

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО ТА ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ

УДК 347.73: 336

**В.Т. Білоус,**  
доктор юридичних наук, професор,  
**В.М. Ковтун**

### ПРАВОВА ПРИРОДА ФІНАНСОВИХ САНКЦІЙ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

*У статті проводиться дослідження наукових підходів щодо визначення фінансових санкцій та їх місця в системі юридичних санкцій. Проаналізовані ознаки фінансово-правових санкцій. Сформульовано авторські пропозиції щодо поняття та спеціальних ознак фінансових санкцій, які застосовуються за податкові правопорушення.*

**Ключові слова:** фінансова санкція, податкове правопорушення, штраф, пеня, податкове законодавство.

*В статье проводится исследование научных подходов к определению финансовых санкций и их места в системе юридических санкций. Проанализированы признаки финансово-правовых санкций. Сформулированы авторские предложения относительно понятия и специальных признаков финансовых санкций, применяемых за налоговые правонарушения.*

**Ключевые слова:** финансовая санкция, налоговое правонарушение, штраф, пеня, налоговое законодательство.

*Paper studies the scientific approaches to the determination of the financial penalties and their place in the system of legal sanctions. Features of the financial sanctions are analyzed. Copy rights regarding the concept and specific features of financial penalties applied for tax offenses are formulated.*

**Keywords:** financial penalty, tax offenses, fines, penalties, tax laws.

Об'єктивна необхідність зміцнення податкової дисципліни, формування чіткого правового статусу сторін податкових правовідносин, а також активна побудова відкритих стосунків між контролюючими органами та платниками податків, зумовлюють необхідність дослідження санкцій, що застосовуються за порушення норм податкового законодавства. Багато вчених-дослідників обґрунтовують необхідність дослідження усєї сукупності юридичних санкцій, які мають характер грошового стягнення. На практиці визначення правової природи фінансово-правових санкцій, правильна ідентифікація різних за характером застосування грошових стягнень, створення єдиної правової процедури притягнення до фінансової відповідальності мають дуже важливе значення. Термін "фінансово-правова санкція" активно вживається в чинному законодавстві, наукових дослідженнях, навчальній літературі та у судових рішеннях. Незважаючи на це, дослідження фінансових санкцій за порушення податкового законодавства залишається актуальним, оскільки існують проблеми визначення їхньої юридичної природи, ознак та видів, особливо враховуючи практику застосування норм Податкового кодексу України.

Вчені-правознавці постійно досліджують характер правової приналежності фінансово-правових санкцій. Ще П. Пусторослев [1] у роботі “Аналіз поняття про злочин” у 1892 році визначав фінансову відповідальність як самостійний вид відповідальності поряд з кримінальною, цивільною та дисциплінарною. Актуальними в контексті вказаної проблематики залишаються також роботи Ю. Білошанко, Л. Воронової, В. Кротюка, Ю. Крохіної, М. Кучерявенко, Д. Лилака, Д. Лук’янця, О. Музики, Г. Мусаткіної, А. Пишного, І. Хаменушко та інших. Однак проблемам правової характеристики фінансових санкцій, що застосовуються за порушення податкового законодавства, приділяється не так багато уваги, що, враховуючи досить тривале застосування норм Податкового кодексу України, є дещо невиправданим.

*Метою* цієї статті є аналіз правової природи фінансових санкцій, що застосовуються за порушення норм податкового законодавства, а саме безпосередньо таких їх видів, як штраф та пеня.

Під терміном санкції (лат. *sanctio* – найсуворіша постанова [2]) у праві зазвичай розуміють міри примусового впливу за порушення встановленого порядку діяльності, які мають попереджувальну, компенсаційну чи репресивну функцію. Водночас цей термін вживається законодавцем і в науковій юридичній літературі по-різному і має різний зміст.

У Російській Федерації замість звичних нам “фінансово-правових санкцій” за порушення податкового законодавства на підставі Податкового кодексу застосовуються “податкові санкції”, чіткого визначення яких в Кодексі також не існує (ст. 114 Податкового кодексу РФ) [3].

Санкція, на думку О. Лейста, є основою всіх видів відповідальності [2]. Між санкцією та відповідальністю існує зв’язок, а саме – без санкції відсутня відповідальність. Якщо правопорушники не несуть відповідальності, то санкція стає лише абстрактною загрозою. З цією позицією, звичайно, варто погодитись.

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. З цією позицією не згодні Н. Громов і С. Полунін, які вважають, що ті самі форми примусу можуть застосовуватися і як засоби попередження, і як санкції [4, с. 56]. А. Піголкин розрізняє санкції-примуси й санкції – несприятливі наслідки [5, с. 185].

На думку А.Й. Іванського, поняття “примусовий захід” є ширшим, ніж поняття “санкція”. Сфера примусу не завжди зводиться до застосування заходів відповідальності. Правова санкція являє собою вказівку лише на ті примусові заходи, які застосовуються у випадку порушення диспозиції правової норми у вигляді або покарання правопорушника, або у відновленні порушених законних інтересів (тобто санкції можуть носити або правовідновлювальний, або каральний характер) [6, с. 155].

Термін “санкція” також розуміється як “санкціонування” – дозвіл, підтвердження, затвердження чого-небудь органом держави. У такому значенні санкція не виступає третім структурним елементом правової норми. Швидше, навпаки, неотримання санкції, здійснення дій без відповідного дозволу є порушенням диспозиції правової норми, що тягне застосування заходів юридичної відповідальності.

Дії суб'єктів правових відносин, що укладаються в одержанні відповідного владного дозволу від компетентного органа, є виконанням диспозиції правової норми. Зокрема, підприємництво носить законний характер, якщо суб'єкт одержав дозвіл (ліцензію) на заняття відповідним видом діяльності [6, с. 159].

Головною ознакою фінансових санкцій, що визначає їхню юридичну природу, на нашу думку, виступає саме галузева приналежність. Фінансово-правова санкція є обов'язковим структурним елементом норми фінансового законодавства, що й обумовлює її природу як фінансову.

Що ж стосується різновидів фінансових санкцій, а саме податкових санкцій, то тут варто згадати про позиції деяких російських вчених. Зокрема, на думку О. Юстуса [7, с. 13], фінансові санкції у податковій сфері – це заходи відповідальності, що застосовуються уповноваженими на те державними органами і їхніми посадовими особами в особливому процесуальному порядку до порушників норм податкового права, що мають грошовий характер, зачисляються у відповідний бюджет або централізований фонд з метою забезпечення державних (муніципальних) фіскальних й інших інтересів, покарання порушника й запобігання в майбутньому відхиленням у поведінці, що регулюється податковою нормою.

Для прикладу, ст. 114 Податкового кодексу Російської Федерації [3] передбачає, що санкція є мірою відповідальності за вчинення податкового правопорушення. При цьому санкцією називається лише штраф, а пеню законодавець оголошує одним із способів забезпечення виконання обов'язків (ст. 72 Податкового кодексу РФ) [3]. Однак на практиці у якості санкції застосовується і штраф, і пеня.

А. Арсланбекова [8, с. 15] вважає, що санкція завжди є заходом відповідальності. Відповідно, фінансово-правова санкція є мірою фінансово-правової відповідальності. Фінансово-правові санкції – це міри економічної відповідальності, що застосовуються уповноваженими на те державними органами до фізичних й юридичних осіб за порушення фінансової дисципліни, виражені в грошовій формі, і які зараховуються в державні й місцеві (муніципальні) грошові фонди.

За визначенням О. Музики, фінансова санкція є поняттям, що включає в себе міру відповідальності; запобіжного впливу; захисту, а також невігідні наслідки, що виникають після вчинення правопорушення, так звані правовідновлювальні (компенсаційні) заходи [9, с. 18]. Але тут доречно буде зауважити, що фінансово-правові санкції, як і фінансова відповідальність, виконують не тільки правовідновлювальні (компенсаційні) функції, але й каральні, про що зазначається багатьма дослідниками.

Академік Л. Воронова зазначає, що санкція фінансово-правової норми містить вказівку на міру невігідних для її порушника наслідків, що виражаються у застосуванні спеціального фінансового впливу (пеня, штраф, припинення фінансування, закриття поточних рахунків тощо) [10, с. 25].

М. Карасьова та Ю. Крохіна [11, с. 63] зазначають, що фінансові санкції – це примусові заходи, передбачені фінансово-правовими нормами, що покладають на правопорушників додаткові обтяження у вигляді фінансової пені й штрафів.

Р. Усенко [12, с. 108] під фінансово-правовими санкціями розуміє “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”.

Українське податкове законодавство (ст. 111.2 ПКУ) [13] передбачає два види фінансово-правових санкцій за порушення податкового законодавства:

штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/або пеня. Якщо з другим видом все більш-менш зрозуміло, хоча б за характером його відображення в ПКУ [13], то чим керувався законодавець, формулюючи таке громіздке поняття, як “штрафні (фінансові) санкції (штрафи)”, незрозуміло. Тому для з’ясування правової природи цієї фінансової санкції наразі звернемося до ключової категорії, а саме – штраф.

Слово “штраф” у перекладі (нім. “strafe”) означає кару, грошове стягнення за вину [14, с. 112]. Каральні фінансово-правові санкції (штраф) встановлюються з метою покарання правопорушника.

Відповідно до ст. 14.1.265 ПКУ [13], 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.

Для порівняння варто згадати, що до прийняття ПКУ [13] ця категорія визначалася п. 1.5 ст. 1 Закону України від 21.12.2000 № 2181 “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (втратив чинність) [15] як штрафна санкція (штраф) – це плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов’язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв’язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами. Як бачимо, суть залишилась практично однаковою, незважаючи на заявлену абсолютну еволюцію податкового законодавства.

Пеня (від лат. *pena* – покарання) (згідно з Енциклопедичним словником Брокгауза та Ефрона [16, с. 175]) стягується в силу закону з платників за несвоєчасне внесення різних платежів і зборів до казни.

Пеня – плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв’язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов’язання [17, с. 57].

ПКУ, а саме його ст. 14.1.162 [13], визначає пеню як суму коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов’язань, несплачених у встановлені законодавством строки.

На відміну від пені, штрафи як фінансово-правові санкція за порушення податкового законодавства визначаються у кратному або відсотковому відношенні до несплаченої суми податкового зобов’язання.

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 [6, с. 168].

Правовідновлювальні санкції направлені на компенсацію шкоди, завданої державі фінансовим правопорушенням, тобто функція пені полягає в компенсуванні збитків, завданих державі.

До характерних ознак фінансово-правових санкцій можна віднести також зародження особливого провадження у справах про фінансові правопорушення,

а також появу власних процесуальних норм, строків давності та специфіки доказування. Зокрема, міри фінансово-правової відповідальності (пені й штрафи) застосовуються в судовому або позасудовому порядку за результатами проведених податкових перевірок, у ході якими виявлено відповідне порушення [6, с. 198].

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.

Одним із аспектів проблеми визначення правової природи фінансово-правових санкцій є віднесення їх до особливого виду юридичної відповідальності – фінансової. Наприклад, на думку професора М. Кучерявенка [17, с. 218], фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства виступає у формі:

– стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку;

– штрафу (що накладається податковим органом);

– пені, що стягується з платника за затримку сплати податку.

М. Кучерявенко виділяє особливості фінансово-правових санкцій, що не дозволяють ототожнювати їх із санкціями адміністративними (на відміну від інших вчених) [17, с. 28–33].

По-перше, вони відрізняються за суб'єктом (якщо при адміністративних це тільки фізичні особи, то при фінансових – і юридичні, і фізичні). По-друге, адміністративні санкції реалізуються в грошовій формі, саме цей термін є для них більш слушним, тоді як фінансові санкції виступають значно ширшими від грошових. По-третє, фінансово-правові санкції за податкові правопорушення за основу мають податковий примус, що характеризується специфічними рисами, ознакою якого є застосування фінансово-правових санкцій без урахування вини правопорушника (на цю ознаку ряд авторів указували як на особливість державного податкового примусу).

Ю. Старілов визначає ознаки заходів податкового примусу, що встановлюються нормами різних галузей права та застосовуються у сфері оподатку-

вання [18, с. 102]. Можна процитувати лише деякі з них: механізм правового регулювання податкового примусу визначається адміністративним, фінансовим і кримінальним законодавством; позасудове застосування заходів податкового примусу, який здійснюється у сфері неслужбових адміністративних відносин; порядок застосування податкового примусу визначений більшою мірою нормами фінансового права й адміністративно-процесуальними нормами; специфічний (спрощений) порядок застосування заходів податкового примусу – це порядок оперативного впливу (реагування) [18, с. 109]. У цілому, ми не погоджуємось із науковцями, які вважають податкові санкції різновидом адміністративних чи цивільних. Галузева приналежність виступає головною ознакою податкових санкцій, тому вони, безперечно, є заходами фінансової відповідальності.

Отже, варто зазначити, що стан неналежного регулювання відносин, які пов'язані з притягненням до фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення, застосуванням та реалізацією фінансово-правових санкцій за порушення податкового законодавства, зумовлює різну практику застосування заходів відповідальності та диференційовану судову практику. Значна кількість нормативних актів, які встановлюють поняття фінансових, економічних, адміністративно-господарчих, штрафних санкцій, стоїть на заваді чіткому визначенню та розмежуванню зазначених дефініцій. Велика кількість нормативно-правових актів передбачає застосування санкцій в адміністративному (позасудовому порядку). Відсутність загального визначення і законодавчого закріплення поняття фінансово-правових санкцій призвела до того, що в чинному законодавстві має місце постійне дублювання та колізійність законодавства. Наслідком цього є те, що досить часто однакові поняття і терміни отримують визначення у кожному окремо взятому нормативному акті. Вважаємо, що кожен вид фінансово-правових санкцій (наприклад, податкові, бюджетні, валютні тощо) повинен знайти своє відображення в чинному законодавстві, що в подальшому дозволить якісно їх розмежовувати та зніме необхідність наукової дискусії у цій сфері. Тому, на нашу думку, слід законодавчо закріпити визначення податкової санкції 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. *Пусторослев П.П.* Анализ понятия о преступлении / П.П. Пусторослев. – М. : Университетская типография, 1892. – 123 с.
2. *Лейст О.Э.* Санкции в советском праве / О.Э. Лейст. – М., 1962. – 242 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации : Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. – № 31. – Ст. 3824.
4. *Громов Н.А.* Санкции в уголовно-процессуальном праве России / Н.А. Громов, С.А. Полуниин. – М., 1998. – 152 с.
5. *Пиголкин А.С.* Теория государства и права : учеб. / А.С. Пиголкин, А.Н. Головистикова, Ю.А. Дмитриев, А.Х. Саидов / под ред. А.С. Пиголкина. – М. : Юрайт-Издат, 2005. – 613 с.
6. *Іванський А.Й.* Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія / А.Й. Іванський. – Одеса : Юридична література, 2008. – 504 с.
7. *Юстус О.И.* Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / О.И. Юстус. – Саратов, 1997. – 23 с.
8. *Арсланбекова А.З.* Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / А.З. Арсланбекова. – М., 2006. – 34 с.
9. *Музыка О.А.* Понятия “финансова санкция” : проблемы визначення / О.А. Музыка // Адвокат. – 2004. – № 12. – С. 17–20.

10. Фінансове право : підруч. для студ. юрид. вищих навч. закл. / ред. Л.К. Воронова. – 2 вид., випр. та доп. – Х. : Консул, 1999. – 495 с.
11. *Карасева М.В.* Финансовое право : краткий учеб. курс / М.В. Карасева, Ю.А. Крохина. – М., 2003. – 210 с.
12. *Усенко Р.А.* Фінансові санкції за законодавством України : монографія / Р.А. Усенко ; відп. ред. Д.М. Лук'янець. – К. : Дакор, КНТ, 2007. – 164 с.
13. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112 (зі змінами та доповненнями).
14. *Орлюк О.П.* Фінансове право : навч. посіб. / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
15. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 № 2181-III (втратив чинність) // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2001. – № 10. – Ст. 44.
16. *Свиридов В.А.* Становление налоговой ответственности / В.А. Свиридов // Проблемы теории и практики правового регулирования : сб. тр. Самар. гуманитар. акад. – Самара, 2000. – Вып. 7. – С. 174–181.
17. *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право : учеб. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 584 с.
18. *Старилов Ю.Н.* Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность / Ю.Н. Старилов. – Воронеж : ИПФ “Воронеж”, 1995. – 284 с.

Отримано 16.09.2013