бути одночасно притягнутий до адміністративної або кримінальної відповідальності за те саме податкове правопорушення [1, с. 376].

Варто зазначити, що принцип невиключності відповідальності, який допускає «паралельне» притягнення до різних видів юридичної відповідальності, не завжди виглядає обґрунтованим. Більше того, у практиці нерідко виникають ситуації, коли таке одночасне притягнення до фінансової та інших форм відповідальності має рудиментарний характер.

Розглянемо конкретний приклад. Якщо в результаті перевірки контролюючий орган виявляє порушення податкового законодавства, яке призводить до донарахування податкових зобов'язань платнику податків, то одночасно із застосуванням до нього фінансової відповідальності згідно з нормами ПК України, посадові особи, відповідальні за бухгалтерський облік цього плат-

ника, також можуть бути притягнуті до адміністративної відповідальності. Це відбувається на підставі ч. 1 або ч. 2 ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) («Порушення законодавства з фінансових питань»). Зазначена стаття передбачає відповідальність за «відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку...» [8].

Варто зауважити, що ця норма є доволі узагальненою, що дозволяє використовувати її для притягнення посадових осіб платника податків до відповідальності за будь-яке порушення податкового законодавства.

Водночас слід підкреслити, що в цій ситуації притягуються різні суб'єкти. У межах фінансової відповідальності відповідальним є платник податків як юридична або фізична особа, тоді як адміністративна відповідальність покладається на конкретну особу, яка займається веденням бухгалтерського обліку.

Таким чином, виникає ситуація, яку можна назвати рудиментарною: одночасно притягується платник податків до фінансової відповідальності, а особа, відповідальна за бухгалтерський облік, – до адміністративної відповідальності. Чому таке дублювання відповідальності має місце і яке його обґрунтування?

Після проведення перевірки у разі виявлення порушень з боку платника податків контролюючий орган складає акт перевірки. На підставі цього акта приймаються податкові повідомлення-рішення, які стають підставою для притягнення платника податків до фінансової відповідальності. Платник податків може оскаржити ці рішення в адміністративному порядку або в судовому порядку, відповідно до процедур адміністративного судочинства.

Щодо адміністративної відповідальності за порушення правил ведення бухгалтерського обліку, протокол про таке порушення складає контролюючий орган. Однак рішення про притягнення до адміністративної відповідальності ухвалюють місцеві суди загальної юрисдикції. Процедури розгляду таких справ у часовому вимірі зазвичай значно коротші, ніж процедури, пов'язані з притягненням до фінансової відповідальності [1, с. 377].

На практиці це призводить до ситуацій, коли, з одного боку, ще триває адміністративне оскарження податкових повідомлень-рішень (у межах ст. 56 ПК України), тоді як, з іншого боку, суди загальної юрисдикції вже завершують розгляд справи про адміністративну відповідальність і виносять рішення щодо особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку.

Особливу увагу слід звернути на проблему, що виникає через недостатню спеціалізацію місцевих судів загальної юрисдикції у податкових справах. При розгляді справ за ч. 1 або ч. 2 ст. 164-2 КУпАП ці суди повинні детально аналізувати обставини, пов'язані з податковими правопорушеннями. Однак через брак спеціалізації та часові обмеження часто трапляється формалістичний підхід до вирішення таких справ.

Цей формалізм може значно вплинути на подальші процедури вирішення податкових спорів, які розглядаються адміністративними судами в межах притягнення платника податків до фінансової відповідальності, ускладнюючи або навіть спотворюючи перебіг таких розглядів.

Йдеться про поняття преюдиційності судової практики. Термін «преюдиційність» походить від латинських слів *praecedens* та *praecedens*, що означають зв'язок із попередніми судовими рішеннями. Преюдиція відіграє важливу роль у забезпеченні послідовності та ефективності судових проваджень.

Кодекс адміністративного судочинства України (далі – КАС України) також звертає увагу на правила преюдиційності. У ч. 4 ст. 78 КАС України зазначено: «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 передбачено законом» [9].

З цього випливає, що рішення, прийняте в рамках адміністративної справи про притягнення особи до відповідальності за ч. 1 ст. 164-2 КУпАП, може впливати (прямо чи опосередковано) на процедури притягнення платника податків до фінансової відповідальності відповідно до КАС України.

Це можливо, коли місцевий суд загальної юрисдикції вже ухвалив рішення про адміністративну відповідальність бухгалтера або іншої посадової особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку. Таким чином, це рішення може вважатися підтвердженням факту порушення з боку платника податків, оскільки фактичний склад порушення встановлюється судом на підставі акта перевірки, складеного контролюючим органом.

Часто трапляються випадки, коли платники податків проявляють байдужість до процедур притягнення бухгалтерів до адміністративної відповідальності. Такий нігілізм багато в чому пояснюється незначним розміром штрафів, передбачених КУпАП: штраф у розмірі від 136 грн до 255 грн (за ч. 1 ст. 164-2 КУпАП); штраф у розмірі від 170 грн до 340 грн (за ч. 2 ст. 164-2 КУпАП).

Ситуацію не змінює навіть положення абз. 2 п. 111.3 ст. 111 ПК України, яке встановлює таке 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» [10].

У нашій ситуації це правило не застосовується, оскільки процедури притягнення до адміністративної відповідальності особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку, завершуються значно швидше, ніж процедури притягнення платника податків до фінансової відповідальності.

Якщо систематизувати та узагальнити всі наведені вище тези, можна зробити наступний висновок: паралельне притягнення платника податків до фінансової відповідальності, а відповідальну за ведення бухгалтерського обліку особу – до адміністративної відповідальності, є застарілою практикою, яка часто позбавлена об'єктивної процедурної логіки. Цей підхід має низку недоліків, які підтверджуються такими аргументами:

1. Відсутність належної спеціалізації місцевих судів. Судді загальної юрисдикції не завжди мають достатній рівень підготовки для розгляду справ цієї категорії. Це призводить до формування поверхневих підходів у судовій практиці та нечіткого застосування законодавства.

2. Неспівмірність розміру штрафу та інтересів сторін. Відповідно до статті 164-2 КУпАП, розмір штрафу є настільки низьким, що особа, яку притягують до відповідальності, частіше обирає сплатити його, аніж брати участь у складному судовому процесі. Це спричиняє порушення принципів справедливого судочинства та формує суперечливу практику застосування права.

3. Формування хибних преюдицій. Такі прецеденти часто не відображають реального стану справ, що ускладнює подальше вирішення спорів у рамках адміністративного судочинства.

4. Додаткове навантаження на судову систему. Справи, пов'язані з податковими спорами, вимагають спеціалізованого підходу. Проте місцеві суди загальної юрисдикції змушені витратити значні ресурси на розгляд таких справ, що не є їхньою основною компетенцією [1, с. 378].

З огляду на це, «паралельне» провадження не завжди є виправданим. Кожен випадок потребує детального аналізу для визначення доцільності застосування такої практики.

Розглядаючи загальні аспекти притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, можна виокремити основні ознаки такої відповідальності [1, с. 380]:

1. Процедурна визначеність: притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення має здійснюватися виключно в межах визначених процедур – як адміністративних, так і судових. Жодна позаюрисдикційна форма притягнення не допускається.

2. Різноманітність видів відповідальності: за порушення податкового законодавства особа може нести фінансову, адміністративну або кримінальну відповідальність залежно від характеру правопорушення.

3. Можливість одночасного застосування кількох видів відповідальності: притягнення до фінансової відповідальності не виключає можливості додаткового застосування адміністративної чи кримінальної відповідальності.

4. Посилення відповідальності за повторні порушення: у разі повторного порушення податкового законодавства до особи може бути застосована підвищена міра покарання, що стосується як фінансової, так і адміністративної або кримінальної відповідальності.

5. Обов'язковість наявності вини: притягнення до будь-якого виду відповідальності можливе лише за умови, якщо буде доведена вина особи у вчиненні порушення (дії або бездіяльності).

6. Різноманітність юрисдикційних механізмів: порушення податкового законодавства може розглядатися в межах адміністративного судочинства, проваджень із адміністративної відповідальності чи кримінальних процесів.

7. Можливість звільнення або пом'якшення відповідальності: незважаючи на жорсткість регулювання податкових відносин, враховуються обставини, які можуть пом'якшити чи навіть виключити відповідальність.

Таким чином, притягнення платника податків до відповідальності є багатовимірним процесом, що враховує як об'єктивні ознаки порушення, так і обставини, які впливають на ступінь покарання.

Перелічені вище ознаки можна вважати невід'ємними характеристиками юридичної відповідальності за податкові правопорушення. У той же час, завдяки різноманітності форм юридичної відповідальності, кожен її вид має свій набір специфічних ознак, які визначаються особливостями відповідної галузі права.

Таким чином, під поняттям «відповідальність за порушення норм податкового законодавства» слід розуміти встановлену законодавством міру негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, що можуть бути застосовані до порушника. Такі наслідки виникають у результаті притягнення до фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності за невиконання вимог податкового законодавства.

Принципи права відіграють ключову роль у забезпеченні системності та узгодженості правового регулювання суспільних відносин. Основні положення права виконують упорядковуючу функцію, спрямовуючи правове регулювання в цілому, а також впливаючи на окремі аспекти суспільного життя. Без принципів права нормативні акти втрачають своєрідний «орієнтир», що визначає основні засади регулювання та впливає на формування правозастосовної практики.

Принципи права тісно пов'язані з реаліями суспільного життя, що є їхньою онтологічною основою. Це означає, що принципи права не можуть існувати як автономні та відсторонені від людської діяльності положення. Відповідно, право не може зводитися до сукупності формальних норм, які існують незалежно від суспільства, поведінку якого вони регулюють. Онтологічна сутність принципів права є значно глибшою та комплекснішою, а спроба пояснити їх виключно в межах юридичного позитивізму є недостатньою [11, с. 90].

Таким чином, розглянемо різні теоретичні підходи до розуміння цієї категорії. З точки зору юридичного позитивізму, принципи права є результатом державного волевиявлення, що формалізуються у правових джерелах. Позитивісти вважають, що принципи права виникають у процесі поступового закріплення відповідних положень у нормативних актах.

Протилежний підхід пропонує природно-правова теорія. В її рамках принципи права розглядаються як результат соціальної взаємодії, що формується в процесі комунікації між людьми. Як зазначає М. І. Козюбра, принципи права виникають «знизу», у процесі узагальнення реальних суспільних відносин, а не формулюються «згори» владними структурами [12, с. 144].

Принципи податкового законодавства, відповідно до їх змісту (ст. 4 ПК України), можна поділити на дві основні категорії: юридичні принципи, які мають правову основу, та економічно обумовлені принципи, що враховують економічну природу оподаткування.

Головним критерієм такого розподілу є ідея, яка лежить в основі кожного з принципів, а також їх спрямованість – правова чи економічна.

До юридичних принципів податкового законодавства належать: невідворотність відповідальності, передбачення законом, за порушення податкових норм; презумпція правомірності рішень платника податків; стабільність податкових норм; єдиний підхід до встановлення податків і зборів; рівність усіх платників податків перед законом; загальність оподаткування.

Економічно обумовлені принципи податкового законодавства включають: фінансову достатність; соціальну справедливість; економічність оподаткування; нейтральність податкового регулювання; рівномірність й зручність сплати податків.

У подальшому слід зосередити увагу на спеціалізованих принципах податкового законодавства, які є найбільш релевантними для визначення основ притягнення платника податків до юридичної відповідальності.

Принцип невідворотності відповідальності є ключовим у контексті юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Він закріплений у пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України: «невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства» [10].

Цей принцип сформульовано коротко та чітко, закладаючи фундаментальне правило: кожен порушник норм податкового законодавства має бути притягнутий до відповідальності. Недотримання цього принципу, коли порушники уникають відповідальності, сприяє підриву дисципліни у сфері податкових правовідносин. Відсутність належного реагування на правопорушення або низька ймовірність притягнення до відповідальності породжують правовий нігілізм, що, у свою чергу, негативно впливає на реалізацію податкової політики держави та зменшує надходження до бюджету. Простежується пряма залежність: недостатня ефективність механізмів відповідальності призводить до скорочення бюджетних доходів.

За своєю природою принцип невідворотності відповідальності має характер принципу-гасла. Він не передбачає конкретного правила поведінки, а слугує основою для формування правових ідей. У цьому полягає його декларативний характер, оскільки сам по собі цей принцип не має прямої регулятивної функції.

Втім, принципи-гасла не слід розглядати як недолік. Їхнє завдання – формулювати базову ідею з максимальною мірою імперативності, яка згодом реалізується через конкретні регулятивні норми інших положень права. Принцип невідворотності відповідальності отримує своє деталізоване регламентування не лише в рамках податкового законодавства, але також у кримінальному законодавстві та законодавстві про адміністративну відповідальність.

Це забезпечує його інтеграцію в різні правові механізми та підвищує ефективність правового регулювання.

Підсумовуючи вищевикладене, можна виділити такі характерні риси принципу невідворотності відповідальності за порушення податкового законодавства: прямо закріплений у податковому праві; є найбільш спеціалізованим серед принципів податкового законодавства, безпосередньо пов'язаним із інститутом юридичної відповідальності за податкові правопорушення; має характер принципу-гасла, що визначає його декларативний характер; вирізняється лаконічністю формулювання; впливає на норми не лише податкового законодавства, а й інших галузей права, зокрема кримінального та адміністративного.

ПК України серед основних принципів податкового законодавства прямо закріплює у пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 принцип презумпції правомірності рішень платника податків. Він встановлює, що в разі неоднозначного або множинного трактування норм закону чи іншого нормативно-правового акта, якщо можливе ухвалення рішення як на користь платника податків, так і на користь контролюючого органу, перевага надається платнику податків [10].

Є. М. Смичок слушно зазначає, що цей принцип обмежує негативну дискрецію контролюючих органів і водночас надає платнику податків ширші можливості для реалізації свого розсуду [13, с. 5].

Презумпція правомірності рішень платника податків формулює чітке правозастосовне правило: у разі правової невизначеності або суперечностей між нормами податкового законодавства правильним вважається рішення, яке приймає платник податків. Цей принцип є особливо актуальним у ситуаціях, коли існують нормативні колізії або прогалини у правовому регулюванні, забезпечуючи захист інтересів платників податків.

Підсумовуючи викладене видається за можливе сформулювати загально-теоретичне поняття відповідальності за порушення норм податкового законодавства, як сукупності негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, спричинених внаслідок застосовування уповноваженими особами держави до правопорушника норм податкового законодавства у вигляді притягнення до фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376–384. (дата звернення: 30.12.2024).
2. Іванова О. І. Юридична відповідальність як різновид соціальної відповідальності. *Вісник Академії адвокатури України*. 2012. № 3. С. 21–26.
3. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Право*. 2014. Вип. 17. С. 84–86. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/13216/1/Tovkun_84-86.pdf (дата звернення: 30.12.2024).
4. Загальна теорія держави і права : підручник / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко [та ін.] ; за ред. М. В. Цвіка та О. В. Петришина. Харків : Право, 2009. 584 с.
5. Каленіченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. № 1, т. 1. С. 12–17 (дата звернення: 30.12.2024).
6. Коваль Л. В. Адміністративне право : курс лекцій. Київ : Вентурі, 1996. 208 с.
7. Грек Т. Б. Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види. *Адвокат*. 2010. № 10. С. 41–45.
8. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 р. № 80731- X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 30.12.2024).
9. Кодекс адміністративного судочинства України : прийнятий 06.07.2005 р. № 2747-IV у ред. від 22.02.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#n10124> (дата звернення: 30.12.2024).
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 30.12.2024).
11. Погребняк С. П. Висновки та рекомендації з національної правничої дискусії. *Право України*. 2017. № 7. С. 90–93.
12. Козюбра М. І. Принципи права: методологічні підходи до розуміння природи та класифікації. *Право України*. 2017. № 11. С. 142–164.
13. Смичок Є. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 23 с. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/10005/1/Smychok_I_M_2015.pdf (дата звернення: 30.12.2024).