

УДК 347.73



ПЕНЯ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ: МІЖ СПОСОБОМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ І САНКЦІЄЮ

П. М. ДУРАВКІН,

канд. юрид. наук,

доцент кафедри фінансового права,

Національний юридичний університет

імені Ярослава Мудрого,

Україна, м. Харків

ORCID 0000-0002-4151-9621

Розглянуто правову природу пені в податковому праві, виокремлено ознаки, риси та прояви, що відображають місце пені в системі заходів податково-правового впливу.

Ключові слова: пеня, способи забезпечення виконання податкового обов'язку, фінансові санкції, фінансова відповідальність, відповідальність за порушення податкового законодавства.

Пеня (латин. – poena, від грец. ποινή – покарання, кара) – один із видів неустойки, визначена законом або договором грошова сума, яку боржник повинен сплатити кредиторіві в разі прострочення виконання зобов'язання [34, с. 477].

Появу інституту пені в податковому законодавстві України можна пов'язати із Декретом Кабінету Міністрів України «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів» [22]. Згодом її регулювання здійснювалось окремими нормами Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [21], а також Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби [19]. На сьогодні застосування пені регулюється відповідними нормами гл. 12 Податкового кодексу України (далі – ПК) [18], а також Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби (далі – Інструкція № 953) [20].

Доктринальні уявлення щодо податково-правової природи пені можна

звести до трьох напрямів, згідно з якими пеня розуміється як: спосіб забезпечення [6, с. 103, 106; 10, с. 461; 11, с. 26]; санкція [1, с. 92, 94; 3, с. 151; 23, с. 152; 26, с. 12; 31, с. 8; 32, с. 18]; як така, що має подвійну правову природу (об'єднує властивості санкції і способу забезпечення) [7, с. 14; 16, с. 397; 17, с. 154].

Одним із аргументів на користь забезпечувальної природи пені є її законодавче прирахування до способів забезпечення [10, с. 461; 11, с. 26], зокрема, мається на увазі ч. 1 ст. 72 ПК Російської Федерації [15]. Подібні обґрунтування навряд чи можна вважати безапеляційними. Наприклад, згідно з п. 111.2 ст. 111 ПК України пеня належить до різновиду фінансової відповідальності [18], в ч. 1 ст. 49 ПК Республіки Білорусь – до способів забезпечення виконання податкового зобов'язання [14], а в ч. 2 ст. 126 ПК Грузії – до податкових санкцій [13]. Відтак позиція законодавця щодо вказівки на пеню як спосіб забезпечення або санкцію сама по собі не може бути визначальною для її правової природи. Необхідним є встановлення таких ознак і проявів пені в податковому праві, які були б відображенням її сутнісних характеристик.

Інколи пеню відносять до способів забезпечення вважаючи, що виконання обов'язку з її сплати знаходиться в рамках податкового зобов'язання, а її стягнення не пов'язано із покладенням на особу додаткового обтяження [6, с. 103, 106]. Дійсно, якщо розуміти податкове зобов'язання (податковий обов'язок) «у широкому значенні» [10, с. 385-386; 16, с. 87, 89], то сплата пені має включатись до обов'язку зі сплати податків і зборів. Це пояснюється належністю пені до складових податкового боргу, наприклад, згідно із підпунктом 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України [18]. Адже поряд з пенею до податкового боргу включається сума недоїмки, погашення якої охоплюється «групою обов'язків платника зі сплати податків і зборів» [16, с. 59-60]. Однак належне виконання податкового зобов'язання, тобто вчасна і в повному обсязі сплата податків і зборів виключає нарахування пені.

Тому пеня, якщо і може опинитись «у рамках податкового зобов'язання», то тільки у випадку порушення строків сплати податків і зборів, тобто не є обов'язковим, первісним елементом податкового зобов'язання. Вона виступає доповненням, оскільки виникає після перетворення податкового зобов'язання (сум податків і зборів) на недоїмку, що є складовою податкового боргу. При цьому сума податків і зборів, яка підлягала сплаті до прострочення, не включала в себе пеню. Отже, остання є додатковим майновим обтяженням, порівняно з обов'язком зі сплати податків і зборів, який покладался на особу (платника податків) початково.

Відносячи пеню до способів забезпечення, мають на увазі й те, що підставою її нарахування є виконання податкового обов'язку у більш пізні строки, ніж це передбачено законодавством про податки і збори [6, с. 106]. Справді, відповідно до ч. 1 ст. 75 ПК Російської Федерації пеня виплачується у випадку сплати податків і зборів у більш пізні порівняно зі встановленими законодавством строки [15]. Втім вказана підстава нарахування пені не свідчить про її забезпечувальну природу, а означає лише її нарахування у разі зміни строків виконання податкового обов'язку. При цьому необхідно зважати на те, що саме розуміється під виконанням податкового обов'язку у більш пізні строки.

Так, деякі вчені стверджують, що пеня нараховується як при правомірному перенесенні строків сплати податків і зборів (відстрочення платежу), так і при неправомірному (прострочення платежу) [11, с. 26]. Дійсно, згідно зі ст. 61 (абз. 2 ч. 2, а також ч. 3) та ст. 64 ПК РФ передбачені відстрочка та розстрочка зі сплати податку і збору з нарахуванням на суму заборгованості процентів [15]. Так само згідно з ч. 2 ст. 57 ПК РФ при сплаті податку і збору з порушенням строку платник податків сплачує пені [15]. Схожим чином п. 100.1 ст. 100 ПК України передбачено розстрочення і відстрочення під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені [18]. Крім цього, згідно з пп. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 ПК України, а також п. 1.3 Інструкції № 953 пеня – це сума коштів у

вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки [18; 20].

Таким чином нарахування пені в будь-якому випадку є наслідком впливу строків виконання податкового обов'язку, зокрема, обов'язку зі сплати податків і зборів. Однак такий причинно-наслідковий зв'язок між простроченням і нарахуванням пені ще не означає, що пеня має саме забезпечувальний характер. Для того щоб щось забезпечувати пеня мала б створювати надійні умови для здійснення чого-небудь, гарантувати щось [2, с. 375]. Втім нарахування пені ще не означає, що прострочені суми податків і зборів будуть сплачені. Для створення надійних умов, гарантування їх стягнення більш підходять податкова застава, або ж адміністративний арешт майна, які дійсно забезпечують зарахування до бюджетів належних їм сум податків і зборів за рахунок наявних коштів або майна платника податків [4, с. 90-91, 144]. Тоді як нарахування і навіть сплата пені свідчать скоріше про її компенсаційність.

Зокрема, незалежно від того, якою правовою природою наділяють пеню (санкції, способу забезпечення, подвійною) на неї покладають виконання компенсаційної функції. Багато вчених слушно вказують, що за рахунок пені компенсуються втрати публічних грошових фондів, шкода, збитки, завдані майновим інтересам держави та органів місцевого самоврядування у зв'язку з несвоєчасним надходженням податків і зборів [6, с. 103, 105; 7, с. 14; 8, с. 281; 11, с. 27; 12, с. 183; 16, с. 330; 17, с. 153; 24, с. 411; 27, с. 210; 29, с. 43 та ін.]. Напевно, саме в цьому й полягає основне призначення пені в податковому праві, вона має компенсувати затримку надходження до бюджетів передбачених сум податків і зборів. Її нарахування є захисною реакцією на виникнення податкового боргу, яка зумовлюється необхідністю компенсації передбачуваних негативних наслідків прострочення сплати податків і зборів.

На підставі цього навряд чи можна погодитись із позицією, викладеною в науково-практичному коментарі до ст. 129 ПК України, згідно з якою пеня, з одного боку, вважається способом забезпечення, оскільки стимулює платника

до належної поведінки, а з іншого – фінансовою санкцією, тому що підставою її нарахування є порушення строків погашення податкових зобов'язань [16, с. 397]. Забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів й одночасне покарання за порушення терміну його виконання пенею уявляється взаємовиключним. Способи забезпечення не повинні передбачати карального впливу, а бути спрямовані на створення умов для гарантування погашення заборгованості, яка виникла в результаті прострочення. Їх застосування не має означати додаткових втрат, а повинно забезпечувати сплату тих сум, які мали б бути сплачені до прострочення, а також виникли після цього.

Тим більше не знаходить підтримки пояснення двоєдиної правової природи пені тим, що вона є джерелом додаткових надходжень публічних грошових фондів [17, с. 154]. Додатковість надходжень у вигляді пені свідчить скоріше про її належність до санкцій, адже ці надходження перевищують ті суми, які повинні були бути сплачені у формі податків і зборів. Тобто у випадку вчасної сплати останніх вказані фонди не отримали б додаткових надходжень у формі пені.

У результаті сплати додаткових майнових санкцій бюджети та державні цільові фонди отримують додаткові грошові надходження у вигляді штрафних санкцій і пені [17, с. 201; 23, с. 152; 24, с. 411]. Додатковість таких надходжень наводить на думку про те, що пеня має визнаватись санкцією, оскільки її сплата виходить за межі виконання порушеного обов'язку. Так, у науці цивільного права свого часу доречно вказувалось на те, що поновлюючи заходи не виходять за межі поновлення первісного майнового положення сторін, тоді як вихід майнового впливу за межі поновлення належить до міри відповідальності [25, с. 79-80]. Тобто сплата належної суми податків і зборів після встановленого для цього строку не є санкцією, а нарахування на цю суму пені буде санкцією, оскільки до суми несплачених вчасно податків і зборів додається сума пені.

Справедливо відзначається, що пеня є різновидом фінансових санкцій на тій підставі, що умовою її нарахування є порушення вимог норм податкового

законодавства про своєчасність сплати податків і зборів [5, с. 81; 32, с. 18]. Зокрема, відповідно до п. 126.1 ст. 126 ПК України відповідальність у вигляді штрафу застосовується у разі, якщо платник податків не сплачує грошове зобов'язання протягом визначених строків [18]. Так само згідно з пп. 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 ПК України, а також пп. 2.1.1 п. 2.1 Інструкції № 953 пеня нараховується після закінчення встановлених строків погашення грошового зобов'язання [18; 20]. Наведені підстави застосування штрафу й нарахування пені збігаються, оскільки є відображенням порушення строків сплати податків і зборів. Так, при стягненні пені, з суб'єктивного боку правопорушення, вина платника полягає в затриманні сплати відповідного податку [3, с. 152; 32, с. 18].

Слушно вказується, що за несплату належної суми податку до платника мають бути застосовані санкції у вигляді штрафу та пені [30, с. 59]. Так, штрафи, будучи додатковими матеріальними втратами для платника податків, які виникають в результаті порушення відповідних вимог податкового законодавства, не протиставляються санкціям. Отже, цього не повинно робитись і стосовно пені, яка, по суті, відрізняється від штрафів лише тим, що застосовується виключно у вигляді відсотків.

При цьому нарахування пені паралельно із застосуванням штрафних санкцій за податкові правопорушення досить справедливо пояснюється можливістю одночасного застосування каральних (штрафних) та правовідновних (пеня) санкцій [32, с. 21]. Так, у науці податкового права зазначається, що відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності: правовідновну (компенсаційну) та штрафну (каральну) [9, с. 143; 17, с. 200]. При цьому пеня цілком обґрунтовано вважається правовідновною (компенсаційною) санкцією [1, с. 92; 26, с. 12; 28, с. 30; 33, с. 10]. Тобто, виступаючи додатковим майновим обтяженням для платника податків, який прострочив сплату податків і зборів, пеня виступає мірою превенції, а будучи додатковим доходом для відповідних бюджетів, відшкодовуючи наслідки прострочення надходження до них податків

і зборів, – засобом компенсації. Відповідно, пеню в податковому праві необхідно розглядати як правовідновну (компенсаційну) санкцію, яка забезпечує превенцію правопорушень, а також компенсацію несвоєчасної сплати податків і зборів до відповідних бюджетів.

Водночас необхідно зважати на те, що величина пені складається з декількох елементів, а саме: 1) встановленого законодавством відсоткового розміру пені; 2) періоду прострочення сплати податків і зборів; 3) суми, на яку нараховується пеня. Так, відповідно до п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України, а також п. 2.6 Інструкції № 953 пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування пені) [18; 20]. Тобто пеня нараховується на сукупну суму несплачених вчасно податків і зборів, а також штрафних санкцій, що і становить так би мовити «базу» її нарахування.

У той же час науковці справедливо звертають увагу на те, що оскільки стягнення пені пов'язано із затриманням сплати податку, то її нарахування на інші суми є неправомірним [32, с. 21]. Наприклад, згідно з ч. 4 ст. 75 ПК РФ пеня визначається від несплаченої суми податку чи збору [15], відповідно до ч. 4 ст. 52 ПК Республіки Білорусь пені визначаються від несплачених сум податку, збору (мита) [14], за ч. 4 ст. 126, а також ч. 2 ст. 129 ПК Грузії сплата пені здійснюється у вигляді надбавки на суму податкової заборгованості, тоді як на податкову санкцію пеня не нараховується [13]. За вказаними нормами пеня нараховується лише на суму прострочених податків і зборів, відповідно тільки ця сума і має бути базою її нарахування. Нарахування ж пені на суму штрафів (за нормами податкового законодавства України) надає їй штрафного (карального) характеру.

Таким чином, наразі пеня в податковому праві України фактично є компенсаційно-штрафною санкцією, що зумовлено її нарахуванням як на суму несплачених вчасно податків і зборів, так і на суму штрафів. Тоді як пеня може виконувати компенсаційну функцію за умови її нарахування тільки на суму

невчасно сплачених податків і зборів, нарахування ж пені на інші суми суперечить її компенсаційному призначенню. Тому необхідним є внесення змін до ПК України, у результаті яких пеня повинна нараховуватись тільки на суму несплачених вчасно податків і зборів, тобто бути тільки компенсаційною санкцією і, поряд із штрафними санкціями, виступати різновидом фінансової відповідальності.

Підсумовуючи, можна дійти таких висновків щодо місця пені в податковому праві:

- 1) позиція законодавця щодо вказівки на пеню як спосіб забезпечення або санкцію сама по собі не може бути визначальною для її правової природи;
- 2) вчасна і в повному обсязі сплата податків і зборів виключає нарахування пені;
- 3) пеня виступає доповненням до суми несплачених вчасно податків і зборів;
- 4) пеня є додатковим майновим обтяженням для платника податків, порівняно із його початковим обов'язком зі сплати податків і зборів;
- 5) нарахування пені є наслідком спливу строків виконання обов'язку зі сплати податків і зборів;
- 6) обов'язок зі сплати пені виходить за межі виконання обов'язку зі сплати податків і зборів;
- 7) пеня компенсує затримку надходження до бюджетів передбачених сум податків і зборів;
- 8) величина пені складається з: а) встановленого законодавством відсоткового розміру пені; б) періоду прострочення сплати податків і зборів; в) суми, на яку нараховується пеня;
- 9) наразі пеня в податковому законодавстві України є компенсаційно-штрафною санкцією, що зумовлено її нарахуванням як на суму несплачених вчасно податків і зборів, так і на суму штрафів;
- 10) за своєю податково-правовою природою пеня є компенсаційною

санкцією за порушення строків сплати податків і зборів, яка застосовується у формі відсотків, які нараховуються на суму несплачених вчасно податків і зборів.

Таким чином, пеня в податковому праві є санкцією за порушення строків сплати податків і зборів, яке спричинило затримання податкових надходжень до відповідних бюджетів. Належність пені до мір податково-правової відповідальності зумовлюється її додатковим характером по відношенню до сум податків і зборів, які не були вчасно сплачені. Створюючи додаткові майнові обтяження для платника податків, забезпечуючи додаткові надходження до відповідних бюджетів пеня має податково-правову природу компенсаційної санкції.

Список літератури:

1. *Будько З. М.* Функціональне призначення пені в податковому праві / З. М. Будько // Вісник Запорізького державного університету : зб. наук. статей. – Юридичні науки. – Запоріжжя : Запорізький державний університет, 2004. – С. 92–94.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. ; Ірпінь: Перун, 2005. – 1728 с.
3. *Вишновецький В. М.* Юридична відповідальність платників податків та інших обов'язкових платежів / В. М. Вишновецький // Теоретичні та практичні проблеми становлення правової держави в Україні : матеріали доп. і тези виступів наук. конф. викладачів, аспірантів та студентів юрид. ф-ту Чернівецького держ. ун-ту ім. Ю. Федьковича (4-5 травня 1995 р.). – Чернівці, 1995. – Вип. 2. – С. 150–154.
4. *Дуравкін П. М.* Забезпечення виконання податкового обов'язку : монографія / П. М. Дуравкін. – Х. : Право, 2013. – 192 с.
5. *Занфіров М.* Правова природа фінансових санкцій / Максим Занфіров // Підприємництво, господарство і право. – 2011. – № 8. – С. 81–84.
6. *Имыкшенова Е.* Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) / Е. Имыкшенова // Хозяйство и право. – 2003. – № 2. – С. 100–106.
7. *Кириченко В. В.* Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Вероніка Володимирівна Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 20 с.
8. *Коваль Д. О.* Примус у фінансовому праві / Д. О. Коваль // Держава і право. Серія : Юрид. і політ. науки. – 2007. – Вип. 36. – С. 277–282.
9. *Кучеров И. И.* Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах : учебник / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин ; [под ред. И. И. Кучерова]. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2001. – 256 с.
10. *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права: Общая часть : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2002. – Т. 3: Учение о налоге. – Х. : Легас-Право, 2005. – 600 с.
11. *Латыпова Е. У.* Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Елена Ураловна Латыпова. – М., 2004. – 31 с.
12. *Налоговое право : учеб. пособие / [Р. И. Ахметшин, С. В. Жестков, Н. А. Шевелева*

и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2004. – 591 с.

13. Налоговый кодекс Грузии от 22.12.2004 г. № 692-вс [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://taxpravo.ru/legislation/law/topic289919/s04ch08>.

14. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289902>.

15. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://duma.consultant.ru/page.aspx?1127935>.

16. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авт. [заг. ред. М. Я. Азаров]. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – Т. 1. – 448 с.

17. Податкове право : навч. посіб. / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

18. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.

19. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : наказ Держ. податк. адмін. України від 11.06.2003 р. № 290 // Офіц. вісн. України. – 2003. – № 27. – Ст. 1347.

20. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : наказ Держ. податк. адмін. України від 17.12.2010 р. № 953 // Офіц. вісн. України. – 2010. – № 101. – Ст. 3644.

21. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

22. Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів : Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. № 8-93 // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 114.

23. Ровинський Ю. Поняття та види відповідальності за порушення фінансового законодавства України / Ю. Ровинський // Право України. – 2010. – № 11. – С. 147–153.

24. Ровинський Ю. О. Особливості застосування заходів податково-правового примусу в Україні / Ю. О. Ровинський // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2011. – Вип. 51. – С. 405–412.

25. Рыженков А. Я. Компенсационная функция советского гражданского права : монография / Анатолий Яковлевич Рыженков. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1983. – 96 с.

26. Сакали М. Я. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Микола Якович Сакали. – К. : Відкритий міжнар. ун-т розвитку людини «Україна», 2011. – 20 с.

27. Смирнов Д. А. Пеня в налоговом праве / Д. А. Смирнов // Известия ВУЗов. Правоведение. – 2007. – № 5. – С. 209–211.

28. Спасибо В. В. Перспективи реформування інституту пені у податковому праві України / В. В. Спасибо // Адвокат. – 2010. – № 2. – С. 28–31.

29. Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Вадим Валентинович Стрельников. – Воронеж : Воронежский гос. ун-т, 2003. – 196 с.

30. Усенко Р. Штраф і пеня в податковому та цивільному праві: порівняльний аналіз / Роман Усенко // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 5. – С. 58–61.

31. Усенко Р. А. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Роман Анатолійович Усенко. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2007. – 19 с.

32. Філіпов В. Відповідальність за несвоєчасну сплату податків (пеня в податковому законодавстві) / В. Філіпов, А. Папайка, Є. Белінський // Підприємництво, господарство і право. – 1996. – № 5. – С. 18–22.

33. Хомич К. В. Административно-правовое принуждение в сфере налоговых отношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Кирилл Владимирович Хомич. – Мн., 2002. – 21 с.

34. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол. : Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Укр. енцикл., 1998. – Т. 4: Н-П. – К. : Укр. енцикл., 2002. – 720 с.

Дуравкин П. М. Пеня в налоговом праве: между способом обеспечения и санкцией.

Статья посвящена определению правовой природы пени в налоговом праве, выделению признаков, черт и проявлений, которые отображают место пени в системе мер налогово-правового воздействия.

Ключевые слова: пеня, способы обеспечения выполнения налоговой обязанности, финансовые санкции, финансовая ответственность, ответственность за нарушение налогового законодательства.

Duravkin Paul M. Fine in the tax law: between a method of providing and sanction.

The article is devoted to the determination of the legal nature of fines in tax law, extraction of features, characteristics and demonstrations that reflect the place of fines in the tax and legal measures impact.

Key words: fine, methods of enforcement of tax duty, financial sanctions, financial responsibility, responsibility for offense of tax legislation.

Надійшла до редколегії 23.10.2015 р.

