

повноваженнями, ніж державні інспектори ветеринарної медицини, що працюють у державних установах ветеринарної медицини. Окрім цього, працівники ветеринарної міліції здійснюють свої повноваження при виникненні чи загрозі виникнення карантинних хвороб тварин, які є особливо небезпечними та збудники яких передаються від тварин людям. Саме завдяки практичній допомозі з боку ветеринарної міліції Україна залишається благополучною в епізоотичному відношенні країною вже багато років. Якщо ж все-таки буде ліквідована ветеринарна міліція, необхідно передати її функції та, найголовніше, повноваження будь-якій іншій державній структурі, можливо, навіть органам ветеринарної та фіто-

санітарної служби. Це, на жаль, не зазначено в Коаліційній угоді.

Висновки. У статті ми розкрили особливості діяльності ветеринарної міліції з проведення карантинних ветеринарних заходів. З'ясували, що працівники ветеринарної міліції, які за посадами є одночасно державними інспекторами ветеринарної медицини, наділені широкими повноваженнями у сфері забезпечення епізоотичного благополуччя нашої держави. Разом з тим вважаємо, що необхідно дуже обережно підходити до повної ліквідації цього органу, якщо не будуть передані його повноваження будь-якій іншій державній структурі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про затвердження Положення про Державну ветеринарну та фітосанітарну службу України : Указ Президента України від 13 квітня 2011 № 464/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 12.
2. У Великобританії, Нідерландах та Німеччині зареєстровано високопатогенний грип птиці / Державна ветеринарна та фітосанітарна служба України // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://vet.gov.ua/node/2170>.
3. Ярмоленко Ю. В. Організаційно-правові засади діяльності підрозділів ветеринарної міліції з проведення карантинних ветеринарних заходів : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ю. В. Ярмоленко ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2007. – 18 с.
4. Василенко В. М. Адміністративно-правовий статус працівників ветеринарної міліції : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. М. Василенко ; Харк. нац. ун-т. внутр. справ – Х., 2009. – 20 с.
5. Про затвердження Положення про підрозділи ветеринарної міліції з проведення карантинних ветеринарних заходів : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 березня 2002 року № 395 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 14.
6. Про ветеринарну медицину : Закон України від 25 червня 1992 року № 2498-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 36. – Ст. 531.
7. Про затвердження переліку особливо небезпечних (карантинних) хвороб тварин : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2007 року № 1006 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 59.
8. Державний ветеринарно-санітарний контроль та нагляд на державному кордоні та транспорті в Україні : збірник нормативно-правових актів / М. Пацюк, І. Підганюк, А. Годяк. – Львів : БаК, 2003. – 332 с.
9. Міжнародна угода про створення в Парижі Міжнародного Епізоотичного бюро з додатком Органічного статуту міжнародного Епізоотичного бюро від 25 січня 1924 року // Електронний ресурс. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998_169.
10. Про міліцію : Закон України від 20 грудня 1990 року № 565-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 4. – Ст. 20.
11. Про затвердження Положення про карантинний ветеринарно-міліцейський пост : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 березня 2002 року № 394 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 14.
12. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 червня 2003 року № 964-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 39. – Ст. 351.
13. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом // Електронний ресурс. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.
14. Коаліційна угода народних депутатів Верховної Ради України VII скликання // Електронний ресурс. – Режим доступу : http://samopomich.ua/wp-content/uploads/2014/11/Koaliciyna_uhoda_parafovana_20.11.pdf.

УДК 342.9:336.225.68

СКЛАД ТА КВАЛІФІКУЮЧІ ОЗНАКИ ПОРУШЕНЬ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА, ЗА ЯКІ ПЕРЕДБАЧЕНА АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

Гоцуляк С.М.,
здобувач кафедри адміністративного та фінансового права
Національний університет біоресурсів і природокористування України

Стаття містить дослідження окремих елементів та структури складу адміністративного правопорушення в цілому, що виявляється у вигляді приховування доходів або іншого об'єкту оподаткування від декларування та сплати податків.

Систематизовано всі існуючі адміністративні правопорушення щодо податкового законодавства, досліджено основні відмінності і кваліфікуючі ознаки окремих складів правопорушень.

Ключові слова: адміністративна відповідальність, склад адміністративного правопорушення, порушення податкового законодавства.

Гоцуляк Е.Н. / СОСТАВ И КВАЛИФИЦИРУЮЩИЕ ПРИЗНАКИ НАРУШЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, ЗА КОТОРЫЕ ПРЕДУСМОТРЕНА АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ / Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Украина

Статья содержит исследование отдельных элементов и структуры состава административного правонарушения в целом, что проявляется в виде сокрытия доходов или иного объекта налогообложения от декларирования и уплаты налогов.

Систематизированы все существующие административные правонарушения налогового законодательства, исследованы основные различия и квалифицирующие признаки отдельных составов правонарушений.

Ключевые слова: административная ответственность состав административного правонарушения нарушение налогового законодательства.

Gotsuliak E.M. / COMPOSITION AND AGGRAVATING CIRCUMSTANCES OF VIOLATIONS OF TAX LAWS FOR WHICH THE ADMINISTRATIVE RESPONSIBILITY ESTABLISHED / National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Ukraine

The article includes the study of individual elements and the structure of administrative violations in general, manifested in the form of concealment of income or other taxable on the declaration and payment of taxes.

Systematized all existing administrative violations regarding tax legislation The main differences and certain aggravating circumstances of offenses.

The object of violation of tax laws should be considered as regulated by rules of tax law social relationships which result in the violation causes harm. Within these relationships are sold duty tax payers. In fact, the subject of a tax offense is social relations that occur in the financial sector and the state in the implementation of which formed part of the revenue budgets of all levels. These social relations regulated by rules of tax law, are generic object specified offenses. In addition to the generic object singled out direct object, which recognizes specific, a specific type of tax relations. The direct object is the distinction between individual syllables violations in the tax area. It is the direct object of separate violation of the rules of tax accounting, complete and timely payment of taxes and fees for filing tax returns.

The objective side of the offense shows its outward expression. Contents objective side consists wrongful act, its socio harmful effects, the causal relationship between the act and its consequences. Mandatory elements of an offense is the wrongful act (action or inaction). Wrongful act means active behavior of the taxpayer, which resulted in the violation of tax law provisions.

The tax legislation stipulates a significant number of offenses, the objective side which is characterized by inaction, ie passive behavior obligated entities. This is a natural, because the composition of the tax law provides for the obligated entity to whom according to the disposition of tax and legal norms charged with tax obligations.

Key words: administrative responsibility, composition of the administrative offense violation of tax laws.

У системі сучасних ринкових відносин нашої держави виконання платниками податків податкового обов'язку об'єктивно не може спиратися лише на високий рівень їх правової культури та усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового права належної поведінки. Отже, для забезпечення необхідного рівня податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та цільових фондів вирішального значення набуває застосування заходів державного примусу в податковій сфері.

Водночас на тлі тотального й масового ухилення від сплати податків, що, давно слід визнати, стало буденною практикою для переважної частини господарюючих суб'єктів, існують лише поодинокі випадки реального притягнення винних до адміністративної, і майже не трапляється притягнення до кримінальної відповідальності.

Проблему в площині недостатньої адміністративної протидії ухиленню від сплати податків ми вбачаємо як в об'єктивних економічних причинах, так і, зокрема, в недосконалому законодавстві і практиці його застосування, отже, аналізу й удосконаленню останнього присвячена дана стаття.

Загальні положення про адміністративну відповідальність містять праці таких відомих вітчизняних учених-правознавців у галузі адміністративного права та адміністративного процесу, як В.Б. Авер'янов, О.М. Бандурка, Ю.П. Битяк, І.П. Голосніченко, Р.А. Каложний, Л.В. Коваль, В.К. Колпаков, А.Т. Комзюк, О.В. Кузьменко, В.І. Курило, О.І. Миколенко М.М. Тищенко, М.Ф. Стахурський, В.К. Шкарупа та інші. Проблеми відповідальності за податкові правопорушення розглядалися також у працях вчених у галузі фінансового права: Л.К. Воронової, Т.О. Коломосьць, М.П. Кучерявенка, В.В. Мушенка, А.А. Нечай, О.П. Орлюк, проте сучасний етап розвитку фінансового й адміністративного права, поточні зміни в законодавстві, глобальний перегляд системи взаємин держави та платників податків у контексті європейських стандартів вимагають нових досліджень і нових рішень у даній сфері.

Для дослідження наукового підґрунтя адміністративної відповідальності за ухилення від сплати податків слід звернутися до спеціалізованої літератури. М.П. Кучерявенко зазначає, що сучасні заходи державного примусу мають такі специфічні ознаки:

- здійснюються з метою забезпечення режиму законності у сфері оподаткування та дотримання правил сплати податкових платежів;
- поширюються як на юридичних, так і на фізичних осіб, підстави та порядок їх застосування визначаються фінансовим, адміністративним і кримінальним законодавством;
- їх застосування є результатом реалізації державно-владних повноважень посадовими особами спеціальних державних органів;

– метою податкового примусу є спонукання платників податків до виконання податкового обов'язку;

– різнобічний характер цих заходів (за значущістю, силою впливу та масштабом застосування);

– спрощений процесуальний порядок застосування податкового примусу;

– забезпечення законності при застосуванні заходів податкового примусу, здійснення прокурорського нагляду, а також забезпечення можливості оскарження відповідних рішень [1, с. 199].

Державний примус у податковій сфері реалізується через установлений законодавством механізм юридичної відповідальності. Для встановлення взаємозв'язку між державним примусом і юридичною відповідальністю важливе значення має поняття «обов'язок».

С. М. Братусь, досліджуючи природу юридичної відповідальності, зазначав, що юридична відповідальність – це виконання обов'язку на основі державного примусу. Головне призначення відповідальності полягає в державному примусі до реального виконання обов'язків [2, с. 85].

Оскільки застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин завжди пов'язано з невиконанням або неналежним виконанням ними податкового обов'язку, то особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків державі та органам місцевого самоврядування внаслідок неотримання надходжень податків до відповідних бюджетів і фондів. Поряд із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку.

Отже, відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Для правовідновлювальної відповідальності важливим є визначення існуючих обов'язків правопорушника та їх примусове здійснення в разі необхідності. Для штрафної – правильна кваліфікація правопорушення, індивідуалізація покарання або стягнення, реалізація застосованих до правопорушника заходів примусу, звільнення його від відповідальності у разі, якщо її цілі досягнуто [3, с. 68].

Сучасний стан розвитку вітчизняного податкового законодавства, зокрема прийняття ПК України, на нашу думку, дає можливість стверджувати, що категорія «відповідальність за порушення податкового законодавства» є комплексною, оскільки підставою такої відповідальності може виступати дія або бездіяльність, передбачена нормами податкового, адміністративного та кримінального права.

Поряд із загальними ознаками юридичної відповідальності, відповідальність за ухилення від сплати податків характеризується низкою специфічних рис:

підставою податкової відповідальності є вчинення діяння, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення; настання відповідальності врегульовано нормами податкового права;

відповідальність полягає в застосуванні до правопорушника податкових санкцій фінансового характеру (штрафів);

законодавство передбачає особливий порядок притягнення до відповідальності;

суб'єктами цієї відповідальності є платники податків та інші фіскально-зобов'язані особи [1, с. 202].

Часткове вирішення проблеми змісту та розробки юридичної конструкції податкової відповідальності, на нашу думку, відбулося після закріплення в ПК України поняття податкового правопорушення.

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 ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [4].

Для визнання діяння правопорушенням і, відповідно, застосування передбачених правовими нормами санкцій необхідно встановити наявність у діянні складу правопорушення. Під складом правопорушення розуміють закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення. Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Об'єктом порушення податкового законодавства слід вважати врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, яким у результаті правопорушення завдається шкода. У межах цих відносин здійснюється реалізація податкового обов'язку платниками податків. Фактично об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, що виникають у сфері фінансової діяльності держави і в процесі реалізації яких формується доходна частина бюджетів усіх рівнів. Такі суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, складають родовий об'єкт указаних правопорушень. Поряд із родовим об'єктом виокремлюється безпосередній об'єкт, яким визнається конкретний, специфічний вид податкових відносин. Безпосередній об'єкт є критерієм розмежування окремих складів правопорушень у податковій сфері. Саме за безпосереднім об'єктом виокремлюються порушення правил ведення податкового обліку, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, подання податкової звітності.

Об'єктивна сторона правопорушення показує його зовнішнє вираження. Зміст об'єктивної сторони складають протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням та його наслідками. Обов'язковою ознакою правопорушення є протиправне діяння (дія або бездіяльність). Протиправна дія означає активну поведінку платника податків, результатом якої стало порушення податково-правових норм.

У податковому законодавстві закріплено значну кількість складів правопорушень, об'єктивна сторона яких характеризується бездіяльністю, тобто пасивною поведінкою зобов'язаного суб'єкта. Така ситуація є природною, адже склад податкових правовідносин передбачає наявність зобов'язаного суб'єкта, на якого відповідно до диспозиції податково-правової норми покладено виконання податкового обов'язку. Наприклад, бездіяльність передбачена п. 120.1 ст. 120 ПК України: неподання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати і сплачувати податки, збори, податкових декларацій (розрахунків) [4].

В окремих випадках об'єктивна сторона правопорушення може містити факультативні ознаки (повторність, спосіб вчинення тощо), обов'язковість встановлення яких може бути передбачена законодавством з метою констатації конкретного складу правопорушення.

Залежно від включення до об'єктивної сторони як обов'язкового її елемента наслідків протиправного діяння склади порушень податкового законодавства поділяють на матеріальні та формальні. Більшість складів є формальними, оскільки в податковому праві застосування заходів примусу пов'язується, головним чином, з невиконанням податкового обов'язку.

Суб'єктами порушення податкового законодавства визнають юридичних та фізичних осіб платників податків, податкових агентів, тобто лише тих учасників податкових правовідносин, які відповідно до законодавства виконують обов'язок з нарахування, сплати, подання податкової звітності та виконують обов'язок щодо своєчасного перерахування коштів до бюджетів усіх рівнів. Суб'єктами вказаних правопорушень завжди виступають лише ті учасники податкових правовідносин, які представляють зобов'язану сторону в таких правовідносинах.

Фізичних осіб як суб'єктів правопорушень слід розділяти на дві групи:

1) фізичні особи, що характеризуються досягненням встановленого віку та осудністю як здатністю усвідомлювати свої дії (бездіяльність) та керувати ними;

2) фізичні особи, що мають спеціальний статус: керівник, головний бухгалтер, інші службові особи та фізичні особи-підприємці. Службовими є особи, які постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також обіймають постійно або тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальними повноваженнями.

Спеціальними суб'єктами адміністративної відповідальності є посадові особи. Згідно зі ст. 14 КпАП вони підлягають адміністративній відповідальності за адміністративні правопорушення, забезпечення виконання яких входять до їхніх службових обов'язків. Отже, посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за порушення податкового законодавства в разі вчинення адміністративного правопорушення, тобто в разі невиконання або неналежного виконання службових обов'язків, наслідком чого стало порушення встановленого порядку оподаткування. [1, с.210].

Деліктоздатність юридичних осіб – платників податків виникає з моменту їх державної реєстрації і припиняється у зв'язку з ліквідацією. Порушення юридичною особою податкового законодавства завжди є наслідком протиправних дій (бездіяльності) службових осіб такої юридичної особи. Тому у п. 112.1 ст. 112 ПК України зазначено, що сплата штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності. У свою чергу п. 113.2 ст.113 ПК України встановлено, що застосування штрафів не звільняє платника від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків і зборів [4].

Не торкаючись загальних підходів до оцінки суб'єкта податкового правопорушення, необхідно більше деталізувати особливості суб'єктного складу при податкових правопорушеннях, вчинених юридичними особами. По-перше, мова може йти про колектив працівників; про посадових осіб підприємства – платника податків; про власників юридичної особи. По-друге, навряд чи доречно абсолютна кореспонденція цивільно-правових і податкових норм, підходів. З одного боку, філія розглядається як внутрішня складова ланка юридичної особи, й усі її зобов'язання входять у зобов'язання юридичної особи. З іншого боку, законодавство допускає ситуації, коли філія

має у своєму розпорядженні окремий розрахунковий рахунок і баланс та може формувати самостійне податкове зобов'язання [5, с. 9].

Суб'єктивна сторона порушення податкового законодавства характеризує його внутрішню сторону, відображає психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його наслідків. Основним елементом суб'єктивної сторони правопорушення є вина. Проблема вини, її форм не знайшла достатнього відбиття в чинному податковому законодавстві навіть після прийняття ПК України та внесення низки змін і доповнень до нього. На нашу думку, подібний момент державної податкової політики пояснюється тим, що в такий спосіб держава намагається спростити процедуру надходжень від сплати штрафів за порушення податкового законодавства. Тобто держава застосовує штрафні санкції незалежно від причин, з яких сталося заниження платником суми податкового зобов'язання в податкових деклараціях чи розрахунках. Також для застосування санкцій не має значення і наявність умислу в дія відповідних працівників зобов'язаного суб'єкта. Більше того, штрафи застосовуються і в разі виникнення порушення через неправильне розуміння та застосування ПК України та іншого законодавства про оподаткування.

Суб'єктивна сторона правопорушення характеризує внутрішній бік правопорушення (на відміну від об'єктивної сторони, що деталізує зовнішній прояв правопорушення), що відображає індивідуальну волю особи, спрямовану на досягнення певних цілей, що конкретизує психічні процеси, які відбуваються в її свідомості. Із суб'єктивної сторони правопорушення характеризується наявністю провини (психічним ставленням особи до вчиненого). Ступінь її разом з мотивом, метою правопорушення залежить від характеру оцінки правопорушенням своїх діянь, передбачення їх суспільно небезпечних наслідків.

Характеризуючи у зв'язку із цим податкове правопорушення, важливо врахувати певний комплексний, стиковий характер норм. Не всі дії посадових осіб при податковому обліку, інших формах організації оподаткування можуть утворити склад податкового правопорушення. До податкових належать тільки ті правопорушення, які стосуються податкової системи, безпосередньо оподаткування. Наприклад, надання посадовими особами документів, що незаконно змінюють податковий обов'язок, розглядається як посадове, а не податкове правопорушення.

Ефективне функціонування юридичної особи залежить від завчасності виявлення та попередження факторів ризику, що, як правило, виникають у тих сферах діяльності, які найменше залежать від внутрішньої політики підприємства і належать до об'єктивних ознак впливу. Наприклад, зміна кон'юнктури ринку збуту, підвищення закупівельних цін, інфляція, податкові обтяження, зміна макроекономічних умов – усе це може призвести до зниження фінансової стабільності компанії, неплатоспроможності та, як наслідок, до банкрутства й ліквідації суб'єкта підприємницької діяльності.

Визнаючи неправомірне діяння фізичної чи юридичної особи в податковій сфері адміністративним правопорушенням і встановлюючи за його вчинення санкцію, законодавець повинен враховувати, що ступінь суспільної небезпеки однотипних проступків може бути різним. Виходячи із цієї обставини, законодавець у цілому ряді випадків конструює кілька складів адміністративних проступків стосовно одного типу діянь. Такі склади відрізняються ступенем громадської небезпеки. На більш високий ступінь небезпеки вказують додаткові ознаки, які прийнято називати кваліфікуючими.

Таким чином, ознаки можуть бути основними, тобто такими, що мають місце в кожному випадку вчинення проступку, і кваліфікуючими, тобто такими, що доповнюють основні.

Основні ознаки утворюють так званий основний склад. За необхідності законодавець доповнює склад кваліфікуючими ознаками. За їх наявності діяння повинно бути кваліфіковане за статтею, що передбачає більш суворе покарання. Склади з такими ознаками називають кваліфікованими.

В адміністративному праві до матеріальних належать склади, в яких: а) міститься така ознака, як настання шкідливих матеріальних наслідків антигромадського діяння; б) описується дія, що обов'язково спричиняє шкідливі наслідки. До формальних (термін умовний) відносять склади, в яких немає ознаки настання шкідливих матеріальних наслідків. Необхідно підкреслити, що вчинення проступку, передбаченого КУпАП, що містить формальний склад, нерідко тягне настання майнового збитку, наявність якого в таких випадках не є конструктивною ознакою складу, але враховується при визначенні розміру стягнення.

Такий розподіл дозволить сформувати загальні підходи при диференціації адміністративних санкцій за порушення податкового законодавства. Так, по матеріальних складах мова може йти про розмір прихованого доходу або заниженого прибутку, залежно від чого і варіювалися б вид та розмір санкції та навіть вид відповідальності. По формальних складах подібним критерієм може бути строк затримки подачі декларацій та розрахунків, їх характер тощо, що мало б наслідком застосування менш жорсткого виду адміністративних санкцій.

Поряд зі складом адміністративного правопорушення за ухилення від сплати податків важливим науково-теоретичним питанням залишається кваліфікація підстав адміністративної відповідальності за подібне правопорушення.

Підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є вчинення адміністративного правопорушення. Відповідно до ст. 9 КУпАП адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність [6].

У першу чергу слід надати характеристику групі правопорушень, що стосуються податкового регулювання повноти та вчасності сплати податків, інших публічних платежів, що здійснюються суб'єктами податкових правовідносин. На нашу думку, цю групу доцільно розділити на три підвиди:

- а) загальні правопорушення;
- б) порушення правил ведення звітної документації та її подання контролюючим органам;
- в) відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби.

До першого підвиду належать: ст. 164-12 «Порушення бюджетного законодавства», ст. 165-1 «Порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», ст. 165-3 «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття», ст. 165-4 «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», ст. 165-5 «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням».

До другого підвиду, що стосується порушення правил ведення звітної документації та її подання контролюючим органам, належать такі статті КУпАП: ст. 163-1 «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків», ст. 163-2 «Неподання або несвоєчасне

подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)», ст. 163-4 «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи», ст. 164-1 «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму».

Третій підвид окреслює відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби та містить у своєму складі лише одне правопорушення, а саме ст. 163-3 КУпАП «Невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби» [6].

Крім того, на нашу думку, до переліку видів відповідальності, що стосуються податкового регулювання повноти та вчасності сплати податків, необхідно віднести і такі статті КУпАП: ст. 160-2 «Незаконна торговельна діяльність», ст. 166-6 «Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи», ст. 166-11 «Порушення законодавства про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців».

Слід зазначити, що до прийняття ПК України законодавство про адміністративну відповідальність, зокрема Закон України «Про державну податкову службу в Україні», передбачало застосування штрафних санкцій до юридичних осіб. З огляду на положення ст. 24 КУпАП щодо можливості встановлення законами України й інших, окрім зазначених у цій статті, видів адміністративних стягнень постає питання про визнання штрафних санкцій видом адміністративних стягнень. При вирішенні цього питання слід виходити з того, що адміністративне стягнення є заходом адміністративної відповідальності (ст. 23 КпАП), а це означає, що воно може застосовуватись лише в межах загального галузевого механізму відповідальності, тобто лише до фізичних осіб.

Визнання юридичних осіб суб'єктами порушень податкового законодавства вимагає з'ясування питання щодо особливостей їхньої вини. Чинне законодавство України не вирішує цього питання. У зв'язку з цим корисним є досвід інших держав. У п. 4 ст. 110 ПК РФ встановлено, що «вина організації у вчиненні податкового правопорушення визначається залежно від вини її посадових осіб або її представників, дії (бездіяльності) яких зумовили вчинення даного податкового правопорушення» [7].

Ідея такого підходу полягає в тому, що при встановленні вини організації презюмуються зумовлені посадовим становищем її працівників об'єктивний обов'язок та реальна суб'єктивна можливість усвідомлювати характер своєї поведінки та можливі її наслідки.

Кращим варіантом, на нашу думку, є правило, що юридичні особи можуть нести адміністративну відповідальність лише у випадках, спеціально передбачених нормами Особливої частини КУпАП. Крім того, є більш доцільним не застосовувати в адміністративно-правовій термінології поняття «вчинення юридичною особою забороненої дії чи бездіяльності», що юридична особа якраз вчинити не може. Виходячи з цього, невирішеною залишається проблема розмежування випадків адміністративної відповідальності юридичних осіб та їх керівників чи інших посадових осіб.

На нашу думку, для повного та об'єктивного висвітлення досліджуваної проблематики необхідно надати в історичному розрізі характеристику інших нормативно-правових актів, які містять норми про адміністративні правопорушення за ухилення від сплати податків. Адже, згідно зі ст. 2 КУпАП, законодавство України про адміністративні правопорушення складається з цього Кодексу та інших законів України. Закони України про адміністративні правопорушення застосовуються безпосередньо до вне-

сення їх у встановленому порядку до КУпАП, положення якого поширюються й на адміністративні правопорушення, відповідальність за вчинення яких передбачена законами, ще не включеними до Кодексу [6].

ПК України визначає відповідальність за ухилення від сплати податків, яку можна охарактеризувати таким чином. В окремій ст. 47 глави 2 Розділу 1 ПК України передбачено відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної в зазначених документах. Таку відповідальність передбачено, зокрема, для юридичних осіб, постійних представництв нерезидентів, які відповідно до ПК України визначені платниками податків, а також їх посадових осіб. У главі 11 ПК України (ст. ст. 109 – 128) передбачена фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність платника податків.

З метою більш ефективного здійснення наукового аналізу в процесі даного дисертаційного дослідження сукупність статей глави 11 ПК України необхідно розділити на дві групи. Перша група – загальні статті, що містять визначення загального поняття податкового правопорушення, перелік санкції, правила їх застосування тощо (ст. ст. 109–116) та поширюються на всі випадки порушень податкового законодавства. Друга група (ст. ст. 117–128) містить склади конкретних податкових правопорушень та санкції за їх вчинення. Кожна з них застосовується у разі вчинення передбаченого нею правопорушення.

На нашу думку, заслуговує більш детального розгляду визначення ПК України суб'єкта податкового правопорушення, тобто особи, яка вчиняє це правопорушення. Отже, відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України такою особою може бути: платник податків, податковий агент, посадова особа платника податків, посадова особа податкового агента, посадова особа контролюючих органів.

Під посадовими особами платників податків та податкових агентів слід розуміти осіб, які обіймають на підприємствах, в установах чи організаціях, незалежно від форми власності, службові посади, пов'язані з функціями нарахування та сплати податків, веденням бухгалтерського обліку, наданням документів, звітності та іншої передбаченої законодавством інформації контролюючим органам. Такі функції за посадою виконують, зокрема, керівники підприємств, установ і організацій, їх заступники, головні бухгалтери. Набуття податкової правосуб'єктності, тобто зайняття певної службової посади або доручення тимчасово виконувати службові обов'язки, на нашу думку, повинно бути оформлене письмовим наказом. В іншому разі така особа не може визнаватися суб'єктом податкового правопорушення.

Під посадовими особами контролюючих органів слід розуміти керівників, заступників керівників, інших державних службовців органів державної податкової служби та митних органів, посадові обов'язки яких передбачають здійснення відповідних владних функцій контролю.

Порівняльний аналіз п. 109.1 і п. 109.2 ст. 109 ПК України свідчить про те, що посадові особи контролюючих органів визнаються суб'єктами податкових правопорушень, тобто особами, які можуть порушити податкове законодавство, однак не визнаються особами, які притягаються до відповідальності за порушення, передбачені статтями ПК України. Статті ст.ст. 117–128 глави 11, а також інші статті ПК України не містять норм про відповідальність посадових осіб контролюючих органів [ПК]. Водночас відповідальність посадових осіб контролюючих органів передбачена нормами адміністративного та кримінального законодавства.

Суб'єктами адміністративної відповідальності, тобто особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності за податкові правопорушення, є громадяни та посадові особи. Це, наприклад, керівники та інші по-

садові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладений обов'язок дотримання встановленого законом порядку ведення податкового обліку (ст. 163-1) [КУпАП]. Громадяни несуть відповідальність за неподання або не своєчасне подання декларацій про доходи (ст. 164-1) [6].

Платники податків також можуть бути суб'єктами адміністративної відповідальності, якщо це фізичні особи, незалежно від критерію президентства, які мають об'єкти оподаткування або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів (ст. 15) [4].

Повертаючись до розгляду підстави настання адміністративної відповідальності за ухилення від сплати податків, зазначаємо, що правова держава повинна забезпечувати не тільки можливість захисту прав людини шляхом встановлення санкцій за вчинення дій, що порушують її інтереси, права та свободи, а й належний захист інтересів прав та свобод осіб, до яких застосовуються заходи державного примусу.

Дієвість правової системи в цілому має визначатись із точки зору реальної ефективності забезпечення прав і свобод особи. В Україні, у зв'язку з проведенням цілого комплексу глибоких соціально-економічних, політичних, ідеологічних і культурних перетворень, проблема забезпечення прав і свобод людини набуває особливого значення. Суть цієї проблеми полягає як у наявності певних складнощів у реалізації деяких закріплених в Конституції України прав і свобод, так і в недостатньому рівні їх захищеності від правопорушень. Це обумовлює необхідність проведення подальших науково-теоретичних досліджень, спрямованих на поглиблене вивчення системи і механізму забезпечення прав і свобод особи, аналіз його головних чинників і пошук напрямів підвищення їх дієвості та ефективності в сучасних умовах.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко М.П. Основи податкового права: навч. посіб. / М.П. Кучерявенко – Харків, 2001. – 227 с.
2. Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность. / С.Н. Братусь – М., 1976. – 118 с.
3. Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы). / О.Э. Лейст – 1981. – 130 с.
4. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010, № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/275-17>.
5. Юстус О.И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. / О.И. Юстус – Саратов, 1997 – 14 с.
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон від 07.12.1984 р. № 8073-X. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
7. Податковий кодекс Російської Федерації від 31 липня 1998., № 146-ФЗ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200/>

УДК 330.16

ПОНЯТТЯ ТА ЮРИДИЧНА ПРИРОДА АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАСОБІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

Кадурін С.С.,
аспірант

Донецький юридичний інститут МВС України

Стаття присвячена дослідженню проблеми адміністративно-правових засобів забезпечення екологічної безпеки. Аналізується формування поняття адміністративно-правових засобів у сучасному теоретико-правовому дискурсі. Автором виділено характерні ознаки адміністративно-правових засобів забезпечення екологічної безпеки.

Ключові слова: засоби, правові засоби, адміністративно-правові засоби.

Кадурін С.Е. / ПОНЯТИЕ И ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРИРОДА АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВЫХ СРЕДСТВ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ / Донецкий юридический институт МВД Украины, Украина

Статья посвящена исследованию проблемы административно-правовых средств обеспечения экологической безопасности. Анализируется формирование понятия административно-правовых средств в современном теоретико-правовом дискурсе. Автором выделены характерные признаки административно-правовых средств обеспечения экологической безопасности.

Ключевые слова: средства, правовые средства, административно-правовые средства.