

ОКРЕМІ АСПЕКТИ РОЗМЕЖУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ТА ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті розглянуто чинну систему відповідальності за порушення законодавства у сфері податків і зборів як складну правову конструкцію, що містить три самостійних види юридичної відповідальності: фінансову, адміністративну та кримінальну. Уточнено, що головне призначення відповідальності полягає в державному примусі до реального виконання податкових обов'язків зобов'язаними суб'єктами. Досліджено різні наукові позиції щодо підстав юридичної відповідальності, які поділяються на нормативні, фактичні й процесуальні. Доведено, що діяння особи розглядається як правопорушення тільки тоді, коли ця конструкція має відповідну правову форму, і тільки в тому разі, якщо така дія або бездіяльність визнається правопорушенням відповідною правовою нормою. Звернено увагу на особливості притягнення до фінансової та адміністративної відповідальності на прикладі порушень у частині сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджетів. Зокрема, виділено низку проблем щодо притягнення до фінансової відповідальності за ст. 126 та ст. 127 ПК України. Уточнено, якщо на момент виявлення порушення податківцями податок сплачено в повному обсязі, такі дії платника податку (податкового агента) слід кваліфікувати за ст. 126 Податкового кодексу України як порушення правил сплати (перерахування) податків. Відповідальність за ст. 127 Податкового кодексу України настає у разі, коли платник податків (податковий агент) допускає саме бездіяльність щодо нарахування, утримання та/або сплати податків або під час виплати доходів на користь іншого платника, тобто якщо платник податків не виконав свої обов'язки як платник або податковий агент (не погасив заборгованість навіть після закінчення строків сплати податків). Розглянуто підстави притягнення до адміністративної відповідальності за порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб. Виділено низку спірних питань щодо можливості кваліфікації за ст. 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення в частині адміністрування військового збору та обґрунтовано, що за несплату останнього платники податків (податкові агенти) можуть бути притягнуті виключно до фінансової відповідальності.

Ключові слова: фінансова відповідальність, адміністративна відповідальність, державний примус, податковий обов'язок, пеня, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір.

The article deals with the current liability system concerning violation of tax law as a complex legal framework, which includes three independent types of legal responsibility, namely financial, administrative and criminal ones. It was specified, that the main purpose of the liability lies in the state's enforcement of the actual fulfillment of tax obligation by the liable subjects. Various scientific standpoints regarding the grounds for legal responsibility have been studied, they are divided into normative, factual and processual ones. It was proved that the individual's actions are considered to be the violation of law only when this framework has a proper legal form, and only in case this action or inaction is proved to violate a certain legal norm. The peculiarities of the enforcement of financial and administrative responsibility were considered through the example of the violation in partial payment of income tax and personal income tax and military fees to the budgets. In particular, a number of problems have been highlighted regarding financial liability under the Article 126 and the Article 127 of the Tax Code of Ukraine. It was

also clarified that, if at the time of detection of tax breach it was paid in full scale, such actions of the tax payer (tax agent) should be qualified under the Article 126 of the Tax Code of Ukraine as the violation of rules for payment (transfer) of taxes. Liability under the Article 127 of the Tax Code of Ukraine accrues when the taxpayer (tax agent) admits the inactivity of taxation, withholding and / or payment of taxes, or during the payment of income in favor of another taxpayer, that is, if the taxpayer did not fulfilled his obligations as a payer or tax agent (did not repay the debt even after the tax deadline). The grounds for bringing to administrative responsibility for violation of the procedure for withholding and transferring the personal income tax have been considered. A number of controversial issues about the possibility of qualification under the Articles 163-4 of the Tax Code of Ukraine on Administrative Offenses regarding the administration of the military levy, and it was justified that, if the latter is not paid, taxpayers (tax agents) can be held solely financially liable.

Key words: *financial responsibility, administrative responsibility, state enforcement, tax liability, penalties, personal income tax, military levy.*

Вступ. Одним із складників будь-якої національної правової системи є запровадження відповідних заходів юридичної відповідальності за здійснення діянь, які належать до правопорушень, зокрема до найбільш тяжких їхніх різновидів – злочинів. Аналіз зарубіжного законодавства дає змогу виділяти певні відмінності в механізмі реалізації юридичної відповідальності в сфері оподаткування в державах континентальної та англосаксонської правових сімей. Для перших характерним є виділення двох видів публічної відповідальності за порушення податкового законодавства – адміністративної та кримінальної, тоді як для держав англосаксонської правової сім'ї – суворий розподіл правопорушень і санкцій на кримінальні й адміністративні є відсутнім. При цьому в останніх, наприклад у США, Великобританії, допускається притягнення до кримінальної відповідальності й юридичних осіб [1, с. 200]. Варто зазначити, що питання розмежування видів відповідальності в науці підіймається досить давно. Наприклад, ще на початку 70-х років минулого століття І.С. Самощенко та М.Х. Фарухшин зауважили на множинності видів юридичної відповідальності, що підкреслює різноманітність методів правового регулювання, характерних для різних галузей права [2, с. 207]. Кожен із видів відповідальності відображає своєрідність певного методу правового регулювання. І кримінальне, і адміністративне, безперечно, мають свій окремий, особливий метод.

Різні аспекти проблем розмежування та застосування юридичної відповідальності в податковій сфері певним чином знайшли своє відображення в роботах таких вітчизняних науковців, як: А.Й. Іванський [3], Е.С. Дмитренко [4], Д.О. Гетманцев [5, с. 337–366], М.П. Кучерявенко [6], Р.А. Усенко [7], А. Літвінцева [8], М.Я. Сакали [9]. Проведені дослідження свідчать, що об'єктивні відзнаки в проявах і наслідках протиправних посягань у податковій сфері спричинили їх поділ на податкові злочини, за здійснення яких настає кримінальна відповідальність, й податкові правопорушення, які тягнуть фінансову та адміністративну відповідальність. Такий підхід закладено й в податковому законодавстві України, де відповідно до п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу (далі – ПК України) передбачено застосування таких видів юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна та кримінальна [10].

Постановка завдання. Метою статті є уточнення основних критеріїв розмежування фінансової та адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Задля досягнення зазначеної мети автором сформульовано такі завдання:

- визначити підстави розмежування юридичної відповідальності за порушення в податковій сфері;
- проаналізувати проблеми застосування фінансової та адміністративної відповідальності на прикладі порушень у частині сплати податку на доходи фізичних осіб і військового збору;
- визначити роль пені в системі мір державного примусу.

Результати дослідження. Підіймаючи питання щодо відповідальності за порушення податкового законодавства в Україні, треба зважати на те, що мова йде про сукупність різних видів юридичної відповідальності, через установлений законодавством механізм якої реалізується державний примус у податковій сфері. Для встановлення взаємозв'язку між державним примусом і юридичною відповідальністю ключове значення має поняття податкового обов'язку та його виконання. Держава, надаючи платникам податків певні права та економічні свободи, зі свого боку вимагає від суб'єктів податкових відносин належної реалізації встановлених приписів. Це

питання має не тільки теоретичне, але й практичне значення, оскільки відмова зобов'язаних осіб від здійснення дій, які становлять зміст податкового обов'язку, є підставою для настання певних негативних наслідків. Головне призначення відповідальності полягає в державному примусі до реального виконання обов'язків. У податковому праві з урахуванням специфіки предмета та методу правового регулювання застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин завжди пов'язано з невиконанням ними податкового обов'язку [11, с. 79]. Саме цим можна пояснити необхідність і можливість державного примусу, однією з форм якого є юридична відповідальність [12, с. 286].

Відповідно до п. 16.1 ст. 16 ПК України платники податків зобов'язані стати на облік у контролюючих органах; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків і зборів; подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів; сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених податковим законодавством [10]. У разі невиконання чи неналежного виконання податкового обов'язку платник податку несе відповідальність (п. 36.5 ст. 36 ПК України) [10]. Юридична відповідальність за порушення податкового законодавства – це комплекс примусових каральних мір впливу, які застосовуються до правопорушників як покарання в установлених законодавством випадках і порядку [13, с. 499].

У межах роботи не видається можливим висвітлити особливості застосування всіх видів юридичної відповідальності за порушення в податковій сфері. Хотілося б звернути увагу на окремі аспекти розмежування фінансової та адміністративної відповідальності на прикладі порушень у частині сплати податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та військового збору (далі – ВЗ), адже, як свідчить аналіз правозастосовної практики, такі порушення в окремих регіонах України становлять майже 67% від загальної кількості правопорушень, виявлених за результатами податкових перевірок [14]. Із цих позицій ключове значення набуває питання щодо характеристики саме підстав відповідної відповідальності.

У науковій літературі підстави юридичної відповідальності іноді поділяють на нормативні, фактичні й процесуальні [15, с. 281–282; 16, с. 362–364; 17, с. 499]. Наприклад, нормативними вважається сукупність правових норм, які встановлюють відповідальність за здійснення діяння (в формі дії чи бездіяльності) суб'єкта податкових правовідносин. До фактичних підстав відповідальності відносять безпосередньо діяння відповідного суб'єкта, що порушує правові приписи, які охороняються адміністративними та фінансовими санкціями, тобто мова йде про склад правопорушення чи злочину. Процесуальні – характеризують як акт компетентного органу щодо накладення конкретного стягнення за відповідне порушення в податковій сфері [15, с. 282]. Навряд чи заслуговує на однозначну підтримку позиція, що для настання реальної відповідальності необхідною є наявність усіх трьох підстав і виключно тільки в зазначеній послідовності [15, с. 282]. З цього приводу цілком правильним є зауваження М.П. Кучерявенка, який зазначає, що запропонована диференціація є теоретичною абстракцією, оскільки таке розмежування можливе тільки на рівні теоретичної моделі, оскільки фактичні підстави можуть бути реалізовані за наявності нормативних [6, с. 439]. Справді, діяння особи розглядається як правопорушення тільки тоді, коли ця конструкція має відповідну правову форму, і тільки в тому разі, якщо така дія або бездіяльність визнається правопорушенням відповідною правовою нормою.

Наприклад, фінансова відповідальність за порушення законів із питань оподаткування встановлюється та застосовується згідно з положеннями гл. 11 та 12 ПК України у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (п. 111.2 ст. 111 ПК України) [10]. Низка статей ПК України передбачає фінансову відповідальність за порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрацію) у контролюючих органах (ст. 117); неподання або несвоєчасне подання податкової звітності (ст. 120); порушення встановлених законодавством строків зберігання документів із питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 121); порушення правил сплати (перерахування) податків (ст. 126) та інші.

Одним із поширених блоків порушень у сфері податків є питання, пов'язані з адмініструванням ПДФО та ВЗ. Порядок адміністрування цих податкових платежів, а отже, й питання, пов'язані із застосуванням відповідальності, подібні між собою, адже, згідно з пп. 1.6. п. 161 підрозділу 10 розділу XX ПК України платники ВЗ повинні виконувати податкові обов'язки за правилами, установленими ст. 176 ПК України (забезпечення виконання податкових зобов'язань із ПДФО) [10]. Отже, у разі недотримання порядку нарахування та/або сплати ВЗ до податкового агента застосовується та сама відповідальність, що й під час аналогічних порушень за ПДФО.

Пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПК України визначено, що податковий агент щодо ПДФО – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV ПК України, до бюджету від імені та за кошт фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам і нести відповідальність за порушення його норм у порядку, передбаченому ст. 18 та гл. 11 ПК України [10]. Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету ПДФО та ВЗ, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку (п. 171.1 ст. 171 ПК України) [10]. Отже, обов'язки, які покладено на податкового агента, залежно від стадії їх виконання можна поділити на декілька складників: 1) нараховувати, утримати ПДФО та ВЗ; 2) сплатити ПДФО та ВЗ до бюджету; 3) подати податкову звітність (Форму № 1ДФ).

Порушення податкового законодавства, яке тягне застосування фінансової чи адміністративної відповідальності, може бути пов'язано з процедурами виконання кожного із зазначених складників податкового обов'язку. Проте хотілося б звернути увагу саме на особливостях притягнення до відповідальності за порушення, пов'язані із несплатою, несвоєчасною сплатою та недоплатою ПДФО та ВЗ до бюджетів. Таке порушення може виникнути, наприклад, в тому разі, коли податковий агент правильно нараховував податок, зазначивши його у Формі № 1ДФ, проте сплатив меншу суму.

Згідно з приписами ПК України податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його кошт, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 ПК України. ПДФО сплачують до бюджету під час виплати оподаткованого доходу. У разі, якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується, ПДФО слід перерахувати до бюджету протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем місяця, у якому відбулося таке нарахування (пп. 168.1.2, 168.1.5 ст. 168 ПК України) [10]. Інший строк встановлено під час нарахування та виплати оподаткованого доходу в негрошовій формі чи виплаті готівкою з каси податкового агента. В такому разі податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання) (пп. 168.1.4 ст. 168 ПК України) [10]. Отже, якщо податковий агент недоплатив ПДФО чи ВЗ до бюджету або взагалі не сплатив податок, а граничний термін для його сплати минув, то у разі виявлення цього факту до нього застосовуються заходи фінансової та адміністративної відповідальності.

Зокрема, відповідно до ст. 127 ПК України ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, зокрема податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету; ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету; у разі такого порушення протягом 1095 днів утретє та більше – накладення штрафу у розмірі 75% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету [10]. Відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок вчинення таких дій, та обов'язок щодо погашення такого податкового боргу покладаються на платника податку, зокрема на податкового агента. При цьому платник податку – отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу, крім випадків, встановлених розділом IV ПК України.

Важливим є положення, що зазначені вище штрафи не застосовуються, коли ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) ПДФО самостійно виявляється податковим агентом під час проведення перерахунку цього податку, передбаченого п. 169.4 ст. 169 ПК України, та виправляється в наступних податкових періодах протягом податкового (звітного) року згідно з нормами податкового законодавства [10]. Проте на практиці податківці наполягають на застосуванні зазначених розмірів штрафів навіть у разі, коли платник податку прострочив сплату ПДФО та ВЗ, однак на момент виявлення порушення контролюючим органом сплатив їх вже в повній сумі, з чим не можна погодитися. Вважаємо, якщо на момент виявлення порушення податківцями податок сплачено в повному обсязі, такі дії платника ПДФО (податкового агента) слід кваліфікувати вже за ст. 126 ПК України як порушення правил сплати (перерахування) по-

датків, яка передбачає вже зовсім інший розмір фінансових санкцій, зокрема: а) у разі затримки до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання – 10% погашеної суми податкового боргу; б) у разі затримки понад 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання – 20% погашеної суми податкового боргу [10].

Аналогічній позиції дотримуються й судові органи [18–21]. Наприклад, відповідно до Постанови Верховного Суду від 27 березня 2018 р. підприємство обґрунтувало свої позовні вимоги тим, що ПДФО був перерахований у день виплати заробітної плати, а тому має місце лише несвоєчасне перерахування сум податку, відповідальність за яке передбачена ст. 126 ПК України. Санкція же, ustanovlena ст. 127 ПК України, застосовується за ненарахування, неутримання та/або несплату податків платником, зокрема податковим агентом, проте позивачем таких порушень допущено не було. Суд, зокрема, зазначив: коли мають місце нарахування, але несвоєчасність сплати платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання протягом строків, передбачених ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності згідно зі ст. 126 ПК України [18]. Тим часом розмір такої санкції безпосередньо залежить від часу затримки такої сплати, а не від кількості допущених порушень протягом певного періоду.

Відповідальність за ст. 127 ПК України настає у разі, коли платник податків (податковий агент) допускає бездіяльність щодо нарахування, утримання та/або сплати податків або під час виплати доходів на користь іншого платника, тобто якщо платник податків не виконав свої обов'язки як платник або податковий агент (не погасив заборгованість навіть після закінчення строків сплати податків). У цьому випадку позивач самостійно виявив факти несплати ПДФО, але погасив заборгованість із порушенням установленого строку. Тому штрафні санкції за ст. 127 ПК України не можуть застосовуватися до позивача.

Прострочення сплати сум податкового зобов'язання з ПДФО та ВЗ, окрім накладення штрафу в розмірах, передбачених ст. 126 ПК України, тягне за собою й нарахування пені контролюючим органом у порядку, встановленому ст. 129 ПК України.

Слід зазначити, що питання природи, ролі пені в системі мір державного примусу залишаються дискусійними, погляди вчених вирізняються своєю діаметральною протилежністю. Наприклад, одна група вчених не відносить пеню до фінансових санкцій, аргументуючи, що остання виплачується виключно у разі несвоєчасної сплати податків і зборів [22, с. 283; 13, с. 496–497]. Прибічником такої концепції є С.Г. Пепеляєв, який характеризує пеню саме як правовідновлювальний засіб, що має компенсаційний характер і забезпечує виконання платником податків його обов'язку щодо сплати податків, а також відшкодування збитків від несвоєчасної сплати [13, с. 497]. Протилежну позицію займають науковці, які розглядають пеню як фінансово-правову санкцію, розкривають її природу саме з позиції фінансової (податкової) відповідальності [23, с. 9; 24, с. 46; 25, с. 9; 26, с. 326].

Ми схильні відносити пеню до фінансових санкцій, адже виникнення обов'язку щодо сплати нарахованої суми пені пов'язано саме з фактом порушення платником податків строків сплати сум визначеного податкового зобов'язання. Ключовим з позиції правозастосовної практики є і законодавчий підхід, відповідно до якого пеня є формою фінансової відповідальності (п. 111.2 ст. 111 ПК України).

Отже, за кожен календарний день прострочення згідно з правилами, установленими п. 129.1 ст. 129 ПК України, у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом під час виплати (нарахування) доходів на користь платників податків-фізичних осіб та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента, нараховується пеня. Пеня встановлюється у відсотках до своєчасно несплаченого податкового зобов'язання, що стало податковим боргом, або до податкового зобов'язання, нарахованого самим платником податків або контролюючим органом. У такому разі пеня нараховується у розрахунок 120% річних облікової ставки НБУ, встановленої на день виплати (нарахування) доходів на користь платників податків – фізичних осіб [27].

Крім фінансової відповідальності, за порушення порядку утримання та перерахування ПДФО і подання відомостей про виплачені доходи ст. 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачена і адміністративна відповідальність (далі – КУпАП) [28]. Підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винної навмисної або необережної дії або бездіяльності, що посягає на суспільні відносини, які охороняються законом, і за яке законодавством передбачена адміністративна відповідальність. Зокрема, неутримання або неперерахування до

бюджету сум ПДФО під час виплати фізичній особі доходів, перерахування податку за кошти підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвочасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян, – тягнуть за собою попередження або накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян - суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за аналогічне порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [28]. Суб'єктом такого правопорушення є посадові особи підприємств, установ та організацій, а також фізичні особи-підприємці щодо найманих працівників, що допустили таке порушення.

Спірним є питання щодо притягнення до адміністративної відповідальності за аналогічні порушення щодо ВЗ. На думку податківців, у такому разі має застосовуватися саме ст. 163-4 КУпАП. Проте такий підхід навряд чи заслуговує на підтримку, адже в такому разі відсутні нормативні підстави такої відповідальності, тобто ми можемо констатувати наявність саме фактичних підстав відповідальності. Однак ключовою характеристикою підстав застосування будь-якої відповідальності залишається відповідна правова форма. І в цьому разі вона відсутня через те, що диспозиція ч. 1 ст. 163-4 КУпАП передбачає порушення саме щодо адміністрування ПДФО. Річ у тому, що згідно зі ст. 58 Конституції України ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення [29]. Принцип забезпечення законності знаходить своє відображення і в ст. 7 КУпАП, де частиною першою закріплено, що ніхто не може бути підданий заходу впливу у зв'язку з адміністративним правопорушенням інакше, як на підставах і в порядку, встановлених законом. Уповноважені органи та посадові особи можуть застосовувати заходи адміністративного впливу тільки в межах компетенції відповідно до закону [28].

Якоїсь спеціальної відповідальності за несплату ВЗ чинним законодавством не передбачено. Як нами вже підкреслювалося вище, згідно з пп. 1.6 п. 161 підрозділу 10 розділу XX ПК України платники ВЗ зобов'язані забезпечувати виконання податкових зобов'язань у формі та у спосіб, що визначені ст. 176 ПК України, та нести відповідальність у випадках, передбачених податковим законодавством [10]. За несплату ВЗ зобов'язаним особам загрожують «стандартні» фінансові санкції, що застосовуються до податкових агентів згідно з ПК України за скоєння податкового правопорушення. Отже, вбачається, що адміністративна відповідальність передбачена виключно за порушення в сфері ПДФО (ст. 163-4 КУпАП) і не може застосовуватися за порушення щодо адміністрування ВЗ.

Висновки. Узагальнення вищенаведеного дає змогу дійти висновку, що чинна система відповідальності за порушення законодавства в сфері податків і зборів як складна правова конструкція містить три самостійних види юридичної відповідальності: фінансову, адміністративну та кримінальну. Передбачаються вони відповідно за скоєння податкових правопорушень, порушень законодавства про податки та збори, що містять ознаки адміністративних правопорушень і злочинів. Тобто основним критерієм розмежування будь-якої юридичної відповідальності, зокрема адміністративної та фінансової, є саме нормативні підстави їх застосування, що і дає змогу діяння особи розглядати як правопорушення тільки в тому разі, коли ця конструкція має відповідну правову форму.

Список використаних джерел:

1. Калининкова Е.В. Налоговое право зарубежных стран : учебник. Москва : Юрайт, 2015. 354 с.
2. Самощенко М.С., Фарукшин М.Х. Ответственность по советскому законодательству. Москва : Юридическая литература, 1971. 298 с.
3. Іванський А.Й. Фінансова-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія. Одеса : Юридическая литература, 2008. 504 с.
4. Дмитренко Е.С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового регулювання фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 592 с.
5. Гетманцев Д.О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 368 с.
6. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

7. Усенко Р.А. Фінансові санкції за законодавством України : монографія. Київ : Дакор, 2007. 168 с.
8. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150–154.
9. Сакали М.Я. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», 2011. 22 с.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, 15–16, 17. Ст. 112.
11. Фінансова енциклопедія / О.П. Орлюк, Л.К. Воронова, І.Б. Заверуха та ін. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 472 с.
12. Титов А.С. Налоговое администрирование и контроль. Москва : ВК, 2007. 410 с.
13. Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Альпина Паблишер, 2015. 796 с.
14. UPL: <http://ch.sfs.gov.ua/media-ark/local-news/print-221973.html> (дата звернення: 03.07.2019).
15. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть : учебник. Москва : Юрист, 2001.
16. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс : учебник. / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Л.Н. Васянина и др. ; под ред. И.А. Майбурова. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 559 с.
17. Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Альпина Паблишер, 2015. 796 с.
18. Постанова Окружного адміністративного суду АРК від 9 серпня 2013 р. Справа № 801/5963/13-а. UPL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33099738> (дата звернення: 29.06.2019).
19. Постанова Донецького Окружного адміністративного суду від 7 грудня 2013 р. Справа № 805/15803/13-а. UPL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36680684> (дата звернення: 29.06.2019).
20. Постанова Верховного Суду від 27 березня 2018 р. Справа № П/811/618/17. UPL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72983208> (дата звернення: 29.06.2019).
21. Постанова Вінницького апеляційного адміністративного суду. Справа № 802/1845/17-а від 1 лютого 2018 р. UPL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72088776> (дата звернення: 29.06.2019).
22. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение : учебник. Москва : ИНФРА-М, 2001. 576 с.
23. Николаев А.А. Правовые проблемы ответственности хозяйствующих субъектов за неуплату налогов : автореф. ... дисс. канд. юрид. наук : 12.00.04, 12.00.12 ; Москов. юрид. акад. Москва, 1999. 23 с.
24. Арсланбекова А.З. Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности : автореф. ... дис. д-ра юрид. наук : 12.00.04; Саратовская государственная академия права. Саратов, 2009. 48 с.
25. Лабутина Н.А. Правовое регулирование ответственности за налоговые правонарушения : автореф. ... дисс. канд. юрид. наук : 12.00.14; Рос. акад. народ. хоз. службы при Президенте РФ. Москва, 2012. 21 с.
26. Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
27. Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства фінансів України від 7 квітня 2016 р. № 422 UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-16> (дата звернення: 07.07.2019).
28. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X. *Відомості Верховної Ради України*. 1984. № 51. Ст. 1122.
29. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.