

доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/13354.html>.

17. Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2-2010-%EF>.

18. Про затвердження Положення про Державну архітектурно-будівельну інспекцію України: Указ Президента України від 08.04.2011 р. № 439/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dabi.gov.ua/index.php>.

19. Про Положення про Державну екологічну інспекцію України: Указ Президента України від 13.04.2011 р. № 454/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.menr.gov.ua/content/article/6048>.

20. Про Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=324584&cat\\_id=80026](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=324584&cat_id=80026).

21. Питання Державної міграційної служби: Указ Президента України від 06.04.2011 р. № 405/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/hf04E>

*Надійшла до редакції 31.01.2012*

**В.І. Теремецький**  
кандидат юридичних наук  
(Харківський національний  
університет внутрішніх справ)

УДК 342.951

## **ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ ТА ОЗНАКИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Розглянуто поняття адміністративної відповідальності, на основі чого сформульовано власне визначення адміністративної відповідальності у сфері оподаткування. Охарактеризовано основні ознаки даного правового інституту, визначено загальні проблеми, які існують під час регламентації адміністративної відповідальності у сфері оподаткування, запропоновано шляхи їх вирішення.

**Ключові слова:** адміністративна відповідальність, оподаткування, правопорушення, штрафні санкції, штраф.

Рассматривается понятие административной ответственности, на основе чего формулируется собственное определение административной ответственности в сфере налогообложения. Характеризуются основные признаки данного правового института, определяются общие проблемы, возникающие при регламентации административной ответственности в сфере налогообложения, предлагаются пути их решения.

**Ключевые слова:** административная ответственность, налогообложение, правонарушения, штрафные санкции, штраф.

The article discusses the concept of administrative responsibility, which is formulated based on the actual definition of administrative

responsibility in the field of taxation. Characterizes the main features of this legal institution, defining common problems that exist in the regulation of administrative responsibility in the field of taxation, proposed solutions.

*Keywords:* administrative responsibility, tax offenses, penalties, fines.

**Постановка проблеми.** Інститут адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування з'явився у вітчизняному праві досить давно. З переходом країни до ринкової економіки, розвитком податкового законодавства адміністративна відповідальність стала займати все більше місце серед заходів примусу, що застосовуються в даній сфері. На сьогоднішній день кількість зареєстрованих правопорушень у царині оподаткування значно зросла, що зумовлено збільшенням тіньового сектора української економіки [1, с. 3]. 2 грудня 2010 р. було прийнято Податковий кодекс України, який заклав основу нового етапу в розвитку вітчизняного податкового права. Кодекс містить чимало положень, присвячених заходам примусу, у тому числі й відповідальності за порушення законодавства про податки та збори. Одна з особливостей Кодексу – новизна цілого ряду закріплених у ньому правових інститутів. Досить несподіваний розвиток отримали в ньому питання щодо порядку та умов притягнення до адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Проте окремі аспекти адміністративної відповідальності за правопорушення у даному секторі на сьогодні так і не вирішені, що зумовлює уповільнення функціонування та розвитку деяких інститутів податкового права, наявність невідповідності наукових підходів щодо розуміння сутності та значення правовідносин в зазначеній сфері.

**Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Питання щодо застосування адміністративної відповідальності завжди піддаються всебічним і досить докладним дослідженням, що говорить не лише про значимість даного правового явища, а й про важливість його вивчення. Так, окремі аспекти адміністративної відповідальності у сфері оподаткування стали предметом ґрунтовних досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних представників різних галузей права. Зокрема, дана проблематика порушувалася у наукових працях В.Б. Авер'янова, О.М. Бандурки, Д.М. Бахраха, Ю.П. Битяка, А.С. Васильєва, І.П. Голосніченка, С.Т. Гончарук, Р.А. Калюжного, В.К. Колпакова, А.Т. Комзюка, М.П. Кучерявенка, П.В. Мельника, М.О. Мельника, В.Ф. Опришка, О.І. Остапенка, А.В. Роздайбіди, В.О. Юсупова, О.В. Ящука та ін. Проте, наголошуючи ще раз на ґрунтовності та всебічності наукових доробок зазначених вчених, зазначимо, що все ж таки проблема адміністративної відповідальності у сфері оподаткування потребує додаткового дослідження та доопрацювання,

зважаючи на прийняття Податкового кодексу України і тих змін, які було внесено в чинне податкове та адміністративне законодавство.

**Метою** статті є визначення сутності та особливостей адміністративної відповідальності у сфері оподаткування. Виходячи із поставленої мети, у статті ставляться такі завдання: сформулювати визначення адміністративної відповідальності у сфері оподаткування, проаналізувати її ознаки; визначити загальні проблеми, які існують під час регламентації адміністративної відповідальності у сфері оподаткування, запропонувати шляхи їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Слід зазначити, що на сьогоднішній день серед вітчизняних і зарубіжних вчених відсутня узгодженість щодо визначення, сутності та значення адміністративної відповідальності, зокрема у сфері оподаткування, що зумовлює застосування диференційованого підходу до розгляду цього правового феномена. На думку І.О. Галагана, адміністративна відповідальність являє собою застосування в установленому порядку уповноваженими на те органами та посадовими особами адміністративних стягнень, сформульованих у санкціях адміністративно-правових норм, до винних у вчиненні адміністративних проступків осіб, які містять державний і громадський осуд, осуд їх особистості та протиправного діяння, що виявляється в негативних наслідках, які правопорушники зобов'язані виконати, і котрі мають на меті їх покарання, перевиховання, а також охорону громадського порядку у сфері державного управління [2, с. 41]. Проте, на нашу думку, дане формулювання є занадто розгалуженим і обтяжливим для розуміння. На переконання Г.П. Бондаренка, адміністративна відповідальність є формою реагування держави на правопорушення, яке виявляється в застосуванні повноважними державними органами, службовими особами, громадськістю до винної особи адміністративних санкцій у межах і порядку, встановлених законодавством; це обов'язок правопорушника звітувати за свою протиправну поведінку і зазнавати за неї несприятливих наслідків, передбачених санкцією правової норми [3, с. 84]. З точки зору репресивного характеру розглядає адміністративну відповідальність Л. В. Коваль: «Репресивний вид відповідальності, де покарання має характер особистого зазнання кари, а вольовий вплив спрямовується на волю правопорушника з метою певного психічного переживання ним кари, подолання певних мотивів, якими зумовлюється ірраціональна поведінка, та стимулювання мотивів, які мають схилити до поведінки, що узгоджується з правовими приписами» [4, с. 133].

На нашу думку, найбільш обґрунтоване і змістовне визначення адміністративної відповідальності має такий вигляд: «особливий різновид юридичної відповідальності, яка застосовується до осіб, що вчинили адміністративні проступки, уповноваженими на те держав-

ними органами чи їх посадовими особами на підставах і у порядку, встановлених нормами адміністративного законодавства, і має наслідки майнового, матеріального, морального, особистісного чи іншого характеру».

Як висновок слід зазначити, що хоча наведені визначення дещо відрізняються між собою смисловим навантаженням, все ж таки вони характеризуються такими спільними рисами: 1) підставою настання є адміністративний проступок; 2) має меншу ступінь суспільної небезпеки, ніж злочин; 3) має наслідком застосування до правопорушника адміністративного стягнення (майнового, матеріального, морального, особистісного чи іншого характеру); 4) накладається уповноваженими на те державними органами чи їх посадовими особами; 5) застосовується на підставі норм адміністративного права; 6) має особливий порядок та умови притягнення (здійснюється в судовому чи позасудовому порядку); 7) має публічний характер; 8) застосовується як до фізичних, так і до юридичних осіб. Зазначені ознаки певною мірою притаманні також для адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, хоча і мають деякі відмінності. Слід охарактеризувати детальніше деякі з них.

I. Підставою адміністративної відповідальності є податковий проступок – протиправне, винне невиконання платником податків обов'язків щодо: 1) ухилення від подання декларації про доходи (ст. 1641); 2) порушення законодавства з фінансових питань (ст. 1642); 3) ухилення від реєстрації в органах Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України платників обов'язкових страхових внесків та порушення порядку обчислення і сплати внесків на соціальне страхування (ст. 1651) [5].

II. Має меншу ступінь суспільної небезпеки, ніж злочин, що виявляється в такому: (а) обставини притягнення; (б) виховний вплив; (в) наслідки правопорушення; (г) різний суб'єктний склад.

III. Застосування адміністративного стягнення – це міра відповідальності і застосовується з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, в дусі додержання законів, а також запобігання вчинення нових правопорушень [6, с. 374]. У сфері оподаткування це можуть бути компенсаційно-відновлювальні заходи, штрафні (фінансові) санкції тощо.

IV. Накладається уповноваженими на те державними органами чи їх посадовими особами (наприклад, посадовими особами органів державної податкової служби України).

V. Застосовується на підставі норм адміністративного права, що відповідно до ст. 1 Кодексу України про адміністративні правопорушення [5] має своїм завданням охорону прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підп-

риємств, установ і організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України, поваги до прав, честі і гідності інших громадян, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством.

VI. У більшості випадків має характер позасудового розгляду. Правом притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення наділені спеціально уповноважені податкові органи держави. Від імені органів державної податкової служби України, відповідно до статті 234-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право начальники податкових інспекцій та їх заступники. У судовому порядку здійснюється розгляд справ про податкові адміністративні правопорушення, передбачені ст. 51-2, 164, 164-5, 177-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення [5].

Застосування адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування має на меті спонукати платників податків суворо, повно й у строк виконувати свої обов'язки щодо формування державного та місцевих бюджетів, тому від цього залежить сталість фінансової системи, а отже, економічна, політична, соціальна стабільність суспільства й розвиток економіки [7, с. 184]. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винної умисної або необережної дії або бездіяльності, що зазіхає на охоронювані законом суспільні відносини, за що законодавством передбачено адміністративну відповідальність. Такі діяння закріплені Кодексом України про адміністративні правопорушення. До адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті громадяни й посадові особи, винні в порушенні податкового законодавства. Адміністративній відповідальності підлягають особи, що досягли до моменту вчинення правопорушення шістнадцятирічного віку, осудні [8, с. 176-177].

Проте не слід забувати, що відповідно до принципу презумпції невинуватості особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, поки її винність не буде доведено в передбаченому законом порядку. Особа не може бути притягнутою до адміністративної відповідальності за вчинення податкового правопорушення при наявності хоча б однієї з таких обставин:

- відсутність події податкового правопорушення;
- відсутність вини особи у вчиненні податкового правопорушення;
- вчинення діяння, яке містить ознаки податкового правопорушення, фізичною особою, яка не досягла на момент вчинення діяння

шістнадцятирічного віку;

– закінчення строків давності притягнення до відповідальності за вчинення правопорушення у сфері оподаткування [9].

У контексті даного дослідження важливо також зазначити, що правова регламентація адміністративної відповідальності у сфері оподаткування має низку невирішених проблем, що пов'язано з такими обставинами: потребує зміни порядок залучення платників податків до відповідальності за податкові правопорушення; діяльності суду із залучення осіб до адміністративної відповідальності слід надати процесуальну форму, властиву діяльності органу, що здійснює правосуддя; розглядаючи апеляційну скаргу, вищий податковий орган має право винести ухвалу, яка обтяжує порівняно з оскаржуваним рішенням відповідальність платника; процедура оскарження є дуже тривалою та забирає багато часу як у платника податків, так і в податкових органів [10, с. 176]. Поряд з переліченими вище проблемами М.О. Мацелик наголошує на таких: а) різноманіття правових актів, що встановлюють адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства, та їх неузгодженість, а іноді і дублювання правових норм; б) відсутність належної правової охорони певних цінностей у сфері оподаткування; в) у більшості випадків суб'єктам підприємницької діяльності значно вигідніше сплатити адміністративний штраф за наслідками перевірки, ніж здійснювати фінансово-господарську діяльність та вести податкову звітність відповідно до чинного законодавства; г) система адміністративних правопорушень у сфері оподаткування містить велику кількість прогалин, які дозволяють уникати відповідальності за вчинення правопорушень у даній сфері; д) відсутність в адміністративному законодавстві правових норм, аналогічних Кримінальному кодексу України, які б передбачали адміністративну відповідальність за аналогічні правопорушення, але меншої тяжкості [11, с. 12].

Подолання окреслених проблем можливе перш за все за рахунок:

– виявлення, аналізу та ліквідації невідповідностей та неузгодженостей між положеннями (нормами) законодавства, що встановлюють адміністративну відповідальність за порушення у сфері оподаткування;

– законодавчого закріплення принципу *non bis in idem*, який стосовно правопорушень у сфері оподаткування має означати недопустимість одночасного притягнення особи, винної у вчиненні проступку, до адміністративної та кримінальної відповідальності;

– чіткого визначення прав, обов'язків та повноважень суб'єктів податкових правовідносин у Податковому кодексі України та інших актах чинного законодавства України;

– законодавчого закріплення презумпції невинуватості суб'єкта податкових правовідносин у вчиненні проступку.

Не менш важливим питанням при з'ясуванні правової природи адміністративної відповідальності у сфері оподаткування є розгляд її змісту. У податковому законодавстві мова йде про застосування до правопорушників штрафних (фінансових) санкцій і штрафів. Спираючись на існуюче в юридичній науці уявлення про місце санкцій в системі права, вважає В.Ю. Орехов, їх можна звести до такого: по-перше, санкція визнається необхідним структурним елементом або атрибутом будь-якої правової норми, що надає їй державно-владного характеру. По-друге, санкція – це складова частина норми права, що передбачає заходи примусового впливу та юридичної відповідальності як результат невиконання чи порушення норми. По-третє, санкція є не лише загрозою стосовно можливого правопорушника, але й правилом поведінки (диспозицією) відповідних державних органів, що реалізують цю загрозу у випадку правопорушення. По-четверте, санкція – це частина норми права, що містить не лише вид і міру можливого покарання за невиконання зобов'язань, визначених у диспозиції, але й вказівку на заходи заохочення за виконання рекомендованих дій.

Таким чином, автор доходить висновку, з яким ми безперечно погоджуємося, що санкція як структурна частина правової норми: 1) вказує на можливі наслідки (як негативні – відповідальність, покарання, примус, так і позитивні – заохочення, стимули) залежно від ставлення суб'єкта до правил поведінки, визначених диспозицією правової норми (правомірна поведінка чи правопорушення); 2) це є встановлений державою захід захисту, охорони і забезпечення дотримання та виконання суб'єктивних прав та обов'язків, передбачений правовою нормою [12, с. 9].

Податкові санкції можуть бути застосовані до таких суб'єктів: платників податків, податкових агентів, посадових осіб платників податків. Щодо, власне, санкцій, то у Податковому кодексі України виділяють три їх основні види: кримінальні, адміністративні та фінансові санкції.

Правовим наслідком за вчинення правопорушення є адміністративне стягнення, яке відповідно до ст. 23 Кодексу України про адміністративні правопорушення визначено як міру відповідальності і застосовується з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, в дусі додержання законів України, поваги до правил співжиття, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як самим правопорушником, так і іншими особами [5]. Тобто стягнення має превентивний характер.

Окрім штрафних санкцій, видом стягнення, яке застосовується при порушенні законодавства в сфері оподаткування є штраф, тобто грошове стягнення, яке застосовується до особи, що вчинила адміністративний проступок. Поняття штрафу закріплено також у п. 14.1.265 ст. 14 Податкового кодексу України: «Плата у вигляді фіксованої су-

ми 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» [13].

Розмір його встановлюється в сумі, кратній неоподаткованому мінімуму заробітної плати. Розмір штрафу залежить від періодичності здійснення правопорушень. Зокрема, за умови здійснення протягом року після накладення адміністративного штрафу однорідного правопорушення розмір штрафу, що накладається повторно, зростає. При накладенні такого стягнення законодавець диференціює поняття «момент здійснення» залежно від типу правопорушень. Для звичайних правопорушень при обчисленні строку накладення стягнення таким є момент здійснення правопорушення, при здійсненні правопорушення, що триває, – момент його виявлення. Правопорушеннями, що тривають, визнаються такі, які характеризуються безперервним здійсненням єдиного складу певного діяння. Строк, протягом якого може бути накладене стягнення, – два місяці [14, с. 339].

**Висновки.** Таким чином, на основі вищевикладеного під адміністративною відповідальністю у сфері оподаткування пропонуємо розуміти юридичний обов'язок правопорушника нести відповідальність за вчинений протиправний і винний проступок, що реалізується за допомогою застосування заходів адміністративного примусу, передбачених податковим та адміністративним законодавством.

Перспективним у подальшому, на нашу думку, є наукове дослідження питань, пов'язаних із цілісним системним аналізом матеріальних і процесуальних засад інституту адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Для цього необхідно не тільки розглянути підстави виникнення та притягнення до адміністративної відповідальності у сфері оподаткування, але й визначити зміст провадження у справах про адміністративні правопорушення в податковій сфері та провести аналіз структури провадження у справах про адміністративні (податкові) правопорушення тощо.

#### **Бібліографічні посилання**

1. *Гончаров А.В.* Административная ответственность за правонарушения в сфере налогообложения: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. – Хабаровск, 2000.
2. *Галаган И.А.* Административная ответственность в СССР: Процессуальное регулирование. – Воронеж, 1970.
3. *Бондаренко Г.П.* Адміністративна відповідальність в СРСР. – Львів, 1975.
4. *Коваль Л.В.* Адміністративне право: Курс лекцій для студ. юрид. вузів та факультетів. – К., 1996.
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 № 8073-Х // ВВР УРСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.
6. *Колпаков В.К.* Адміністративне право України: Підручник. – К., 1999.
7. *Сергеев С.О.* Способы обеспечения законности в сфере фискальных правопору-



носин // Вісник Харків. нац. ун-ту внутр. справ. – 2005. – С. 182-188.

8. Ящук О.В. Співвідношення адміністративної та кримінальної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування // Держава та регіони. Серія Право. – 2010. – № 1. – С. 176-180.

9. Домашняя правовая энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>

10. Альошкін В.С., Житіна С.О. Податковий контроль і податкова відповідальність як функція податкового менеджменту // Вісник Східноукраїнського нац. ун-ту ім. В. Даля. – 2011. – № 7 (161). – Ч. 2. – С. 173-177.

11. Мацелик М.О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Ірпінь, 2005.

12. Орехов В.Ю. Санкції в праві як елемент правового регулювання та охорони суспільних відносин: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – К., 2008.

13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // ВВР. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.

14. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: Підруч. – К., 2008.

Надійшла до редакції 02.03.2012

**В.І. Царенко**

кандидат юридичних наук, доцент

(Національна академія Державної прикордонної  
служби України ім. Б. Хмельницького)

УДК 340.132

## **ПРАВОВІ РЕЖИМИ, ЯКІ ЗАСТОСОВУЮТЬ В ОХОРОНІ ДЕРЖАВНОГО КОРДОНУ УКРАЇНИ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ**

Здійснено порівняльний аналіз правових режимів, які регулюють відносини у сфері охорони державного кордону України, на основі табличного розміщення елементів таких режимів.

**Ключові слова:** режим кордону, прикордонний режим, режим у пунктах пропуску.

Осуществляется сравнительный анализ правовых режимов, регулирующих отношения в сфере охраны государственной границы Украины, на основе табличного размещения их элементов.

**Ключевые слова:** режим границы, пограничный режим, режим в пунктах пропуска.

The article is about comparative analysis of legal regimes that regulate relations in the sphere of the state border of Ukraine on the basis of tabular deployment of the elements of such regimes.

**Keywords:** regime of the border, border guard regime, regime at the border crossing points.

**Постановка проблеми.** Одним із елементів захисту суверенітету, територіальної цілісності держави є система належного правового регулювання суспільних відносин, зокрема у сфері державних кордонів.