

Київський національний торговельно-економічний університет  
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

## **ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

### **Фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства**

Студента 2 курсу, бм групи,  
спеціальності 081 «Право»,  
спеціалізації «Фінансове право»

Горового Володимира  
Володимировича

Науковий керівник  
к.ю.н., доцент

Сенченко Людмила Василівна

Гарант освітньої програми  
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила Вікторівна

Київ 2020

**ЗМІСТ**

<b>ВСТУП</b> .....	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК САМОСТІЙНИЙ ВИД ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ</b>	
1.1. Поняття та загальна характеристика фінансово-правової відповідальності .....	6
1.2. Відмінності фінансово-правової відповідальності від інших видів юридичної відповідальності .....	16
<b>РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ ТА САНКЦІЇ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА</b>	
2.1. Поняття та особливості фінансового правопорушення .....	27
2.2. Юридичний склад фінансового правопорушення .....	32
2.3. Поняття та ознаки фінансово-правових санкцій .....	38
2.4. Види фінансово-правових санкцій .....	47
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	<b>51</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>54</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Однією з важливих умов забезпечення законності і дисципліни в будь-якій державі є існування відповідальності. Вона відіграє особливу роль у політичному, економічному, соціальному житті держави, суспільства. Питання юридичної відповідальності завжди були предметом наукових досліджень, хоча й досі єдиної загальноприйнятої точки зору щодо визначення цієї правової категорії, переліку видів юридичної відповідальності не вироблено. Одним із дискусійних питань на сьогодні залишається питання визнання фінансово-правової відповідальності самостійним видом юридичної відповідальності, що пояснюється певною новизною цього правового інституту.

Саме це зумовлює актуальність теми та необхідність дослідження особливостей фінансово-правової відповідальності заради вдосконалення податкового законодавства та практики його застосування.

Проблеми фінансово-правової відповідальності знайшли своє відображення в працях таких вчених, як: Л. К. Воронова, А. Й. Іванський, М. В. Карасьова, М. П. Кучерявенко, О. П. Орлюк, Л. А. Савченко, Т. В. Сараскіна, О. Г. Свечнікова, І. А. Сікорська, Л. В. Тернова та інших.

**Мета і завдання дослідження.** Мета випускної кваліфікаційної роботи полягає у всебічному аналізі, розкритті сутності і особливостей правового регулювання фінансово-правової відповідальності за законодавством України, а також в узагальненні висновків та відомостей, що стосуються даної теми.

У рамках окресленої мети в роботі вирішуються такі *завдання*:

- сформулювати визначення поняття «фінансово-правова відповідальність» та окреслити її загальні особливості;
- проаналізувати фінансово-правову відповідальність як один з видів юридичної відповідальності;
- встановити відмінності фінансово-правової відповідальності від інших видів юридичної відповідальності;

- розкрити особливості фінансового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності;
- охарактеризувати фінансово-правові санкції за порушення податкового законодавства;
- визначити шляхи подальшого розвитку та удосконалення правового регулювання фінансово-правової відповідальності.

**Об'єктом дослідження** є суспільні відносини щодо притягнення особи до фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства.

**Предмет дослідження** є фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства.

**Методи дослідження.** У ході дослідження використовувався ряд методів наукового пізнання, кожен з яких дозволяє дослідити фінансово-правову відповідальність у певному ракурсі. Основними з них є: діалектичний метод – сприяв усвідомленню взаємозв'язку між змістом юридичної відповідальності та структурними компонентами її реалізації, а також дав змогу обґрунтувати причинно-наслідкові зв'язки, процеси диференціації та інтеграції, постійну суперечність між складовими системи юридичної відповідальності, зокрема, між фінансово-правовою та адміністративною відповідальністю (підрозділи 1.1., 1.2.); системний метод використовувався для всебічної характеристики фінансово-правової відповідальності як системи юридичної відповідальності у широкому розумінні та як сукупності складових фінансово-правової відповідальності: фінансового правопорушення, фінансово-правової санкції, процесуальної складової – у вузькому розумінні, крім того, застосування цього методу дозволило пізнати цілісність процесу формування фінансово-правової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності (підрозділи 1.1., 2.1, 2.2, 2.3, 2.4.); метод порівняльного аналізу – мав місце під час дослідження вітчизняних та зарубіжних нормативно-правових актів, новітніх досягнень вітчизняної та зарубіжної правової науки, матеріалів судової практики, що дало змогу зіставити окремі явища досліджуваної проблеми і

виявити у них як загальні, так і особливі риси (підрозділи 1.1., 1.2.); метод нормативно-логічного аналізу – використовувався для визначення нормативно-правових засад фінансово-правової відповідальності, що дозволило сформулювати пропозиції до деяких нормативних актів (підрозділи 1.1., 2.1, 2.2, 2.3, 2.4.).

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що за умови подальшого розвитку вони можуть бути корисні: для вдосконалення законодавства про фінансово-правову відповідальність; для подальших наукових досліджень питань щодо визнання фінансово-правової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності, особливостей фінансового правопорушення та фінансово-правових санкцій.

**Структура роботи.** Структура випускної кваліфікаційної роботи підпорядкована меті та завданням дослідження. Робота складається зі вступу, двох розділів, шести підрозділів, висновків і пропозицій, а також списку використаних джерел. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 60 сторінок, з них основного тексту – 45 сторінок. Список використаних джерел нараховує 74 найменування.

## РОЗДІЛ 1

### ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК САМОСТІЙНИЙ ВИД ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

#### 1.1. Поняття та загальна характеристика фінансово-правової відповідальності

Фінансово-правова відповідальність являється одним із видів юридичної відповідальності. На неї поширюються загальні положення про юридичну відповідальність, проте вона має і такі особливості, що змушують розглядати її як самостійну правову категорію.

Юридична відповідальність є одним із видів соціальної відповідальності як явища, сутність якого полягає в охороні суспільних відносин і реакції суспільства на порушення правових норм, що встановлені державою, у стимулюванні правомірної поведінки суб'єктів суспільних відносин, а також сприянні формування в населення поваги до закону та права [1, с. 76].

Фінансовий контроль та притягнення до відповідальності за порушення фінансового законодавства використовуються в усіх напрямках фінансової діяльності держави [2, с. 9]. Проблема відповідальності за порушення фінансового законодавства викликає особливий інтерес в умовах інтенсивного розвитку системи фінансового права та законодавства, що закріплює підстави відповідальності, санкції за порушення норм і визначає процесуальний порядок застосування норм. При цьому як в теоретичному, так і в практичному плані особливу значимість набуває вирішення питання про природу фінансово-правової відповідальності з урахуванням системи фінансово-правової галузі, співвідношення інститутів відповідальності на рівні окремих її структурних елементів [3, с. 112].

Об'єктивні причини виділення фінансово-правової відповідальності аналогічні причинам виокремлення фінансового права в окрему галузь права. Фінансове право має свій предмет правового регулювання та

обумовлений ним метод правового регулювання, тому фінансове право являє собою самостійну галузь права. Однак цей висновок у теорії права і досі залишається спірним. Більшість науковців, які розробляють загальні проблеми теорії держави і права, а також вивчають питання фінансової діяльності держави, розглядають фінансове право як самостійну галузь права. Інші вважають, що фінансове право є частиною адміністративного права.

Адміністративне право дійсно має тісний зв'язок із фінансовим правом, яке регулює відносини, що складаються у процесі фінансово-бюджетної діяльності держави. Для регулювання цих відносин використовується адміністративно-правовий метод. Однак фінансове право визнається самостійною галуззю, оскільки до предмета адміністративного права включаються владні відносини управлінського характеру, а предмет фінансового права становлять владно-майнові відносини грошового характеру, які хоча і мають певну спорідненість із адміністративними відносинами, але регулюються із застосуванням особливих способів та прийомів, що у сукупності складають метод фінансово-правового регулювання. Інакше кажучи, адміністративне право регулює управлінські відносини в галузі фінансів, а фінансове – самі фінансові відносини як особливий різновид економічних відносин [4, с. 86].

Не менш важливим є також питання відмежування фінансово-правової відповідальності від адміністративної. Переконливі аргументи в частині розмежування адміністративної та фінансово-правової відповідальності наводить А. Й. Іванський, зокрема вченим зауважено, що фінансово-правова відповідальність настає тільки за порушення фінансових норм, які встановлюють правила поведінки суб'єктів фінансових правовідносин, захищають фінансові інтереси держави. Крім того, суб'єктами фінансово-правової відповідальності є підприємства, установи, організації, фізичні особи, але не фізичні (посадові) особи, які є суб'єктами дисциплінарної, адміністративної і кримінальної відповідальності [5, с. 14].

Різними є механізми встановлення та обрахування фінансово-правових та адміністративних санкцій, а також різними є органи юрисдикційних

повноважень щодо застосування зазначених санкцій. Процедури застосування фінансово-правових та адміністративних санкцій також несхожі. Фінансово-правові санкції застосовуються до колективного прибутку суб'єкта правопорушення, а адміністративні – до особистих доходів посадової особи. Застосування фінансово-правових санкцій тягне негативні для суб'єкта правопорушення наслідки не організаційного характеру, а тільки грошово-майнового та має за мету, на відміну від адміністративних санкцій, не тільки покарання порушника фінансової дисципліни, але й компенсацію презумованої шкоди [5, с. 14].

Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що крім штрафних санкцій вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їх протиправної поведінки, що є одним із факторів при визначенні розмірів фінансових санкцій.

Головним аргументом при запереченні існування фінансової відповідальності як виду є посилання на ст. 92 Конституції [6], в якій згадуються чотири види юридичної відповідальності: цивільна, адміністративна, кримінальна та дисциплінарна, існування інших видів відповідальності, крім передбачених Конституцією на думку прибічників цієї позиції, неможливе. Однак такий аргумент не вважають переконливим і самі прихильники «традиційних» видів відповідальності, стверджуючи, що подібне трактування цього положення Конституції є її звуженим тлумаченням, оскільки з нього зовсім не випливає, що перелік існуючих видів юридичної відповідальності є вичерпним [7, с. 31]. У згаданій ст. 92 Конституції України (п. 22) зазначено, що виключно Законами України встановлюються засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та



відповідальність за них. Таким чином, Конституцією визначено джерела права, якими можуть встановлюватися зазначені види відповідальності – виключно Закони. А засади фінансово-правової відповідальності можуть встановлюватися й іншими, в тому числі підзаконними нормативно-правовими актами.

Офіційна відповідь на це питання була надана у рішенні Конституційного суду України від 30 травня 2001 року № 7-рп/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб) [8], в якому роз'яснюється, що положення пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України треба розуміти так, що ним безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності.

Таким чином, інші види юридичної відповідальності, крім указаних у ст. 92 Конституції України, можна визначати залежно від юридичної природи відповідного правопорушення, за яке передбачена відповідальність, характеру шкоди, завданого ним, особливостей санкцій, які застосовуються до правопорушників, та від інших факторів.

Особливістю фінансової відповідальності є неоднорідність реалізації її заходів у межах окремих груп суспільних відносин, що охоплюються фінансовим правом. Коло останніх є досить широким і неодноманітним, що дає змогу говорити про галузь фінансового права як систему. Складна система фінансового права передбачає відповідну специфіку системи фінансової відповідальності [9, с. 129].

Фінансова відповідальність є різновидом юридичної відповідальності, а остання, у свою чергу, є різновидом соціальної відповідальності [10, с. 14]. Саме тому не є дивним те, що на формування її поняття справила фундаментальний вплив загальна теорія юридичної відповідальності, а різноманітні визначення фінансово-правової відповідальності являють собою трансформацію різних концепцій та підходів до розуміння сутності юридичної відповідальності, адаптованих з урахуванням специфіки фінансово-правової відповідальності як інституту фінансового права.

Фінансово-правова відповідальність включає всі ознаки, які характеризують її як юридичну. Саме в рамках загально-правової сутності юридичної відповідальності знаходить своє відображення фінансово-правова відповідальність із характерними для неї видовими ознаками, які обумовлені специфікою фінансового права [11, с. 208]. Таким чином, фінансово-правова відповідальність має обов'язкові ознаки, властиві юридичній відповідальності загалом: а) підставою відповідальності є вчинення правопорушення; б) відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає як форма реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм; в) полягає у застосуванні до правопорушника негативних наслідків, передбачених у санкціях фінансово-правових норм, які мають майновий характер і виражені переважно в грошовій формі; г) відповідальність за порушення фінансового законодавства реалізується у специфічній процесуальній формі [12, с. 68].

Деякі вчені звертають увагу на те, що у правових системах багатьох ринково розвинених держав особлива увага приділена проблематиці фінансових правопорушень і фінансово-правовій відповідальності. Саме тому в деяких країнах (Бельгія, Німеччина, Швеція та ін.) фінанси та фінансово-правове регулювання виокремлено в спеціальний розділ [13, с. 80].

Кожний інститут фінансового права має свою специфіку, зумовлену характером відносин в окремих сегментах фінансової діяльності [14, с. 76]. Оскільки фінансово-правова відповідальність є різновидом юридичної відповідальності, яка, своєю чергою, також поділяється на види, що безумовно наділені специфікою відповідної підгалузі (інституту) фінансового права, варто визнати складний комплексний характер інституту фінансово-правової відповідальності [15, с. 123]. Отже, фінансова відповідальність є різновидом галузевої відповідальності у класичному розумінні, комплексною категорією, що включає бюджетну, податкову, валютну та банківську відповідальність (залежно від того, які порушення вчиняються) [16, с. 69].

Розглядаючи питання визначення фінансово-правової відповідальності не

можна оминати думку А. Іванського, докторська дисертація якого була присвячена саме дослідженню цієї теми. Науковець визначає фінансово-правову відповідальність як державний осуд, що має вияв із погляду суб'єктивного права як нормативний, формально визначений у фінансовому праві, гарантований і забезпечений фінансово-правовим примусом юридичний обов'язок зазнавати правопорушником заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій (штраф, пеня) за вчинене ним правопорушенням у сфері фінансової діяльності [17, с. 12].

О. Музика виділяє фінансову відповідальність як вид юридичної відповідальності, що виникає у зв'язку зі вчиненням правопорушення у сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування та полягає в обов'язку суб'єкта правопорушення зазнати позбавлень майнового характеру, пов'язаних із застосуванням до нього фінансових санкцій [18, с. 77].

А. Ковальчук вважає, що фінансово-правова відповідальність полягає в настанні передбачених фінансовим правом ретроспективних (негативних) наслідків, фінансових або майнових, які завжди є для правопорушника додатковим фінансовим обтяженням [19, с. 327]. Таким чином, фінансово-правова відповідальність полягає в накладенні обов'язку майнового характеру, який є додатковим, новим, який не існував раніше, до вчинення фінансового правопорушення. Заходи фінансово-правової відповідальності реалізуються через спеціально уповноважені органи, що мають владні повноваження.

При цьому, в загальному понятті фінансово-правової відповідальності слід виокремити необхідність несення відповідальності, яка поширюється на всіх її суб'єктів та існує незалежно від наявності факту правопорушення (оскільки регламентується нормативними актами і належить до відповідних моделей поведінки у фінансових правовідносинах), а також саме несення відповідальності, яке має місце після вчинення фінансового правопорушення і виникає безпосередньо для порушника.

Також слід зазначити, що вина не є обов'язковою складовою фінансового правопорушення. Податковий кодекс України не закріплює наявність вини як

необхідну умову притягнення до юридичної відповідальності. Проте деякі науковці вважають, що наявність вини як загальновизнаного принципу юридичної відповідальності повинна бути відображена в податковому законодавстві як одна із ключових підстав притягнення до відповідальності.

Обґрунтованість дії презумпції невинуватості в податковому законодавстві вже тривалий час гостро дискутується в науковому середовищі. Противники запровадження в податкове законодавство презумпції невинуватості, зокрема, указують на механічне переміщення норм кримінального права в податкове [20, с. 67]. Це може призвести, на їхню думку, до розвалу податкової системи, бо, змінюючи систему взаємовідносин між платниками податків і контролюючим органом, необхідно мати відповідні бази й інфраструктуру, що дадуть змогу адаптуватися до нових умов. Крім цього, створюються правові перешкоди для реалізації повноважень контролюючого органу щодо притягнення платника податків до фінансової відповідальності [21, с. 121].

У свою чергу, прибічники презумпції невинуватості в податковому праві вказують на те, що податкові правопорушення, як і злочини, є різновидом правопорушень і відрізняються один від одного лише характером і ступенем суспільної шкідливості вчиненого діяння, і тому вважають виправданим поширити застосування презумпції невинуватості й у податково-деліктних правовідносинах [22, с. 144].

Мета фінансово-правової відповідальності платників податків проявляється в загальному та конкретному аспектах. У загальному аспекті мета фінансово-правової відповідальності полягає в захисті інтересів держави в частині планомірного надходження обов'язкових платежів до її централізованих грошових фондів та у формуванні в платників податків податкової сумлінності, щодо необхідності виконання ними податкових зобов'язань у точній відповідності до податкового законодавства. У конкретному аспекті метою фінансово-правової відповідальності платників податків є покарання податковими органами платників податків в кожному конкретному випадку порушення останніми правильності нарахування,

повноти та своєчасності сплати податків, зборів та обов'язкових платежів. Проте досягнення мети фінансово-правової відповідальності платників податків, як в загальному, так і в конкретному аспекті можливе лише через розкриття та комплексне втілення в правовому полі принципів та функцій фінансово-правової відповідальності [23, с. 217].

Фінансово-правова відповідальність виконує регулятивну, превентивну, відновлювальну, каральну та виховну функції [24, с. 189]. Ця класифікація відповідає визначеній меті фінансово-правової відповідальності, оскільки функції фінансової відповідальності не виникають самі по собі. Вони повинні бути обумовлені відповідними цілями, які і визначають її соціальне призначення.

Відновлювальна функція однаково притаманна різним видам юридичної відповідальності. Результат впливу відновлювальної функції юридичної відповідальності полягає у тому, що відбувається відновлення правопорядку, законності, праввідносин, суспільних відносин, соціальної справедливості, психологічного спокою суспільства [25, с. 274].

Вчені слушно звертають увагу на розмежування компенсаційної (відновлювальної) та каральної функції права. Так, для виникнення статички цих функцій необхідною є наявність норми права та її порушення (правопорушення). Динаміка чи розвиток цих функцій можливий за наявності процесуального рішення компетентного органу. Каральна функція фінансово-правової відповідальності – це напрям правового впливу на суб'єктів фінансового правопорушення, що полягає в засудженні (осуді), обмеженнях, позбавленнях, заборонах особистого чи майнового характеру [26, с. 155].

Таким чином, особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання надходжень податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Поряд із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного

правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень [27, с. 205].

Фінансово-правова відповідальність є основним засобом дотримання законності й порядку у сфері фінансової діяльності, а отже – і забезпечення фінансової безпеки держави. Її механізм може сприяти забезпеченню фінансової безпеки через його спрямування на охорону фінансових правовідносин, на дотримання їх учасниками правових приписів у сфері фінансової діяльності та засудження тих, хто їх порушує, а також на попередження вчинення фінансових правопорушень [28, с. 90].

Основними принципами фінансово-правової відповідальності є: принцип законності, принцип справедливості, принцип одноразовості притягнення до фінансово-правової відповідальності, принцип ретроактивності, принцип доцільності, принцип своєчасності, принцип системного зв'язку фінансово-правової відповідальності з іншими видами відповідальності, принцип обґрунтованості, принцип відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку [29, с. 281].

Фінансово-правова відповідальність взаємозв'язана зі всіма видами юридичної відповідальності. Ця властивість зумовлена системністю юридичної відповідальності. Визначальним критерієм, що свідчить про самостійність фінансової відповідальності, є наявність окремої галузі фінансового права і специфіка предмета й методу правового регулювання як фінансового права, так і фінансово-правової відповідальності, що функціонує у сферах податкових, валютних, банківських, контрольно-касових правовідносин. «Податкова», «валютна», «публічна банківська» – не самостійні види юридичної відповідальності, а різновиди фінансово-правової відповідальності [30, с. 147].

Лише у Податковому кодексі України міститься пряма вказівка на наявність фінансово-правової відповідальності як окремого виду юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування. Так, відповідно до п. 111.1. ст. 111 Податкового кодексу України за порушення законів з питань

оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [31].

Також зі змісту ст. 111 Податкового кодексу України можна зробити висновок, що фінансова відповідальність також як кримінальна та адміністративна відповідальність не обмежується лише випадками порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а має більш широкий об'єкт охорони, визначення якого виходить за межі регулювання Податкового кодексу [32, с. 234].

Відповідно до ст. 112 Податкового кодексу України притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

У свою чергу, Бюджетний кодекс України прямо не використовує термін «бюджетне правопорушення». Замість цього у ст. 121 Кодексу передбачено відповідальність за «порушення бюджетного законодавства», під яким відповідно до ст. 116 Бюджетного кодексу України розуміється порушення учасником бюджетного процесу встановлених цим Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. У зв'язку з цим на увагу заслуговує зміст ст. 117 Кодексу, в якій визначена система заходів впливу за порушення бюджетного законодавства [33].

Отже, фінансово-правова відповідальність – це вид юридичної відповідальності, що застосовується до правопорушників в сфері фінансових відносин (фізичних та юридичних осіб) при наявності вини та без такої і тягне за собою настання негативних наслідків для правопорушників у формі

фінансових санкцій у відповідності до фінансового законодавства. Основними ознаками фінансово-правової відповідальності як різновиду юридичної відповідальності є те, що підставою фінансово-правової відповідальності є вчинення фінансового правопорушення, відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає як форма реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм, фінансово-правова відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника негативних наслідків, передбачених у санкціях фінансово-правових норм, які мають майновий характер і виражені в грошовій формі, відповідальність за порушення фінансового законодавства реалізується у специфічній процесуальній формі.

## **1.2. Відмінності фінансово-правової відповідальності від інших видів юридичної відповідальності**

Поняття юридичної відповідальності серед науковців залишається одним з дискусійних питань. Загальноприйнятого визначення юридичної відповідальності на сьогодні не існує.

Відсутність у науковій літературі єдиної позиції стосовно пізнання істинного змісту юридичної відповідальності викликала численні дослідження, сфера яких поширюється від абстрактних до вузькопрагматичних точок зору, від абсолютизації однієї з форм юридичної відповідальності – ретроспективної (негативної) або перспективної (позитивної) – до позиції їх діалектичної єдності [34, с. 55].

Перспективна (позитивна) юридична відповідальність – це усвідомлення суб'єктом своїх дій і співвідношення цих дій зі змістом чинних правових норм. Позитивна юридична відповідальність є засобом, завдяки якому юридична відповідальність реалізується в правомірній поведінці особи, стає підґрунтям для дотримання та виконання норм права, що певним чином має заохочуватися державою [35, с. 52].

Ретроспективна (негативна) юридична відповідальність – це встановлення



й застосування державою різних заходів покарання за здійснення суб'єктом протиправного діяння, що порушує приписи правових норм; особливий вид юридичної відповідальності, вона є відповідною реакцією суспільства та держави на здійснене особою винне протиправне діяння у формі застосування до неї заходів державного примусу, серед яких – особисті (позбавлення волі); майнові (штраф); організаційні (звільнення) [36, с. 7].

На думку В. Лазарева, юридична відповідальність – це передбачений санкцією правової норми захід державного примусу, в якому виражається державний осуд винного в правопорушенні суб'єкта та який полягає в тому, щоб особа зазнала обмежень та позбавлень особистого, майнового або організаційного характеру. В. Копейчиков юридичну відповідальність визначав як правовідносини, в яких держава має право застосовувати певні заходи примусу до суб'єктів, які скоїли правопорушення і зобов'язані зазнати втрат чи обмежень, передбачених санкціями норм права [30, с. 147].

Інші науковці вважають юридичною відповідальністю застосування в особливому процесуальному порядку до особи, яка вчинила правопорушення, засобів державного примусу, передбачених санкцією правової норми [37, с. 293]. Акцент робиться на тому, що юридична відповідальність має таку ознаку, як наявність особливої процесуальної форми покладення та реалізації відповідальності.

О. Скакун пропонує наступне визначення: «Юридична відповідальність – це передбачені законом вид і міра державно-владного (примусового) зазнання особою втрат благ особистого, організаційного і майнового характеру за вчинене правопорушення [38, с. 105].»

Відносини юридичної відповідальності є важливою складовою правового масиву фінансових правовідносин. Загалом в теорії права поширеною є позиція, що юридична відповідальність являє собою передбачене нормами сучасного права застосування до правопорушника засобів правового примусу та негативну оцінку державою правопорушення і правопорушника. У цьому розумінні юридична відповідальність виступає як міжгалузевий правовий

інститут, тобто сукупність різних норм права, що визначають вид, міру, умови виникнення і реалізації правового примусу за здійснене правопорушення. Саме у такому вигляді юридична відповідальність може слугувати забезпеченню законності. Причому не лише через те, що вона охороняє правопорядок та виступає дієвим засобом покарання за порушення законодавства, а й тим, що вона виступає засобом попередження правопорушення, правового виховання громадян.

Окрім фінансово-правової за галузевою структурою розрізняють такі види юридичної відповідальності: конституційну, дисциплінарну, адміністративну, кримінальну, матеріальну та цивільно-правову.

До сьогодні питання фінансово-правової відповідальності є одним із найбільш дискусійних у правовій науці України. Суперечності викликає як сам факт існування такого виду відповідальності, так і питання, що стосуються природи фінансово-правових санкцій, порядку їх застосування, визначення ознак та складу фінансового правопорушення. У зв'язку з цим аналіз проблем становлення й розвитку фінансово-правової відповідальності, як самостійного виду юридичної відповідальності, є одним із пріоритетних напрямків науки. Особливо гостро стоїть питання відмежування фінансово-правової відповідальності від інших видів юридичної відповідальності, зокрема адміністративної [5, с. 3]. Таке ототожнення фінансової і адміністративної відповідальності пов'язане з тим, що фінансова відповідальність з'явилась і виокремилась саме з адміністративної відповідальності, і тому вона має тотожні риси [39, с. 107].

Таким чином, найтісніший зв'язок у фінансової відповідальності є з адміністративною відповідальністю. Саме до фінансової і адміністративної відповідальності найчастіше притягують за порушення фінансового законодавства.

Адміністративну відповідальність розглядають як різновид юридичної відповідальності, що становить сукупність адміністративних правовідносин, які виникають у зв'язку із застосуванням уповноваженими органами (посадовими

особами) до осіб, що вчинили адміністративний проступок, передбачених нормами адміністративного права особливих санкцій – адміністративних стягнень.

Чинне адміністративне законодавство України є досить розгалуженою системою законодавчих актів, які містять норми у сфері адміністративної відповідальності, що допускають можливість застосування розсуду під час реалізації цього виду юридичної відповідальності. Серед них особливе місце посідає Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП). Здебільшого норми права, які передбачають можливість правозастосовчого суб'єкта діяти на власний розсуд під час притягнення фізичних осіб до адміністративної відповідальності, зосереджені у загальній частині цього кодифікованого акта [40, с. 95].

Спільними для адміністративної та фінансово-правової відповідальності є такі ознаки, як спрощена процедура накладання стягнення, органи, що їх застосовують. Норми адміністративного права можуть розглядатися як охоронні у фінансових відносинах, зокрема: порушення правил про валютні операції (незаконні скуповування, продаж, обмін, використання валютних цінностей як засобу платежу або як застави) (ст. 162 КУпАП); розміщення цінних паперів без реєстрації їх випуску або порушення порядку здійснення емісії цінних паперів (ст. 163 КУпАП); неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2 КУпАП); невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів (ст. 163-3 КУпАП); порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4 КУпАП); порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 165-1 КУпАП) тощо [41].

Визначаючи відмінності фінансово-правової відповідальності від адміністративної слід зазначити, що фінансово-правова відповідальність настає

тільки за порушення фінансових норм, які встановлюють правила поведінки суб'єктів фінансових правовідносин, захищають фінансові інтереси держави. Крім того, суб'єктами фінансово-правової відповідальності є підприємства, установи, організації, фізичні особи, але не фізичні (посадові) особи, які є суб'єктами дисциплінарної, адміністративної і кримінальної відповідальності. Фінансові правовідносини через свою природу мають майновий характер, тому правопорушення у цій сфері завжди завдають певної майнової шкоди державі і всьому суспільству в цілому. Відновлення порушеного блага здійснюється за допомогою спеціальних фінансово-правових санкцій.

Через майновий характер фінансових правовідносин у конструкції фінансової відповідальності переважають санкції, пов'язані з позбавленнями майнового характеру через грошові фонди правопорушника, а при їх недостатності – шляхом звернення стягнення на інші активи. Різними є механізми встановлення та обрахування фінансово-правових та адміністративних санкцій, а також різними є органи юрисдикційних повноважень щодо застосування зазначених санкцій.

Слід зазначити, що поняття податкового правопорушення, податкових санкцій не передбачені адміністративним законодавством, і тому за здійснення податкового правопорушення настає застосування заходів фінансової, а не адміністративної відповідальності [42, с. 66].

Процедури застосування фінансово-правових та адміністративних санкцій є різними. Фінансово-правові санкції застосовуються до колективного прибутку суб'єкта правопорушення, а адміністративні – до особистих доходів посадової особи. Поряд із фінансово-правовими санкціями можуть застосовуватись адміністративні або кримінальні санкції, в залежності від суспільної шкідливості або суспільної небезпеки відповідно. Адміністративні санкції таких особливостей не мають. Застосування фінансово-правових санкцій тягне негативні для суб'єкта правопорушення наслідки не організаційного характеру, а тільки грошово-майнового тощо та має за мету, на відміну від адміністративних санкцій, не тільки покарання порушника фінансової

дисципліни, але й компенсацію презумованої шкоди [5, с. 14].

Можна виділити наступні відмінності фінансово-правової відповідальності від адміністративної:

- за фактичними підставами (характеризуються специфічним конкретним складом);
- за нормативними підставами (регулюються нормами різного законодавства – фінансового та адміністративного);
- за процесуальними підставами (для адміністративної – постанова у справі про адміністративне правопорушення, для фінансової – рішення компетентного органу (судового, правоохоронного або фінансового) про накладення фінансових санкцій);
- за правовими наслідками застосування. Адміністративна відповідальність передбачає застосування до правопорушників штрафних санкцій (каральний характер). Фінансова відповідальність – компенсує збитки, завдані несвоєчасним виконанням особою грошових зобов'язань, шляхом застосування компенсаційних санкцій (пеня) і передбачає каральний вплив на правопорушника (штрафні санкції, що мають на меті забезпечити фінансову дисципліну);
- за процедурою застосування санкцій до правопорушників. Адміністративна відповідальність застосовується у судовому і позасудовому порядку. Фінансова відповідальність застосовується до правопорушника уповноваженими органами (суд і органи фінансового контролю).

Фінансова відповідальність та конституційна відповідальність за багатьма критеріями різняться між собою: органи застосування, різний суб'єктний склад правопорушників, інший процесуальний порядок застосування тощо. Проте обидва мають загальну функціональну мету.

Кримінальна відповідальність настає у випадках скоєння злочину, тобто порушення кримінального законодавства. Порушення податкового законодавства, за вчинення якого передбачено кримінальну відповідальність, визначено відповідними статтями Кримінального кодексу України [43, с. 95].

Норми кримінальної та фінансово-правової відповідальності спрямовані на підтримку нормального функціонування фінансових відносин та беруть участь в оформленні їх динаміки. Відмінність фінансово-правової відповідальності від кримінальної полягає в нормативно-правовій базі її регулювання, процесуальному порядку застосування, суб'єктах застосування і суб'єктах відповідальності. Взаємодія фінансово-правової та кримінальної відповідальності має функціональний характер, який полягає у тому, що норми інституту кримінальної та фінансово-правової відповідальності беруть участь у врегулюванні та охороні валютних, податкових, банківських публічних відносин тощо. Об'єкт охорони кримінальної відповідальності, на відміну від об'єкта охорони фінансово-правової відповідальності, є більш широким. Фінансові відносини становлять тільки частину об'єкта охорони кримінальної відповідальності [5, с. 15].

Кримінальна та фінансова відповідальність схожі за суб'єктами, об'єктами, суб'єктивним і об'єктивним складами правопорушення. Предметом кримінально-правового регулювання і охорони є окремі фінансові відносини. Так, за окремі фінансові правопорушення може наставати як фінансова, так і кримінальна відповідальність (ухилення від сплати податків, здійснення валютних операцій).

Різняться фінансова і кримінальна відповідальність порядком їх реалізації. Кримінальна відповідальність застосовується за рішенням суду, а фінансова – за рішенням органів, уповноважених законодавством на застосування фінансових санкцій. Також різняться наслідки кримінальної та фінансової відповідальності (кримінальна відповідальність – накладення судимості, конфіскація майна, штрафи, позбавлення права обіймати певні посади, позбавлення волі в кінцевому рахунку, а фінансова відповідальність – застосування санкцій відновлювального майнового характеру, такі як штраф, пеня, припинення бюджетного фінансування).

За порушення законів з питань оподаткування може застосовуватись фінансова, адміністративна так і кримінальна відповідальність. Наприклад, за

ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів у значних розмірах відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України винні особи можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності [44]. Відповідальність настає незалежно від способу ухилення. Об'єктом злочину є встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів. Кримінальна відповідальність застосовується при доказі винності, протиправності, умислу та особливо тяжких наслідках податкового злочину [45, с. 204].

Функціональні взаємозв'язки, що полягають в охороні і регулюванні фінансових відносин, присутні у взаємодії фінансово-правової відповідальності з дисциплінарною. Зокрема, для деяких посадових осіб обов'язок дотримуватися фінансової дисципліни закріплений не тільки в нормах фінансово-правової відповідальності, але і в нормах дисциплінарної відповідальності. На динаміку фінансових відносин впливає непряма дія норм дисциплінарної відповідальності.

Відмінність між фінансово-правовою та дисциплінарною відповідальністю полягає у підпорядкованості суб'єктів правопорушення. Якщо при дисциплінарній відповідальності на особу порушника накладається відповідальність рішенням керівника, якому ця особа підпорядкована, то у випадку фінансово-правової відповідальності таке підпорядкування відсутнє. Особа, яка вчинила фінансове правопорушення, несе відповідальність не перед підприємством, а перед державою.

Взаємозв'язок фінансової та дисциплінарної відповідальності полягає у тому, що для окремих посадових осіб обов'язок дотримуватися фінансової дисципліни закріплено не тільки у фінансово-правових нормах, а й у нормах, що визначають питання дисциплінарної відповідальності, проходження державної служби, зокрема в Законі України «Про державну службу» [46].

Взаємозв'язки між фінансовою і цивільно-правовою відповідальністю

виявляються за декількома напрямками. По-перше, фінансово-правова відповідальність у деяких випадках використовує схожі правові засоби, наприклад, механізм солідарних боржників у податковому зобов'язанні у разі реорганізації юридичної особи, пеня, неустойка. По-друге, фінансово-правова відповідальність, як така, що пов'язана з розподілом грошових засобів, збором податків, побічно бере участь в охороні відносин державної власності. На відміну від цивільно-правової відповідальності, вона не бере участі в охороні відносин приватної власності. Таким чином, зв'язок цивільно-правової і фінансово-правової відповідальності має функціональний характер, що полягає в охороні суспільних відносин, проте кожна галузь використовує різні способи та методи, зокрема у сфері охорони державної власності. По-третє, як у цивільній, так і в фінансово-правовій відповідальності є можливість добровільного поновлення правопорушником порушеної майнової сфери [47].

Таким чином, з цивільно-правовою відповідальністю фінансова схожа грошовим (майновим) характером заходів відповідальності та подібними правовими засобами (застосування пені). Відмінність полягає в тому, що фінансова відповідальність пов'язана з публічною фінансовою діяльністю (предметом є публічні, а не приватні фінанси). Тобто держава не застосовує фінансову відповідальність при вирішенні спірних питань між приватними особами, що вступили у цивільно-правові відносини. Захист та відновлення порушених прав в такому разі є одним із прав, а не обов'язком і буде реалізовано з ініціативи сторони, чий інтерес порушено. У разі порушення інтересів держави у сфері фінансової діяльності держави чи органів місцевого самоврядування уповноважений орган зобов'язаний ужити всіх заходів для припинення фінансового правопорушення і притягнення правопорушника до фінансової відповідальності.

Відповідальність за порушення зобов'язання в цивільному праві можна визначити як застосування до особи, котра не виконала або неналежним чином виконала умови договору або порушила норми цивільного законодавства, що регулюють зазначені правовідносини, заходів негативного характеру, коли



сторона-порушник несе певні майнові обмеження, установлені в договорі або в законі, а потерпіла сторона отримує відшкодування шкоди та відновлення порушених прав [48, с. 86].

У цивільно-правовій відповідальності цілями є припинення протиправних дій і примусове відновлення порушеного права. У фінансовій відповідальності додається ще мета покарання правопорушника. Крім того, фінансову відповідальність визначає закон, а приватноправову може встановити договір сторін.

Фінансова відповідальність – це завжди публічно-правові відносини, цивільна ж відповідальність – приватноправові відносини. Публічна відповідальність передбачається тільки законом, тоді як приватноправова відповідальність може бути встановлена і договором сторін.

У приватноправових відносинах виступають рівні суб'єкти, а в публічних – з одного боку завжди виступає держава як владний суб'єкт. З метою забезпечення і охорони прав громадян законом встановлюється спеціальна процедура застосування заходів примусу, а компетенцією щодо їх застосування наділяються спеціально уповноважені органи. Через це суб'єкти приватного права не можуть самостійно застосовувати міри державного примусу, навіть якщо з одного боку в приватних правовідносинах бере участь держава в особі державного підприємства. У приватних правовідносинах для застосування до правопорушника заходів державного примусу необхідно звернутися до відповідного компетентного органу, який не перебуває з жодною зі сторін у правовідносинах. У публічних же правовідносинах заходи державного примусу можуть здійснюватися тим же самим компетентним органом, який представляє державу в зазначених правовідносинах.

Проведені дослідження свідчать про безперечність того факту, що інститут фінансової відповідальності існує. Тобто фінансова відповідальність відокремлена від відповідальності адміністративної, так само, як і від будь-якого іншого виду юридичної відповідальності, за цілим рядом ознак, які роблять неможливим захист прав суб'єктів фінансових відносин (наприклад

платників податків) виключно у межах, скажімо, адміністративно-правових гарантій. Нарешті, існування фінансової відповідальності було прямо визнано серед інших видів відповідальності за порушення законів з питань оподаткування в статті 111 Податкового кодексу України [31].

Отже, фінансова відповідальність є самостійним видом у системі юридичної відповідальності, проте вона функціонально взаємопов'язана з іншими видами юридичної відповідальності.

## РОЗДІЛ 2

# ФІНАНСОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ ТА САНКЦІЇ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

### 2.1. Поняття та особливості фінансового правопорушення

Розглядаючи проблему правової природи відповідальності за порушення фінансового законодавства, слід зазначити, що вона виступає як форма реалізації державного примусу, що виникає в разі вчинення порушення приписів фінансово-правових норм і полягає в застосуванні спеціально вповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Саме тому в юридичній науці загальноприйнятим є підхід до визнання правопорушення підставою юридичної відповідальності [49, с. 113]. Так, відповідно до ч. 1 ст. 2 Кримінального кодексу України, підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого цим Кодексом [44]. Підставою адміністративної відповідальності є адміністративне правопорушення (проступок), поняття якого сформульовано в ч. 1 ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення [41]. Таким чином, для кожного виду юридичної відповідальності головним, системоутворюючим елементом виступає саме поняття відповідного делікту.

Фінансове правопорушення – це суспільно шкідливе, винне (або без наявності вини), протиправне діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатного суб'єкта, що порушує врегульований нормами фінансового законодавства порядок формування, розподілу, управління та використання публічних фондів коштів, за яке законодавство встановило юридичну відповідальність [39, с. 110].

Застосування фінансової відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку

з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень [50, с. 88].

Щодо фінансових правопорушень, як підстави притягнення до відповідальності суб'єкта його вчинення, А. Іванський вказує на особливості, які мають ці правопорушення, що і відрізняють їх від інших видів правопорушень, а саме на те, що фінансові правопорушення можуть утворювати склад дисциплінарної, адміністративної та кримінальної відповідальності. Отже, образ правопорушень є збірним. Він виділяє такі види фінансових правопорушень: а) правопорушення, що передбачені нормами фінансового законодавства; б) правопорушення, що передбачені фінансовими нормами інших галузей права в сфері формування та використання централізованих публічних фондів коштів [5, с. 21].

У сфері фінансової діяльності можна виокремити наступні види правопорушень: податкові (наприклад, порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у сфері контролюючих органів за ст. 117 Податкового кодексу), бюджетні (включення недостовірних даних до бюджетних запитів відповідно до ст. 116 Бюджетного кодексу України), правопорушення у сфері валютного регулювання (здійснення операцій з валютними цінностями без одержання генеральної чи індивідуальної ліцензії Національного банку України) [51], правопорушення у сфері готівкового грошового обігу (порушення граничної суми розрахунків готівкою) [52] тощо.

Варто зазначити, що недосконалість правової регламентації відносин, що виникають у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у процесі публічної фінансової діяльності, створює передумови до дестабілізації правопорядку у фінансовій сфері, неналежного забезпечення прав і законних інтересів суб'єктів фінансових правовідносин та неефективного функціонування фінансової системи України [53, с. 22].

Оскільки загрозою фінансовій безпеці держави є скоєння фінансових правопорушень через недосконале фінансове законодавство, то одним із шляхів їх зменшення та гарантування фінансової безпеки є вдосконалення норм про

механізм фінансово-правової відповідальності. Саме досконалий та ефективний механізм фінансово-правової відповідальності сприяє захисту фінансової системи від протиправних посягань, відшкодуванню заподіяної шкоди, та попередженню вчинення фінансових правопорушень.

Відповідно до статті 116 Бюджетного кодексу України, бюджетним правопорушенням визнають отримання учасником бюджетного процесу встановленого цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про його виконання.

Бюджетний кодекс України у ч. 1 ст. 121 передбачає, що особи, винні в порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законами України. Бюджетне правопорушення, вчинене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь.

Розглядаючи питання саме податкового правопорушення, слід відзначити, 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 [54, с. 86].

Відповідно до статті 109 Податкового кодексу України, податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. В статті 111 Податкового кодексу України вказано, що за порушення законів з питань

оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовується кримінальна, адміністративна і фінансова відповідальність, а сама фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами [31].

Традиційно у вітчизняній науці вину визнають однією з головних ознак правопорушення, без наявності якої особа, яка вчинила діяння, що містить об'єктивні ознаки складу правопорушення, не може бути притягнута до юридичної відповідальності. Виходячи зі змісту ст. 109 Податкового кодексу України, вина не визначається як обов'язкова ознака складу податкового правопорушення. Таким чином, форма вини не є у податковому праві істотним критерієм для диференціації податкової відповідальності. Тут для встановлення міри відповідальності не грає особливої ролі, чи діяв правопорушник з наміром, чи за необережністю.

Отже, невирішеним залишається питання з'ясування сутності та визначення форм вини в податковому законодавстві. Замовчування законодавцем такої ознаки, як вина, при регулюванні відносин відповідальності за податкові правопорушення є істотним недоліком чинного законодавства. Проте формула вини не може бути сліпо переписана з адміністративного або будь-якого іншого права. Підхід до вини правопорушника при формуванні інституту податкової відповідальності має бути зваженим і враховувати особливості податкових правопорушень та завдання податкового регулювання.

Проте деякі статті Податкового кодексу України все ж таки містять вказівку на вину певних суб'єктів податкових правовідносин, а також пом'якшувальних та обтяжливих обставин щодо встановлення їх відповідальності або передбачають звільнення особи від відповідальності за її відсутності. Так, відповідно до п. 129.6 ст. 129 Податкового кодексу України, за порушення строку зарахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів або державних цільових фондів з вини банку такий банк сплачує

пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати та штрафні санкції, а також несе відповідальність, встановлену Податковим кодексом. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне сплачування або перерахування не у повному обсязі податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Також, згідно з п. 49.6 ст. 49 Податкового кодексу України, у разі втрати або зіпсування поштового відправлення чи затримки його вручення органу державної податкової служби з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. До обставин, що виключають вину правопорушника слід віднести звільнення платника податку від відповідальності в тому разі, якщо він діяв відповідно до податкової консультації відповідно до п. 53.1 ст. 53 Податкового кодексу України [31].

Зміст зазначених статей Податкового кодексу України свідчить про те, що інститут вини в ньому не знайшов такого чіткого відображення, як це має місце в кримінальному чи адміністративному законодавстві, проте робити висновок про його відсутність у податковому законодавстві також передчасно, враховуючи вказівки на обов'язковість встановлення вини певних суб'єктів податкових правовідносин для застосування заходів фінансово-правової відповідальності [55, с. 43].

Враховуючи це, ознака винності податкового правопорушення має бути визнана обов'язковою, а сам інститут вини в податковому праві потребує додаткового дослідження з метою розроблення більш досконалої моделі його закріплення в податковому законодавстві майбутнього.

Таким чином, спираючись на норми чинного фінансового законодавства, можна надати визначення фінансового правопорушення як суспільно шкідливого, винного (або без наявності вини), протиправного діяння (дії чи бездіяльності) деліктоздатного суб'єкта, що порушує врегульований нормами фінансового законодавства порядок мобілізації, розподілу та використання публічних фондів коштів, за яке законодавство встановило юридичну відповідальність.

## 2.2. Юридичний склад фінансового правопорушення

Склад правопорушення відображається системою найбільш загальних, типових та істотних ознак окремих різновидів правопорушень. Ця система ознак є необхідною і достатньою для притягнення правопорушника до юридичної відповідальності. Якщо немає складу правопорушення, то немає й самого правопорушення [56, с. 171]. Це підтверджується Рішенням Конституційного Суду України № 1-рп//99 від 09.02.1999 р. «справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів» [57].

На думку В. Нагребельного, фінансове правопорушення є фактичною підставою для притягнення до фінансово-правової відповідальності, тому внаслідок цього воно характеризується сукупністю об'єктивних і суб'єктивних ознак, які в сукупності утворюють склад фінансового правопорушення. Склад фінансового правопорушення – це встановлені нормами фінансового права ознаки (елементи), сукупність яких дозволяє вважати протиправне діяння фінансовим правопорушенням [58, с. 44].

Склад фінансового правопорушення можливо визначити як сукупність об'єктивних (об'єкт, об'єктивна сторона) і суб'єктивних (суб'єкт, суб'єктивна сторона) елементів, які характеризують діяння як фінансове правопорушення.

Виходячи з того, що фінансове правопорушення є порушенням норм фінансового права, які регулюють відносини з приводу утворення, розподілу і використання публічних фондів грошових коштів, загальним об'єктом фінансового правопорушення є встановлений державою та місцевими утвореннями порядок формування, розподілу і використання публічних грошових коштів, що охороняється заходами фінансово-правової відповідальності. В межах загального об'єкту фінансового правопорушення можна виділити родовий та видовий об'єкт правопорушення.

Родовим об'єктом фінансового правопорушення слід вважати однорідні, відносно відокремлені групи відносин: бюджетні, податкові тощо, тобто



відповідні сфери фінансово-правового регулювання. Видовим об'єктом фінансового правопорушення слід вважати відносно відокремлену групу правил (норм) в тій чи іншій сфері фінансової діяльності держави чи місцевих утворень, за порушення яких передбачено відносно специфічну систему мір фінансово-правової відповідальності. Розрізняються такі видові об'єкти як податкові відносини, бюджетні відносини, банківські тощо [58, с. 44].

Безпосереднім об'єктом фінансового правопорушення є ті конкретні правовідносини, які охороняються нормами фінансового права і забезпечуються фінансово-правовою відповідальністю.

Загалом, об'єкт правопорушення необхідно визначити як суспільне благо, яке охороняється правом та на яке посягає правопорушення [59, с. 295].

Суб'єктом фінансового правопорушення є особа (фізична чи юридична), яка здійснила порушення фінансового законодавства і яка відповідно до чинного законодавства може бути притягнутою до фінансово-правової відповідальності. Саме ознака суб'єкта виокремлює фінансові правопорушення серед інших видів правопорушень – тільки фінансові правопорушення можуть вчинятися юридичними особами.

Важливим аспектом дослідження суб'єктного складу фінансового правопорушення є визначення їхньої правосуб'єктності. На думку Л.К. Воронової, правосуб'єктність у фінансовому праві являє собою властивість особи бути носієм юридичних прав і обов'язків в силу юридичних норм і включає в себе два елементи: можливість мати права і нести обов'язки (правоздатність) та можливість до самостійного здійснення прав і обов'язків (дієздатність) [60, с. 75].

Вирішення питання про те, чи є дія суб'єктів фінансових правовідносин порушенням фінансових зобов'язань і фактичною підставою для фінансово-правової відповідальності, залежить від наявності в неї ознак правопорушення. Ця підстава складається з елементів, які одночасно можна називати умовами фінансово-правової відповідальності:

- факт фінансового правопорушення, тобто порушення норми закону, внаслідок чого завдалися збитки державі та органам місцевого самоврядування у сфері публічної фінансової діяльності;
- протиправність поведінки суб'єкта фінансових правовідносин. Це може бути як дія, так і бездіяльність, що порушують правову норму;
- причинний зв'язок між протиправною поведінкою порушника і завданими збитками. Йдеться про так званий причинно-необхідний зв'язок, коли протиправна дія чи бездіяльність є об'єктивною причиною такого наслідку, як збитки або інша шкода, завдані державі [61, с. 197];
- вина правопорушника не являється необхідною умовою фінансово-правової відповідальності.

Податковий кодекс України не закріплює наявність вини як необхідну умову притягнення до юридичної відповідальності. На сьогоднішній день галузь фінансового права не містить навіть приблизних методик доведення вини. У результаті вина з категорії предмета доказування перейшла у категорію юридичної презумпції, що породило досить негативне явище: формально проголошуючи презумпцію невинності, вітчизняний законодавець фактично сконструював механізм презумпції винності. Тобто, у будь-якому разі, вина суб'єкта фінансового правопорушення вже завчасно визначена.

На наш погляд, така позиція є хибною, оскільки щодо фінансово-правової відповідальності, а відтак, і будь-яких заходів її впливу мають працювати основні положення, що стосуються юридичної відповідальності загалом, серед яких одним з основних виступає принцип презумпції невинуватості. Тож, встановлення вини має бути обов'язковим елементом у процесі застосування будь-яких санкцій в межах фінансово-правової відповідальності. У цьому набувають відбиття не лише принцип презумпції невинності, але і принципи законності та справедливості, притаманні фінансово-правовій відповідальності.

Саме в такому підході, тобто у встановленні вини як обов'язкового елемента, відбиваються принципи законності та справедливості, притаманні фінансово-правовій відповідальності. Якщо принцип законності означає

неприпустимість притягнення до відповідальності за скоєння фінансового правопорушення інакше, ніж на підставах і в порядку, передбачених фінансовим законодавством, то принцип справедливості реалізується через низку складових, серед яких вина посідає визначальне місце. Не може бути притягнута до відповідальності особа, щодо якої не доведено її вини у скоєнні фінансового правопорушення. У реалізації принципу справедливості суттєве значення відіграє й те, що фінансова санкція повинна відповідати, бути пропорційною до розміру вчиненого фінансового правопорушення [13, с. 82]. Саме тому формулювання обов'язкового доведення винності особи при притягненні її до відповідальності за податкове правопорушення, як і чітко сформульований принцип презумпції невинуватості, мають бути відображені у Податковому кодексі України.

Притягнення особи до юридичної відповідальності без врахування вини прямо зумовлюється пріоритетом об'єктивного аспекту діяльності правопорушника над суб'єктивним аспектом або ігнорування останнього. Таким чином, основний недолік цього полягає в тому, що вольовий аспект вини залишений поза увагою, відповідно вина та її форми фактично ототожнюються з протиправністю, а саме лише з однією з форм протиправного діяння – бездіяльністю. Вина є категорією соціальною. Ця властивість знаходить свій прояв у негативному або зневажливому ставленні особи, яка вчиняє суспільно шкідливе діяння, до тих інтересів, цінностей, що охороняється законом. У цивільному законодавстві застосування нормативної теорії вини можна пояснити тим, що метою цивільно-правової відповідальності є не прагнення осуду порушника зобов'язання, а передусім компенсація завданої шкоди потерпілому, у зв'язку з чим психічні зв'язки можуть не братися до уваги. Інша справа – вина в публічно-правових сферах. Відповідальність, яка має публічний характер, завжди має каральний вплив на особу правопорушника. А тому недотримання психологічного підходу при встановленні вини стане на заваді досягненню цілей юридичної відповідальності та вступить у протиріччя з її принципами й функціями [22, с. 146].

Вина саме юридичної особи була предметом наукових дискусій протягом тривалого часу. Одні автори вважають, що вина організації є проявом вини конкретних членів її колективу, посадових осіб, інші вважають, що вина є колективний, загально психічний стан, треті переконані, що вину організації не слід ототожнювати з виною фізичних осіб (хоча між ними є прямий зв'язок). Можна погодитись з тими вченими, які визнають відносно самостійний характер вини організації по відношенню до волі й дій учасників колективу. Вина юридичної особи визначається не всім колективом, а за переважаючою волею, під якою, перш за все, слід розуміти волю адміністрації (керівництва) організації, а також інших осіб, які мають право представляти організацію від її імені. У кінцевому рахунку від волі зазначених осіб залежить, буде вчинено правопорушення юридичною особою чи ні [62, с. 198].

Незважаючи на те, що податковий кодекс України не закріплює наявність вини як необхідну умову притягнення до юридичної відповідальності, деякі науковці вважають, що наявність вини як загальновизнаного принципу юридичної відповідальності повинна бути відображена в податковому законодавстві як одна із ключових підстав притягнення до відповідальності.

Обґрунтованість дії презумпції невинуватості в податковому законодавстві вже тривалий час гостро дискутується в науковому середовищі. Презумпція невинуватості, як правило, розглядається юридичною наукою як галузевий принцип кримінального судочинства. Передусім це зумовлено його нормативним змістом. Так, відповідно до статті 62 Конституції України, особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду. Ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину. Обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях. Усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на її користь [6].

Противники запровадження в податкове законодавство презумпції невинуватості, зокрема, указують на механічне переміщення норм

кримінального права в податкове [20, с. 67]. Це може призвести, на їхню думку, до розвалу податкової системи, бо, змінюючи систему взаємовідносин між платниками податків і контролюючим органом, необхідно мати відповідні бази й інфраструктуру, що дадуть змогу адаптуватися до нових умов. Крім цього, створюються правові перешкоди для реалізації повноважень контролюючого органу щодо притягнення платника податків до фінансової відповідальності [21, с. 121].

У свою чергу, прибічники презумпції невинуватості в податковому праві вказують на те, що податкові правопорушення, як і злочини, є різновидом правопорушень і відрізняються один від одного лише характером і ступенем суспільної шкідливості вчиненого діяння, і тому вважають виправданим поширити застосування презумпції невинуватості й у податково-деліктних правовідносинах [22, с. 144].

Податкове законодавство зарубіжних країн також неоднозначно підходить до вирішення означеної проблеми. Переважна більшість Європейських країн (Німеччина, Австрія, Франція, Греція, Італія, Польща, Чехія, Сербія, Естонська республіка) та країн англосаксонської правової системи (Англія, США) визнали існування об'єктивної концепції вини, за якої не потрібно встановлювати умисел чи необережність в діях порушника адміністративного (податкового) законодавства. Достатньою є лише констатація факту порушення положень закону особою, а наявність вини в цьому випадку презюмується. З іншого боку є країни, які принципово відстоюють презумпцію невинуватості в адміністративному (податковому) законодавстві, наприклад, Російська Федерація, Литовська республіка, Латвійська республіка, Болгарія, Словенія, Португальська республіка, Королівство Іспанія [22, с. 144].

Об'єктом фінансового правопорушення слід вважати врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, яким в результаті правопорушення завдається шкода. У межах цих відносин здійснюється реалізація обов'язку суб'єкта, наприклад, податкового обов'язку платниками

податків, чи, наприклад, порушення порядку цільового використання бюджетних коштів.

Суб'єктивна сторона фінансового правопорушення являє собою сукупність ознак, що відображають внутрішню сторону протиправного діяння і характеризують внутрішні психічні процеси, що відбуваються у свідомості правопорушника щодо скоєного і його наслідків.

Об'єктивна сторона фінансового правопорушення – протиправне діяння, що завдає шкоди державі в особі уповноважених органів, у ході чого утворюється причинно-наслідковий зв'язок між протиправним діянням і шкідливими наслідками, що мають місце [63, с. 7].

Отже, склад фінансового правопорушення – це встановлені нормами фінансового права об'єктивні (об'єкт, об'єктивна сторона) і суб'єктивні (суб'єкт, суб'єктивна сторона) елементи, сукупність яких дозволяє вважати протиправне діяння фінансовим правопорушенням.

Умовами фінансово-правової відповідальності є сам факт фінансового правопорушення, протиправність поведінки суб'єкта фінансових правовідносин, причинний зв'язок між цією протиправною поведінкою порушника і завданими збитками. Відповідно до чинного податкового законодавства вина правопорушника не являється необхідною умовою фінансово-правової відповідальності, хоча це питання і викликає багато суперечок серед науковців та юристів-практиків.

### **2.3. Поняття та ознаки фінансово-правових санкцій**

Спільним для всіх видів юридичної відповідальності є те, що до порушника чужих прав застосовуються певні санкції. Але їх зміст, порядок і мета їх застосування мають свою специфіку для кожного виду юридичної відповідальності.

Під санкцією розуміється передбачений нормами права перелік заходів впливу, які можуть бути застосовані державними органами щодо правопорушника.

Законодавче визначення санкцій та їх невідворотне застосування – не єдиний, але важливий спосіб боротьби з правопорушеннями. Успішність цієї боротьби багато в чому залежить від того, наскільки зміст санкцій (передбачені ними заходи примусу) відповідають загальному завданню і конкретним способам охорони правопорядку. Ефективність охорони правопорядку вимагає узгодження змісту санкцій з якостями правопорушень, за які вони повинні застосовуватися, вираження в санкції найбільш доцільного способу боротьби з даним видом правопорушення [64, с. 126].

Класифікація санкцій у правовій науці відбувається за різними ознаками. Найбільш поширеним є поділ санкцій на види за галузями. А саме, необхідно виділити санкції, які застосовуються галузями приватного і публічного права. Характерними для більшості санкцій приватного права є їх відновлюючий, компенсаційний характер. Публічно-правові санкції, як правило, виконують штрафні, каральні функції. Цей поділ є досить умовним, але він відповідає системі й особливостям правового регулювання суспільних відносин галузями приватного і публічного права.

Сутність фінансово-правової відповідальності полягає в компенсаційно-каральному впливі на суб'єктів фінансових правовідносин. Дієвість такого впливу полягає в мотивації зазначених суб'єктів до правомірної поведінки через усунення можливості отримання економічного зиску від невиконання покладених на них податкових обов'язків. Ця ідея опосередковується в фінансових санкціях, які містять вказівку на негативні наслідки протиправної поведінки. Сутність таких санкцій зумовлюється характером правовідносин, нормальне функціонування яких вона має забезпечити. Специфічний характер правовідносин у сфері фінансів зумовлює майновий (компенсаційно-каральний) характер фінансових санкцій, які застосовуються до порушників відповідних норм [65, с. 8-9].

Як вказано у п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України, фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Поряд із тим у пп. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 цього ж Кодексу штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) визначена як плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. А у пп. 14.1.162. п. 14.1 ст. 14 визначено, що пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми грошових зобов'язань у встановлених законом випадках та не сплачена у встановлені законодавством строки [31].

Фінансові санкції згадуються і в інших нормативно-правових актах, наприклад у постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України», за якою ДПС відповідно до покладених на неї завдань застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС та застосовує до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам ДПС в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДПС про взяття рахунка на облік у ДПС, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установлених Податковим кодексом України розмірах, а Держмитслужба відповідно до покладених на неї завдань застосовує до платників податків передбачені законом штрафні (фінансові) санкції за порушення вимог законодавства з питань митної справи



та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на Держмитслужбу [66].

Отже, фінансово-правові санкції представлені двома базовими видами: 1) штраф, що має функцією покарання за вчинене; 2) пеня, що має компенсаційний, відновлювальний характер.

Таким чином, з одного боку, законодавець встановив фінансові санкції як міру відповідальності за здійснення податкових та інших фінансових правопорушень, визначив особливий суб'єктний склад фінансової відповідальності, запровадив спеціальний процесуальний порядок реалізації, застосування фінансових санкцій, повністю забезпечивши інтереси держави у фінансових відносинах. З іншого боку, законодавець обділив своєю увагою питання, що стосуються захисту прав другого суб'єкта фінансово-правових відносин, який не представляє публічні інтереси (наприклад платників податків, розпорядників бюджетних коштів у процесі застосування фінансових санкцій).

Поняття фінансово-правових санкцій є предметом спору серед науковців. А. Іванський визначає, що фінансово-правові санкції – це обов'язкові структурні елементи норми фінансового права, що мають майновий характер, забезпечені примусовою силою держави, застосовуються в спеціальному процесуальному порядку уповноваженими на це державними органами та їх посадовими особами у випадку невиконання або неналежного виконання (тобто у випадку вчинення фінансового правопорушення) суб'єктом фінансової діяльності – фізичної чи юридичної особи – вимог законодавства про акумуляцію, розподіл, використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів з метою відшкодування недоотриманих бюджетом і позабюджетними фондами грошових коштів, а також покарання порушників [5, с. 21].

Д. Кобильнік також розглядає фінансово-правову санкцію як складову частину структури фінансово-правової норми і наголошує, що вона відіграє роль одного з найголовніших призначень реалізації і фінансово-правової норми,

і фінансових правовідносин загалом. Правник пояснює це тим, що закріплення примусових важелів держави щодо належного виконання встановлених правил поведінки у фінансовій діяльності має врегулювати ті найважливіші відносини, з якими пов'язано фінансове забезпечення інтересів держави й суспільства. Д. Кобильнік серед особливостей, що характеризують і відокремлюють фінансово-правові санкції від інших, виділяє такі, як правовідновлюваний та штрафний характер, грошовий або майновий характер, а також застосування їх до всіх учасників фінансових правовідносин [67, с. 112].

М. Занфіров вважає, що фінансово-правові санкції – це заходи фінансово-правової відповідальності, що застосовуються уповноваженими на те органами державної влади до фізичних та юридичних осіб за порушення фінансового законодавства, полягають у застосуванні до правопорушника додаткових обтяжень майнового характеру з метою приведення його поведінки у відповідність з вимогами, що містяться в законі [68, с. 84]. Як бачимо, санкції у такому разі розглядаються як захід фінансово-правової відповідальності.

Р. Усенко під фінансово-правовими санкціями розуміє саме заходи впливу примусового характеру, які реалізуються через процедуру правозастосування в позасудовому порядку і виражаються у позбавленні особи, до якої вони застосовані, певної суми грошей, що є мірою юридичної відповідальності та наслідком вчинення цією особою передбаченого законом правопорушення [69, с. 108].

Приєднуючись до позиції А. Іванського, І. Устинова під фінансово-правовими санкціями розуміє обов'язкові структурні елементи норми фінансового права, що мають майновий характер, забезпечені примусовою силою держави, застосовуються в спеціальному процесуальному порядку уповноваженими на це державними органами та їх посадовими особами у випадку винного невиконання або неналежного виконання (тобто у випадку скоєння фінансового правопорушення) суб'єктом фінансової діяльності – фізичної чи юридичної особи – вимог законодавства про акумуляцію, розподіл,

використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів з метою відшкодування недоотриманих бюджетом і позабюджетними фондами грошових коштів, а також покарання порушників [70, с 134].

В. Білоус та В. Ковтун визначають санкцію як основу всіх видів відповідальності. Між санкцією та відповідальністю існує зв'язок, а саме – без санкції відсутня відповідальність. Якщо правопорушники не несуть відповідальності, то санкція стає лише абстрактною загрозою. Необхідною умовою примусу є санкція як структурний елемент правової норми, що передбачає форму і межі державного впливу за відмову від добровільного виконання правових вимог або за позбавлення суб'єкта можливості використання дозволів. Отже, у санкціях можуть фіксуватися різні форми впливу на порушника диспозиції, які не завжди є заходами юридичної відповідальності. Санкція є не що інше, як нормативне закріплення заходів державно-правового примусу, але знову ж таки не всі примусові заходи виступають заходами юридичної відповідальності [71, с. 71].

Таким чином, низка вчених розглядають фінансові санкції як складову частину фінансово-правової норми. Зокрема, О. Орлюк вважає, що саме у санкції фінансово-правової норми виражається імперативний характер приписів у сфері фінансової діяльності. За порушення встановлених умов законодавство передбачає можливість застосування фінансових, адміністративних, дисциплінарних заходів. Санкції фінансово-правової норми за своєю сутністю є економіко-юридичними (майновими), бо не вигідність, небажаність передбачуваних ними заходів полягає у зменшенні майнової сфери правопорушника через його грошові фонди та кошти. У зв'язку з цим можна стверджувати, що фінансова санкція в її розумінні як елемента фінансово-правової норми є саме тим елементом, який пов'язує норми фінансового права з нормами інших галузей права, дає можливість використати можливості їх нормативних конструкцій та інститутів для досягнення цілей фінансово-правового регулювання [24, с. 135].

Порівнюючи фінансово-правові санкції з адміністративно-правовими, варто зазначити, що процедури застосування фінансово-правових та адміністративних санкцій є різними. Фінансово-правові санкції застосовуються до колективного прибутку суб'єкта правопорушення, а адміністративні – до особистих доходів посадової особи. Поряд із фінансово-правовими санкціями можуть застосовуватись адміністративні або кримінальні санкції, в залежності від суспільної шкідливості або суспільної небезпеки відповідно, а адміністративні санкції таких особливостей не мають. Через майновий характер фінансових правовідносин у конструкції фінансової відповідальності переважають санкції, пов'язані з позбавленнями майнового характеру через грошові фонди правопорушника, а при їх недостатності – шляхом звернення стягнення на інші активи. Різними є механізми встановлення та обрахування фінансово-правових та адміністративних санкцій, а також різними є органи юрисдикційних повноважень щодо застосування зазначених санкцій. Застосування фінансово-правових санкцій тягне негативні для суб'єкта правопорушення наслідки не організаційного характеру, а тільки грошово-майнового та має за мету, на відміну від адміністративних санкцій, не тільки покарання порушника фінансової дисципліни, але й компенсацію презумованої шкоди [5, с. 14].

Проаналізувавши поняття й риси, притаманні фінансово-правовим санкціям за порушення податкового законодавства, можна виокремити найбільш характерні їх ознаки:

- 1) виступають засобами забезпечення методу фінансово-правового регулювання суспільних відносин і засобами забезпечення фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення;
- 2) мають владно-примусовий характер застосування за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків, покладених на суб'єктів податкових правовідносин;
- 3) застосовуються спеціально уповноваженими органами державної влади – органами доходів і зборів України;

- 4) фактичною підставою їхнього застосування виступає юридичний факт – здійснення податкового правопорушення;
- 5) нормативно закріплюють міри фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства;
- 6) мають каральний та правовідновлювальний характер;
- 7) мають грошове вираження;
- 8) небажаний та негативний для правопорушника характер наслідків за порушення податкової норми пов'язаний із впливом на грошові фонди правопорушника, що полягає у звуженні цих фондів або обмеженні користування грошовими фондами;
- 9) фінансово-правові санкції за порушення податкового законодавства є додатковим обтяженням грошового (майнового) характеру;
- 10) відрізняються особливим процесуальним порядком застосування [71, с. 74].

Існує достатньо обґрунтована та деталізована позиція А. Іванського, відповідно до якої фінансові та адміністративні санкції відрізняються за такими ознаками:

- 1) підставою застосування санкцій (фінансово-правові санкції застосовуються виключно за вчинення суб'єктом фінансового правопорушення, що відрізняє їх від адміністративних стягнень, які накладаються на особу у зв'язку із вчиненням адміністративного проступку);
- 2) метою застосування санкцій (наука адміністративного права поряд із вихованням порушника визначає метою адміністративної відповідальності перш за все припинення (попередження) правопорушення і покарання за його вчинення на відміну від фінансово-правових, для яких (зокрема, пені) змістом застосування насамперед є покладання обов'язку на винну особу щодо відновлення майнового становища держави та отримання покарання за вчинене правопорушення);
- 3) порядком застосування та нормативно-правовою регламентацією відповідальності (послідовність дій, уповноважених на застосування фінансово-

правових штрафів та пені органів, визначається фінансовими нормативно-правовими актами, що регулюють одночасно і випадки застосування санкцій та їхні розміри, й інше. Регламентація порядку застосування адміністративних стягнень здійснюється виключно Кодексом України про адміністративні правопорушення та є єдиною можливою для наведеного виду санкцій);

4) строками накладення санкцій (якщо загальний строк накладення адміністративного стягнення становить два місяці з дня вчинення правопорушення, а у разі триваючого правопорушення – не пізніше ніж через два місяці з дня його виявлення, то фінансово-правові санкції можуть бути застосовані до особи упродовж 1095 днів за податкові порушення, шести місяців, але не більше року, за порушення у сфері публічної банківської діяльності;

5) можливістю одночасного застосування заходів інших видів юридичної відповідальності (відмінністю фінансово-правових та адміністративно-правових санкцій є та обставина, що притягнення до фінансово-правової відповідальності не уможливорює одночасне притягнення і до інших видів юридичної відповідальності, зокрема адміністративної чи кримінальної) [72, с. 331-333].

Отже, фінансово-правові санкції в податковому законодавстві представлені у вигляді штрафу, що виконує функцію покарання за вчинене і являє собою плату у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства, а також пені, що має компенсаційний, відновлювальний характер і є сумою коштів у вигляді відсотків, нарахованою на суми грошових зобов'язань у встановлених законом випадках та не сплаченою у встановлені законодавством строки.

При цьому саме поняття податкової санкції відсутнє в чинному податковому законодавстві, тому доречним, на нашу думку, буде передбачити таке поняття у Податковому кодексі України і визначити податкову санкцію як комплекс заходів податкового примусу, що покликаний відновити порушений

платником податків встановлений порядок сплати податків і зборів та полягає у додатковому матеріальному обтяженні порушника податкових норм.

#### **2.4. Види фінансово-правових санкцій**

Фінансово-правові санкції представлені двома базовими видами: 1) штраф, що має функцією покарання за вчинене; 2) пеня, що має компенсаційний, відновлювальний характер.

Слово «штраф» у перекладі (нім. «strafe») означає кару, грошове стягнення за вину [73, с. 112]. Каральні фінансово-правові санкції (штраф) встановлюються з метою покарання правопорушника

Відповідно до пп. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – це плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності [31].

Загальні особливості правового регулювання штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) закріплені у ст. 113 Податкового кодексу України, за якою строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань. Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори. Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених цією главою, не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених цим Кодексом. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства,

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених цим Кодексом та іншими законами України. Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється [31].

Пеня (від лат. *poena* – покарання) стягується в силу закону з платників за несвоєчасне внесення різних платежів і зборів до казни.

Відповідно до пп. 14.1. 162 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, пеня визначається як сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, несплачених у встановлені законодавством строки [31].

Принципова відмінність між штрафом і пенею полягає у тому, що підставою для застосування штрафу є вчинення податкового правопорушення – протиправного, винного діяння, а застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням, хоча її нарахування є наслідком порушення податкового законодавства. Таким чином, відповідно до податкового законодавства фінансово-правові санкції мають каральний (штраф) та правовідновлювальний (пеня) характер.

Наявність каральної функції – це специфічна ознака, яка відрізняє санкції, що закріплюють міри юридичної відповідальності, від заходів захисту. Основна мета й функція заходів захисту – відновлення порушеного права. Правовідновлювальні санкції спрямовані на компенсацію шкоди, завданої державі фінансовим правопорушенням, тобто функція пені полягає в компенсуванні збитків, нанесених державі [74, с. 78].

А. Іванський надає таку класифікацію фінансово-правових санкцій:

1) залежно від видів фінансових правопорушень санкції можна класифікувати на податкові, валютні, банківські, а також санкції за порушення грошово-касових операцій та у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування;



2) за суб'єктами, що їх застосовують, – на санкції, що застосовуються судом, податковими органами, Національним банком України, органами контролю-ревізійної служби, органами валютного регулювання й валютного контролю тощо;

3) залежно від різновидів нормативно-правових актів санкції можна класифікувати на такі, що містяться в кодексах та законах України, а також підзаконних актах;

4) залежно від визначеності розмірів покарання санкції можна поділити на абсолютно визначені (із чітким встановленням покарання – в неоподаткованих мінімумах доходів громадян, гривнях) та відносно визначені (передбачають лише мінімальний та максимальний розмір);

5) з урахуванням способу призначення та пріоритету застосування – основні та додаткові;

6) за суб'єктами правопорушення – застосовуються до фізичних та юридичних осіб;

7) застосовуються в судовому та позасудовому порядку;

8) залежно від мети застосування – відновлювальні та каральні [5, с. 23].

Підбиваючи підсумки, можна сказати, що правовідновлювальні фінансові санкції реалізуються задля усунення шкоди, заподіяної протиправними діями фінансовим інтересам держави, примусового виконання невиконаних фінансових обов'язків, а також відновлення порушених фіскальних прав держави. Правовідновлювальною фінансовою санкцією є пеня, функція якої полягає у компенсуванні державі чи органу місцевої влади тих збитків, які вони несуть у зв'язку з несвоєчасною сплатою до відповідних бюджетів податків та інших обов'язкових платежів, несвоєчасним поверненням бюджетних коштів тощо. Пеня як фінансово-правова санкція є додатковим фінансовим обтяженням для правопорушника і відрізняється від пені як цивільно-правової санкції. Пеня як фінансова санкція не може встановлюватися угодою сторін, перераховується виключно в доход держави чи місцевого органу, її стягнення здійснюється у безспірному порядку уповноваженими державними органами.

Каральні (штрафні) санкції спрямовані на попередження фінансового правопорушення, а також на виправлення і перевиховання порушників фінансового законодавства. Штраф як фінансово-правова санкція на відміну від адміністративного не може бути замінений іншим стягненням, уповноважений орган на власний розсуд не може звільнити від накладення фінансового штрафу, виключається можливість стягнення і оскарження штрафу в порядку провадження у справах про адміністративні правопорушення і досить часто накладається разом зі стягненням недоїмки по податках та пені. На відміну від цивільно-правового штрафу він накладається за фінансові правопорушення, сплачується платником податків, отримувачем бюджетних кредитів за рахунок прибутку і не може встановлюватися угодою сторін.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, проведене нами дослідження на тему «Фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства» дало можливість сформулювати наступні загальні висновки до роботи:

1. Фінансово-правова відповідальність – це державний осуд, що виявляється з точки зору суб'єктивного права як нормативний, формально визначений у фінансовому праві, гарантований і забезпечений фінансово-правовим примусом юридичний обов'язок зазнавати правопорушником заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій (штраф, пеня) за вчинене ним правопорушення у сфері фінансової діяльності.

2. Фінансово-правова відповідальність виконує регулятивну, превентивну, відновлювальну, каральну та виховну функції.

3. Фінансово-правова відповідальність має обов'язкові ознаки, властиві юридичній відповідальності загалом: 1) підставою відповідальності є вчинення правопорушення; 2) відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає як форма реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм; 3) полягає у застосуванні до правопорушника негативних наслідків, передбачених у санкціях фінансово-правових норм, які мають майновий характер і виражені переважно в грошовій формі; 4) відповідальність за порушення фінансового законодавства реалізується у специфічній процесуальній формі.

4. Фінансово-правова відповідальність є одним із самостійних видів юридичної відповідальності та їй властиві усі ознаки юридичної відповідальності. Проте фінансово-правова відповідальність також має свої характерні особливості, які і відрізняють її від інших видів юридичної відповідальності. Особливо важливо відрізнити її від адміністративної відповідальності.

5. Підставою виникнення фінансової відповідальності є фінансове правопорушення – суспільно шкідливе, винне (або без наявності вини),

протиправне діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатного суб'єкта, що порушує врегульований нормами фінансового законодавства порядок формування, розподілу, управління та використання публічних фондів коштів, за яке законодавство встановило юридичну відповідальність.

6. Склад фінансового правопорушення – це встановлені нормами фінансового права ознаки (елементи), сукупність яких дозволяє вважати протиправне діяння фінансовим правопорушенням.

Суб'єктом фінансового правопорушення є особа (фізична чи юридична), яка здійснила порушення фінансового законодавства і, яка відповідно до чинного законодавства, може бути притягнутою до фінансово-правової відповідальності.

Об'єктом фінансового правопорушення слід вважати врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, яким в результаті правопорушення завдається шкода.

Об'єктивна сторона фінансового правопорушення – протиправне діяння, що завдає шкоди державі в особі уповноважених органів, у ході чого утворюється причинно-наслідковий зв'язок між протиправним діянням і шкідливими наслідками, що мають місце.

Суб'єктивна сторона фінансового правопорушення являє собою сукупність ознак, що відображають внутрішню сторону протиправного діяння і характеризують внутрішні психічні процеси, що відбуваються у свідомості правопорушника щодо скоєного і його наслідків.

7. Умовами фінансово-правової відповідальності є:

- факт фінансового правопорушення, тобто порушення норми закону, внаслідок чого завдалися збитки державі та органам місцевого самоврядування у сфері публічної фінансової діяльності;
- протиправність поведінки суб'єкта фінансових правовідносин, це може бути як дія, так і бездіяльність, що порушують правову норму;
- причинний зв'язок між протиправною поведінкою порушника і завданими збитками.

Відповідно до чинного податкового законодавства вина правопорушника не являється необхідною умовою фінансово-правової відповідальності.

8. Фінансово-правові санкції представлені двома базовими видами: 1) штраф, що має функцією покарання за вчинене; 2) пеня, що має компенсаційний, відновлювальний характер.

Штраф – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми грошових зобов'язань у встановлених законом випадках та не сплачена у встановлені законодавством строки.

9. Посилаючись на вищесказане, вважаємо за доцільне висловити наступні пропозиції змін до чинного законодавства:

- сформулювати визначення «податкових правопорушень», яке міститься в п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України у такій редакції: *«Податковими правопорушеннями є суспільно шкідливі, протиправні, винні діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи»;*

- законодавчо закріпити визначення податкової санкції у п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України як *«комплексу заходів податкового примусу, що покликаний відновити порушений платником податків встановлений порядок сплати податків і зборів та полягає у додатковому матеріальному обтяженні порушника податкових норм».*

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Наконечна Г. Я., Чечелюк О. Ю. Фінансово-правова відповідальність суб'єктів фінансового права. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. № 2 (2). С. 76-80.
2. Гетманець О.П. Завдання науки фінансового права в умовах розвитку господарських відносин в Україні. *Форум права*. 2020. № 60 (1). С. 6-12.
3. Лукашев О. А. Система фінансового права: теоретичні проблеми розвитку і трансформації : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 411 с.
4. Задихайло О. А. Актуальні проблеми фінансово-правової відповідальності в Україні. *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди «ПРАВО»*. 2018. № 28. С. 85-90.
5. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: автореф. дис. докт. юрид. наук за спеціальністю 12.00.07. «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Одеса, 2009. 42 с.
6. Конституція України: Закон від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
7. Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення. *Право України*. 2000. №5. С. 29-33.
8. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб): рішення Конституційного суду України від 30 трав 2001 р. № 7-рп/2001. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01#Text>.

9. Літвінцева А. С. Правова природа фінансової відповідальності. *Право і суспільство*. 2016. № 3 (2). С. 125-131.
10. Бавико О. Є. Позитивна складова фінансової відповідальності. *Форум права*. 2010. № 1. С. 13-18.
11. Карапейчик Я. І. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. Позитивний та негативний (ретроспективний) аспекти. *Вісник Маріупольського державного університету*. 2013. № 5. С. 207-210.
12. Куслій В. О. Відповідальність за порушення фінансового законодавства в системі юридичної відповідальності. *Європейські перспективи*. 2013. № 13. С. 67-71.
13. Головенко О. Д. Теоретико-правові підходи до розуміння фінансово-правової відповідальності. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2011. № 5. С. 77-83.
14. Касьяненко Л. М., Касьяненко А. М. Місце фінансової відповідальності серед інших видів відповідальності за порушення бюджетного законодавства. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2018. № 3-4 (12-13). С. 73-80.
15. Ротар Д. П. Правові засади фінансово-правової відповідальності бюджетних установ. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2013. № 2. С. 121-128.
16. Косяченко К. Е. Фінансово-правова відповідальність бюджетних установ за порушення бюджетного законодавства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 28. С. 66-70.
17. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз. Одеса: Юридична література, 2008. 501 с.
18. Музика О. А. Фінансове право: навч. посібник. 2-ге вид., допов. і перероб. Київ: Паливода, 2005. 260 с.
19. Ковальчук А. Т. Фінансове право України. Стан та перспективи розвитку / за ред. А. Т. Ковальчука. Київ: Парламентське вид-во, 2007. 488 с.

20. Оніщик Ю. В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 1(3). С. 66-69.
21. Иванов И. С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика. Москва: Проспект, 2009. 160 с.
22. Будько З. Н. Презумпція невинуватості в податковому праві. *Форум права*. 2011. № 1. С. 142-148.
23. Муконін О. В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3 (15). С. 216-220.
24. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс: підручник / за ред. О. П. Орлюк. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
25. Шевченко А. Є., Стрельник О. Л. Відновлювальна функція юридичної відповідальності. *Публічне право*. 2012. № 4 (8). С. 269-275.
26. Коваленко А. А. Відновлювальна функція фінансово-правової відповідальності. *Наше право*. 2019. № 4. С. 152-156.
27. Гетманцев Д. О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб./ Д. О. Гетманцев, Р. В. Макарчук, Я. С. Толкачов; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jugimex». Київ: Юрінком Інтер, 2015. 748 с.
28. Дмитренко Е. С. Фінансово-правова відповідальність: поняття, ознаки та безпекознавчий зміст. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. № 618. С. 89-93.
29. Садченко М. М. Фінансово-правова та адміністративна відповідальність: порівняльний аналіз. *Наука і правоохорона*. 2014. № 4. С. 277-282.
30. Жулавський С. А. Фінансова відповідальність у системі юридичної відповідальності. *Держава і право*. 2013. № 60. С. 146-151.
31. Податковий кодекс України: Закон, Кодекс від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.



32. Романюк Ю. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. №12. С. 231-235.
33. Бюджетний кодекс України: Закон, Кодекс від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
34. Аземша І. Б. Юридична відповідальність: сучасні погляди, дискусії та концепції. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 54-57.
35. Білозьоров Є. В. Юридична відповідальність як передумова правомірної поведінки особи: теоретичні аспекти. *Право України*. 2006. № 4. С. 50-54.
36. Гураленко Н. А., Коханюк Т. С. Стадії юридичної відповідальності: аналіз структурних елементів. *Юридичний вісник*. 2020. № 1. С. 6-11.
37. Зайчук О. В. Теорія держави і права. Академічний курс / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 502с.
38. Скакун О.Ф. Теорія права і держави: Підручник. 2-ге видання. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. 520 с.
39. Шолкова Т. Б. Фінансово-правова відповідальність в сфері функціонування публічних фондів органів місцевого самоврядування, як особливий вид юридичної відповідальності *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 11. С. 105-112.
40. Жильцов О. Л. Правова регламентація правозастосовного розсуду у сфері адміністративної відповідальності. *Юридичний бюлетень*. 2020. № 12. С. 92-97.
41. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон, Кодекс від 07 груд. 1984 р. № 8073-X. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
42. Устинова І. П. Теоретичні питання співвідношення фінансово-правової та адміністративної відповідальності. *Юридичний вісник*. 2010. № 4 (17). С. 64-67.
43. Сакали М. Я. Правова природа юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. № 56. С. 91-97.

44. Кримінальний кодекс України: Закон, Кодекс від 05 квіт. 2001 р. № 2341-III. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
45. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності. *Право і безпека*. 2011. № 4. С. 203-206.
46. Про державну службу: Закон від 10 груд. 2015 р. № 889-VIII. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19>.
47. Цивільний кодекс України: Закон, Кодекс від 16 січ. 2003 р. № 435-IV. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
48. Габріадзе М. Р. Система цивільно-правової відповідальності за порушення зобов'язання. *Юридичний вісник*. 2020. № 1. С. 85-92.
49. Мушенко В. В. Фінансове правопорушення та відповідальність за його вчинення в системі державної фінансової політики України. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 5. С. 110-117.
50. Косиця О. О. Фінансово-правова відповідальність податкового агента. *Правові горизонти*. 2017. № 15. С. 88-94.
51. Про затвердження Положення про порядок надання банкам і філіям іноземних банків генеральних ліцензій на здійснення валютних операцій: Постанова Правління НБУ від 15 сер. 2011 р. № 281. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-11#Text>.
52. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління НБУ від 29 груд. 2017 р. № 148. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>.
53. Оніщик Ю. В. Фінансова відповідальність за порушення митного законодавства України: сутність та проблемні моменти. *Вісник АПСВТ*. 2017. № 2. С. 19-25.
54. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «ПРАВО»*. 2014. № 17. С. 84-86.

55. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2015. № 1 (47). С. 41-45.
56. Чаюн М. Г. Правові позиції Конституційного Суду України в рішеннях і висновках (1997-2003 роки) / М. Г. Чаюн, Ю. М. Кириченко, Р. А. Кидисюк. Київ: Атіка, 2003. 336 с.
57. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів): Рішення Конституційного суду України від 09 лют. 1999 р. № 1-рп/99. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99#Text>.
58. Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України; Укр. акад. банківської справи Нац. банку України. Суми: Університет, 2004. 320 с.
59. Нестеренко А. С. Юридичний склад фінансового правопорушення. *Актуальні проблеми політики*. 2016. № 58. С. 292-304.
60. Воронова Л. К. Словник фінансово-правових термінів. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2011. 558 с.
61. Куслії В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 2. С. 196-200.
62. Олешко О. Л. Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2011. № 2. С. 194-201.
63. Очкуренко С. В. Фінансово-правова відповідальність: проблеми теорії та застосування норм права. *Часопис Академії адвокатури України*. 2012. №16 (3). С. 1-8.

64. Онищук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансових правовідносин. *Наукові праці НУ ОЮА*. 2012. С. 121-129.
65. Білоус В.Т. Координація боротьби з економічною злочинністю : монографія Ірпінь : МП "Леся", 2007. 449 с.
66. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227-2019-п URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.
67. Кобильнік Д. А. Щодо особливостей санкції фінансово-правової відповідальності // *Принципы финансового права*: матер. Междунар. науч.-практ. конф. (Харків, 19-20 квіт. 2012 р.) / редкол. : В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова. Харків, 2012. С. 110-112.
68. Занфіров М. В. Правова природа фінансових санкцій. *Підприємництво, господарство і право*. 2011. № 8. С. 81-84.
69. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України: монографія / за ред. Д.М. Лук'янець. Київ: Дакор, КНТ, 2007. 164 с.
70. Устинова І. П. Юридичний зміст та ознаки фінансово-правової санкції. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 4. С. 133-135.
71. Білоус В. Т., Ковтун В. М. Правова природа фінансових санкцій, що застосовуються за порушення податкового законодавства. *Наука і правоохорона*. 2013. № 4 (22). С. 70-76.
72. Іванський А. Й. Фінансово-правові санкції: монографія. Київ: Київський міжнародний університет, 2013. 485 с.
73. Орлюк О. П. Фінансове право: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 528с.
74. Головань Т. Г. Проблеми фінансово-правової відповідальності платників податку на доходи фізичних осіб. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. № 4 (13). С. 60-64.