

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БАБЕНКО АНТОН ЮРІЙОВИЧ

УДК 343.10

ДИСЕРТАЦІЯ
ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ
ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
А.Ю. Бабенко

Науковий керівник: Глух Марина Василівна, кандидат юридичних наук, доцент

Київ-2018

АНОТАЦІЯ

Бабенко А. Ю. Фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Науково-дослідний інститут публічного права, Науково-дослідний інститут публічного права, Київ, 2018.

У дисертації комплексно, з урахуванням сучасних методів дослідження, здобутків вітчизняної та зарубіжної правничої науки, а також норм чинного законодавства України, розкрито фінансово-правову відповідальність за порушення митного законодавства. У результаті проведеного дисертаційного дослідження наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що полягає в аналізі сутності та специфіки фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, а також у формулюванні науково обґрунтованих пропозицій щодо напрямів удосконалення законодавства в означеній сфері, сформульовано низку наукових пропозицій, рекомендацій і висновків, запропонованих особисто дисертантом. Здійснено аналіз чинного законодавства України, який дає підстави стверджувати, що серед видів юридичної відповідальності у митній сфері доцільно виділяти фінансово-правову. Під фінансово-правовою відповідальністю за порушення митного законодавства слід розуміти правовідносини, що виникають у зв'язку із вчиненням фінансового правопорушення у сфері державної митної справи, змістом яких є застосування уповноваженими державними органами до правопорушника заходів покарання, передбачених фінансово-правовими санкціями. Особлива роль фінансової відповідальності в галузі митного регулювання зумовлена необхідністю зміцнення фінансової дисципліни, законності та правопорядку у сфері державної митної справи. Систематичні порушення митного законодавства свідчать про наявність об'єктивних загроз економічній безпеці держави. Виникненню таких загроз і ризиків сприяє невідповідність штрафних санкцій шкоді, що завдається

порушенням митного законодавства. Виокремлено дев'ять періодів становлення та розвитку інституту відповідальності за порушення митного законодавства на території України: 1) IX–XII ст. – зародження інституту відповідальності за порушення митного законодавства в Київській Русі; 2) XII–XIII ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства у період занепаду Київської Русі й навали монголо-татар; 3) XIV – до др. пол. XVI ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства у часи Литовсько-Польської доби; 4) др. пол. XVI ст. – до I пол. XVII ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в період запорізького козацтва; 5) к. XVII ст. – поч. XX ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в період входження українських земель до Російської імперії; 6) поч. XX ст. – до 1991 р. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в радянську добу; 7) 1991–2002 рр. – становлення й розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства у період прийняття першого Митного кодексу України; 8) 2002–2012 рр. – прийняття другого Митного кодексу України; 9) 2012 р. – по теперішній час – прийняття третього Митного кодексу України. Зазначається, що в Митному кодексі України йдеться лише про адміністративну відповідальність у сфері державної митної справи. Однак аналіз чинного законодавства України дає підстави стверджувати про наявність фінансової, кримінальної та цивільної відповідальності в галузі митного регулювання. Тому юридична відповідальність у митній сфері являє собою міжгалузевий правовий інститут, який об'єднує в собі норми різних галузей законодавства. Конкретний вид відповідальності залежить від характеру вчиненого правопорушення. Усі правопорушення (адміністративні, фінансові, кримінальні, цивільні) різні за характером та ступенем суспільної небезпеки, але головна їх особливість полягає в тому, що вони мають загальний об'єкт посягання – суспільні відносини, які виникають у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон України. Визначаються підстави застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це сукупність обставин,

зазначених у нормативно-правових актах, наявність яких робить таку відповідальність можливою й необхідною. Фінансово-правова відповідальність у сфері державної митної справи застосовується за наявності нормативних, фактичних та процесуальних підстав протиправного діяння. Відсутність будь-якої із них ставить під сумнів існування фінансово-правової відповідальності у сфері митного регулювання. Констатовано, що фінансово-правові санкції у державній митній сфері – це свого роду негативні наслідки, встановлені законодавством з невиконання або належного виконання фінансових зобов'язань, що вчиняються суб'єктами митних правовідносин щодо держави. У випадку вчинення порушення митного законодавства до суб'єктів митних правовідносин можуть застосовуватися фінансово-правові санкції, а саме: штраф та пеня. Наведені види фінансово-правових санкцій застосовуються у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів, а також за порушення, пов'язані з валютними операціями резидентів і нерезидентів на території України. Штраф застосовується в розмірі, визначеному податковим і валютним законодавством. Пеня стягується за прострочення сплати митних платежів та суми неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті. Їм властиві як правовідновлювальні, так і каральні функції. Охарактеризовано особливості нормативного регулювання процедурного забезпечення застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, які регламентуються нормами як митного, так і фінансового законодавства. Процедура застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства включає чотири стадії: 1) фіксацію конкретного факту фінансового правопорушення; 2) прийняття рішення про притягнення до фінансово-правової відповідальності; 3) виконання рішення про застосування фінансово-правових санкцій; 4) оскарження рішення про застосування фінансово-правових санкцій. Зазначено, що фінансово-правова відповідальність у сфері митного регулювання в зарубіжних країнах не достатньо чітко регламентована. Це пояснюється насамперед відсутністю її законодавчого визначення. Тому говорити про такий вид юридичної відповідальності за

порушення митного законодавства можна, встановивши правову природу конкретної відповідальності у цій сфері. Аналіз зарубіжного законодавства дає підстави вважати, що фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства може застосовуватись у вигляді штрафу та/або пені. Встановлення відповідальності за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності залежить від особливостей державних і економічних процесів в конкретній країні. З метою вдосконалення положень Митного кодексу України доцільно використати досвід Республіки Узбекистан щодо законодавчого закріплення в митному законодавстві особливостей здійснення валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Для удосконалення законодавства щодо фінансової відповідальності за порушення митного законодавства необхідно виокремити такі напрями:

1) чітке визначення на законодавчому рівні, що за невиконання або неналежне виконання обов'язку зі сплати митних платежів та порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності може бути застосована фінансово-правова відповідальність;

2) систематизування на законодавчому рівні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

3) встановлення на законодавчому рівні заходів фінансово-правової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

4) визначення на законодавчому рівні конкретних фінансово-правових санкцій за кожне фінансове правопорушення у сфері державної митної справи. При цьому фінансово-правові штрафи мають бути відносно-визначеними та встановлюватись у розмірах мінімальної заробітної плати;

5) регламентування на законодавчому рівні: кола осіб, які підлягають фінансовій відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; загальних умов притягнення до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставин, які виключають притягнення особи до фінансової

відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; форми вини при вчиненні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставин, які виключають вину особи у вчиненні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставини, які пом'якшують та обтяжують відповідальність за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

б) встановлення на законодавчому рівні процедури та правил провадження в справах про фінансові правопорушення у сфері державної митної справи.

Ключові слова: фінансово-правова відповідальність, митне законодавство, фінансове законодавство, фінансове правопорушення, фінансово-правова санкція, митні платежі, валютні операції.

SUMMARY

Babenko A. Financial and legal responsibility for violation of customs legislation. – Qualifying scientific work (manuscript).

Thesis for a Candidate Degree in Law, specialty 12.00.07 «Administrative law and process; financial law; information law». – Scientific Research Institute of Public Law, Scientific Research Institute of Public Law, Kiev, 2018.

In the dissertation complexly, taking into account modern methods of research, the achievements of domestic and foreign legal science, as well as the norms of the current legislation of Ukraine, disclosed financial and legal responsibility for violation of customs legislation. As a result of the dissertation research, the theoretical generalization and a new solution of the scientific problem, which consists in analysis of the essence and specificity of financial and legal responsibility for violation of customs legislation, as well as the formulation of scientifically substantiated propositions that the directions of improvement of legislation in this sphere formulates a number of research proposals, recommendations and conclusions offered himself dissertator. The analysis of the current legislation of Ukraine is carried out, which gives grounds to assert that among the types of legal responsibility in the customs sphere, it is expedient to allocate financial and legal. Financial and legal responsibility for the violation of customs legislation should be understood as legal relations that arise in connection with the commission of a financial offense in the sphere of state customs business, the content of which is the use by the authorized state authorities of the perpetrator of measures of punishment provided for by financial and legal sanctions. The special role of financial responsibility in the field of customs regulation is determined by the need to strengthen financial discipline, legality and law and order in the field of state customs business. Systematic violations of customs legislation indicate that there are objective threats to the economic security of the state. The emergence of such threats and risks contributes to the non-compliance of penalties for damage caused by violation of customs legislation. There are nine periods of formation and development of the institute of responsibility for violation of customs legislation

on the territory of Ukraine: 1) IX-XII centuries - the birth of the institute of responsibility for the violation of customs legislation in Kievan Rus; 2) XII-XIII centuries - development of the institute of responsibility for the violation of customs legislation during the decline of Kievan Rus and the invasion of the Mongol-Tatars; 3) XIV - to the other floor. XVI century - development of the institute of responsibility for violation of customs legislation in the time of the Lithuanian-Polish period; 4) other floor. XVI century - till I floor XVII century - development of the institute of responsibility for violation of customs legislation during the period of the Zaporizhzhya Cossacks; 5) XVII centuries - beg. XX century - development of the institute of responsibility for violation of customs legislation during the period of Ukrainian lands entering the Russian Empire; 6) beginning XX century - till 1991 - development of the institute of responsibility for violation of customs legislation in the Soviet era; 7) 1991–2002 – formation and development of the institute of responsibility for violation of customs legislation during the adoption of the first Customs Code of Ukraine; 8) 2002 – 2012 – adoption of the Second Customs Code of Ukraine; 9) 2012 – to date – adoption of the third Customs Code of Ukraine. It is noted that the Criminal Code of Ukraine refers only to administrative liability in the field of state customs. However, the analysis of Ukraine's current legislation makes it possible to assert the existence of financial, criminal and civil liability in the field of customs regulation. Therefore, legal responsibility in the customs sphere is an inter-branch legal institution, which combines the norms of various branches of legislation. The specific type of liability depends on the nature of the offense committed. All of these offenses (administrative, financial, criminal, civil) are different in nature and degree of social danger, but their main feature is that they have a common object of encroachment – social relations that arise in the process or about the movement of objects through customs border of Ukraine. Determine the grounds for applying financial and legal responsibility for violation of customs legislation – a set of circumstances specified in the regulatory acts, the presence of which makes such a liability possible and necessary. Financial and legal responsibility in the sphere of state customs practice is applied in the presence of normative, factual and procedural grounds of an unlawful act. The absence of any of them raises the question of the existence of financial and legal responsibility in the field of customs regulation. It is stated that financial and

legal sanctions in the state customs sphere are a kind of negative consequences established by the legislation on non-fulfillment or proper fulfillment of financial obligations undertaken by subjects of customs legal relations with the state. In case of violation of the customs legislation, the subjects of the customs legal relations can apply financial-legal sanctions, namely: a fine and a fine. The following types of financial-legal sanctions are applied in case of non-fulfillment or improper fulfillment of the obligation to pay customs payments, as well as for violations related to currency transactions of residents and non-residents on the territory of Ukraine. The penalty is applied at the amount determined by the tax and currency laws. The penalty is levied for late payment of customs payments and the amount of unearned revenue (value of short-listed goods) in foreign currency. They are inherent in both restorative and punitive functions. Characterized by the peculiarities of the normative regulation of procedural ensuring of the application of financial and legal responsibility for violation of customs legislation are regulated both by the norms of customs legislation and financial legislation. The procedure for applying financial and legal responsibility for violation of customs legislation includes four stages: 1) fixing the concrete fact of a financial offense; 2) making a decision on bringing to financial legal liability; 3) implementation of the decision on the application of financial and legal sanctions; 4) appeal against a decision on the application of financial and legal sanctions. It is noted that the financial and legal responsibility in the field of customs regulation in foreign countries is not sufficiently regulated. This is due, first of all, to the lack of its legislative definition. Therefore, it is possible to assert this type of legal responsibility for violation of customs legislation by establishing the legal nature of specific responsibility in this area. An analysis of foreign legislation suggests that financial and legal liability for violation of customs legislation can be applied in the form of a fine and / or a fine. Establishing responsibility for violation of the order of foreign exchange operations in the field of foreign economic activity depends on the peculiarities of state and economic processes in a particular country. In order to improve the provisions of the Criminal Code of Ukraine, it is expedient to use the experience of the Republic of Uzbekistan in relation to the legislative consolidation of the peculiarities of the

implementation of foreign exchange control in the field of foreign economic activity in the customs legislation. To improve the legislation on financial responsibility for violation of customs legislation, it is necessary to distinguish the following:

1) to clearly determine at the legislative level that financial and legal liability can be applied for non-fulfillment or improper fulfillment of the obligation to pay customs duties and violation of the procedure for foreign exchange transactions in the field of foreign economic activity;

2) to systematize at the legislative level financial offenses in the field of state customs;

3) to establish at the legislative level measures of financial and legal responsibility for the commission of financial violations in the field of state customs business;

4) to determine at the legislative level specific financial and legal sanctions for each financial offense in the field of state customs business. At the same time, financial and legal fines should be relatively-determined and set at the minimum wage;

5) regulate at the legislative level: the circle of persons who are financially responsible for committing financial offenses in the field of state customs; general terms of bringing to financial responsibility for committing financial violations in the field of state customs; circumstances, which exclude the person bringing to financial responsibility for committing financial violations in the field of state customs; forms of guilt when committing financial offenses in the field of state customs; circumstances that exclude the fault of a person in committing financial offenses in the field of state customs; circumstances that mitigate and aggravate the responsibility for committing financial offenses in the sphere of state customs;

6) to establish at the legislative level the procedure and rules of proceedings in cases of financial violations in the field of state customs business.

Key words: financial and legal responsibility, customs legislation, financial legislation, financial offense, financial and legal sanction, customs payments, currency transactions, fine.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ у яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Бабенко А. Ю. Генезис та еволюція інституту відповідальності за порушення митного законодавства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2016. №24. С. 81–83.
2. Бабенко А. Ю. Становлення інституту фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства в Україні. *Правова освіта*. 2016. №1. С. 31–37.
3. Бабенко А. Ю. Основания финансово-правовой ответственности за нарушение таможенного законодательства в Украине. *Leges et Vita*. 2017. №3/2 (303). С. 3–6. (Республика Молдова).
4. Бабенко А. Ю. Правова характеристика фінансових санкцій за порушення митного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2017. Вип.1. Т. 2. С. 8–11.
5. Бабенко А. Ю. Поняття та сутність процедури застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2017. Вип.42. С. 155–158.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Бабенко А. Ю. Інститут фінансово-правової відповідальності у митній сфері: теоретичні проблеми. *Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 5 жовт. 2016 р.). Київ: Асоціація фінансового права України, 2016. С. 17–19.
7. Бабенко А. Ю. Фінансово-правова відповідальність як один із видів відповідальності за порушення митного законодавства. *Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та вимоги сьогодення*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 22–23 лип. 2016 р.). Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2016. С. 73–75.
8. Бабенко А. Ю. Розмежування фінансово-правової відповідальності від адміністративної відповідальності за порушення митного законодавства.

Юридичні науки: проблеми та перспективи. матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Івано-Франківськ, 19–20 трав. 2017 р.). Херсон: Видавничий дім «Гельветика», Івано-Франківськ, 2017. Ч. 2. С. 40–43.

ЗМІСТ

ЗМІСТ	13
ВСТУП	15
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ	
ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ	
МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	22
1.1. Становлення й еволюція інституту відповідальності за порушення	
митного законодавства.....	22
1.2. Місце фінансово-правової відповідальності серед інших видів	
відповідальності за порушення митного законодавства	37
Висновок до розділу 1.....	54
РОЗДІЛ 2 ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ	
ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ	
МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	57
2.1. Підстави застосування фінансово-правової відповідальності	
за порушення митного законодавства	57
2.2. Фінансово-правові санкції як заходи впливу за порушення митного	
законодавства	80
2.3. Процедура застосування фінансово-правової відповідальності	
за порушення митного законодавства	100
Висновок до розділу 2.....	124
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ	
ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ	
МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	128
3.1. Досвід зарубіжних країн щодо правового регулювання	
відповідальності за порушення митного законодавства	128
3.2. Напрями удосконалення законодавства щодо фінансово-правової	
відповідальності за порушення митного законодавства	143
Висновок до розділу 3.....	158

ВИСНОВКИ.....	163
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	168
ДОДАТКИ	193

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. На сучасному етапі розвитку України, який характеризується зміною вектору зовнішньоекономічної політики, зростанням ролі та значенням глобалізаційних та інтеграційних процесів, гостро постає питання правової охорони суспільних відносин, що виникають у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон України.

З метою забезпечення охорони суспільних відносин, що виникають унаслідок переміщення предметів, товарів через митний кордон, держава вимагає від суб'єктів митних правовідносин утримування від дій або їх вчинення, що можуть порушити встановлені заборони у сфері державної митної справи. Зазначене передбачає можливість, а в деяких випадках і необхідність застосування юридичної відповідальності за порушення норм митного законодавства, яка є безпосередньою формою державного примусу.

У вітчизняній юридичній літературі серед видів відповідальності в сфері митного регулювання йдеться лише про адміністративну та кримінальну відповідальність. Однак результати аналізу чинного законодавства України свідчать про наявність такої відповідальності за порушення митного законодавства, як фінансово-правова, що застосовується за невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів та порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Водночас норми митного законодавства, що встановлюють фінансово-правову відповідальність, мають невизначений, завуальований та декларативний характер. Це зумовлює негативні наслідки для держави і для суспільства загалом, оскільки уможливорює різне тлумачення норм при застосуванні фінансово-правової відповідальності у сфері державної митної справи, а також ухилення від неї.

Невизначеність на доктринальному та законодавчому рівнях щодо закріплення сутності і специфіки фінансово-правової відповідальності, а саме: системи фінансово-правових санкцій; процедури застосування фінансової відповідальності, упорядкування фінансових правопорушень у сфері державної митної справи – унеможлиблює ліквідацію прогалин правового регулювання цього виду правовідносин щодо переміщення товарів та предметів через митний кордон України. Це зумовлює необхідність виокремлення проблемних аспектів визначення напрямів удосконалення законодавства в означеній сфері.

Зазначене зумовлює необхідність дослідження фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, чим і визначено актуальність обраної теми та спрямованість дисертаційного дослідження.

Зв'язок теми дисертації із сучасними дослідженнями. У процесі дослідження автором використовувалися теоретичні розробки науковців у сфері митного регулювання: Є. В. Додіна, С. В. Ківалова, О. М. Козиріна, В. Т. Комзюка, Д. В. Приймаченка, К. К. Сандровського, В. В. Ченцова та ін.

Дослідженню різних аспектів фінансової відповідальності були присвячені праці провідних українських вчених у галузях адміністративного та фінансового права, зокрема: В. Т. Білоуса, Л. К. Воронової, В. В. Галунька, Д. О. Гетманцева, О. П. Гетманець, О. Ю. Дрозда, Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванського, Л. М. Касьяненко, А. М. Касьяненка, В. М. Ковтун, І. О. Криницького, М. П. Кучерявенка, А. О. Монаєнка, О. А. Музики-Стефанчук, Ю. В. Оніщика, Ю. О. Ровинського, Л. А. Савченко, Ю. М. Дьоміна, О. Ф. Андрійко, А. В. Кольбенко, В. Я. Настюк, А. П. Павлова, А. І. Педешко, М. Г. Шульги.

Аналіз наукових робіт засвідчив доведення ученими існування фінансової відповідальності як одного із видів юридичної відповідальності. Так, виокремлено фінансову відповідальність за порушення податкового законодавства, бюджетного законодавства, банківського законодавства, валютного законодавства. Фінансову відповідальності було закріплено й на рівні Податкового кодексу України, а саме у частині порушення законів з

питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Водночас вона диференціюється від інших видів юридичної відповідальності за певними ознаками.

Попри значне зацікавлення науковців проблематикою фінансово-правової відповідальності чимало питань і досі залишаються поза увагою юристів-фінансистів. Зокрема, це стосується фінансової відповідальності у сфері митного регулювання, хоча є достатні підстави вести мову про існування фінансової відповідальності за порушення митного законодавства.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.

Дисертаційне дослідження виконане відповідно до основних принципів Стратегічного плану розвитку Державної фіскальної служби України на 2015-2018 роки, затвердженого наказом Державної фіскальної служби України від 12 лютого 2015 року №80, Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», затвердженої Указом Президента України від 12 січня 2015 року №5/2015, плану науково-дослідницької роботи Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495). Тема дисертації затверджена Вченою радою Науково-дослідного інституту публічного права від 2 жовтня 2015 року № 4.

Мета і завдання дослідження. *Мета* роботи полягає в тому, щоб на підставі аналізу наукової літератури та чинних нормативно-правових актів визначити сутність і специфіку фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства і на цій основі розробити пропозиції щодо вдосконалення законодавства в означеній сфері.

Для досягнення мети сформульовано такі *завдання*:

- простежити становлення й еволюцію інституту відповідальності за порушення митного законодавства;
- визначити сутність та особливості фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства;

- з'ясувати підстави застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства;
- дати характеристику фінансово-правовим санкціям як заходам впливу за порушення митного законодавства;
- розкрити сутність процедури застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства;
- узагальнити досвід зарубіжних країн щодо правового регулювання відповідальності за порушення митного законодавства;
- сформулювати напрями удосконалення законодавства щодо фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у зв'язку із застосуванням фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства.

Предмет дослідження – фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є система загальнонаукових та спеціальних юридичних методів і прийомів наукового пізнання. *Діалектичний метод* забезпечив розгляд усіх питань теми в динаміці, виявлення їх взаємозв'язків і взаємозумовленості та сприяв комплексному аналізу проблем фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства (розділи 1–3); *історичний метод* дав можливість дослідити становлення й еволюцію інституту відповідальності за порушення митного законодавства (підрозділ 1.1); *системно-структурний метод* застосовано у процесі дослідження питань, пов'язаних із сутністю та специфікою фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства (підрозділ 1.2, розділ 2); *порівняльно-правовий метод* – для аналізу особливостей правового регулювання відповідальності за порушення митного законодавства у різних країнах, а також для з'ясування переваг і недоліків наявних теоретичних конструкцій (підрозділ 3.1); *теоретико-прогностичний метод* використано для обґрунтування напрямів удосконалення законодавства щодо фінансово-правової

відповідальності за порушення митного законодавства (підрозділ 3.2, 2.3). Обрані методи дослідження використовувалися в їх діалектичному взаємозв'язку та взаємозалежності, що забезпечило об'єктивність і достовірність отриманих результатів.

Правовою базою дисертації є приписи Конституції України, Митного кодексу України, Податкового кодексу України, інших нормативно-правових актів, що регулюють суспільні відносини у сфері фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства.

Емпіричну базу дослідження становлять узагальнення практики діяльності контролюючих органів, наукові, публіцистичні, монографічні видання.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є одним з перших в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків. Основні з них такі:

уперше:

- визначено зміст поняття «фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства», що передбачає застосування уповноваженими на те державними органами до порушників митного законодавства фінансових санкцій (штрафу);

- узагальнено історичний розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства та виокремлено його дев'ять періодів;

- обґрунтовано, що юридична відповідальність за порушення митного законодавства являє собою комплексний правовий інститут, який об'єднує сукупність відносно відокремлених правових норм, що регулюють суспільні відносини, які виникають у результаті вчинення правопорушень у сфері державної митної справи;

- аргументовано положення, що серед видів юридичної відповідальності за порушення митного законодавства необхідно виділяти фінансово-правову, яка застосовується у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі

сплати митних платежів та порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

- визначено сутність та істотні ознаки фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, а також процедуру її застосування;

удосконалено:

- теоретичні положення фінансово-правової науки щодо особливостей фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства;

- наукові підходи щодо визначення поняття «фінансове правопорушення» в частині виокремлення такої факультативної ознаки, що характеризує об'єкт фінансового правопорушення у сфері державної митної справи, як його предмет – митні платежі та валютні цінності;

дістали подальшого розвитку:

- положення про доцільність розмежування фінансової та інших видів відповідальності за порушення митного законодавства;

- питання реалізації заходів впливу за порушення митного законодавства;

- аргументація доцільності розробки єдиного конститутивного фінансово-правового акта в сфері фінансової відповідальності.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що вони можуть бути використані у:

- *науково-дослідній сфері* – як підґрунтя для подальших наукових дискусій і досліджень фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства (акт впровадження НДЦ ПО ФП НДІ фіскальної політики Університету ДФС України);

- *правотворчій діяльності* – під час розроблення й ухвалення законодавчих та інших нормативних актів, що регламентують відносини у сфері фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, а також у межах підготовки змін і доповнень до Податкового кодексу України та Митного кодексу України (довідка з Верховної Ради України);

– *правозастосовній діяльності* – для удосконалення практики застосування уповноваженими органами заходів фінансово-правової відповідальності;

– *освітньому процесі* – під час підготовки підручників, навчальних посібників і проведення занять із дисциплін «Податкове право», «Митне право» (акт впровадження ННІ права Університету ДФС України).

Апробація матеріалів дисертації. Теоретичні положення та висновки, зроблені автором у процесі дослідження, оприлюднені на трьох міжнародних науково-практичних конференціях: «Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та вимоги сьогодення» (м. Запоріжжя, 22–23 липня 2016 р.); «Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)» (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.); «Юридичні науки: проблеми та перспективи» (м. Івано-Франківськ, 19–20 травня 2017 р.).

Структура та обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, які містять сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 197 сторінок. Список використаних джерел складається із 277 найменувань та розміщений на 25 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1.1. Становлення й еволюція інституту відповідальності за порушення митного законодавства

Для того, щоб зрозуміти, що собою являє інститут відповідальності за порушення митного законодавства, слід простежити історичний процес формування цього виду відповідальності у митній сфері.

Передумовою для розвитку митної справи були безпосередньо товарне виробництво та міжнародна торгівля. Митна справа, як державно-правовий елемент, існувала ще у V–VII ст. до н.е. у таких містах, як Ольвія, Херсонес, степах Причорномор'я та в племенах скіфів. З появою й розвитком Київської Русі IX–XI ст., основними джерелами фінансування з-поміж сплати данини, плати за судочинство, штрафів та мита, були митні відносини, які набирали характеру системності. Більшість науковців схиляється до думки, що саме в цей період з'явилися зародки митної системи в Україні. Проте єдиної думки стосовно чітко визначеного часу виникнення митної справи в літературі не має, що пояснюється відсутністю відповідних документальних джерел. Деякі вчені відносять виникнення митної справи до часів розповсюдження християнства на Русі та діяльності грецьких священників, на яких покладался контроль за вагами і мірами, а також збір мит [1, с. 10].

Фінансовий базис Київської Русі формувала заморська торгівля [2, с. 7]. Це було зумовлено специфікою географічного розташування українських земель та їхнім місцем у торговельній мережі давнього світу. Київ був важливим торговельним пунктом, через який проходив один із найбільших товаропотоків «із варяг у греки», що простягався через Київ і закінчувався в Константинополі – центрі торгівлі. Він також був важливим торговельним пунктом на північному

розгалуженні Великого шовкового шляху, фактично – «воротами» у Європу. Тому закономірно виникла необхідність врегулювання митних питань у договірному порядку; прикладом цьому можуть слугувати так звані «договори з греками»: договір Київського князя Олега з імператором Візантії 911 р. та договір князя Ігоря 944 р. [3, с. 10], за якими купцям з Київської Русі створювалися сприятливі умови: «...творять куплю, без всяких обмежень і без яких-небудь оплат «якоже имъ надобъ», «не платяче мыта ни в чемъже» [4, с. 250].

На початку X ст. у Київській Русі вже було сформовано звичай по стягненню торгівельних зборів, що іменувались «мыт» або «мыто», які стягувалися за провезення товару через застави, а також за використання спеціально відведених місць для ведення торгівлі [5, с. 8–9]. З часом, ці збори стали найменуватися митом «мыть», а місця, де вони безпосередньо стягувалися, – митницями. Таким чином, під «митом» у Київській Русі розуміли податок, що сплачувався за перевезення товарів або перегін худоби через кордони певних територій.

З початком занепаду Київської Русі, що припав на другу половину XI ст. і був спричинений міжнаціональними війнами та занепадом центральної влади, починається час князівських міжусобиць, Київські князі керуються принципом, який було започатковано на Любецькому з'їзді князів 1097 р.: «каждый держит вотчину свою», а отже, у межах своєї вотчини проводить власну митну політику, створює власну систему мит, яка б відповідала його особистим інтересам [3, с. 13]. Створювалися митні застави на кордонах князівських вотчин, під час пересікання яких купці повинні були сплачувати відповідні податки, інколи просто – побори, основу яких складало проїждже та торгове мито.

До числа проїжджих мит передусім належав «мыт», що стягувався в розмірі 1–3 грошів з воза чи човна, при цьому не враховувалась кількість товару, його вид та вартість [6, с. 6–7]. У подальшому стягнення проїжджого мита стало диференційованим, з урахуванням величини возу в сажнях, що зумовило виникнення такої різновидності мита як «посажене». При поверненні покупця з його людьми після продажу товарів, із них подекуди стягувався різновид

головщини – колачі у розмірі 0,5 гроша з людини. З людей, які безпосередньо здійснювали перевезення товару, знаходилися у возі, стягувалась головщина у розмірі від 0,5 до 6 грошів, така розбіжність у розмірі головщини залежала від місцевості. З осіб, що супроводжували товар, стягували костки – по 1 грошу з душі.

Окремо сплачувалося перевезення товару через міст або перевіз через річку, так звані мостовщина і перевіз, стягувалися при користуванні перевозами не митниками, а вже мостовщиками та перевізниками під приводом покращення мостів і перевозів, розмір сягав: з пішохода – 0,5 гроша, з кінного по 1 грошу, з воза від 2 до 4 грошів, а на зворотному напрямі по – 2 гроші.

До торгових мит відносився і замит, розмір якого визначався, на відміну від проїжджого, залежно від вартості товару: розраховувався із карбованця вартості товару по 1 грошу. Торговими митами також були явка – збір із крамаря по 1–3 гроші за пред’явлення товару на заставі; комірня – стягувалася за оренду комори на гостинному дворі від 1 до 4 грошів на тиждень [7, с. 27]. Щодо недотримання встановлених правил сплати мита були запроваджені міри відповідальності. Якщо торговець об’їжджав митну хату (заставу) з метою ухилення від сплати мита, з нього стягували подвійний штраф із воза – промитний, а з купця, як із особи – додатковий штраф (заповідь) [8, с. 72].

Втім, необхідно відзначити, що саме за часів Київської Русі з’явилися перші згадки щодо відповідальності у митній сфері [9, с. 81]. Так, збірка законів Київської Русі «Руська правда» містила правила торгівлі, порядок сплати мит, застосування санкцій за контрабанду [10, с. 3]. Прикладом може слугувати такий різновид штрафу, як «промит», який встановлював подвійну ставку мита за провезення або спробу провезення товару злочинним шляхом. У Статуту князя Володимира було зазначено, що за спробу таємного провезення товару, без сплати мита, передбачається покарання у вигляді конфіскації товару та побиття батоном перевізника [11, с. 65–70]. У XII–XIII ст. зі збільшенням митних зборів у віддалених князівствах посилюється потяг людей до незаконного провозу товарів. Саме в цей час формується система штрафів та інших покарань за

порушення встановлених правил перевезення й продажу товарів. Поряд зі штрафом «промит» з'являється «заповідь» – свого роду пеня за несплату мита при продажу (купівлі) коней, а також – штраф за таємне перевезення товару без сплати мита.

На митній справі в XIII ст. відобразилася й навала монголо-татар. Унаслідок цього було введено нове поняття «тамга», яке у тюркських народів означало знак, клеймо, тавро, печать, що проставлялося на майні та підтверджувало право власності роду. У подальшому «тамгою» почали називати мита, що стягувалися при торгівлі на ринках і ярмарках. Від слова «тамга» було утворене нове поняття «тамжить», тобто накладання тамги як доказу сплаченого податку поступово витіснило поняття «збирання мита», а місце збору, де саме товар «тамижили», отримало назву «таможня». Тамгу стягували наставлені баскаками чиновники на дорогах, річкових переправах, базарах і біля міських воріт. Тамга становила десятину продовольства й інших товарів, що перевозилися (переносилися) купцями чи селянами на продаж або для власного споживання. Саме від слова «тамга» походить встановлений татаро-монголами термін штрафного стягнення «протамож'є» (ухилення від сплати тамги). Звідси й деривати «таможня», «таможенник» тощо. Щодо правової основи встановлення митних зборів і мит, існували уставні грамоти, адресовані окремим містам, які встановлювали види та розміри зборів, порядок їх сплати, відповідальність за порушення встановлених митних правил [7, с. 28–31].

У період завоювання Українських земель Литвою, Польщею та Австро-Угорщиною Україна втратила свою суверенність, а митна справа свою самостійність, на її території діяло митне законодавство зазначених країн. Литовська доба характеризувалася великою кількістю митних ставок, котрі часто змінювалися, та жорсткими санкціями стосовно тих, хто бажав обійти такі значні митні застави [12, с. 9]. Важливе значення для розвитку митної справи загалом та встановлення відповідальності за порушення митних правил мали Литовські статuti XVI ст. У них закріплювались поняття митних зборів та відповідальність за надмірне стягнення мита або за встановлення нових мит [13, с. 59].

Так, в Артикулі 21 Першого розділу Литовського статуту 1529 р. було передбачено заборону на встановлення нових мит під страхом конфіскації маєтку: «... абы жадин человек в панстве нашом – Великом князьстве Литовском – не смел новых мыт вымышляти ани вставляти ни на дорогах, ани на местах ани на мостех, и на греблех...», «...А хто бы кольве смел вставляти новые мыта, тое именье, в котором вставил, тратить, и спадывает на нас, господара» [13, с. 59]. У другому Литовському статуті 1566 р. вже було 3 артикули, які безпосередньо здійснювали митне регулювання. Артикул 15 визначав, що: «А хто б і належним чином попросив, а без дозволу нашого і до тієї вислуги своєї взяв і до неї приєднав; тоді він втрачає на користь Господаря і ту вислугу і те, що взяв». В артикулі 25 «Про нові мита», вже крім конфіскації маєтку, з'являється відшкодування шкоди із накладом, який встановить потерпілий: «А котрі здавна і за привілеями і листами нашими мито і мостове у маєтках своїх, на дорогах, гатях і т. д... поправляти мають...а кому на тих місцях шкода сталася; тому той же пан, хто мито бере, повинен буде шкоду відшкодувати і з накладом, що той (потерпілий) встановить» [14, с. 263]. Третій Литовський статут 1588 р. в артикулі 29 «Про мита нові і про свободу заселення містечок, і про будування мостів або гребель у маєтках шляхетських» більш детально врегульовував митні відносини та передбачав відповідальність за порушення встановлених правил [15, с. 65].

За козацької доби існувала жорстка система покарань за спробу реалізації іноземними купцями товарів за посередництва українських купців, котрі мали пільги. За таке порушення всі товари підлягали конфіскації митниками [8, с. 73]. Будь-яке порушення правил, встановлених правовими актами щодо перевезення товарів та цінностей через кордон, отримало назву «контрабанда», а винні у скоєнні зазначених дій, підлягали покаранню. Система встановлених санкцій за невиконання митних правил була досить жорстка. За контрабандне ввезення тютюну жорстоко били та прилюдно соромили, за контрабандне перевезення алкогольних напоїв – карали биттям батоном та відрубанням рук і ніг [16, с. 17].

З кінця XVII ст. Україна потрапляє під залежність від Росії та втрачає свою державність. У складі Російської імперії починається процес встановлення тотального контролю над Україною, що, звісно, передбачав і ліквідацію митної системи як самостійного елемента. Росія на той час мала митну систему значно досконалішу за українську. У період палацових переворотів (1725–1762 рр.) митна політика характеризувалася непослідовністю. Питаннями митної політики займалися хаотично, часто змінювалися вищі органи. У 1724 р. Катерина I видала наказ про «Покровительський митний тариф». Новий митний тариф мав протекціоністський характер. Якщо раніше боротьбу з контрабандистами вели лише митники, а контрабанда провозилась переважно на торгових судах через митні порти, то у зв'язку з розвитком мануфактур із виробництва товарів для внутрішнього використання, обмеженням ввезення зарубіжних виробів та посиленням контролю, а також з розвитком ринкових відносин контрабанда розповсюдилась і на західному сухопутному кордоні. За новим митним тарифом найбільш високим митом обкладались ті товари, виробництво яких у Росії потребувало підтримки, ставка мита сягала 75%, у свою чергу національні товари вивозилися безперешкодно [17, с. 77].

Найважливішою реформою 1753–1754 рр. у сфері митних відносин стала ліквідація внутрішніх митниць, також усі 17 внутрішніх «дріб'язкових митних зборів» були замінені однаковим митом – 13 копійок із карбованця вартості на кордонах держави, які сплачувалися при вивезенні або ввезенні товару [18, с. 159–166].

У зв'язку з ростом контрабанди у 1754 р. створено прикордонну варту та введено декілька рубежів митної охорони [7, с. 62]. Було введено обов'язкове таврування на митницях товару іноземного виробництва; виявлення нетаврованого товару під час продажу всередині країни розцінювалось як контрабанда, такий товар конфісковувався, а його власники сплачували штраф у 5-кратному розмірі не сплаченого на митниці мита [5, с. 14].

На початку XIX ст. контрабанда набула загрозливих масштабів для країни. Введення протекціоністського тарифу 1822 р. та перехід Росії на

протекціоністську політику з 1877 р., а також будівництво залізничних доріг і розвиток зовнішньої торгівлі на півдні й сході країни призвели до поширення контрабанди не тільки на державному кордоні, але й у торгових та промислових центрах Росії. Боротьба з контрабандою набуває державного значення. Одним із важливих факторів успішної боротьби з контрабандою є розвиток законодавства щодо боротьби з незаконним перевезенням товарів. Правові основи боротьби з контрабандою, що визначалися в кримінальних уложеннях, митних статутах та інших документах, свідчать про те, що держава посилює покарання за контрабанду та переходить від адміністративних мір до кримінальної відповідальності контрабандистів [9, с. 82].

Норми карального характеру були викладені в Митному статуті 1819 р., згодом вони перейшли до Уложення про покарання 1845 р. У цьому документі містилися лише норми, які застосовувалися мировими суддями, окружними судами та судовими палатами. Таємно провезеними товарами вважалися, відповідно до Митного статуту 1819 р. й Уложення про покарання 1845 р., ті, які ввозилися або вивозилися за межами митниці. Імпортний товар, доставлений на митницю, але не вказаний у вантажних документах, він вважався прихованим від мита. При провезенні поза митницею товару, що не обкладався митом, з контрабандиста стягувалася сума в розмірі 10% від ціни товару, що провозився, а сама контрабанда поверталася винному [19]. Більш жорстка відповідальність наставала у випадку незаконних дій з товаром, на який накладалося мито, вона диференціювалася залежно від виду порушення: таємно провезений товар підлягав конфіскації, а з винної особи стягувалось 5-кратне мито; якщо товар був прихований від сплати мита, він також підлягав конфіскації, а мито сплачувалось в однократному розмірі. При контрабанді фальшивих монет та асигнацій винні повинні були сплатити штраф у подвійному розмірі їхнього номіналу та підлягали суду [20].

У 1864 р. при Міністерстві фінансів було створено департамент митних зборів, метою якого був контроль за митною системою, що значною мірою вплинуло на наповнення державної казни. Зростала ефективність митного

контролю у сфері боротьби з контрабандою. Також у цьому році були створені судові статути, у зв'язку з чим з Уложення про покарання в Статут про покарання були перенесені розділи про порушення правил казенних управлінь, у тому числі справи про контрабанду. З прийняттям у 1892 р. Митного статуту відбулася значна модернізація законодавчого регулювання протидії контрабанді; уніфікована відповідальність за порушення митного законодавства за торгівлю з європейськими та азійськими країнами, упорядкована митна охорона. У Митний статут 1892 р. були перенесені всі раніше видані постанови щодо контрабанди. Згідно зі Статутом, контрабандою вважалися перевезені або перенесені поза митницею за кордон або з-за кордону товари, а також і ті, які з-за кордону привезені на митницю, але в вантажних документах та поданих оголошеннях не зазначені [21].

Відповідно до Уложення, усі покарання поділялися на кримінальні – пов'язані з позбавленням права участі, та виправні. Види покарань залежали від того, чи були ці товари заборонені або дозволені до перевезення, передбачене за них мито чи ні. Таємне ввезення й вивезення заборонених товарів каралося конфіскацією товару з одночасним накладенням грошового стягнення в подвійному розмірі вартості; за таємне провезення митних товарів стягувалося мито в 5- кратному розмірі, при цьому імпорتنі товари конфісковувалися, а експортні – поверталися назад виробнику після сплати штрафу. Згідно зі ст. ст. 1520, 1521, 1524 Статуту, за контрабандне ввезення безмитних товарів стягувалось 10 % від їхньої вартості без конфіскації товару. Якщо особа, що незаконно провозила товар, могла довести, що товар належить іншій особі, до порушника застосовувався грошовий штраф у розмірі від 30 до 60 рублів, – стягнення основного штрафу за контрабанду перекладалося на власника товару (ст. 1546) [22].

Щодо відповідальності за порушення Митного статуту, варто відзначити, що спочатку норми про покарання містилися в Уложенні про покарання кримінальні та виправні 1885 р., зокрема в п. 15 ст. 58 зазначеного Уложення, передбачалась кримінальна відповідальність за контрабанду товарів [23, с. 69].

У 1893 р. ці положення були виключені у зв'язку з тим, що правила про покарання і стягнення за порушення митних постанов містяться в Митному статуті. Тяжкість покарання залежала від того, перший, другий чи третій раз особу визнавали винною, і від того, чи добровільно особа зізналася, чи було проведено розслідування [24, с. 372–392]. Подальший розвиток митного законодавства Російської імперії продовжився в поєднанні тенденції протекціоністської внутрішньої політики попереднього періоду, з орієнтуванням на фіскальну функцію мита та ефективну зовнішню політику держави [25, с. 28].

Згідно з Кримінальним Уложенням 1903 р., запроваджувалися доповнення, пов'язані з покаранням за контрабанду: замість слова «конфіскація» вводилось нове слово «відібрання» контрабандних товарів; встановлювалась грошова пеня за митні товари в розмірі 5-кратного мита і за заборонні товари в розмірі 2 руб. з фунту нетто та експортні – у розмірі подвійної вартості. Перевезення безмитних товарів не розглядалася як контрабанда; за зайняття контрабандою передбачалося відселення за 50 верст від сухопутного і морського кордону на строк від 1 до 5 років; найвищою мірою покарання за контрабанду було заслання на каторжні роботи терміном 4–6 років (ст. 1542 Митного Статуту 1892 р.). Було передбачено і заслання до Сибіру на поселення або ув'язнення [25, с. 28].

За Митним статутом 1904 р., контрабандними товарами визнавалися товари, що перевозилися або переносилися незаконними шляхами і способами за кордон і з-за кордону, а також ті, що привезені з-за кордону на митницю, але на підставі правил про привезення товарів, повинні вважатися таємно привезеними. Митним статутом до контрабанди прирівнювався обіг товарів в межах 50 верст прикордонної смуги, товари, що не підлягали клеймуванню, якщо їх законне ввезення не доведене. Відповідальність за контрабанду несли всі особи, незалежно від того, де була затримана контрабанда: у прикордонній смузі чи за її межами. Переселення осіб, що займалися контрабандою з прикордонних районів, обмежувалося п'ятьма роками. Якщо пеня не перевищувала 3 рублів, то конфісковували товар без неї, а за повторення контрабанди накладалася подвійна пеня [25, с. 28].

Відродження української державності почалося під час визвольних війн 1917 – 1921 рр., це зумовило і можливість проведення власної митної політики [10, с. 28]. Утім, слід відзначити, що можливість будувати самостійну митну політику, спираючись на власні митні органи, з'явилася в Україні лише з проголошенням незалежності Української Народної Республіки. Уряди, що існували у цей період української державності, з глибоким розумінням ставилися до проблеми створення митної системи, але для реалізації проектів їм не вистачило часу. З остаточним утвердженням на українській землі радянської влади її митна справа здійснювалася як загальнодержавна урядами СРСР і його митними органами, створеними в Україні. За часів СРСР митна справа України не мала самостійності, усе було підпорядковано центральним виконавчим органам [26, с. 28].

Період з 1920 р. до 1922 р. вирізняється своєю організацією митної справи в Україні. 11 травня 1920 р. було прийнято спеціальну постанову Ради Труда та Оборони «Про боротьбу з контрабандною торгівлею», якою категорично заборонялося всім організаціям і громадянам купівлю іноземних товарів в прифронтовій смузі. Контрабандистами визнавалися особи, що фактично володіють контрабандними предметами при їх виявленні, а також ті, за дорученням яких ці предмети зберігались або транспортувались [27, с. 142]. У положенні про охорону державного кордону, затвердженому ЦВК СРСР 7 вересня 1923 р., було виокремлено дві частини: 1) боротьбу з політичною контрабандою; 2) боротьбу з економічною контрабандою. Боротьба з контрабандою покладалася також і на митні органи й установи, про що було зазначено в низці декретів та постанов радянської влади [28, с. 4–5].

Важливу роль у боротьбі з контрабандою в Україні відіграв Кримінальний кодекс УРСР 1922 р., який встановив відповідальність за контрабанду «просту» та «диференційовану». Проста контрабанда каралася примусовими роботами на строк від трьох місяців, поєднаними з конфіскацією контрабандних товарів або частини їх або штрафом до 300 руб. золотом. За кваліфіковану контрабанду передбачалося позбавлення свободи на строк не менше трьох років із суворою

ізоляцією, а за обтяжуючих обставин – вищою мірою покарання (розстрілом). Митний кодекс СРСР 1928 р. був першим документом, який охоплював майже всю сферу митних відносин та діяв понад 40 років. Третій розділ Митного кодексу СРСР чітко виокремив поняття контрабанди, диференціювавши 12 можливих її варіантів. Крім загальновідомого визначення контрабанди, контрабандою також вважався продаж без установленого на те дозволу вантажів, ввезених з-за кордону зі сплатою мита та за наявності дозволу, якщо ввезення або отримання вантажів пов'язане з незаконним вивезенням, переведенням або пересилкою за кордон валютних або інших фондових цінностей. Новим у Митному кодексі було і те, що до контрабанди прирівнювалися навіть підготовчі дії [29, с. 35]. У роки Другої світової війни, згідно з Інструкцією про ведення справ про контрабанду, затвердженою Головним Митним Управлінням 31.12.1942, особи, винні в контрабандному ввезенні наркотичних засобів, а також у їх зберіганні або збуті, притягувалися до кримінальної відповідальності згідно з чинними статтями Кримінальних кодексів союзних республік з конфіскацією товарів і накладенням штрафів в адміністративному порядку.

У другій половині 40-х–50-х рр. XX ст. сформувався механізм боротьби з митними правопорушеннями, який був відображений у нормативних документах. У законі про кримінальну відповідальність за державні злочини, прийнятому 1958 р., передбачався склад контрабанди в групі інших злочинів. У 1964 р. Указом Президії Верховної Ради СРСР затверджено новий Митний кодекс, який враховував останні тенденції розвитку митного регулювання та потреби суспільства. У Кодексі було передбачено два види контрабанди: контрабанда як адміністративне правопорушення та контрабанда як кримінальний злочин. Відповідальність за порушення митних правил та контрабанду було передбачено у III Розділі (ст. ст. 96 – 120) [30, с. 67].

Уперше адміністративну відповідальність за порушення митних правил було встановлено в 1984 р. в Кодексі України про адміністративні правопорушення, який містив ст. 208 «Порушення митних правил» та ст. 209 «Контрабанда». Згідно з Указом Президії Верховної Ради УРСР від 3 серпня 1990

р. № 158-12, Кодекс доповнено ст. 208¹ «Порушення встановленого порядку вивезення за межі республіки товарів народного споживання чи інших матеріальних цінностей». Наприкінці 80-х рр. з появою низки принципово нових положень, що стосуються системи організації і регулювання зовнішньоекономічної діяльності, організація зовнішньоторгового обороту почала ґрунтуватися на митному контролі за широкої господарської самостійності учасників зовнішньоекономічних зв'язків. У зв'язку з цим у прийнятому 1991 р. Митному кодексі СРСР контрабанда була виключена зі складу адміністративних правопорушень.

Зменшення впливу партійних структур, нестабільність останніх років та недосконалість СРСР, його невідповідність сучасним умовам сприяють закономірному етапу, який починається в Україні – здобуття 24 серпня 1991 р. незалежності. До середини 1991 р. у радянському кримінальному та митному законодавстві передбачалося три види посягань на інтереси зовнішньої торгівлі СРСР: 1) порушення митних правил; 2) адміністративна контрабанда; 3) кримінальна контрабанда.

З часу проголошення незалежності України було прийнято три Митні кодекси (1991 р., 2002 р. та 2012 р.), що було зумовлено вимогами часу та завданнями, які ставилися перед ними. Кожний митний кодекс містить норми щодо відповідальності за порушення митних правил, характеристику складів правопорушень, визначення специфіки стягнень за їх скоєння, порядку їх застосування. Необхідно відзначити, що Митний кодекс України 1991 р. при визначенні порушення митних правил не враховував їхньої правової природи. Проте цей недолік було виправлено в наступних митних кодексах – 2002 та 2012 рр., також було визнано, що порушення митних правил є адміністративним правопорушенням [31, с. 34].

У Митному кодексі України, прийнятому в 1991 р. [32], в окремому розділі законодавцем було сформульовано 18 складів порушення митних правил, а також у Главі 2 Розділу VIII визначено особливий порядок провадження щодо них. Слід зазначити, що в прийнятому 1991 р. Митному кодексі України не вказувалося на

втрату чинності норм Кодексу України про адміністративні правопорушення, які передбачали підстави відповідальності за порушення митних правил. До 17 травня 2001 р. ст. ст. 208, 208¹, 209 Кодексу України про адміністративні правопорушення існували поряд зі статтями Митного кодексу України 1991 р., які встановлювали перелік та склад митних правопорушень, незважаючи на значні відмінності в кваліфікації цих діянь. Митний кодекс України 1991 р. значно розширив коло правопорушень у митній сфері, процесуальна його частина мала схематичний характер, тому багато аспектів регламентації провадження за цією категорією справ залишилось поза межами Митного кодексу України. Невизначеність у питаннях поняття контрабанди призвела до суттєвого послаблення боротьби з незаконним переміщенням предметів через митний кордон України.

Головним фактором прийняття нового Митного кодексу стало прагнення України вступити до СОТ з метою покращення своєї позиції на світовій арені та інтегрування до ЄС шляхом створення зони вільної торгівлі. Митний кодекс України 2002 р. уже відповідав основним нормам міжнародного законодавства. У ньому порушення митних правил і відповідальність за них були передбачені у Розділі XVIII. Глава 56 Митного кодексу України 2002 р. була присвячена сутності порушення митних правил та видам стягнень за порушення митних правил. Натомість Глава 57 містила конкретні склади порушень митних правил [33].

З метою приведення митного законодавства України у відповідність до європейських стандартів у 2012 р. Верховною Радою України було прийнято новий Митний кодекс України [34]. Основний нормативно-правовий акт у сфері митного регулювання увібрав у себе кращі традиції митного законодавства країн Європи. Положення новоприйнятого Митного кодексу України відповідали нормам таких міжнародних угод, як: Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіото, 1999 р.); Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів (Брюссель, 1983 р.); Міжнародна конвенція про узгодження умов проведення контролю вантажів на

кордонах (Женева, 1982 р.); Конвенція про спільну транзитну процедуру (Женева, 1987 р.); Конвенція про спрощення формальностей у торгівлі товарами (Женева, 1987 р.); Конвенція про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 р.), Генеральної угоди про тарифи й торгівлю тощо. У новому Митному кодексі також знайшли відображення Рамкові стандарти безпеки та полегшення світової торгівлі Всесвітньої митної організації (Брюссель, 2005 р.) [35, с. 381].

Аналіз новел нового Митного кодексу України дозволяє зробити висновок, що вперше на рівні кодексу регламентовано діяльність таких інститутів, які вже давно зарекомендували себе з кращого боку у країнах ЄС: уповноважений економічний оператор; електронне декларування; управління ризиками; пост-аудит контроль; централізоване митне оформлення тощо. Крім цього, зміни торкнулися митних режимів (насамперед, реімпорт, реекспорт, тимчасове ввезення, тимчасове вивезення, митний склад, вільна митна зона, переробка за межами митної території); значно розширені права й обов'язки декларанта в процесі оголошення митної вартості товарів; передбачено новий склад адміністративного правопорушення; введено такі нові поняття, як компроміс в справах про порушення митних правил, мирова угода, докази у справах про порушення митних правил; розширено перелік осіб, які беруть участь у провадженні в справах про порушення митних правил; виключення митної брокерської діяльності з числа видів діяльності, на здійснення яких митниці надають дозволи; відсутність у митниці права на проведення судових експертиз тощо. Безумовним і головним «плюсом» нового Митного кодексу України також є те, що він об'єднав в себе більше 65 законів і підзаконних актів у митній сфері [35, с. 381-382].

Отже, прийнятий у 2012 р. Митний кодекс України утворює правову основу для реалізації завдань, продиктованих вимогами часу перед органами державної фіскальної служби України в сфері реалізації державної митної політики: реформування для виведення її на новий рівень якості надання послуг суспільству і бізнесу з одночасним неухильним гарантуванням митних інтересів держави.

Однією із суттєвих змін у чинному Митному кодексі України є те, що відбулася декриміналізація товарної контрабанди, тобто її переведено з кримінальних злочинів до адміністративних правопорушень. Зокрема, зміни до ст. 201 Кримінального кодексу України, внесені Законом України від 7 листопада 2015 року № 4025-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за порушення у сфері господарської діяльності» [36], виключили з диспозиції норми у ч. 1 ст. 201 цього Кодексу вказівку на переміщення товарів у великих розмірах, історичних цінностей, контрабанду стратегічно важливих сировинних товарів, щодо яких законодавством встановлено відповідні правила вивезення за межі України. Також у Митному кодексі України було скорочено перелік видів порушень митних правил та переглянуто стягнення, які можуть застосовуватися.

Поряд з цим, необхідно зазначити, що в чинному Митному кодексі України йдеться лише про адміністративну відповідальність у сфері державної митної справи (ст. ст. 458–485) [34]. Однак аналіз чинного законодавства України дозволяє говорити і про наявність інших видів юридичної відповідальності в галузі митного регулювання [37, с. 17–18].

Так, за невиконання або неналежне виконання обов'язку зі сплати митних платежів (ст. ст. 109–128¹, ст. ст. 129–132 Податкового кодексу України [38]) та за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ст. 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», ст. 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю») [39, 40] передбачена фінансова відповідальність. За переміщення через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю культурних цінностей, отруйних, сильнодіючих, вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, зброї, боєприпасів (крім гладкоствольної мисливської зброї та бойових припасів до неї), спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації, а також наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів, встановлена кримінальна

відповідальність (ст. ст. 201, 305 Кримінального кодексу України) [41]; за вчинення правопорушень, пов'язаних з підприємницькою діяльністю у митній сфері та за заподіяння матеріальних збитків і моральної шкоди як діями митних працівників, так й іншими особами, може наставати цивільна відповідальність (наприклад, митно-брокерська діяльність – ст. 416–419 Митного кодексу України).

З огляду на викладене, на наш погляд, юридична відповідальність у митній сфері являє собою міжгалузевий правовий інститут, який об'єднує норми різних галузей законодавства. Конкретний вид відповідальності залежить від характеру вчиненого правопорушення. Усі ці правопорушення (адміністративні, фінансові, кримінальні, цивільні) різні за характером та ступенем суспільної небезпеки, але головна їхня особливість полягає в тому, що вони мають загальний об'єкт посягання – суспільні відносини, що виникають у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон України. Поділяючи позицію Ю. В. Оніщика про комплексний характер митного законодавства [42, с. 3; 11], вважаємо, що він відобразився і на правовій природі юридичної відповідальності у сфері митного регулювання [43, с. 74].

Таким чином, на нашу думку, відповідальність за порушення митного законодавства – це комплексний правовий інститут, який являє собою сукупність відносно відокремлених правових норм, що регулюють суспільні відносини, які виникають у результаті вчинення правопорушень у сфері державної митної справи.

1.2. Місце фінансово-правової відповідальності серед інших видів відповідальності за порушення митного законодавства

Існування відповідальності, зумовленої суспільним характером людської поведінки, дозволяє в будь-яких ситуаціях співвідносити вчинки із системою суспільних цінностей і норм, з інтересами інших суб'єктів і, згідно з ними,

чинити відповідально або, навпаки, вчиняти діяння, що не відповідають тим соціальним, моральним, юридичним вимогам, які суспільство, держава висувають до суб'єктів суспільних відносин. Відповідальність як складне, багатостороннє поняття, що має філософський, соціальний, моральний, політичний, юридичний характер, є одним з проявів взаємної відповідальності особи і суспільства [44, с. 284].

Відповідальність тлумачиться як необхідний обов'язок відповідати за свої дії, вчинки, бути відповідальним за них [45, с. 401]. З філософського погляду відповідальність індивіда є: результатом тих зовнішніх вимог, які до нього висуває суспільство, колектив; сприйнятті індивідом вони стають внутрішньою основою мотивації його відповідальної поведінки, регулятором якого виступає совість [46, с. 49]; специфічним станом особи, що передбачає можливість відповісти за обраний цією особою варіант поведінки [47, с. 35]; відображення об'єктивного, історично конкретного характеру взаємовідносин між особистістю, колективом, суспільством з погляду свідомого здійснення взаємних вимог, що висуваються до них [46, с. 49].

Більшість дослідників розуміють відповідальність як соціальне явище, змістом якої є відносини між особою, суспільством і державою, іншими особами з погляду виконання визначених соціальних, політичних, етичних, юридичних вимог, що пред'являються до особи, як усвідомлення і правильне розуміння громадянином своїх обов'язків стосовно суспільства, держави, інших людей як сукупність вимог, що пред'являються суспільством і державою до державних органів, громадських організацій, посадових осіб і громадян [48, с. 72–73]. Вчені наголошували на участі в соціальних відносинах двох сторін: суб'єкта і системи соціального контролю [44, с. 284]. Саме такий підхід дозволив дослідникам прийти до визначення соціальної сутності відповідальності як обов'язку індивіда виконувати вимоги, що пред'являються до нього суспільством, державою, колективом, і зобов'язання, покладені на іншу сторону [49, с. 31].

Одним з важливих засобів організації правильного (належного) виконання приписів правових норм, попередження та припинення небажаної з погляду

закону поведінки суб'єктів суспільних відносин виступає юридична відповідальність – об'єктивно необхідний у сучасних умовах засіб забезпечення функціонування держави, суспільства, особи. Юридична відповідальність – це категорія, властива всім галузям права, інститут будь-якої правової системи, одна з істотних ознак права, необхідний механізм його дії [50, с. 108].

Аналіз наукової літератури свідчить, що вчені неоднозначно трактують деякі поняття, немає єдиної думки щодо змісту юридичної відповідальності, принаймні, існує кілька підходів до його визначення. Більшість дослідників вказують, що юридична відповідальність виникає у правовідносинах [51, с. 107] між державою і особою, яка порушила правову норму [52, с. 29]. Частина з них визнає, що юридична відповідальність реалізується через регулятивні правовідносини [53, с. 17], а інша – що через охоронні, змістом яких є заохочення за належну правомірну поведінку суб'єктів, передбачену правовими нормами, чи примус до виконання їхніх приписів у разі порушення, що здійснюються державою в межах чинного законодавства [52, с. 76].

Оцінюючи зазначені підходи, зауважимо, що юридична відповідальність реалізується як через регулятивні, так і через охоронні правовідносини, залежно від того, на основі якої поведінки суб'єкта вони виникають: правомірної (регулятивні) чи неправомірної (охоронні). Крім того, аналізований інститут можна розглядати як сукупність будь-яких інших видів правовідносин (матеріальних та процесуальних, простих і складних, одно- та двосторонніх, активних і пасивних, конституційних, адміністративних, фінансових, кримінальних) [50, с. 111].

Більшість авторів, які розглядали відносини юридичної відповідальності, вказують на такі їхні особливості: складаються між нерівними (нерівноправними [49, с. 23]) суб'єктами: уповноважувачим – державою [52, с. 87], державними органами [13, с. 170]; зобов'язаним – суб'єктом правопорушення [52, с. 87] чи особою, яка звинувачується у правопорушенні [54, с. 170]. Якщо уповноважуючий суб'єкт завжди володіє повноваженнями і фактичною здатністю до реалізації карально-примусового впливу та правом застосовувати до

правопорушника міру покарання, визначених санкціями, то зобов'язаний перебуває в стані відповідальності (підзвітності, підконтрольності тощо) [53, с. 17]; – їхнім об'єктом є свідомість і вольова поведінка носіїв прав і обов'язків, а змістом – комплекс прав і обов'язків уповноважуючого та зобов'язаного суб'єктів [52, с. 87]; необхідним елементом є процесуальні правила поведінки зобов'язаного суб'єкта (у тому числі і процедура встановлення його вини), а також реагування на поведінку, що відхиляється [55, с. 26]; – у їхніх межах застосовуються санкції правових норм, здійснюється покарання правопорушника [52, с. 87] за скоєний делікт [56, с. 35].

З цього приводу Е.С. Дмитренко слушно відзначає, що в аналізованих правовідносинах як уповноважуючий, так і зобов'язаний суб'єкти є рівними, особливо щодо підстав та обсягу відповідальності. Водночас у законодавстві України домінують норми про застосування юридичної відповідальності щодо зобов'язаного суб'єкта (наприклад, за невиконання платником податку податкового обов'язку), уповноважуючий же суб'єкт (податкові, інші контролюючі органи) за надмірно стягнені обов'язкові платежі або необґрунтоване застосування фінансових санкцій часто не несе ніякої відповідальності. Тому змістом відносин юридичної відповідальності є сукупність прав і обов'язків уповноважуючого та зобов'язаного суб'єктів, що виражається через заохочення за належну правомірну поведінку суб'єктів, передбачену правовими нормами, чи примус до виконання приписів норм права в разі їх порушення [50, с. 112]. Тобто правовідносини юридичної відповідальності існують, змінюються та припиняються з факту правомірної (неправомірної) поведінки їхніх суб'єктів, встановлення якого, як справедливо вказував О. Лейст, дає можливість вирішити такі питання: наявність (відсутність) правопорушення; необхідність застосування санкції та визначення їхнього розміру; визначення конкретних обов'язків, правообмежень винного у правопорушенні, реалізація цих обов'язків і правообмежень [54, с. 170].

У теорії права висловлені різні думки про правомірність дій, вчинків (правомірну поведінку), яка володіє повною мірою здатністю та можливостями

попереджувального впливу [57, с. 161]. Так, В. Лазарєв до правомірних вчинків відносить лише ті, які узгоджуються з їхньою ідеальною моделлю, встановленою у правовій нормі [58, с. 30]. Є. Нурпеїсов справедливо вказує на хибність думок тих авторів, які стверджують, що все, що не заборонено правом, є правомірним [59, с. 99]. В. Кудрявцев [44, с. 155], О. Скакун [60, с. 415] пов'язують правомірність дій з їхнім захистом державою: якщо держава захищає подібні дії, вони є правомірними. Принципово важливою властивістю правомірної поведінки дослідники вважають її позитивні юридичні наслідки [61, с. 236]. Водночас Е.С. Дмитренко додає, що така поведінка має бути суспільно корисною [50, с. 113].

Узагальнюючи наукові погляди, ми поділяємо позицію Е. С. Дмитренко, згідно з якою юридична відповідальність – це сукупність правовідносин (регулятивних та охоронних, матеріальних та процесуальних, простих і складних, одно- та двосторонніх, активних та пасивних, конституційних, адміністративних, фінансових, кримінальних) між уповноважувачим та зобов'язаним суб'єктами, що існують, змінюються та припиняються з факту правомірної чи неправомірної поведінки їхніх суб'єктів [50, с. 113].

Важливим питанням є визначення основних ознак юридичної відповідальності, оскільки відсутність хоча б однієї з них, за справедливим зауваженням М. Малєїна, свідчить про відсутність відповідальності та дозволяє відмежовувати її від інших правових та неправових категорій [62, с. 136].

Загальними ознаками юридичної відповідальності є те, що вона: 1) має зовнішньо-виражений свідомо-вольовий характер у вигляді діяння (дії або бездіяльності), що є суспільно корисним (шкідливим); 2) встановлюється за дотримання або порушення правових норм; 3) має офіційний характер: лише держава в особі уповноважених органів встановлює заходи цієї відповідальності та застосовує її у порядку, який також встановлюється державою; 4) є формою позитивної (негативної) оцінки державою поведінки суб'єкта; 5) суб'єкти юридичної відповідальності мають бути наділені деліктоздатністю – здатністю нести юридичну відповідальність за свої діяння; 6) базується на державно-

владному впливові уповноважених державних органів на поведінку суб'єктів; завдяки юридичній відповідальності реалізується можливість заохочення та державного примусу для забезпечення виконання приписів правових норм; 7) виражається в обов'язку правопорушника діяти правомірно чи нести покарання за протиправну поведінку; 8) викликає для суб'єкта певні позитивні (негативні) наслідки; 9) встановлюється державою в особі уповноваженого органу відповідно до норм права, якими визначається вид і міра відповідальності; 10) здійснюється під час правозастосовчої діяльності шляхом дотримання визначеного процесуального порядку та форм, установлених законом [50, с. 124–125].

Слід також зазначити, що ознаки юридичної відповідальності доцільно поділяти на загальні та специфічні: загальні – притаманні будь-якому виду відповідальності, які було наведено вище; специфічні – вказують на найспецифічніші ознаки, притаманні лише для юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. Специфічні ознаки юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства зумовлені особливостями податково-правового регулювання і полягають у тому, що така відповідальність: спрямована на охорону податкових правовідносин; настає за правомірну чи протиправну поведінку суб'єктів податкових правовідносин; встановлюється державою в особі уповноважених органів; у результаті її застосування суб'єкти зазнають позитивних або негативних наслідків, які, зазвичай, мають майновий характер та грошову форму; використовує власні правові засоби та засоби інших галузей права [50, с. 125].

У вітчизняній юридичній літературі серед видів відповідальності за порушення митного законодавства йдеться про адміністративну [63–69] та кримінальну [70–75]. Митний кодекс України прямо визначає лише адміністративну відповідальність. Однак аналіз чинного законодавства України дає підстави вести мову і про фінансово-правову відповідальність у сфері державної митної справи.

Відповідно до ч. 2 ст. 1 Митного кодексу України відносини, пов'язані зі справлянням митних платежів, регулюються цим Кодексом, Податковим кодексом України та іншими законами України з питань оподаткування [34]. Згідно п.п. 14.1.113. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України митні платежі – це податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи [38]. У п. 27 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України зазначено, що до митних платежів відноситься мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [34]. Згідно з пп. 6 п. 2 ст. 544 Митного кодексу України, завданнями митниці є забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених цим Кодексом, Податковим кодексом України та іншими актами законодавства України [34]. Особливості справляння мита регулюються Розділом IX Глави 42 Митного кодексу України, податку на додану вартість і акцизного податку Розділами V та VI Податкового кодексу України [31, с. 35].

У відносинах щодо оподаткування митними платежами предметів, що переміщуються через митний кордон, найбільше проявляється фінансово-правовий аспект у митній сфері. Наявність серед митних платежів податків зумовило взаємозв'язок митних правовідносин з податковими, які є видом фінансових. У зв'язку з цим фінансово-правові норми регулюють відносини, пов'язані зі сплатою митних платежів, і ці відносини є предметом фінансового права, а саме, являють собою податкові відносини, норми яких регламентують процес публічної фінансової діяльності щодо акумулювання доходів бюджетної системи [35, с. 26].

Згідно з ч. 1 ст. 302 Митного кодексу України після закінчення встановлених цим Кодексом та Податковим кодексом України строків сплати

митних платежів на суму податкового боргу нараховується пеня у розмірі та порядку, визначених Податковим кодексом України [34]. У ч. 1 ст. 303 Митного кодексу України передбачено, що у разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку та строки, визначені Податковим кодексом України [34]. При цьому, слід відзначити, що у випадку невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів до платника податків можуть бути застосовані штрафи, визначені ст. ст. 117–128¹ Податкового кодексу України [38]. Наведені положення законодавства вказують на наявність фінансово-правової відповідальності за невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів.

До кола фінансових правовідносин у митній сфері необхідно віднести й відносини, у яких контролюючі органи здійснюють контроль за валютними операціями у сфері зовнішньоекономічної діяльності. У галузі митного регулювання валютний контроль є видом публічного фінансового контролю. Необхідно враховувати, що предметом фінансового права будуть лише ті валютні відносини, що виникають у процесі здійснення валютного регулювання та валютного контролю, а саме, які складаються в сфері публічної фінансової діяльності держави і пов'язані з її роллю в розподілі і перерозподілі валового внутрішнього продукту з метою утворення і використання необхідних суспільству валютних фондів [35, с. 263–267]. У разі порушення приписів валютного законодавства під час здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності особу може бути притягнуто до фінансово-правової відповідальності (наприклад, ст. 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [39], ст. 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [40]).

Поряд з цим, необхідно зазначити, що відповідно до п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України винятково законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них [76]. Іншими

словами, в Основному законі держави йдеться лише про цивільно-правову, кримінальну, адміністративну та дисциплінарну відповідальність.

Проте Конституційний Суд України, надавши офіційне тлумачення зазначеної норми Конституції України у своєму Рішенні від 30 травня 2001 року №7-рп/2001, дійшов висновку, що у п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України безпосередньо не встановлено види юридичної відповідальності [77]. З огляду на це логічним видається припущення, що перелік видів юридичної відповідальності містить також і інші види, які прямо не згадані в Конституції України. Таке тлумачення п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України є цілком закономірним та виправданим, адже стан суспільних відносин у державі не залишається статичним, а перебуває у постійному розвитку, що зумовлює необхідність появи нових видів юридичної відповідальності, їх теоретичної розробки та законодавчого оформлення [78, с. 20].

Слід констатувати, що наразі серед правознавців відсутній єдиний підхід щодо правової природи фінансово-правової відповідальності та її місця в системі юридичної відповідальності. Так, деякі вчені, вважаючи фінансово-правову різновидом майнової (правовідновлювальної) відповідальності, прирівнюють її до цивільно-правової [79, с. 182], майнової [80, с. 260]. Існує також думка про адміністративну природу фінансово-правової відповідальності [81, с. 187; 82, с. 69–73; 83, с. 48; 84, с. 41]. Водночас більшість науковців розглядають фінансово-правову відповідальність як окремий вид юридичної відповідальності.

Фундатор фінансового права України Л.К. Воронова зазначала, що відповідальність за порушення фінансового законодавства є комплексною категорією, яка складається з відносно відокремлених блоків залежно від інституційної належності фінансово-правових норм, які порушуються при вчиненні протиправного діяння у сфері фінансової діяльності держави. Такі блоки деталізуються у процесі кодифікації окремих інститутів фінансового законодавства [85, с. 76].

Л.А. Савченко акцентує увагу на тому, що фінансово-правова відповідальність – це вид юридичної відповідальності, яка виражається в

застосуванні до правопорушника уповноваженими на те державними органами, фінансово-правових норм – заходів державного примусу [86, с. 65]. В. П. Нагребельний, В. В. Сухонос, В. Д. Чернадчук зазначають, що фінансово-правова відповідальність є обов'язком винної у здійсненні фінансового правопорушення особи зазнавати передбачені санкціями фінансового правопорушення міри державно-владного примусу, що полягають у покладанні додаткових юридичних обов'язків майнового характеру й застосовуються уповноваженими державними органами (уповноваженою особою фінансових правовідносин) у встановленому законом процесуальному порядку [87, с. 190].

На думку І. А. Сікорської, фінансово-правова відповідальність – це правовідносини охоронного типу, вона забезпечена державним примусом, виникає у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення та полягає у застосуванні до правопорушника заходів впливу, що визначені санкцією фінансово-правової норми [88, с. 6]. Натомість Е.С. Дмитренко вважає, що фінансово-правова відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності – це сукупність правовідносин між державою в особі уповноважених органів та порушником приписів фінансово-правових норм, змістом яких є спричинення для правопорушника певних негативних наслідків за фінансове правопорушення з метою покарання правопорушника у притаманній сфері фінансово-правового регулювання формі, охорони фінансових правовідносин, припинення правопорушення та відшкодування завданої шкоди [89, с. 102].

А.Й. Іванський відзначає, що фінансово-правова відповідальність – це державний осуд, який полягає в нормативному і забезпеченому державним примусом обов'язку суб'єктів суспільних відносин зазнавати заходів державного примусу за вчинене правопорушення, що полягають у засудженні й накладенні нових, додаткових для порушника позбавленнях особистого або майнового характеру та реалізується в охоронних правовідносинах відповідальності [90, с. 28]. О. А. Музика-Стефанчук стверджує, що фінансово-правова відповідальність є видом юридичної відповідальності, яка виникає із

правопорушення, вчиненого у сфері фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування, та полягає в певних обмеженнях майнового характеру суб'єкта правопорушення [91, с. 251].

У свою чергу А.О. Монаєнко визначає фінансово-правову відповідальність як форму державного примусу у сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, що полягає в застосуванні компетентними органами державної влади до правопорушника обтяжень майнового характеру у вигляді штрафу та/чи пені [92, с. 119].

Натомість Д.О. Гетманцев під фінансово-правовою відповідальністю розуміє правовідношення, що виникає у зв'язку з вчиненням правопорушення у сфері суспільних відносин, що складається під час мобілізації, розподілу і використання публічних фондів коштів на підставі рішення (акта індивідуального застосування) або дії уповноваженого державою органу, або у визначених законодавством випадках безпосередньо порушника, між державою та особою (правопорушником), змістом якого є застосування до правопорушника заходів покарання, передбачених фінансово-правовими санкціями [93, с. 347–348].

Наведений аналіз дозволяє зробити висновок, що у науковій фаховій літературі зміст фінансово-правової відповідальності трактується по-різному. Проте у визначеннях, даних ученими, спостерігається єдиний погляд на ознаки, які вказують на зміст фінансово-правової відповідальності. Зокрема, фінансова відповідальність характеризується двома видами ознак: перша група – ознаки, властиві юридичній відповідальності загалом, а друга – ознаки, що відмежовують фінансову відповідальність від інших видів юридичної відповідальності [94, с. 23].

Для того, щоб говорити про самотійність певного виду відповідальності, необхідно визначити критерії виділення такого виду як окремого, риси, що будуть покладені в основу диференціації [94, с. 20]. У юридичній літературі до цих критеріїв відносять самотійність галузі права; специфіку регулювання суспільних відносин; самотійність і специфіку правопорушення; відмінні риси заходів відповідальності та особливий порядок їх застосування; суб'єктів,

наділених правом застосовувати заходи відповідальності [95, с. 248]. Загальними ознаками юридичної відповідальності є такі: 1) настає тільки за умови вчинення правопорушення; 2) суб'єкти – колективні й індивідуальні, наділені деліктоздатністю; 3) базується на застосуванні державного примусу; 4) виражається в обов'язку правопорушника нести покарання за його протиправну поведінку; 5) викликає для правопорушника певні негативні наслідки: втрату конкретних особистих благ, організаційні й майнові втрати; 6) встановлюється державою в особі уповноваженого органу відповідно до санкцій норм права, якими визначається і захід відповідальності; 7) є формою негативної реакції держави на правопорушення і суб'єкта, винного у його вчиненні; 8) здійснюється під час правозастосовної діяльності шляхом дотримання визначеного процедурно-процесуального порядку та форм, встановлених законом [96, с. 16–18]. Тому щоб визначити фінансово-правову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, слід виявити її зв'язок з іншими видами та відмежувати від них. Найбільш ґрунтовно диференціював фінансову відповідальність від інших видів юридичної відповідальності А.Й. Іванський. Зокрема, фінансова відповідальність відрізняється від адміністративної за такими критеріями: 1) за суб'єктом (якщо при адміністративній – це тільки фізичні особи, то при фінансовій – і юридичні, і фізичні); 2) адміністративна відповідальність реалізується у грошовій формі, фінансові ж санкції значно ширші від грошових; 3) фінансова відповідальність за податкові правопорушення заснована на податковому примусі, який характеризується специфічними рисами; 4) фінансово-правова відповідальність виникає в результаті фінансового правопорушення, адміністративна ж – у результаті адміністративного проступку; 5) за метою, оскільки у адміністративній відсутня правовідновлювальна мета; 6) допоміжними ознаками галузевого критерію класифікації є: підстави відповідальності; характер встановлених державою негативних наслідків; наявність кодифікованих нормативно-правових актів; правова природа об'єкта правопорушення; порядок застосування санкцій до винних осіб; 7) адміністративна відповідальність передбачена виключно в

Кодексі про адміністративні правопорушення; 8) у предмет адміністративного права не входять відносини, що становлять фінансову діяльність держави, і відносини фінансової відповідальності [97, с. 68; 98, с. 41–42].

Фінансово-правова відповідальність відрізняється від кримінальної за такими критеріями: 1) кримінальна відповідальність реалізується тільки за рішенням судових органів, а притягнення до фінансово-правової відповідальності відбувається на підставі рішення, яке приймають уповноважені державою органи влади; 2) заходи фінансово-правової відповідальності не тягнуть за собою таких наслідків, як судимість, ізоляція від суспільства тощо. Тобто санкції при притягненні до кримінальної відповідальності набагато суворіші, ніж при фінансово-правовій. При цьому до фінансово-правової відповідальності можуть бути притягнуті як фізичні, так і юридичні особи, до кримінальної ж – тільки фізичні; 3) фінансові правопорушення порівняно зі злочинами мають іншу (спрощену) процедуру розгляду справ, а також санкції у фінансово-правовій відповідальності застосовуються в іншому порядку, ніж при кримінальній; 4) відмінність фінансово-правової відповідальності від кримінальної полягає в нормативно-правовій базі її регулювання, процесуальному порядку застосування, суб'єктах застосування і суб'єктах відповідальності [97, с. 63–64].

Фінансово-правова відповідальність відрізняється від цивільно-правової за такими критеріями: 1) характер регулювання відносин – фінансово-правова відповідальність це завжди публічно-правові відносини, цивільна ж – приватно-правові; 2) у приватноправових відносинах виступають рівні суб'єкти, а в публічних з одного боку завжди виступає держава як владний суб'єкт; 3) у приватних правовідносинах основними цілями юридичної відповідальності є: припинення протиправних дій і примусове відновлення порушеного права. Подібна особливість виникає у зв'язку з тим, що були порушені права окремої особи, дотримання яких гарантується державою. Водночас у публічних правовідносинах правопорушення зачіпає інтереси всього суспільства загалом, при цьому може мати місце одночасно порушення прав окремих осіб. У зв'язку з цим публічна відповідальність переслідуватиме, крім перерахованих вище цілей,

і мету покарання правопорушника. Публічна відповідальність передбачається тільки законом, приватноправова ж відповідальність може бути встановлена і договором сторін [97, с. 67].

Відмінність між фінансово-правовою та дисциплінарною відповідальністю полягає у тому, що першу застосовують органи, з якими винний не має службових або трудових відносин і яким правопорушник безпосередньо не підпорядкований. При дисциплінарній відповідальності право накладати стягнення мають посадові особи, яким порушники підпорядковуються. Крім цього, дисциплінарна відповідальність виникає внаслідок вчинення особою дисциплінарного проступку [97, с. 64].

Таким чином, фінансово-правова відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності. Визначальним критерієм, який свідчить про її самостійність, є наявність окремої галузі права – фінансового, що характеризується властивим лише їй предметом та методом правового регулювання. Фінансово-правова відповідальність взаємопов'язана зі всіма видами юридичної відповідальності, але адміністративна відповідальність регулюється нормами адміністративного права, кримінальна – кримінального права, цивільна – цивільного права, тому не доцільно вести мову про те, що фінансово-правова відповідальність є різновидом цих видів відповідальності [97, с. 122].

Фінансово-правова відповідальність включає всі ознаки, які характеризують її як юридичну. Зазначений вид юридичної відповідальності характеризується такими особливостями: 1) фінансово-правова відповідальність є формалізованою і встановлена нормами фінансового законодавства; 2) фінансово-правова відповідальність застосовується уповноваженими на те державними органами і (як виняток) самим порушником; 3) фінансово-правова відповідальність є засобом охорони порядку в державі і забезпечується заходами державного примусу, який, у свою чергу, закріплюється в санкції фінансової норми, а в разі її застосування об'єктивується в наслідках майнового і немайнового характеру; 4) фінансово-правова відповідальність настає за

особливе фінансове правопорушення; 5) фінансово-правова відповідальність пов'язана із застосуванням санкцій фінансово-правових норм; 6) фінансово-правова відповідальність реалізується в особливій процесуальній формі; 7) правопорушник зазнає несприятливих наслідків, передбачених санкцією порушеної фінансово-правової норми [97, с. 40–41].

З огляду на викладене, констатуємо, що нині як на законодавчому, так і на науковому рівнях доведено існування такого різновиду юридичної відповідальності, як фінансова [78, с. 20]. Така відповідальність безпосередньо встановлена чинним Податковим кодексом України [38]. Серед наукових праць, які містять таку позицію, слід вказати дослідження А.Й. Іванського, Е.С. Дмитренко, Ю.О. Ровинського.

Зокрема, А.Й. Іванським досліджено сутність та специфіку фінансово-правової відповідальності, фінансового правопорушення, фінансово-правових санкцій та здійснено диференціацію зазначених правопорушень і санкцій [97]. Е.С. Дмитренко висвітлила інститут юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права та визначила його місце в механізмі правового забезпечення фінансової безпеки, детально розглянула підстави юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права та їх вплив на фінансову безпеку України, виокремила проблеми застосування юридичної відповідальності за бюджетні, податкові правопорушення, правопорушення у сфері державних (місцевих) запозичень, грошового обігу та розрахунків, валютного регулювання у розрізі фінансової безпеки держави [50]. Ю.О. Ровинським з'ясовано сутність та правову природу державного примусу в системі фінансового права, охарактеризовано компетенцію органів державної влади щодо застосування фінансово-правового примусу в бюджетній сфері за порушення бюджетного законодавства, проаналізовано особливості державного примусу у сфері податків і зборів, податкові правопорушення як підстави застосування податково-правового примусу, особливості застосування заходів податково-правового примусу та систему заходів валютно-правових обмежень [99].

Разом з цим, зауважимо, що фінансова відповідальність є комплексним інститутом фінансового права, оскільки охоплює відповідальність у податковій, бюджетній, банківській, валютній сферах тощо. Кожний інститут фінансового права має свою специфіку, зумовлену характером відносин в окремих сегментах публічної фінансової діяльності. Проте всі вони мають обов'язкові ознаки, властиві юридичній відповідальності загалом: а) підставою юридичної відповідальності є вчинення правопорушення; б) відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає як форма реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм; в) полягає у застосуванні до правопорушника негативних наслідків, передбачених у санкціях фінансово-правових норм, які мають майновий характер і виражені переважно у грошовій формі; г) відповідальність за порушення фінансового законодавства реалізується у специфічній процесуальній формі [100, с. 45].

Наразі науковці виокремлюють фінансову відповідальність за порушення податкового законодавства [101], бюджетного законодавства [94], банківського законодавства [102], валютного законодавства [103]. Однак проблематика фінансової відповідальності у сфері митного регулювання залишається малодослідженою, хоча є достатні підстави вести мову про існування фінансової відповідальності за порушення митного законодавства.

На наявності фінансово-правової відповідальності у сфері державної митної справи наголошує Ю. В. Оніщик, на думку якого фінансова відповідальність за порушення митного законодавства – це правовідносини, що виникають у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у сфері державної митної справи, змістом яких є застосування уповноваженими державними органами до правопорушника заходів покарання, передбачених фінансово-правовими санкціями [78, с. 22–23].

Особливими ознаками фінансово-правової відповідальності у митній сфері, що розкривають специфіку цієї відповідальності, є [78, с. 23]:

1) публічно-майновий характер. Публічний-майновий характер відносин фінансово-правової відповідальності зумовлюється тим, що зазначені відносини є

фінансово-правовими, врегульовуються фінансовим правом. Публічний характер виражається у тому, що фінансове правопорушення у сфері державної митної справи як підстава фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства завдає шкоди публічним інтересам у галузі фінансової діяльності. Майновий характер полягає у державно-правовому впливі на економічні інтереси суб'єктів, які скоїли фінансове правопорушення у сфері державної митної справи;

2) мета фінансової відповідальності – це охорона фінансових правовідносин у сфері державної митної справи. Фінансова відповідальність є засобом охорони порядку в державі і забезпечується заходами державного примусу, який в свою чергу закріплюється в санкції фінансової норми, а в разі її застосування об'єктивується в наслідках майнового і немайнового характеру;

3) притягнення до фінансової відповідальності можливе тільки за наявності нормативних, фактичних та процесуальних підстав. Нормативною підставою є фінансово-правова норма, яка передбачає можливість застосування фінансово-правової відповідальності за порушення встановлених перед державою фінансових зобов'язань у сфері митного регулювання. Фактичною підставою є фінансове правопорушення у сфері державної митної справи, що порушує встановлені перед державою фінансові зобов'язання у сфері митного регулювання. Процесуальною підставою є правозастосовний акт (рішення фінансового чи судового органу про застосування фінансових санкцій);

4) особливий порядок застосування фінансово-правових санкцій у сфері державної митної справи. За порушення встановлених перед державою фінансових зобов'язань у сфері митного регулювання винні можуть бути притягнуті до фінансово-правової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені в порядку, передбаченому митним, податковим та валютним законодавством;

5) особливий суб'єктний склад відносин фінансової відповідальності. Суб'єктами фінансового правопорушення у сфері державної митної справи є фізичні та юридичні особи, які порушують фінансово-правові зобов'язання, пов'язані з виконанням обов'язку зі сплати митних платежів та з валютними операціями у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

6) може застосовуватися в позасудовому порядку і (як виняток) за рішенням особи правопорушника. Рішення про застосування фінансових санкцій за порушення встановлених перед державою фінансових зобов'язань у сфері митного регулювання приймається керівником органу Державної фіскальної служби України на підставі акта документальної перевірки, а за наявності заперечень – за результатами розгляду заперечень. У разі самотійного виявлення факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів зі сплати митних платежів платник податків зобов'язаний сплатити суму недоплати та штрафу;

7) особливий процедурний порядок застосування заходів фінансової відповідальності. Процедура застосування фінансової відповідальності за порушення митного законодавства включає три стадії: 1) фіксування конкретного факту фінансового правопорушення у сфері державної митної справи; 2) прийняття рішення про застосування фінансових санкцій за порушення встановлених перед державою фінансових зобов'язань у сфері митного регулювання; 3) виконання рішення про застосування фінансових санкцій за порушення встановлених перед державою зобов'язань.

Враховуючи викладене, вважаємо, що фінансова відповідальність властива не тільки сфері податкового, бюджетного, валютного, банківського тощо регулювання, а й митній. Особлива роль фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства зумовлена необхідністю зміцнення фінансової дисципліни, законності і правопорядку у сфері державної митної справи.

Висновок до розділу 1

Дослідивши теоретико-правові засади фінансової відповідальності за порушення митного законодавства, можна вказати на таке:

1. У становленні й розвитку інституту відповідальності за порушення митного законодавства на території нинішньої України запропоновано

виокремити дев'ять періодів: 1) IX–XII ст. – зародження інституту відповідальності за порушення митного законодавства в Київській Русі; 2) XII–XIII ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства у період занепаду Київської Русі й навали монголо-татар; 3) XIV – до др. пол. XVI ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства у часи Литовсько-Польської доби; 4) др. пол. XVI ст. – до I пол. XVII ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в період запорізького козацтва; 5) к. XVII ст. – поч. XX ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в період входження українських земель до Російської імперії; 6) поч. XX ст. – до 1991 р. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в радянську добу; 7) 1991–2002 рр. – становлення й розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства у період прийняття першого Митного кодексу України; 8) 2002–2012 рр. – прийняття другого Митного кодексу України; 9) 2012 р. – по теперішній час – прийняття третього Митного кодексу України.

2. У Митному кодексі України йдеться лише про адміністративну відповідальність у сфері державної митної справи. Однак аналіз чинного законодавства України дозволяє говорити і про наявність фінансової, кримінальної та цивільної юридичної відповідальності в галузі митного регулювання. Тому юридична відповідальність у митній сфері являє собою міжгалузевий правовий інститут, який об'єднує в собі норми різних галузей законодавства. Конкретний вид відповідальності залежить від характеру вчиненого правопорушення. Усі ці правопорушення (адміністративні, фінансові, кримінальні, цивільні) різні за характером та ступенем суспільної небезпеки, але головна їхня особливість полягає в тому, що вони мають загальний об'єкт посягання – суспільні відносини, що виникають у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон України.

3. Відповідальність за порушення митного законодавства становить собою комплексний правовий інститут, сукупність відносно відокремлених правових

норм, що врегульовують суспільні відносини, які виникають з приводу вчинення правопорушень у сфері державної митної справи.

4. У законодавстві України з-поміж загальних видів юридичної відповідальності у митній сфері варто виокремлювати фінансово-правову відповідальність. Фінансово-правова відповідальність своєю чергою властива не тільки сфері фінансового, податкового, бюджетного, валютного, банківського регулювання тощо, а й митній. До сфери фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства належать правовідносини, які виникають у зв'язку із вчиненням у сфері державної митної справи фінансового правопорушення, із застосуванням до такого порушника покарання, передбаченого фінансово-правовими санкціями.

5. Отже, фінансова відповідальність властива не тільки сфері податкового, бюджетного, валютного, банківського тощо регулювання, а й митній. Особлива роль фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства зумовлена необхідністю у зміцненні фінансової дисципліни, законності і правопорядку у сфері державної митної справи.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

2.1. Підстави застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства

Суб'єкти митних правовідносин, які вчинили протиправне діяння, можуть бути притягнуті до фінансово-правової відповідальності за наявності сукупності підстав. Законодавство з питань державної митної справи передбачає можливість застосування уповноваженими державними органами фінансово-правових санкцій, однак не встановлює підстав їх застосування. У зв'язку з цим питання визначення підстав фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства набуває особливого значення.

Підстави фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це сукупність обставин, зазначених у нормативно-правових актах, наявність яких робить таку відповідальність можливою і необхідною [50, с. 193]. Зауважимо, що слід розмежовувати підстави притягнення до юридичної відповідальності і підстави настання юридичної відповідальності. Під підставами притягнення до юридичної відповідальності необхідно розуміти сукупність обставин, наявність яких робить юридичну відповідальність можливою. Її фактичною підставою є склад правопорушення. Правопорушення не зумовлює автоматичне настання юридичної відповідальності, а лише слугує підставою для притягнення до неї. Підставами ж настання юридичної відповідальності є сукупність обставин, за наявності яких у встановленому процесуальним законодавством порядку настає юридична відповідальність правопорушника перед суспільством (державою) [50, с. 193].

Традиційно в теорії права виділяють нормативну, фактичну та процесуальну підстави настання юридичної відповідальності. Нормативна

підстава – це наявність норми права, яка забороняє соціальну небезпечну поведінку і встановлює відповідні санкції. Під фактичною підставою слід розуміти наявність факту правопорушення. Процесуальна підстава передбачає наявність правозастосовного акта, яким покладається юридична відповідальність, визначаються її вид і засіб [60, с. 440]. На наш погляд, фінансово-правовій відповідальності за порушення митного законодавства властиві наведені вище підстави. Вважаємо, що відсутність будь-якої із них ставить під сумнів існування фінансово-правової відповідальності в сфері митного регулювання [104, с. 3].

Необхідно відзначити, що в Митному кодексі України тільки аналіз положень щодо митних платежів дозволяє зробити висновок про існування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства. Так, у ст. 302 Митного кодексу України передбачено, що після закінчення встановлених цим Кодексом та Податковим кодексом України строків сплати митних платежів, на суму податкового боргу нараховується пеня у розмірі та порядку, визначених Податковим кодексом України. Пеня сплачується незалежно від застосування інших заходів відповідальності за порушення вимог законодавства України, визначених цим Кодексом, Податковим кодексом України та іншими законами України. Пеня нараховується платником податків самостійно та сплачується одночасно зі сплатою митних платежів. Сплата, стягнення та повернення пені здійснюються за правилами, встановленими законом для сплати, стягнення та повернення митних платежів [34].

Разом з тим, варто звернути увагу на те, що до категорії «митні платежі», згідно з п.27 ч.1 ст.4 Митного кодексу України та п. п.14.1.113 п.14.1 Податкового кодексу України, відносяться податки, які, відповідно до податкового або митного законодавства, справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України. Відповідно до п.111.2 ст.111 Податкового кодексу України, фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових)

санкцій (штрафів) та/або пені [38]. З огляду на це у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів до платника податків може бути застосована фінансово-правова відповідальність у вигляді штрафу, а саме за податкові правопорушення, передбачені у ст.ст. 117–1281 Глави 11 Податкового кодексу України [38].

Аналіз наведених вище норм митного та податкового законодавства дозволяє стверджувати, що у Митному кодексі України містяться тільки норми, які зобов'язують звертатись до Податкового кодексу України. Іншими словами, нормативна підстава фінансово-правової відповідальності у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів конкретно визначена у податковому законодавстві України [104, с. 4].

Слід також зазначити, що фінансова відповідальність за порушення митного законодавства у вигляді штрафу та/або пені може бути застосована і за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а саме за валютні правопорушення, передбачені ст. 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [39] та ст. 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [40]. Тобто, нормативна підстава фінансово-правової відповідальності у разі порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності конкретно визначена у валютному законодавстві України.

З урахуванням викладеного можна зробити висновок, що нормативною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства є фінансово-правова норма, яка передбачає можливість застосування фінансово-правової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені за порушення встановлених перед державою фінансових зобов'язань у сфері митного регулювання.

Фактичною підставою юридичної відповідальності теорія права називає конкретне вчинене правопорушення, що характеризується сукупністю різних ознак, які утворюють склад правопорушення [105, с. 444]. З позиції права,

правопорушення є проявом сваволі, нехтування тих правил, які схвалені і встановлені державою для підтримання соціального порядку та забезпечення прав, свобод і законних інтересів громадян [106, с. 77]. Кожне правопорушення конкретне, оскільки воно характеризується конкретним суб'єктом, вчиняється у певний час, у певному місці та характеризується конкретно визначеними ознаками, що виражають єдність формальних (зовнішніх) і матеріальних (внутрішніх), об'єктивних і суб'єктивних ознак. Найчастіше у теорії права до таких ознак відносять протиправність, суспільну шкідливість (небезпечність) дії або бездіяльності [107, с. 25], а також вину суб'єкта, що вчинив протиправні діяння, та караність [60, с. 420–421].

У юридичній науці поняттю «правопорушення» надаються найрізноманітніші визначення. Прийнятною, на нашу думку, є запропонована А.Й. Іванським дефініція правопорушення, під яким розуміється суспільно шкідливе або суспільно небезпечне діяння (дія або бездіяльність), протиправне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта (фізичної чи юридичної особи), який зазіхає на інтереси особистості, держави і суспільства загалом, що охороняються законом і за яке встановлена юридична відповідальність [97, с. 145].

У разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів фактичною підставою фінансово-правової відповідальності є наявність факту податкового правопорушення. Це пояснюється тим, що митні платежі, згідно з митним та податковим законодавством України, це податки, а протиправні діяння (дія чи бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог митного та податкового законодавства, відповідно до п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України, є податковим правопорушенням [38].

Натомість у разі порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності фактичною підставою фінансово-правової відповідальності є наявність факту валютного правопорушення. Варто відзначити, що валютне законодавство України містить дефініцію «порушення валютного законодавства», а не «валютне правопорушення». Водночас, на наш

погляд, поняття «валютне правопорушення» набагато ширше за категорію «порушення валютного законодавства», оскільки охоплює всі види юридичної відповідальності за правопорушення у сфері валютного регулювання. У літературі відзначається, що валютні правопорушення – це суспільно небезпечні, протиправні діяння (дія або бездіяльність) з боку резидентів, нерезидентів, банків та інших фінансових установ, які порушують встановлені законом приписи, за вчинення яких передбачений певний вид юридичної відповідальності [108, с. 135].

Враховуючи те, що фактичною підставою фінансової відповідальності за порушення митного законодавства може бути наявність факту як податкового, так і валютного правопорушення, важливо з'ясувати правову природу таких правопорушень.

Деякі науковці вважають, що податкове правопорушення є різновидом адміністративного правопорушення [109, с. 44; 110, с. 66; 111, с. 13; 112, с. 42–44]. Інші вчені стверджують, що податкове правопорушення є різновидом фінансового правопорушення [113, с. 64; 79, с. 184–189; 114, с. 13; 115, с. 75–76; 116, с. 45]. У свою чергу Д.В. Вінницький розглядає податкове правопорушення як самостійний вид правопорушень [117, с. 311–318].

При визначенні правової природи податкового правопорушення ми поділяємо думки другої групи вчених та вважаємо, що податковим правопорушенням властива фінансово-правова природа і вони є різновидом фінансових.

Для розмежування податкових та адміністративних правопорушень необхідно враховувати такі критерії: 1) ознаки протиправності та суспільної шкідливості податкових та адміністративних не можуть бути надійними критеріями розмежування їх один від одного (як і для розмежування інших видів правопорушень один від одного); 2) ознака винності у вчиненні податкового правопорушення відрізняється від аналогічної ознаки адміністративного правопорушення; 3) суб'єкти податкових і адміністративних правопорушень збігаються частково. Суб'єкти найбільш близької до податкових правопорушень

групи адміністративних правопорушень у сфері оподаткування взагалі не збігаються; 4) адміністративне покарання має інший зміст, ніж податкове покарання, що виявляється в процесуальних особливостях притягнення до відповідальності; кола суб'єктів, що беруть участь у відносинах щодо притягнення до відповідальності; специфіки правових наслідків вчинення податкових і адміністративних правопорушень; законодавчому регулюванню притягнення до адміністративної та фінансової відповідальності [116, с. 44–45].

Ми не погоджуємося з позицією Д.В. Вінницького, оскільки вважаємо, що податкове право є інститутом фінансового права, а не самостійною галуззю права. З цього приводу Л. К. Воронова зазначала, що податкове право – це частина фінансового, тому йому властиві всі особливості фінансового права. Податкові правовідносини завжди пов'язані з відчуженням власності. Жоден з учасників цих відносин змінити приписів держави не може, оскільки все регулюється законом. Норми фінансового права, які регулюють податкові відносини, об'єднуються у підгалузь фінансового права і становлять податкове право. Норми податкового права (як вид фінансово-правових) використовуються державою як засіб впливу на учасників податкових відносин для встановлення правил регулювання поведінки при нарахуванні й сплаті введених нею податків і відповідальності за їх невиконання [85, с. 214].

Немає єдиного підходу серед дослідників і щодо правової природи валютних правопорушень. Так, М.М. Артемов стверджує, що валютне правопорушення є самостійним видом правопорушення [118, с. 91]. На думку М.В. Сапожнікова, валютне правопорушення є різновидом адміністративного правопорушення [119, с. 68]. А.А. Мусаткіна зазначає, що валютне правопорушення є різновидом фінансового правопорушення [120, с. 58].

На наш погляд, ключовим критерієм визначення правової природи як податкових, так і валютних правопорушень, є предмет правового регулювання. Валютні правовідносини аналізуються з двох різних точок зору [121, с. 11]. По-перше, з позиції широкого підходу валютні відносини являють собою комплекс відносин, врегульованих методами, що властиві різним галузям права. По-друге,

з точки зору вузького підходу вони ототожнюються або тільки з публічними, або з приватними відносинами. Згідно з останнім підходом, валютні відносини, що мають фінансово-правову природу, формуються у сфері публічної фінансової діяльності держави і пов'язані з її роллю в розподілі і перерозподілі валового внутрішнього продукту з метою створення і використання необхідних суспільству валютних фондів. Основою правового регулювання валютних відносин є валютно-правові норми, включені до складу вищезазначеного інституту системи фінансового права України [122, с. 9]. З огляду на викладене вважаємо, що валютним правопорушенням властива фінансово-правова природа і вони є різновидом фінансових правопорушень.

Поняття «фінансове правопорушення» є одним із найбільш дискусійних питань доктрини фінансового права. У науково-правових колах простежуються різні позиції щодо інституту фінансових правопорушень – від повного заперечення фінансових правопорушень, до визнання цієї правової категорії як однієї з ключових в теорії фінансової відповідальності. Не містить ґрунтовного визначення дефініції «фінансове правопорушення» і фінансове законодавство України, хоча закріплює його різновиди [123, с. 8].

У науковому дискурсі простежується і пряме заперечення категорії «фінансове правопорушення». Цієї позиції дотримуються Д.Н. Бахрах, Л.Ю. Кроліс, І. Ребане, В.Д. Резвих, І.В. Хаменушко, Е.В. Шеховцева. На їхню думку, фінансове право не має самостійних заходів примусу [124, с. 153; 83, с. 48; 125, с.24–40], а низка порушень фінансового права ними відноситься до самостійних різновидів цивільних правопорушень, оскільки заборонні їх санкції абсолютно аналогічні цивільно-правовим санкціям [126, с. 182–183], або до адміністративних проступків, тому що вони виникають у процесі здійснення управлінської діяльності [127, с. 88; 128].

Дещо іншу позицію поділяє Ю.Н. Белошапко, який зазначив, що поняття «фінансове правопорушення» може існувати тільки у вигляді наукової категорії без прикладного значення. Зокрема, вчений зазначає, що не існує фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності, оскільки нині

немає специфічного виду правопорушення – фінансового правопорушення – і специфічної санкції – фінансово-правової санкції. Отже, не можна говорити і про фінансове право як самостійну галузь права. Для цього необхідно виділити самостійний метод правового регулювання, який з позицій загальної теорії права розглядається як один із основних критеріїв, що визначають структурування правової системи, відокремлення відносно автономних галузей (підгалузей) права. Проявом такого методу є наявність самостійного виду юридичної відповідальності та специфічної санкції. Але будь-який їхній приклад характерний для вже наявних галузей права – адміністративного або кримінального (штраф), цивільного (пеня) тощо. Разом з цим, науковець наголошує, що поняття «фінансове правопорушення» може існувати умовно, у наукових цілях. У зв'язку з цим Ю. Н. Белошапко під фінансовим правопорушенням розуміє винне суспільно-небезпечне діяння (дія або бездіяльність), що порушує фінансово-правові норми чинного законодавства, за вчинення якого встановлена адміністративна або кримінальна, а також цивільно-правова відповідальність [129].

В обох випадках основним аргументом учених щодо поняття «фінансове правопорушення» є те, що визначення його не знайшло законодавчого закріплення. З цього приводу Д.Г. Макаров відзначає, що з формуванням галузі фінансового права поняття «фінансове правопорушення» в системі класифікації видів правопорушень цілком логічне, але за своїм характером воно дотепер нерідко пов'язується й ототожнюється з адміністративним проступком [130, с. 120]. Є.В. Додін звертає увагу на те, що нестабільність та неоднозначність чинного законодавства, яке регламентує фінансову діяльність, породжує сумніви щодо правових підстав при вирішенні питання про виділення правопорушення фінансово-правового характеру як самостійного [131, с. 14].

Варто відзначити, що в 1892 році П. Пусторослев окремо у структурі правопорушень виділяв фінансові. До фінансових правопорушень вчений відносив, насамперед, податкові, зокрема, несплату податку громадянином державі після настання терміну [132]. Крім цього, поняття «фінансові

правопорушення» зустрічається у Європейській конвенції про видачу правопорушників від 13 грудня 1957 року. У ст. 5 цієї Конвенції було зазначено, що видача здійснюється, відповідно до положень цієї Конвенції, за правопорушення, пов'язані з податками, зборами, митом та валютою, тільки якщо Договірні Сторони ухвалили таке рішення стосовно будь-якого такого правопорушення або категорії правопорушень [133]. Відповідно з Другим додатковим протоколом до цієї Конвенції від 17 березня 1978 року, ст. 5 була викладена в новій редакції. Згідно зі ст. 2 документа за правопорушення, пов'язані з податками, зборами, митом та валютою, видача здійснюється між Договірними Сторонами відповідно до положень цієї Конвенції, якщо правопорушення, за законодавством запитуваної Сторони, відповідає правопорушенню такого ж самого характеру. При цьому у видачі правопорушника не може бути відмовлено на підставі того, що законодавство запитуваної Сторони не передбачає таких самих податків чи зборів або не регулює податки, збори, мито або валюту таким же чином, як законодавство запитуваної Сторони [134]. При цьому наголосимо, що ст. 5 Європейської конвенції про видачу правопорушників має назву «фінансові правопорушення».

Необхідно зауважити, що аналіз нормативно-правової бази України дозволив знайти низки визначень фінансового правопорушення. Так, в Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні було зазначено, що фінансове правопорушення – це дія або бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм [135]. Відповідно до наказу Міністерства вугільної промисловості від 8 червня 2007 року № 200, під фінансовим правопорушенням слід розуміти дію або бездіяльність на підконтрольних об'єктах, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм [136]. Аналогічні визначення містилися і в інших наказах органів державної влади [137; 138]. Наразі наведені документи втратили чинність, крім наказу Міністерства вугільної промисловості

від 8 червня 2007 року № 200. Утім, на наш погляд, ці тлумачення не достатньо чітко розкривають сутність дефініції «фінансове правопорушення», оскільки не враховують усі її ознаки. Сьогодні поняття «фінансове правопорушення» вживається в законодавчих актах, однак його визначення не наводиться [139].

Багато юристів-фінансистів вважають, що фінансове правопорушення – це самостійний вид правопорушення. Так, Ю.В. Оніщик зазначає, що поняття «фінансове правопорушення» широко розповсюджене, але його тлумачення не однозначне. Визначаючи його дефініцію, насамперед, слід звернути увагу на те, що фінансові правопорушення вчиняються у сфері фінансів і безпосереднім об'єктом протиправних посягань є саме фінансові відносини [114, с. 11]. На думку В.Н. Репецького, фінансове правопорушення є підставою самостійного виду відповідальності за фінансовим правом і являє собою таку винну, протиправну дію чи бездіяльність суб'єкта фінансових правовідносин, які полягають у невиконанні фінансових зобов'язань перед державою, і передбачає застосування санкцій, що містяться у нормах фінансового права [140, с. 48]. М.В. Карасьова вважає, що фінансове правопорушення – це самостійний вид правопорушення, являє собою винне вчинене діяння, що порушує норми фінансового права, за які законодавством встановлена фінансово-правова відповідальність [141, с. 184]. Л.К. Царьова вказує, що фінансові правопорушення є самостійним видом правопорушень і визначає його як протиправне винне діяння (дія або бездіяльність), що зазіхає на встановлений державою порядок здійснення фінансової діяльності та викликає застосування відповідних санкцій, у тому числі фінансових [142, с. 49]. Ю.О. Ровинський визначає фінансове правопорушення як діяння суб'єктів фінансових правовідносин, що спричинило порушення встановленого фінансово-правовими нормами порядку мобілізації, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів коштів, за яке передбачена юридична відповідальність [143, с. 47]. Автори навчального посібника «Фінансове право» стверджують, що фінансове правопорушення – це порушення врегульованого фінансово-правовою нормою порядку мобілізації,

розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів коштів, за яке законодавством передбачено юридичну відповідальність [86, с. 67].

А.Й. Іванський зауважує, що фінансове правопорушення не можна визначити як суто шкідливе чи суто небезпечне. Воно може бути або одним, або іншим. Зважаючи на особливості фінансово-правової відповідальності (колективно-майновий характер), її заходи застосовуються до порушників фінансової дисципліни – суб'єктів господарювання, а залежно від суспільної шкідливості або небезпечності діяння до посадових осіб суб'єктів господарювання реалізуються заходи адміністративної чи кримінальної відповідальності відповідно [97, с. 158].

Характерними ознаками фінансового правопорушення є: 1) діяння (дія або бездіяльність); 2) протиправність (порушення фінансового законодавства); 3) винність; 4) здійснення певним колом осіб; 5) караність (наявність встановленої фінансовим законодавством відповідальності) [97, с. 158]. Якщо у діянні наявні ці ознаки, можна стверджувати, що в ньому є склад фінансового правопорушення (об'єкт, суб'єкт, об'єктивна сторона, суб'єктивна сторона). За відсутності у діянні будь-якої зазначеної вище ознаки немає й фінансового правопорушення.

Необхідність виділення фінансового правопорушення як самостійної підстави для застосування заходів фінансової відповідальності пов'язана насамперед з наявністю особливої правової галузі – фінансового права. Однією з ознак самостійності галузі завжди є наявність власного інституту примусу. У галузі фінансового права такий інститут представлений у комплексі нормативних актів, що регулюють порядок здійснення фінансової діяльності [97, с. 154]. Відсутність законодавчого визначення фінансового правопорушення слід розглядати як недолік чинного законодавства України, а не як підставу для заперечення існування таких правопорушень. Цивільне законодавство також не містить визначення поняття «цивільне правопорушення», але ніхто не заперечує існування таких правопорушень. Тому ми підтримуємо тих учених, які

стверджують, що фінансове правопорушення займає самостійне місце в системі правопорушень [123, с. 10].

Нам імпонує позиція Ю.В. Оніщика, що поняття «фінансове правопорушення» доцільно вживати у широкому та вузькому значенні. Фінансове правопорушення у вузькому значенні – це суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта, що порушує врегульований правовими нормами порядок формування, розподілу та використання публічних фондів коштів, за яке законодавством передбачена фінансова відповідальність. У свою чергу фінансове правопорушення у широкому значенні – це суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта, що порушує врегульований правовими нормами порядок формування, розподілу та використання публічних фондів коштів, за яке законодавством передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність [123, с. 10].

Таким чином, фактичною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства є фінансове правопорушення у сфері державної митної справи – суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта, що порушує встановлені перед державою фінансові зобов'язання у сфері митного регулювання.

Для притягнення суб'єкта митних правовідносин до фінансово-правової відповідальності необхідна наявність складу фінансового правопорушення – сукупності юридичних ознак протиправної поведінки, необхідних та достатніх для притягнення до юридичної відповідальності [60, с. 421], за наявності яких діяння визнається конкретним правопорушенням [61, с. 242]. Така сукупність ознак обов'язково має бути передбачена в законі [61, с. 421] чи встановлена в праві [144, с. 77]. А.Й. Іванський відмічає, що склад правопорушення – це набір елементів, які створюють правопорушення, і не просто набір або сукупність, а «сувора система» взаємопов'язаних елементів. Склад правопорушення є безліччю підсистем і елементів, що знаходяться в таких відносинах і зв'язках між собою, які утворюють цілком визначену цілісність і єдність [97, с. 160]. У свою чергу Б.А. Курінов наголошує, що склад правопорушення – це свого роду каркас

неправомірного діяння, його модель [145, с. 34]. Згідно з Рішенням Конституційного Суду України від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99, відповідність ознак конкретного діяння ознакам складу правопорушення є необхідною і достатньою підставою для притягнення правопорушника до юридичної відповідальності. Якщо немає складу правопорушення, то немає й правопорушення [146].

Значення складу фінансового правопорушення у сфері державної митної справи полягає у: дотриманні принципів законності та обґрунтованості при встановленні фінансово-правової відповідальності порушника митного законодавства; чіткому розмежуванні правомірного і неправомірного діяння порушника митного законодавства; відмежуванні одного правопорушення, вчиненого порушником митного законодавства, від іншого [50, с. 202].

У фінансово-правовій літературі відзначається, що склад фінансового правопорушення – це встановлена в праві сукупність ознак, за яких діяння є фінансовим правопорушенням [141, с. 185]. На думку В.П. Нагребельного, фінансове правопорушення є підставою для притягнення до фінансово-правової відповідальності і внаслідок цього характеризується сукупністю об'єктивних і суб'єктивних ознак, які в сукупності утворюють склад фінансового правопорушення. Склад фінансового правопорушення – це встановлені нормами фінансового права ознаки (елементи), сукупність яких дозволяє вважати протиправне діяння фінансовим правопорушенням [87, с. 197].

У юридичній науці досліджені ознаки традиційно об'єднують у чотири групи: ознаки, які характеризують об'єкт правопорушення, об'єктивний бік, суб'єкт правопорушення та суб'єктивний бік. Отже, під юридичним складом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи слід розуміти сукупність закріплених у законодавстві ознак, за наявності яких протиправне діяння (дія або бездіяльність) визнається правопорушенням, а саме: об'єкт, об'єктивний бік, суб'єкт та суб'єктивний бік. За відсутності хоча б однієї з ознак немає і складу фінансового правопорушення у сфері державної митної справи

загалом, а отже, і підстав для притягнення до фінансово-правової відповідальності.

Питання щодо елементів складу правопорушення та їхнього змісту достатньо повно розроблені як у загальній теорії права, так і в галузевих науках. У теорії права найбільш визнаною є точка зору, згідно з якою об'єктом правопорушення визнаються суспільні відносини, які регулюються й охороняються правом. Під об'єктом правопорушення розуміється певний різновид суспільних відносин, урегульованих правом, на яке чинить замах правопорушення [147, с. 448].

Слід погодитися з ученими, які вважають, що справедливо говорити про загальний, видовий і безпосередній об'єкт фінансового правопорушення [148, с. 56; 141, с. 185–186]. Така тричленна класифікація об'єктів правопорушення «по вертикалі» була запропонована В.Д. Меншагіним і визнана більшістю юристів [149, с. 73]. Її сутність полягає в поступовій конкретизації суспільних відносин, що охороняються фінансовим законодавством, за принципом «від загального до окремого», шляхом визначення спочатку родового, а потім безпосереднього об'єкта. Така класифікація цілком відповідає потребам практики, логічна, оскільки ґрунтується на співвідношенні філософських категорій «загального», «особливого» та «окремого» [97, с. 223–224].

Загальний об'єкт складається із сукупності всіх суспільних відносин, які охороняються чинним фінансовим законодавством. До цієї сукупності належать різні за своєю природою відносини (податкові, бюджетні, банківські, валютні, відносини у сфері державної митної справи тощо). Таким чином, як загальний об'єкт фінансового правопорушення необхідно визначати фінансові права, що охороняються законом, інтереси держави, права й інтереси держави у сфері здійснення фінансової діяльності на всіх її етапах, систему фінансових відносин, що виникають у сфері акумуляції, розподілу та перерозподілу державних централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів. Водночас, слід мати на увазі, що об'єкт фінансового правопорушення має місце в зв'язку не з

будь-яким посяганням на суспільні відносини у сфері фінансової діяльності, а лише з такими правопорушеннями, які встановлені законом [97, с. 224].

Видовим об'єктом фінансового правопорушення виступає відносно уособлена група правил у сфері фінансової діяльності держави, за порушення яких передбачена система заходів фінансово-правової відповідальності, тобто це самостійна група суспільних відносин, яким завдається шкода в результаті вчинення близьких за змістом об'єктивного та суб'єктивного аспектів правопорушення [97, с. 225]. Ця група відносин є самостійною частиною загального об'єкта правопорушення. Класифікувати видові об'єкти фінансових правопорушень можна за сферами діяльності, де формуються суспільні відносини, що охороняються фінансово-правовими санкціями. Наприклад, залежно від цієї підстави слід розрізняти фінансові відносини в бюджетній, податковій сфері, у сфері валютного регулювання і валютного контролю, у сфері банківського контролю, у сфері державної митної справи тощо [150, с. 104–105].

Безпосереднім об'єктом фінансового правопорушення є ті конкретні відносини, правила, які охороняються нормами фінансового права і забезпечуються фінансовою відповідальністю [141, с. 185]. Під безпосереднім об'єктом правопорушення слід розуміти індивідуальне благо, що охороняється юридичною санкцією. В аспекті фінансового правопорушення як безпосередній об'єкт посягання слід визначити конкретно встановлені фінансовою нормою відносини, що охороняються фінансово-правовими санкціями [97, с. 226]. Саме в цілях охорони безпосереднього об'єкта законодавець конструює конкретні склади фінансових правопорушень, встановлює вид і розмір відповідальності за їх вчинення [150, с. 105].

Наприклад, безпосереднім об'єктом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи є конкретні суспільні відносини, які поставлені законодавцем під охорону певної статті закону (у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів – Податкового кодексу України, у разі порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності – Декрету Кабінету Міністрів України

«Про систему валютного регулювання і валютного контролю») і яким завдається шкода правопорушенням, що підпадає під ознаки конкретного складу фінансового правопорушення у сфері державної митної справи.

Необхідно також виділяти таку факультативну ознаку, що характеризує об'єкт фінансового правопорушення, як його предмет. Предметом фінансового правопорушення є ті матеріальні цінності, впливаючи на які суб'єкт правопорушення заподіює шкоду суспільним відносинам, що охороняються (об'єкту) [97, с. 227]. Так, у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів предметом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи будуть митні платежі, у разі порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності – валютні цінності.

Отже, об'єктом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи є врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, яким у результаті правопорушення завдається шкода. Відповідно, ним може виступати встановлений загальний порядок здійснення фінансової діяльності (загальний об'єкт), чи окремої її сфери державної митної справи (видовий об'єкт), чи певний порядок здійснення конкретних фінансових операцій – сплата митних платежів, валютні операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності (безпосередній об'єкт). Об'єкт фінансового правопорушення у сфері державної митної справи сприяє розкриттю соціальної сутності такого правопорушення, з'ясувати його суспільно небезпечні (шкідливі) наслідки та правильно кваліфікувати протиправні діяння суб'єкта правопорушення, відмежовуючи від суміжних правопорушень [50, с. 203].

Іншою обов'язковою ознакою складу фінансового правопорушення є об'єктивна сторона, яка являє собою зовнішнє вираження правопорушення, характеризує об'єктивні обставини його вчинення. За своєю сутністю об'єктивна сторона правопорушення – це зовнішній акт людської поведінки, що має просторово-часові характеристики [95, с. 285]. Серед ознак об'єктивної сторони складу правопорушення виділяють: діяння, причинно-наслідковий зв'язок між

діянням та наслідками, способи та засоби вчинення правопорушення, знаряддя, місце, час, обставини вчинення діяння [93, с. 551].

Діяння є конкретним свідомим і вольовим актом поведінки суб'єкта фінансового правопорушення, якою завдано (може бути завдано) шкоди фінансовим інтересам суспільства, держави, особи. Ознаками діяння є: суспільна небезпечність (шкідливість), протиправність. Формами суспільно шкідливого діяння суб'єкта фінансового правопорушення є: дія як активна, свідома, суспільна небезпечна (шкідлива), протиправна поведінка (наприклад, приховування (заниження) об'єкта оподаткування); бездіяльність як пасивна форма поведінки суб'єкта фінансового правопорушення, свідоме утримання від дій, які він був зобов'язаний або міг вчинити за конкретних обставин, внаслідок чого сталося заподіяння (загроза заподіяння) шкоди фінансовим відносинам (наприклад, неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності). При цьому дія чи бездіяльність мають бути заборонені фінансовим правом, а бездіяльність буде правопорушенням лише тоді, коли існував для особи відомий, законом встановлений обов'язок діяти [50, с. 203-204].

Ознакою об'єктивної сторони правопорушення є його суспільно небезпечні (шкідливі) наслідки, які або вказуються у правовій нормі чи впливають з її змісту (матеріальний склад правопорушення), або не вказуються (формальний склад правопорушення). Фінансові правопорушення завдають здебільшого матеріальної шкоди – бюджети, інші фонди коштів недоотримують доходи, а ті, у свою чергу, не спрямовуються на фінансування в належних обсягах економічних, соціальних та інших програм, тобто вони спричиняють дезорганізацію порядку мобілізації, розподілу та використання публічних фондів коштів [50, с. 204]. Наприклад, матеріальним складом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи є порушення правил сплати (перерахування) податків (ст. 126 Податкового кодексу України), а формальним складом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи є порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати

податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 121 Податкового кодексу України).

Причинно-наслідковий зв'язок у фінансовому правопорушенні являє собою предикативний зв'язок, при якому одна подія (юридичний факт) передує (або збігається за часом) іншому явищу (шкідливим наслідкам) і послідовно до нього призводить [97, с. 232]. Спосіб і засоби вчинення правопорушення пов'язані безпосередньо з самим діянням, а місце, час та обставини здійснення правопорушення є загальними умовами, у яких відбувається фінансове правопорушення. Спосіб здійснення правопорушення – це сукупність прийомів, методів і рухів, використовуючи які правопорушник реалізує свій намір. Спосіб вчинення фінансового правопорушення, вказуючи на прийоми і методи, які застосовує особа при здійсненні протиправних дій, спрямований на забезпечення виконання дії (невиконання або неналежне виконання обов'язку зі сплати митних платежів) і досягнення результату (несплата митних платежів). Засоби здійснення – це знаряддя або інші предмети чи процеси зовнішнього світу, які правопорушник використовує для впливу на предмет зазіхання, потерпілого або інші елементи суспільних відносин, що є об'єктом правопорушення [97, с. 235].

Будь-яке правопорушення відбувається у визначеному місці, у певний час за певних обставин, причому винний діє певним способом і найчастіше використовує певні засоби для реалізації власних цілей. Ці компоненти є факультативними, оскільки властиві кожному правопорушенню, вони включаються до складу лише у випадку, коли впливають на суспільну небезпеку вчиненого. Час, місце, обставини здійснення фінансового правопорушення прямо у фінансовому законодавстві не вказані, проте вони можуть враховуватися, наприклад, як пом'якшувальні обставини, чи у випадку кваліфікації триваючих, повторюваних та продовжуваних фінансових правопорушень [97, с. 236–237].

Отже, об'єктивний аспект фінансового правопорушення у сфері державної митної справи – це система передбачених фінансовими нормами ознак, які

характеризують зовнішній прояв протиправної поведінки та є достатніми для кваліфікації фінансового правопорушення.

Правопорушення передбачає наявність суб'єкта, якого, відповідно до законодавства, може бути притягнуто до юридичної відповідальності за його вчинення. У теорії права вчені відзначають, що суб'єктом правопорушення виступає деліктоздатна фізична особа чи організація, посадова особа, державні інституції. Такий суб'єкт має володіти право-дієздатністю, деліктоздатністю або іншими правами. Тобто суб'єкт правопорушення має володіти деліктоздатністю – здатністю нести юридичну відповідальність за свої протиправні вчинки [50, с. 205]. Відповідно, суб'єктом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи є деліктоздатна особа, що вчинила протиправне винне діяння і здатна нести фінансово-правову відповідальність.

Серед суб'єктів фінансових правопорушень В.П. Нагребельний виділяє загальні суб'єкти (які визначаються нормами фінансового права) і спеціальні суб'єкти (особа, яка безпосередньо вказана у фінансовому законі). Загалом коло суб'єктів відрізняється залежно від фінансових правовідносин [87, с. 198].

У свою чергу М.В. Карасьова суб'єктів фінансового правопорушення поділяє на індивідуальні та колективні [79, с. 187]. Натомість А.Й. Іванський зазначає, що суб'єктами фінансового правопорушення є юридичні і фізичні особи, які виступають в різних іпостасях у зв'язку з покладеними на них обов'язками, встановленими фінансовим законодавством [97, с. 264].

На наш погляд, найбільш доцільним є поділ суб'єктів фінансових правопорушень, запропонований Е.С. Дмитренко, яка виділяє три групи суб'єктів таких правопорушень: 1) суспільно-територіальні утворення: держава (в особі уповноважених нею органів) та її місцеві утворення (адміністративно-територіальні одиниці); 2) колективні суб'єкти; 3) індивідуальні суб'єкти [50, с. 211].

До індивідуальних суб'єктів деліктних відносин слід віднести фізичних осіб (як резидентів, так і нерезидентів), а до колективних – державні органи, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації усіх форм

власності. Особливою деліктоздатністю у сфері фінансової діяльності наділені також Україна як держава, адміністративно-територіальні утворення. Вона за змістом істотно відрізняється від деліктоздатності інших суб'єктів фінансових правопорушень, зокрема колективних, а, отже, її слід розглядати окремо. Деліктоздатність держави проявляється за умов, коли вона не виконує боргових зобов'язань. Деліктоздатність адміністративно-територіальних одиниць може мати місце під час затвердження та виконання місцевого бюджету, встановлення місцевих обов'язкових платежів, випуску місцевих позик, отримання фінансової допомоги. Особлива деліктоздатність представницьких органів державної та місцевої влади визначається їх компетенцією приймати рішення у сфері фінансової діяльності, здійснювати контроль за їх реалізацією, а органів виконавчої влади – виконувати такі рішення. Водночас зазначені органи мають виступати суб'єктами юридичної відповідальності, коли вони не виконують офіційно взятих на себе зобов'язань, якщо у результаті цього нанесено шкоду фінансовим інтересам держави, особи [50, с. 206–207].

Необхідно вказати, що аналіз чинного законодавства України до суб'єктів фінансових правопорушень у сфері державної митної справи, які здатні нести фінансово-правову відповідальність, дозволяє віднести виключно фізичних та юридичних осіб (як резидентів, так і нерезидентів). У частині невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів, згідно з п. 39 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України, суб'єктом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи є платник податків – особа, на яку, відповідно до цього Кодексу, Податкового кодексу України та інших законів України, покладено обов'язок зі сплати митних платежів [34]. У випадку порушень порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності суб'єктом фінансового правопорушення у сфері державної митної справи є безпосередньо особа, яка здійснює такі операції.

Ще однією ознакою складу фінансового правопорушення є суб'єктивний аспект. Суб'єктивний аспект фінансового правопорушення у сфері державної митної справи являє собою сукупність ознак, які відображають внутрішню

сторону протиправного діяння (дія або бездіяльність), і характеризує внутрішні психічні процеси, що відбуваються у свідомості правопорушника щодо скоєного та його наслідків [151, с. 125–126].

Основною ознакою суб'єктивного аспекту правопорушення є вина. Вина – це психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним суспільно шкідливого діяння та його наслідків, виражене у формі умислу або необережності [97, с. 208]. Правопорушення є умисним, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її небезпечні (шкідливі) наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків. У свою чергу, правопорушення вважається вчиненим з необережності, коли суб'єкт, який його вчинив, передбачав можливість настання шкідливих наслідків своєї дії (бездіяльності), але легковажно розраховував на їх відвернення (самовпевненість), або не передбачав можливості настання таких наслідків, хоча мав би і міг передбачати (недбалість) [50, с. 211].

Поряд з виною до складу суб'єктивного аспекту правопорушення входять також мета і мотив. Мотив – це фактори (обставини), що спонукали особу вчинити правопорушення. Мета – це уявлення про результат, якого досягне правопорушник, вчинивши неправомірні діяння. Виявлення мети, яку переслідує правопорушник, та мотивів, якими він керувався, необхідне для того, щоб більш точно визначити фінансову відповідальність. Проте ці елементи не відіграють значної ролі для кваліфікації фінансового правопорушення, хоча набувають значущості як ознака злочину, скоєного у фінансовій сфері [97, с. 221].

Слід зазначити, що чинне податкове та валютне законодавство не містить положень, які б регулювали суб'єктивний бік фінансового правопорушення у сфері державної митної справи. Вона представлена в усіченому вигляді, тобто не має значення для кваліфікації [93, с. 547]. Це передусім пов'язано з тим, що суб'єктами фінансово-правової відповідальності визнаються не лише фізичні, а й юридичні особи [93, с. 549]. Деякі науковці говорять про відсутність суб'єктивного аспекту взагалі [152, с. 199]. Водночас, на нашу думку, суб'єктивний бік (насамперед це стосується вини) має бути невід'ємним

елементом складу фінансового правопорушення, адже наявність вини – загальний і загальновизнаний принцип юридичної відповідальності в усіх галузях права, тому вина суб'єкта фінансового правопорушення, у тому числі, у сфері державної митної справи, в обов'язковому порядку має підлягати доказуванню [153, с. 67]. Підхід вітчизняного законодавця, який уможлиблює подібні речі, є докорінно неправильним, оскільки позбавляє особу стимулу до правомірної поведінки [97, с. 216].

Однією з підстав фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства є процесуальна. У загальній теорії права вказується на її зв'язок з нормативною підставою, оскільки вона виникає лише з огляду на приписи норм права на підставі рішення правозастосовного акта [105, с. 444]. Змістом процесуальної підстави є процесуальна діяльність з обов'язковим оформленням відповідних процесуальних документів. На думку Е.С. Дмитренко, процесуальна діяльність – це відносно відокремлена, виділена у часі, логічно пов'язана сукупність владних, свідомих, цілеспрямованих, регламентованих нормами права процесуальних дій її учасників, що спрямовані на розгляд певної юридичної справи, досягнення визначених цілей і вирішення конкретних завдань, результати яких закріплені у відповідних процесуальних актах [50, с. 263]. А.Й. Іванський стверджує, що процесуальна форма фінансово-правової відповідальності – це переважно імперативні, процесуальні правовідносини, що виникають з юридичного факту вчинення фінансового правопорушення між правопорушником і державою, в особі її компетентних органів, у межах яких у правопорушника з'являється обов'язок понести несприятливі обмеження майнового характеру, а в уповноважених органів – обов'язок піддати правопорушника несприятливим правообмеженням, передбаченим санкцією порушеної фінансово-правової норми [97, с. 419].

Дії контролюючого органу щодо застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства пов'язані зі здійсненням останніми фінансового контролю. Основною формою фінансового контролю є документальна перевірка. Саме ця форма контролю є найпоширенішою та

найефективнішою щодо встановлення факту фінансового правопорушення у сфері державної митної справи. Порядок проведення документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового та валютного законодавства визначений Митним кодексом України (ст. ст. 345–355), Податковим кодексом України (ст. ст. 75–86) та наказом Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 року № 727 [154].

Фінансовий контроль у сфері державної митної справи здійснюють органи державної фіскальної служби України. Відповідно до ст. 191 Податкового кодексу України [38], ст. 544 Митного кодексу України [3] у частині своєчасності сплати митних платежів, а згідно зі ст. 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [39] та ч. 3 ст. 13 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [40] – валютних операцій, що провадяться резидентами і нерезидентами на території України.

Результати документальних перевірок оформлюються у формі акта або довідки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт документальної перевірки. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка [154].

Відповідно до ст. 116 Податкового кодексу України, у разі застосування контролюючими органами до платника податків фінансово-правових санкцій за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення. Податкове повідомлення – рішення приймається керівником контролюючого органу або особою, яка виконує його обов’язки, з урахуванням розгляду заперечень до акта (у разі їх наявності) протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення або надіслання підприємству акта про результати перевірки у порядку, передбаченому Податковим кодексом України для надсилання (вручення) податкових повідомлень – рішень, а за наявності заперечень підприємства до акта про результати перевірки – приймається з урахуванням висновку за результатами

розгляду заперечень до акта про результати перевірки протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді підприємству [34, 38, 154].

Отже, до підстав фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства належать:

- процесуальні, до яких належить податкове повідомлення – рішення, прийняте керівником контролюючого органу за результатами документальної перевірки, а у випадку наявності заперечень щодо перевірки – за результатами розгляду цих заперечень;

- нормативні – за порушення митного законодавства є фінансово-правова норма, яка передбачає можливість застосування фінансово-правової відповідальності;

- фактичні – вчинення фінансового правопорушення у сфері державної митної справи.

2.2. Фінансово-правові санкції як заходи впливу за порушення митного законодавства

Застосування різноманітних примусових заходів є одним із найбільш поширених засобів забезпечення законності і правопорядку у більшості сфер суспільних відносин. Основною групою заходів державного примусу, які застосовуються до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності у випадку порушення фінансово-правових приписів митного законодавства, є фінансові санкції.

Митний кодекс України передбачає можливість застосування уповноваженими органами фінансово-правових санкцій за невиконання або неналежне виконання учасниками митних правовідносин своїх фінансових зобов'язань перед державою, однак не визначає їхню специфіку в сфері митного регулювання, а містить тільки норми, які зобов'язують звертатись до іншого

законодавства. Законодавча невизначеність сутності й особливостей фінансово-правових санкцій у митній сфері перешкоджає усуненню прогалин у правовому регулюванні охоронних правовідносин, що виникають у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон України. Означені чинники зумовлюють необхідність з'ясування специфіки фінансово-правових санкцій за порушення митного законодавства [155, с. 8].

Насамперед слід зазначити, що поняття «санкція» в праві багатогранне. Термін «санкція» (лат. *sanctio* – непорушний закон, найсуворіша постанова) вживається в таких основних значеннях: 1) складова частина, елемент логічної структури загальної норми права, що вказує на можливі заходи державного впливу на порушника даної норми, головним чином – у формі примусу; 2) передбачені законом або договором заходи впливу, міра юридичної відповідальності за порушення законодавства або договірної зобов'язання, що застосовуються до винної особи і тягнуть за собою певні несприятливі (негативні) для неї наслідки; 3) затвердження (санкціонування) вищою інстанцією будь-якого акта та надання йому чинності або визнання законності певного документа чи дії; 4) встановлений законом порядок обов'язкового затвердження прокурором відповідних постанов або винесення мотивованого рішення судом про вжиття щодо особи заходів примусового або обмежувального характеру у випадках, визначених Конституцією та іншими законами України; 5) у міжнародному праві – засоби примусового впливу, що застосовуються міжнародним співтовариством до держави у разі порушення нею своїх міжнародних зобов'язань або норм міжнародного права [156, с.427].

Санкція, на думку О.Е. Лейста, є основою всіх видів відповідальності [157, с.352]. Між санкцією та відповідальністю існує зв'язок, а саме: без санкції відсутня відповідальність. Якщо правопорушники не несуть відповідальності, то санкція стає лише абстрактною загрозою [54, с. 94].

Разом з тим, поняття «відповідальність» і «санкція» слід трактувати як самостійні правові категорії, хоча вони, зрозуміло, пов'язані між собою. Тільки через юридичну відповідальність реалізується санкція. Ці два поняття органічно і

функціонально пов'язані між собою, однак санкції, відображаючись у відповідальності, не втрачають при цьому своєї специфіки. З одного боку, санкція є вказівкою на негативні наслідки, що застосовуються до порушників правових норм при реалізації однієї з форм юридичної відповідальності. З іншого боку, притягнення до юридичної відповідальності є одним з наслідків визначених санкціями норм права. Санкція – це категорія, яка охоплює як юридичну відповідальність, так і інші наслідки, що не пов'язані з відповідальністю. Реалізація юридичної відповідальності в будь-якому випадку пов'язана з реалізацією санкції правової норми, але ці поняття ототожнювати не можна. При цьому санкція – це складова частина норми, що є вказівкою на можливість державного примусу, який буде реалізований в разі порушення диспозиції норми. Сама ж юридична відповідальність визначається як реалізація санкції [97, с. 300–301].

Теорією права визнано, що санкція має подвійний зміст [50, с. 230]: по-перше, є складовою правової норми; по-друге, виступає конкретизованою мірою відповідальності за певні правопорушення, однією з форм реалізації державного примусу [52, с. 40; 158, с. 368–369; 159, с. 133–134; 160, с. 303; 161, с. 18–19, 162, с. 71]. Мета санкції полягає не в осуді правопорушника і його покаранні, а в загальній та частковій превенції та завдяки цьому – охороні правопорядку у тій чи іншій сфері [50, с. 233].

Необхідно підкреслити, що нині в юридичній літературі відсутнє загальновизнане визначення правової санкції. На наш погляд, найбільш аргументованою та прийнятною є позиція, згідно з якою під юридичною санкцією слід розуміти передбачений нормою права захід державного примусу, що містить вказівку на юридичні наслідки виконання (невиконання) приписів правової норми, передбачає вид юридичної відповідальності, що покладається на суб'єкта, який ці приписи порушив, і спрямований на охорону та захист суспільних відносин шляхом попередження вчинення правопорушень [50, с. 233].

Суб'єкти митних правовідносин, які вчинили правопорушення, зазнають юридичного та суспільного осуду, що полягає в застосуванні до них заходів

примусу, передбачених санкціями правових норм, у тому числі й фінансово-правових.

Досліджуючи сутність фінансово-правових санкцій, Е.С. Дмитренко вказує, що у нормативно-правових актах, юридичній літературі зазначені санкції називаються по-різному: фінансові, фінансово-правові, заходи (спеціальні) фінансового впливу, форми фінансово-правової відповідальності, штрафні (штраф), штрафні (фінансові), економічні (фінансові), адміністративно-господарські, економічні (фінансові), санкції, які застосовуються до суб'єкта підприємницької діяльності за порушення податкового, валютного законодавства. Їхнє розмаїття істотно ускладнює нормотворчу та наукову діяльність. З метою їх уніфікації варто визначитися із єдиним узагальненим терміном [50, с. 243].

І.І. Розанов наголошує, що віднесення санкцій до тієї чи іншої галузі права залежить не від їх назви чи порядку (способу) застосування, а від того, виконання норми якої галузі права вони безпосередньо забезпечують [163, с. 117]. У свою чергу І.О. Зуб зауважує, що якщо фінансову санкцію не вдасться ідентифікувати в рамках наявних видів, правомірно порушувати питання про санкції як новий вид юридичної відповідальності [164, с. 9].

Ми поділяємо думку А.Й. Іванського, що головною ознакою фінансових санкцій, яка визначає їхню юридичну природу, виступає саме галузева приналежність. Фінансово-правова санкція є обов'язковим структурним елементом норми фінансового законодавства, що й зумовлює її природу як фінансову. Без цих санкцій, які покликані забезпечити дотримання вимог, викладених у диспозиції, а у випадку її порушення покарати правопорушника й відновити правопорядок, неможливим є існування інституту фінансово-правової відповідальності [97, с. 310].

Дотримуючись галузевого підходу, якщо йдеться про застосування заходів державного примусу до порушників приписів фінансово-правових норм, їх варто називати «фінансові», а отже, слід визнати недоречними назви «адміністративно-господарські», «економічні», «штрафні» тощо [50, с. 243–244].

Поява фінансово-правових санкцій та правовідносин, які передбачають їх застосування, призвела до наукової дискусії з приводу їхньої правової природи [50, с.244].

Так, на думку Д.Н. Бахраха, адміністративна відповідальність настає за вчинення адміністративних проступків – діянь, що порушують норми адміністративного, трудового, цивільного й інших галузей права, які охороняються адміністративними санкціями [165, с. 31]. Д. Лилак вважає, що ознаки адміністративної відповідальності при застосуванні фінансових санкцій є в характері правового регулювання відносин держави з юридичними особами в податкових, митних, валютних відносинах, оскільки предметом такого регулювання є реалізація державної виконавчої влади щодо забезпечення податкових й митних надходжень до державного бюджету, дотримання підприємцями валютного й антимонопольного законодавства, правил бухгалтерського обліку тощо [166, с. 25]. Р.А. Усенко стверджує, що в чинному законодавстві України термін «фінансові санкції» використовується лише для позначення заходів адміністративної відповідальності, які мають вираз у грошовій формі і застосовуються в адміністративному порядку [84, с. 25]. Як іманентну ознаку адміністративно-деліктної відповідальності юридичних осіб за негативні наслідки економічної (підприємницької) діяльності розглядає фінансово-правові санкції В.С. Ковальський [167, с. 3].

Про адміністративно-правову природу фінансових санкцій ведуть мову також інші науковці [168, с. 71; 169, с. 295–296; 170, с. 30]. Крім цього, мають місце і суперечливі висновки про цивільно-правову та господарсько-правову природу фінансових санкцій [171, с. 155; 172, 173].

Натомість юристи-фінансисти наполягають на тому, що фінансові санкції є фінансово-правовими. Зокрема, Л.К. Воронова вважає, що санкція фінансово-правової норми містить вказівку на міру неvigідних для її порушника наслідків, що виражаються в застосуванні спеціального фінансового впливу [174, с. 25]. М.В. Карасьова та Ю.О. Крохіна наголошують, що фінансові санкції – це примусові заходи, передбачені фінансово-правовими нормами, які покладають на

правопорушників додаткові обтяження у вигляді фінансової пені та штрафу [175, с.63]. Крім цього, Ю.О. Крохіна звертає увагу на той факт, що фінансово-правова санкція виступає елементом фінансово-правової норми, який передбачає невиконання чи неналежне виконання фінансового обов'язку, сформульованого у диспозиціях фінансово-правових норм та які застосовуються в особливому процесуальному порядку. У фінансовому праві застосовуються санкції, які відомі й іншим галузям права та використовуються для захисту майнових інтересів багатьох суб'єктів [176, с. 18].

Фахівці з фінансового права виокремлюють також ознаки фінансово-правових санкцій. Наприклад, О.І. Юстус стверджує, що фінансово-правові санкції: мають майновий (грошовий) характер; санкції застосовуються як до фізичних осіб, так і до організацій; підстава їхнього застосування – скоєння фінансового правопорушення; вилучені кошти зараховуються до відповідного бюджету або іншого централізованого фонду [113, с. 8]. У свою чергу А.З. Арсланбекова наводить такі їхні ознаки: санкції норм фінансової відповідальності застосовуються в сфері фінансової діяльності держави за порушення фінансової дисципліни; є мірою фінансової відповідальності; передбачені нормами фінансового законодавства, для них характерний збіг правовідновлювальної і штрафної функцій; носять майновий характер; характеризуються наявністю специфічних видів примусу; застосовуються як до фізичних, так і до юридичних осіб; для них характерний спеціальний порядок застосування й коло органів, що їх застосовують; зараховуються в державні й місцеві грошові фонди [177, с. 88].

На нашу думку, не можна погодитися з тими вченими, які вважають, що санкції фінансово-правової відповідальності є різновидами адміністративних, цивільних чи господарських.

З цього приводу А.Й. Іванський правильно вказує, що галузева приналежність виступає головною ознакою санкцій норм фінансово-правової відповідальності, а їхню природу необхідно визначати на основі цього критерію, а не із збігів назв деяких фінансово-правових санкцій з іншими [97, с. 334–335].

Фінансово-правові санкції встановлені нормами фінансового законодавства, мають чітко визначений характер, застосовуються за фінансові правопорушення, звертаються на колективний прибуток (майно) порушника фінансової дисципліни, не виключають можливості та застосовуються поряд із заходами адміністративної, кримінальної тощо відповідальності залежно від суспільно небезпечного характеру вчиненого [97, с. 336].

Характерною рисою фінансово-правових санкцій є їхня публічна природа (відмінність від цивільно-правових та господарсько-правових санкцій) і винятково грошово-майновий характер та в деяких випадках компенсаційний характер (у чому полягає їхня відмінність від кримінально-правових й адміністративно-правових). До характерних ознак фінансово-правових санкцій необхідно віднести існування специфічного провадження щодо їх застосування, а також появу власних процесуальних норм, строків давності та специфіки доказування [97, с. 367]. Крім того, на відміну від санкцій інших видів юридичної відповідальності, фінансово-правові санкції встановлюються лише законом (а не за домовленістю сторін). Від інших санкцій їх також відрізняє характер суспільної небезпеки, що має грошове вираження. Застосування фінансово-правових санкцій не створює такого правового статусу як судимість [97, с. 336].

Узагальнюючи викладене, вважаємо, що фінансово-правові санкції – це обов’язкові структурні елементи норми фінансового права, які мають майновий характер, забезпечені примусовою силою держави, застосовуються в спеціальному процесуальному порядку уповноваженими на це державними органами та їхніми посадовими особами у випадку невиконання або неналежного виконання (тобто у випадку скоєння фінансового правопорушення) суб’єктом фінансової діяльності – фізичною чи юридичною особою – вимог законодавства про акумуляцію, розподіл, використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів з метою відшкодування недоотриманих бюджетом і позабюджетними фондами грошових коштів, а також покарання порушників [97, с. 322].

До особливих ознак фінансово-правових санкцій можна віднести такі: виступають засобами забезпечення методу фінансово-правового регулювання суспільних відносин і засобами забезпечення фінансово-правової відповідальності; мають державно-примусовий характер застосування фінансово-правових санкцій за невиконання або неналежне виконання обов'язків, покладених на суб'єктів фінансових правовідносин; застосовуються спеціально уповноваженими органами державної влади; фактичною підставою їхнього застосування є юридичний факт – здійснення фінансового правопорушення; є обов'язковим структурним елементом фінансово-правової норми, що й визначає їхню юридичну природу як фінансово-правову; нормативно закріплюють міри фінансово-правової відповідальності; мають як каральний, так і правовідновлювальний характер; мають грошове вираження; небажаний та негативний для правопорушника характер наслідків за порушення фінансово-правової норми пов'язаний із впливом на грошові фонди правопорушника, що полягає у звуженні цих фондів або обмеженні користування грошовими фондами; фінансово-правові санкції є додатковим обтяженням грошового (майнового) характеру; відрізняються особливим процесуальним порядком застосування; не можуть бути встановлені угодою сторін; застосовуються в судовому або позасудовому порядку; можуть застосовуватися одночасно з санкціями інших норм права [97, с. 322–323].

Аналізуючи законодавство з питань державної митної справи, насамперед слід зазначити, що у Митному кодексі України передбачено такий вид фінансово-правової санкції, як пеня.

Зокрема, у ст. 302 Митного кодексу України записано, що після закінчення встановлених цим Кодексом та Податковим кодексом України строків сплати митних платежів на суму податкового боргу нараховується пеня у розмірі та порядку, визначених Податковим кодексом України. У разі направлення гаранту претензій щодо сплати митних платежів, відповідно до Податкового кодексу України, пеня нараховується на строк, що не перевищує трьох місяців з дня, наступного за днем закінчення строку виконання зобов'язань, забезпечених

гарантією. Під час здійснення перевезень за процедурою МДП нарахування пені призупиняється на строк до трьох місяців з дня отримання претензії гарантійним об'єднанням і поновлюється, якщо після закінчення цього строку претензія залишається неврегульованою. Пеня сплачується незалежно від застосування інших заходів відповідальності за порушення вимог законодавства України, визначених Митним кодексом України, Податковим кодексом України та іншими законами України. Пеня нараховується платником податків самостійно та сплачується одночасно зі сплатою митних платежів. Сплата, стягнення та повернення пені здійснюються за правилами, встановленими законом для сплати, стягнення та повернення митних платежів [34].

Відповідно до п. 14.1 пп.14.1.162 ст. 14 Податкового кодексу України, пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки [38]. Іншими словами, пеня – це плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу, що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання. Розмір пені зазвичай визначається у відсотках суми недоїмки та обчислюється залежно від тривалості прострочення. Пеня, таким чином, пов'язана з формальним порушенням терміну сплати митних платежів – простроченням виконання. Основна функція пені полягає в компенсуванні збитків, завданих державі. Уся сума такої фінансово-правової санкції надходить до казни держави [97, с. 319].

Правила застосування пені визначені у ст. ст. 129-132 Податкового кодексу України. Пеня нараховується після закінчення встановлених строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу. Нарахування пені розпочинається: а) при самостійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків – після спливу 90 днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного Податковим кодексом; б) при нарахуванні суми грошового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім

днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні – рішенні згідно із Податковим кодексом [38].

Пеня також нараховується: 1) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження); 2) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента. При цьому у разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання (його частини) у порядку адміністративного та/або судового оскарження пеня за період заниження такого грошового зобов'язання (його частини) скасовується [38].

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, яка діяла на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті. Зазначений розмір пені застосовується щодо всіх видів податків, зборів та інших грошових зобов'язань, крім пені, яка нараховується за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється відповідним законодавством [38].

Нарахування пені закінчується: 1) у день зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань; 2) у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків; 3) у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті

відповідного рішення Національним банком України); 4) при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини). У разі часткового погашення податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку. Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків [38].

Варто також зазначити, що у ст. 132 Податкового кодексу України визначено порядок нарахування пені у разі порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України. Для цілей обчислення пені строком сплати митних платежів вважається: 1) при використанні товарів в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано звільнення (умовне звільнення) від оподаткування митними платежами, – перший день, коли особою було порушено обмеження щодо користування та розпорядження товарами. Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів вважається день прийняття контролюючим органом митної декларації на такі товари; 2) при порушенні вимог і умов митних процедур, що, відповідно до податкового законодавства, тягне за собою обов'язок щодо сплати митних платежів – день здійснення такого порушення. Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів вважається день початку дії відповідної митної процедури; 3) в інших випадках – день виникнення обов'язку щодо сплати митних платежів [38].

Якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується. Це правило не застосовується, якщо: а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження; б) судом встановлено вчинення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання [38].

Необхідно також відзначити, що такий вид фінансово-правової санкції у сфері митного регулювання, як пеня може бути застосований і під час фінансового контролю за валютними операціями, які здійснюються резидентами і

нерезидентами на території України. Так, відповідно до ст. 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», за порушення резидентами термінів зарахування виручки в іноземній валюті та порушення терміну поставки за імпорнтними операціями, здійснюваними на умовах відстрочення поставки, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка суми неоподаткованої виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом Національного банку України на день виникнення заборгованості [39].

На наш погляд, необхідно розрізняти фінансово-правову та цивільно-правову пеню за такими ознаками: фінансово-правова пеня встановлюється в законодавчому порядку і не може бути встановлена угодою сторін; пеня нараховується на податковий борг та стягується в порядку, встановленому Податковим кодексом України; сума фінансової пені завжди стягується на користь держави [93, с. 307].

Слід зазначити, що нині в науці фінансового права відсутній єдиний підхід щодо правової природи пені. На думку Н.В. Туркіної, основне призначення пені полягає у відновленні порушених прав, примусовому виконанню обов'язку, усуненню протиправного стану. Вона реалізується через компенсаційну функцію, оскільки пеня є грошовим стягненням, що застосовується до юридичних і фізичних осіб уповноваженими органами [82, с. 71]. М.В. Карасьова наголошує, що призначення пені – це компенсація державі чи муніципальному утворенню тієї шкоди, яку вони несуть у зв'язку з несвоєчасною сплатою відповідними суб'єктами податків, зборів, несвоєчасним поверненням бюджетних коштів тощо [79, с. 191]. Таким чином, компенсаційна функція пені зумовлена необхідністю відновлення порушених майнових інтересів держави та органів місцевого самоврядування у зв'язку з несвоєчасним надходженням коштів до бюджетів та державних цільових фондів. Тобто слід говорити про правовідновлювальну функцію, а компенсаційна є її різновидом [50, с. 253–254].

Деякі вчені вважають, що пеня виконує стимулюючу функцію, яка реалізується шляхом накладання додаткових майнових обтяжень у разі порушення терміну виконання обов'язку [178, с. 153]. У свою чергу З.М. Будько вказує, що пеня завжди переслідує й каральну функцію шляхом майнових позбавлень для порушника [179, с. 92]. Про визнання пені штрафною санкцією говорять Р.А. Усенко, С.К. Запорожець та низка інших дослідників [180, с. 291; 181, с. 252; 182, с. 45]. Крім того, Д. Лук'янець та Н. Кізіма підкреслюють, що напрям дії, суб'єкт застосування та спрямування на охорону і захист відносин є спільними ознаками штрафу та пені [183, с. 12–13; 159, с. 134], а С.В. Ігнатієва додає, що вони застосовуються автоматично, не встановлюючи вини правопорушника [184, с. 35].

Поряд з цим, Л.К. Воронова зазначає, що пеня має певні особливості, які не дозволяють ототожнювати її зі штрафом, а саме: підставою її застосування є порушення строку внесення платежів до бюджету та виконання обов'язку; розмір пені прямо пропорційний тривалості прострочення виконання зобов'язання (розмір штрафу, як правило, виражається у фіксованій сумі, що розраховується за певними правилами); передбачається законодавством набагато рідше, ніж штраф [85, с. 67]. Е.С. Дмитренко виділяє й інші ознаки пені як фінансово-правової санкції: її розмір, на відміну від пені як цивільно-правової санкції, встановлено законом і не може бути встановлено угодою сторін. Крім того, вона стягується лише в дохід держави чи органів місцевого самоврядування з юридичних осіб – у безспірному порядку, а з громадян, як правило, в судовому порядку. Пеня як фінансово-правова санкція призначається уповноваженим державою органом, наділеним владними повноваженнями, за порушення строку виконання фінансового обов'язку і фіксується індивідуальним актом [185, с. 78].

Ми поділяємо думку Е.С. Дмитренко, яка стверджує, що пеня водночас виконує і правовідновлювальну (компенсаційну), і каральну (штрафну) функції, адже метою будь-якої юридичної санкції є як відновлення порушеного права, так і покарання порушника. Пеня має певні особливості, які дозволяють не ототожнювати її зі штрафом: підставою застосування є порушення строку

виконання обов'язку; розмір є прямо пропорційним тривалості прострочення виконання зобов'язання. Пеня як вид фінансово-правової санкції – це засіб державного примусу, що застосовується уповноваженим органом у випадку порушення строку виконання фінансового обов'язку у розмірі, прямо пропорційному тривалості прострочення його виконання з метою охорони і захисту фінансових правовідносин [50, с. 255].

Варто також відзначити, що за порушення митного законодавства може бути застосовано фінансово-правову відповідальність у вигляді штрафу. Насамперед, такий вид фінансово-правової санкції, як штраф, на наш погляд, застосовується у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів. Це пояснюється таким.

Згідно з п. 27 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України, митними платежами є мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [34]. У п.п. 14.1.113 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України зазначено, що митні платежі – це податки, що, відповідно до цього Кодексу або митного законодавства, справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи [38].

Відповідно до п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [38]. Згідно з п. 36.5 ст. 36 Податкового кодексу України, відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи [38].

З огляду на викладене, доходимо до висновку, що у випадку невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів може бути застосована фінансово-правова відповідальність за податкові правопорушення, передбачені ст. ст. 117–128¹ Податкового кодексу України.

Наприклад, порушення правил сплати (перерахування) податків (ст. 126 Податкового кодексу України). У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених Податковим кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах: при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу [38].

Крім цього, такий вид фінансово-правової санкції за порушення митного законодавства, як штраф, може бути застосований і за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Наприклад, згідно зі ст. 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю», за порушення порядку розрахунків у валютних операціях за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) передбачено штраф у розмірі, еквівалентному сумі валютних цінностей, що використовувався при розрахунках, перерахованій у валюту України за обмінним курсом Національного банку України на день здійснення таких розрахунків [40].

Досліджуючи особливості правового регулювання такого виду фінансово-правової санкції як штраф варто звернути увагу на не зовсім зрозумілий законодавчий термін «штрафні (фінансові) санкції». Зокрема, у п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України зазначено, що фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Відповідно до п. 14.1 пп. 14.1.265 ст. 14 Податкового кодексу України, штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – це плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за

порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності [38]. На наш погляд, штраф за своєю правовою природою і є санкцією. У такому випадку має місце певне дублювання, тавтологія, коли штраф, який є за своєю природою санкцією, виступає в назві статті ще й під дуже загальним, приблизним і, по суті, беззмістовним поняттям. Характеризуючи зміст санкції, необхідно мати на увазі, що нею є фактично штраф [186, с. 576–578].

Слово «штраф» (нім. «strafe») означає кару, грошове стягнення за вину [97, с.318]. За галузевою ознакою розрізняють адміністративний, цивільно-правовий, кримінальний та фінансовий штраф. Загальними рисами штрафу є: прояв державного примусу, тобто має каральний характер у зв'язку з протиправною поведінкою; звертається на майно правопорушника (грошово-майновий характер); добровільний характер виконання поєднується із застосуванням примусу у разі ухилення від виконання; штрафу властивий охоронно-запобіжний, виправно-виховний, правовідновлювальний характер, оскільки він є відшкодуванням матеріальних збитків, заподіяних державі [187, с. 90–92].

Незважаючи на ряд спільних ознак між галузевими різновидами штрафів, слід зазначити, що між ними є і відмінні риси. Так, штраф, який застосовується у фінансовому праві, відрізняється від адміністративного штрафу, за такими критеріями, як суб'єкт застосування (юридичні та фізичні особи), розмір та не обов'язкова наявність вини [50, с. 256]. Відмінність фінансово- і цивільно-правового штрафів полягає в тому, що перший сплачується юридичною особою – платником податку, одержувачем бюджетних коштів за рахунок прибутку, що залишається після їх сплати, та передбачається законодавством, а не угодою сторін [79, с. 191-193].

При розмежуванні штрафу фінансово-правового і кримінально-правового А.Й. Іванський виокремлює такі ознаки: 1) визначені і встановлені нормами різних галузей права; 2) фінансовий штраф застосовується до колективних доходів суб'єкта господарювання, а кримінальний штраф до особистих доходів фізичної особи, яка притягується до кримінальної відповідальності; 3) кримінальний штраф застосовується як основна і додаткова міра покарання, а

фінансовий штраф завжди як основна; 4) кримінальний штраф застосовується за злочини, які посягають на фінансові інтереси держави, а фінансовий виключно за фінансові правопорушення; 5) кримінальний штраф як міра покарання і його розмір призначається виключно судом в рамках кримінального судочинства, а призначення фінансового штрафу проводиться в позасудовому порядку, а стягнення може здійснюватися і в судовому в рамках адміністративного судочинства; 6) абсолютно різні підстави і процедура звільнення від заходів кримінальної і фінансово-правової відповідальності, а також диференційована процедура притягнення до даних видів відповідальності; 7) відрізняються і дії по притягненню, і обставини, що підлягають доведенню; 8) інші порядок і принципи визначення розмірів штрафів в обох випадках; 9) при застосуванні фінансового штрафу не має значення наявність провини в діях повноважних посадових осіб суб'єкта фінансової відповідальності, при кримінальному – обов'язково; 10) в разі неможливості сплати кримінального штрафу суд проводить заміну виду покарання, при фінансовому штрафі дані наслідки не можливі; 11) на відміну від кримінально-правового штрафу застосування фінансово-правового штрафу не передбачає судимості [97, с. 325–327].

Л.К. Воронова та М.П. Кучерявенко вказують на завжди фіксований розмір фінансово-правового штрафу, що пропорційний відповідальності суб'єктів фінансових правопорушень [174, с. 25]. У свою чергу Е.С. Дмитренко наводить низку інших особливостей фінансово-правового штрафу, а саме у визначенні його розміру: у певному розмірі неоподаткованих мінімумів доходів громадян; у відсотках погашеної суми податкового боргу; у відсотках від суми недоплати, але не менше певного розміру неоподаткованих мінімумів доходів громадян; у відсотках суми донарахованого податкового зобов'язання – якщо виявлені арифметичні або методологічні помилки в поданій податковій декларації, які призвели до заниження суми податкового зобов'язання; у кратному розмірі від суми податкового зобов'язання. Крім того, повторне фінансове правопорушення тягне підвищену відповідальність (таке саме правило встановлено у трудовому та кримінальному законодавстві) і залежно від об'єкта, характеру правопорушення

сума штрафу може бути різною. Також Е.С. Дмитренко відмічає, що фінансово-правовий штраф виконує не лише каральну та правовідновлювальну, а й виховну та превентивну функції, бо передбачає настання для винної особи певних правообмежень (караності) із застосуванням підвищеної відповідальності та попереджує вчинення іншими суб'єктами фінансових правопорушень [50, с. 257].

Таким чином, фінансово-правовий штраф – це засіб державного примусу, що застосовується уповноваженим органом у випадку вчинення фінансового правопорушення у фіксованій сумі або у вигляді відсотків чи у кратному розмірі від суми фінансового зобов'язання з метою покарання правопорушника та попередження вчинення нових правопорушень [50, с. 258]. Характерні ознаки фінансово-правового штрафу: є основним видом покарання і не може бути замінений іншим; застосовується за рішенням уповноваженого органу, який не може звільнити від накладання штрафу; передбачається законодавством; застосовується як до фізичних, так і юридичних осіб; його розмір є диференційованим, а в окремих випадках кратним і може встановлюватися у відсотках, у кратному розмірі та у фіксованій сумі; сума штрафу може бути різною залежно від об'єкта, характеру правопорушення та його повторного вчинення; виконує каральну, правовідновлювальну, виховну та превентивну функції [50, с.257–258].

Вважаємо за доцільне також звернути увагу на особливості строків давності для застосування та стягнення фінансово-правових санкцій за порушення митного законодавства.

Строк, у тому числі строк давності як самостійний юридичний засіб, використовується для оцінки тривалості юридично значущої дії чи бездіяльності, саме тому для нього важливе значення має фіксація моментів початку та закінчення його перебігу, оскільки із закінченням встановленого законом строку давності пов'язується настання конкретних юридичних наслідків [93, с. 279].

Чинним законодавством України встановлений різний правовий режим строків давності для фінансово-правових санкцій у разі невиконання або

неналежного виконання фінансових зобов'язань перед державою у сфері митного регулювання.

У разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів, згідно з п. 114.1 ст. 114 Податкового кодексу України, межові строки застосування фінансово-правових санкцій до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань, визначеним статтею 102 цього Кодексу [38].

Відповідно до п.102.1 ст. 102 Податкового кодексу України, контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 днів (2555 днів у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку [38].

При цьому, слід враховувати, що у п. 102.2 ст. 102 Податкового кодексу України передбачено, що грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності, визначеного в абзаці першому пункту 102.1 цієї статті, якщо: 1) податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано; 2) посадову особу платника податків (фізичну особу – платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено

рішення про його закриття з nereабілітуючих підстав, яке набрало законної сили [38].

Згідно з п. 102.3 ст. 102 Податкового кодексу України, відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого контролюючому органу згідно з рішенням суду заборонено проводити перевірку платника податків або платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні [38].

У свою чергу, відповідно до п. 102.4 ст. 102 Податкового кодексу України, якщо грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом до закінчення строку давності, визначеного у пункті 102.1 цієї статті, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні такого грошового зобов'язання, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів з дня виникнення податкового боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або визначення боргу безнадійним [38].

Отже, строк давності застосування штрафів у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів встановлюється у днях і становить 1095 днів, або три роки. Однак, враховуючи положення, зазначені у п. 102.1 ст. 102 та п. 102.4 ст. 102 Податкового кодексу України, на нашу думку, слід вести мову про два різновиди строків давності щодо відносин фінансової відповідальності у митній сфері, а саме: 1) про строки давності застосування штрафів до платника податків (п. 102.1 ст. 102); 2) про строки давності їх стягнення (п. 102.4 ст. 102) [93, с. 281].

Натомість пеня як вид фінансово-правової санкції у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів нараховується протягом усього періоду існування податкового боргу – від моменту його виникнення і до повного погашення. Пеня не нараховується на пеню, однак нараховується на всю суму податкового боргу. Існування податкового боргу тягне нарахування пені. Припинення податкового боргу припиняє таке нарахування. Являючи собою міру відповідальності за несвоєчасну сплату

податкового боргу, пеня нараховується щоденно, автоматично, незалежно від строків давності та вини платника у несвоєчасній сплаті податкового боргу. При цьому, закон не встановлює строків давності стягнення пені. Пеня не включається до складу грошового зобов'язання, а отже, на неї не поширюється дія ст. 102 Податкового кодексу України [93, с. 286].

Що стосується строків давності таких фінансово-правових санкцій, як штраф і пеня за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, то слід зазначити, що чинним валютним законодавством строки давності їхнього застосування не встановлено.

Таким чином, фінансово-правові санкції за порушення митного законодавства — це встановлені митним та фінансовим законодавством несприятливі наслідки невиконання або неналежного виконання суб'єктами митних правовідносин фінансових зобов'язань перед державою [104, с. 11]. За порушення фінансово-правових приписів митного законодавства до суб'єктів митних правовідносин можуть бути застосовані такі види фінансово-правових санкцій, як штраф та пеня. Вони застосовуються у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів, а також за порушення, пов'язані з валютними операціями, що здійснюються резидентами і нерезидентами на території України. Штраф застосовується у розмірі, визначеному податковим та валютним законодавством. Пеня стягується за прострочення сплати митних платежів та суми неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті.

2.3. Процедура застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства

Порядок застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства регламентується нормами як митного законодавства, так і фінансового законодавства. Взаємопов'язаність митного та фінансового

законодавства під час застосування фінансово-правової відповідальності у митній сфері значною мірою ускладнює застосування правових норм в межах єдиного юридичного поля та зумовлює певні труднощі у правовому регулюванні цих відносин. Тому особливої актуальності набуває питання визначення механізму регулювання процедурного забезпечення застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, адже однією з умов дотримання принципу законності юридичної відповідальності є її реалізація у суворій відповідності до процедурно-процесуальних вимог закону.

Для з'ясування сутності процедури застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства насамперед необхідно дослідити співвідношення поняття «процедура» із такими суміжними правовими категоріями, як «процес» та «провадження», оскільки означені дефініції в юридичній науці сприймаються неоднозначно, а чинним законодавством України не визначені.

У лексикографічній літературі наводяться визначення поняття «процедура». «Великий тлумачний словник сучасної української мови», «Новий тлумачний словник української мови» та «Новий словник іноземних слів» пропонують під процедурою розуміти низку яких-небудь дій, хід виконання чого-небудь; офіційно встановлений чи узвичаєний порядок здійснення, виконання або оформлення чого-небудь [188, с. 997; 189, с. 828; 190, с. 63]. «Сучасний енциклопедичний словник» та «Большой юридический словарь» визначають термін «процедура» як встановлений порядок розгляду та ведення якої-небудь справи [191, с. 88; 192, с. 502]. На думку авторів «Словника іноземних слів», процедура – це офіційно встановлений чи прийнятий за звичаєм порядок, послідовність дій для здійснення або оформлення певних справ [193, с. 557]. «Словарь иностранных слов» тлумачить слово «процедура» як порядок розгляду, обговорення, виконання ряду послідовних заходів, дій у якій-небудь складній справі [194, с. 572].

Визначення поняття процедури наводиться у «Юридичній енциклопедії» (франц. *procedure*, від лат. *procedure* – просуватися) і розуміється як порядок,

послідовність у вчиненні відповідних дій з метою отримання певного результату. З юридичної точки зору, процедура – це врегульований законом, або нормативно-правовими актами послідовні дії, які спрямований на досягнення певного, очікуваного правового результату. Сутність правової процедури впливає з її характеру матеріально-правового співвідношення, щодо реалізації якого вона слугує [156, с. 185-186].

Поняття процес (лат. *processus* – течія, рух) розглядається у двох категоріях, як: 1) послідовна зміна станів, стадій у розвитку будь-чого; 2) сукупність послідовних, направлених на досягнення визначеного результату дій [195, с. 474]. «Юридична енциклопедія» під поняттям процес пропонує розуміти визначену законом процедуру застосування матеріально-правових норм [156, с. 187].

Питанню співвідношення категорій «правовий процес» і «правова процедура» присвячено значну кількість наукових досліджень, зокрема: Л.М. Касьяненко зазначає, що ці поняття за змістом є схожими, що пояснюється їхнім спільним коренем у латинських поняттях. Ці поняття можуть розглядатися з етимологічного та юридичного боку у статичному та динамічному розумінні. Під статичним розумінням мається на увазі закріплений у встановленому порядку чи вироблений практикою порядок вчинення певних дій. Тобто без цього поняття, діяльність мала б неорганізований, хаотичний характер, що в свою чергу унеможливило б упорядкування суспільних відносин. У динамічному розумінні ці поняття розглядаються з точки зору практичної реалізації встановленого порядку шляхом прийняття правових актів, рішень і вчинення певних дій для їх виконання [196, с. 49].

Такої ж думки дотримуються й інші науковці: В.О. Лучін стверджує, що поняття «процес» та поняття «процедура» є практично рівнозначними і між ними не можна провести межу [197, с. 25]. Ю.І. Мельников також визнає тотожність і рівнозначність цих категорій [198, с. 5].

Існує позиція, згідно з якою правозастосовна діяльність уповноважених органів розглядається як юрисдикційна діяльність і застосовується поняття «процес» [199, с. 322 як 323], а процедуру належить не юрисдикційна діяльність з

приводу урегулювання суперечностей [200, с. 91 як 95]. На думку М.І. Байтіна, юридичний процес і юридична процедура не ідентичні явища, проте вони взаємопов'язані, оскільки поняття процесу ширше і співвідноситься з певною комплексною правовою процедурою в цілому, а в іншому випадку може виступати як судовий процес [201, с. 91–95]. Отже, процедура виступає як особливий нормативно встановлений порядок здійснення юридичної діяльності, що забезпечує реалізацію норм матеріального права і ґрунтується на підставі матеріальних правовідносин, що охороняються від порушення правовими санкціями [201, с. 97]. І.М. Зайцев зазначає, що через регламентування юридичної процедури матеріально-правовими нормами, на відміну від процесу, який регулюється нормами процесуального права, вона є частиною матеріального права [202, с. 91-95]. І.І. Панов підкреслює, що процедура визначає порядок здійснення певної процесуальної дії, а отже є складовою юридичного процесу [203, с. 131].

Дещо іншої позиції дотримується С.С. Алексєєв, який зазначає, що відмінність полягає в тому, що у досягненні поставленої мети процес має порівняно вищий рівень упорядкованості та гарантованості, а за наявності певних об'єктивних умов процедура може перерости у процес [204, с. 198]. Натомість, В.А. Тарасова визнає, що юридична процедура становить початкову форму врегулювання у діяльності спеціальних, уповноважених органів, яка за наявності об'єктивної необхідності може перерости у процес. Відмінність полягає у тому, що процес має більш вузький рівень упорядкованості і гарантованості у досягненні істини [205, с.112–113].

Варто також взяти до уваги висновки В.М. Протасова, який зазначив, що «процедура» є системою, яка: а) зорієнтована на досягнення конкретного соціального результату; б) складається з актів поведінки, які послідовно змінюють один одного; в) урегульована соціальними нормами; г) побудована ієрархічно; д) перебуває у розвитку; е) виступає засобом реалізації основних суспільних відносин (має службовий характер); ж) правова процедура діє у правовому середовищі [206, с. 15–16]. З цього приводу Л.М. Касьяненко

відзначає, що ці визначення містять дві головні ознаки: по-перше, це впорядковані, послідовні дії; по-друге, всі ці дії спрямовані на досягнення певної мети (оформлення, виконання, здійснення, обговорення тощо. якої-небудь справи). Якщо ж розглядати процедуру у сфері правового регулювання суспільних відносин, тобто як правову процедуру, то послідовні дії, які її формують, повинні бути, по-перше, врегульовані нормами права, а по-друге, спрямовані на досягнення правового результату, що відображається в певних наслідках [196, с. 52].

Цікаві та змістовні є визначення терміна «процедура», запропоновані О.В. Кузьменком, Н.В. Галіциною та М.П. Кучерявенком. Так, на думку О.В. Кузьменка, під процедурами слід розуміти порядок здійснення учасниками суспільних відносин юридично значущих дій, які у своїй сукупності будуть юридичним процесом [207, с. 12]. У розумінні Н.В. Галіциної процедура являє собою самостійне цілісне утворення, що регламентується юридичними нормами, яким визначається порядок здійснення суб'єктами конкретних суспільних відносин соціально та юридично значущих дій та забезпечується нормативно впорядковане регулювання суспільних відносин [208, с. 167]. М.П. Кучерявенко звертає увагу на те, що призначення правової процедури полягає в забезпеченні належного виконання приписів правових норм. Таке призначення, на його думку, реалізується через складну конструкцію етапів впливу на поведінку суб'єктів правових відносин, які характеризуються динамічністю та поступальністю розвитку. Правові процедури охоплюють своїм регламентарним впливом усі суспільні відносини, починаючи з моменту їх виникнення та закінчуючи фактом їх припинення [209, с.103].

Досліджуючи співвідношення категорій «процес», «провадження» та «процедура», Н.А. Пудрик зазначає, що якщо ми говоримо про «процес» як загальноправову категорію, то під ним слід розуміти встановлену приписами чинного законодавства послідовність юридично значущих дій, які мають своїм телеологічним спрямуванням досягнення певного юридичного результату. Отже, головною детермінантою «процесу» як явища суспільної дійсності є досягнення

певного кінцевого результату. У юридичному аспекті такий результат має своїм завданням викликати настання конкретного правового наслідку, що безпосередньо впливає на зміст прав та обов'язків суб'єктів права. Термін «процедура» в юридичному значенні так само містить ключове слово «порядок», але його смисл наповнюється спеціальним змістом, через що його застосування певною мірою обмежується саме юридичною сферою. На її думку, під процедурою в загальноправовому значенні слід розуміти формалізований у нормативних приписах порядок здійснення певної діяльності, яка має свою предметну особливість [210, с. 13].

На думку Л.М. Касьяненко, поняття «процес» більш об'ємне, а частина процесу, що має самостійне значення для будь-яких правовідносин, відповідає розумінню процедури. Не обов'язково процедура повинна перерости у процес. Спірні правовідносини можуть завершитися у межах першого етапу процедурного, якщо отримання бажаного результату не потребує використання усього арсеналу засобів [196, с. 47]. При цьому необхідно відрізняти матеріальну процедуру у праві і юридичний процес процесуальну процедуру. Це споріднені правові поняття, дві гілки юридичної процедури, але у матеріальних і процесуальних норм різне призначення і вони не можуть змішуватися. Матеріальні норми самостійні, відрізняються від юридичного процесу, а сам процес формують процедурно-правові і процесуальні норми [196, с. 49].

Ми поділяємо позицію Л.М. Касьяненко, що не кожна урегульована правом процедура може бути визнана процесом. Безсумнівно, такі правові явища мають багато спільного. По-перше, вони строго регламентовані нормами права; по-друге, це юридично значимі дії; по-третє, такі дії здійснюються у строгій послідовності, тобто певною умовою є дотримання певних стадій. Таким чином, юридично значущі дії, які здійснюються у певній, визначеній законодавцем послідовності, можна назвати процесом. Процес і процедура – явища тісно взаємопов'язані, співвідносні, але не ідентичні. Обидва ці поняття асоціюються з діяльністю, що здійснюється у певному порядку. Процедура являє собою нормативно встановлений порядок здійснення певної діяльності. Процес

реалізується через конкретні правові процедури. Відмінністю між цими двома поняттями є те, що для процедури характерна офіційність встановлення послідовності дій, що передбачає їх чітку урегульованість і відсутність непередбачених для свободи дій. Процес, навпаки, надає більшу свободу і передбачає можливу, найбільш ймовірну, що часто повторює розвиток подій, зміну явищ тощо, а не тільки припис дій [196, с. 54].

Таким чином, юридичний процес є більш широкою правовою категорією, тобто родовою, яка у свою чергу інкорпорує іншу правову категорію – процедури. Такий підхід зумовлений насамперед тим, що процедури слід розглядати як формалізоване обрамлення етапів (стадій) єдиного логічно завершеного юридичного процесу. Фактично юридичні процедури розглядаються як структурні елементи юридичного процесу, які співвідносяться як ціле (юридичний процес) та його частини (юридичні процедури) [210, с. 20]. Отже, процедура є структурною складовою процесу. Юридичний процес складається з конкретної кількості взаємопов'язаних процедур, які в послідовній своїй реалізації формують його зміст. Математично ця концепція юридичного процесу буде являти собою таку формулу $A+B+C+n...=D$, де А, В, С – окремі процедури, які, послідовно реалізуючись, утворюють юридичний процес; n – умовне позначення наступних процедур, які в подальшому реалізуються для досягнення конкретної процесуальної мети; D – юридичний процес [210, с. 27].

Терміну «провадження» властиве саме юридично-змістовне забарвлення, тож він не має суспільно-поширеного вживання. Таким чином, йдеться про спеціально-юридичний характер дефініції розглядуваного поняття, тож провадження як юридичний термін означає процесуальну діяльність суб'єктів права з вирішення конкретної справи, розгляду конкретного питання, досягнення певного юридичного результату [210, с. 13-14].

На думку Л.М. Касьяненко, процесуальне провадження – це така складова процесуальної форми, яка характеризує розмежування юридичного процесу за предметною основою і відображає об'єктивну потребу суспільного розподілу праці, потребу професійної спеціалізації діяльності учасників юридичного

процесу. Зміст юридичної процесуальної форми становлять сукупність єдиних, передбачених процесуальними нормами вимог, що висуваються до діяльності учасників процесу. Ці вимоги об'єктивно входять до складу компонента структури процесу, де процесуальні провадження відображають предметну характеристику процесів і є певним елементом у його структурі [196, с. 69].

В.Д. Сорокін цілком слушно стверджує, що категорії «процес» та «провадження» співвідносяться як поняття загального та особливого порядку. Процес являє собою суму проваджень, а провадження можуть визначатися як органічна частина процесу [211, с. 118]. Подібної позиції дотримується і М.Я. Масленников, визначаючи провадження як множинну категорія, на відміну від одиничного поняття процесу [212, с. 48].

Таким чином, процесуальне провадження розглядається як головний елемент юридичного процесу, що являє собою системне утворення, комплекс взаємопов'язаних процесуальних дій, які: а) утворюють певну сукупність процесуальних правовідносин, що відрізняють предметною характеристикою і зв'язком із відповідними матеріальними правовідносинами; б) викликають потребу в установленні, доказуванні, а також зумовленості усіх обставин і фактичних даних юридичної справи, що розглядається; в) викликають необхідність у закріпленні, офіційному оформленні отриманих процесуальних результатів у відповідних актах, документах. Головним у визначенні процесуального провадження є погляд на нього не просто як на складову процесу, а як на прояв життєдіяльності юридичного процесу, як на процес у дії з вирішення конкретних правових ситуацій. Незважаючи на відмінності між цими та іншими висловлюваннями, загальним для всіх дослідників є положення про те, що процес і провадження співвідносяться як загальне й особливе, провадження як частина процесу, а процес як сукупність проваджень [196, с. 69].

Особливості нормативного регулювання процедурного забезпечення застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства регламентуються Митним кодексом України, Податковим кодексом України та підзаконними актами.

Суб'єкти митних відносин можуть бути притягнуті до фінансово-правової відповідальності у разі невиконання або неналежного виконання фінансових зобов'язань перед державою. Під фінансово-правовим зобов'язанням необхідно розуміти публічне правовідношення між державою і територіальною громадою (безпосередньо або в особі уповноважених органів чи посадових осіб), з одного боку, та юридичними й фізичними особами (колективними та індивідуальними суб'єктами), з іншого, яке виникає, змінюється і припиняється в процесі мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання фінансових інструментів (що являють зміст публічних фондів коштів) і пов'язаних з ними об'єктів (банківської таємниці, конфіденційної інформації тощо), полягає у взаємозв'язку та взаємозумовленості прав і обов'язків кожної зі сторін і забезпечується засобами юридичної відповідальності [93, с. 28–29].

Фінансові зобов'язання у сфері митного регулювання виникають у суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності у зв'язку з певними юридичними фактами – у момент виникнення обов'язку зі сплати митних платежів або здійсненням валютних операцій.

Відповідно до ст. 289 Митного кодексу України, обов'язок зі сплати митних платежів виникає: 1) у разі ввезення товарів на митну територію України – з моменту фактичного ввезення цих товарів на митну територію України; 2) при незаконному переміщенні товарів, що перебувають на території вільної митної зони або на митному складі, з моменту такого переміщення товарів; 3) у разі вивезення товарів з митної території України: а) при оформленні товарів відповідно до митного режиму експорту – з моменту прийняття органом державної фіскальної служби України митної декларації; б) при вивезенні товарів за межі митної території України без оформлення митної декларації та при незаконному вивезенні товарів за межі митної території України – з моменту фактичного вивезення товарів за межі митної території України; в) при невиконанні умов, установлених щодо товарів, які вивозилися за межі митної території України із звільненням від оподаткування вивізним митом, – з моменту, коли ці товари прибули до іншого місця призначення, ніж те, у зв'язку з яким

надавалося таке звільнення; 4) після завершення митного оформлення товарів та їх випуску, якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної перевірки орган державної фіскальної служби України самостійно визначає платнику податків додаткові податкові зобов'язання; 5) в інших випадках, встановлених Податковим кодексом України [34].

У ст. 291 Митного кодексу України передбачено, що обов'язок зі сплати митних платежів вважається виконаним (митні платежі вважаються сплаченими): 1) у разі здійснення особою, відповідальною за сплату митних платежів, розпорядження про використання коштів авансових платежів: а) при здійсненні митного оформлення товарів – з моменту закінчення митного оформлення; б) якщо сплата не пов'язана із здійсненням митного оформлення товарів, – з моменту списання коштів з авансового рахунку при перерахуванні їх до державного бюджету; 2) у разі сплати коштів безпосередньо до державного бюджету у випадках, визначених законодавством України, – з моменту: а) списання коштів з рахунку платника податків у банку; б) внесення готівкових коштів у касу банку; 3) з моменту сплати банком, іншою організацією відповідно до наданої гарантії (забезпечення сплати митних платежів) коштів до державного бюджету в рахунок сплати митних платежів; 4) з моменту списання коштів, що перебували у грошовій заставі, з відповідного рахунку митниці при перерахуванні цих коштів до державного бюджету в рахунок сплати митних платежів; 5) з моменту настання інших обставин, визначених Податковим кодексом України [34].

Обчислити, сплатити митні платежі платники податків зобов'язані у строки, визначені ст. 297 Митного кодексу України. У разі ввезення товарів на митну територію України суми митних платежів, нараховані органом державної фіскальної служби України, підлягають сплаті до Державного бюджету України платником податків до або на день подання органу державної фіскальної служби України митної декларації для митного оформлення. У разі розміщення товарів на тимчасове зберігання митні платежі мають бути сплачені не пізніше дня закінчення строку тимчасового зберігання. Якщо до закінчення строку

тимчасового зберігання ці товари поміщуються у митний режим, який передбачає сплату митних платежів, митні платежі мають бути сплачені не пізніше випуску товарів відповідно до цього режиму. У разі вивезення товарів з митної території України вивізне мито має бути сплачене не пізніше дня прийняття органом державної фіскальної служби України митної декларації для митного оформлення, якщо інше не встановлено цим Кодексом. У разі зміни митного режиму митні платежі мають бути сплачені не пізніше дня випуску товарів у наступному митному режимі [34].

Слід зазначити, що податкове законодавство України використовує декілька близьких за значенням і змістом категорій: «податкове зобов'язання», «податковий обов'язок», «грошове зобов'язання».

Згідно п. п. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [38]. У свою чергу, у ст. 36 Податкового кодексу України зазначено, що під податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором [38]. Натомість, відповідно до п. п. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [38].

Наведені законодавчі визначення дозволяють стверджувати, що означені вище дефініції є різними, але взаємопов'язаними. Податкове зобов'язання – це правовідношення між державою в особі уповноважених органів та платником податків, яке полягає у вчиненні платником низки установлених законом обов'язків, пов'язаних зі сплатою податку [213, с. 492]; податковий обов'язок – це міра належної поведінки платника, яка охоплює три складові – обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору [93, с. 39, 49]; «грошове зобов'язання» – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або фінансову санкцію. При цьому, слід звернути увагу на особливий статус пені, що, з одного боку, не включається до складу грошового зобов'язання, а з іншого – нараховується, в тому числі і на штрафи [93, с. 39].

Відповідно до п. 54.1 ст. 54 Податкового кодексу України, крім випадків, передбачених податковим законодавством, платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені цим Кодексом. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою [38]. Питання про узгодження податкового зобов'язання має принципове значення для виникнення та виконання обов'язку зі сплати митних платежів, оскільки сплаті підлягає лише узгодження податкове зобов'язання і лише узгоджене податкове зобов'язання може бути трансформоване у податковий борг [93, с. 51]. Згідно п. п. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, податковий борг – це сума грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгодженого платником податків або узгодженого в порядку оскарження, але не сплаченого у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [38].

Податкове та/або грошове зобов'язання можуть існувати у двох станах – узгоджене податкове та/або грошове зобов'язання та неузгоджене податкове та/або грошове зобов'язання [93, с. 52–53].

Податковий кодекс України визначає такі умови, за яких податкове та/або грошове зобов'язання платника податків вважається узгодженим: 1) платником податків самостійно обчислена сума податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, і ця сума зазначена у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку (п. 54.1 ст. 54); 2) грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податку - фізичної особи, вважається узгодженим податковим агентом або платником податку, який отримує доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання, який визначається за календарною датою, встановленою розділом IV цього Кодексу для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету (п. 54.2 ст. 54); 3) грошове зобов'язання, визначене органом державної фіскальної служби України, за яким закінчилась процедура адміністративного оскарження або терміни на оскарження яких спливали (п. 56.12 ст. 56).

Водночас, слід враховувати, що, згідно з п.56.18 ст. 56 Податкового кодексу України, з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення - рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [38]. Отже, узгодженим зобов'язанням буде вважатися зобов'язання, стосовно якого немає спору або платником податків не можуть бути заявлені заперечення щодо його розміру [93, с. 57].

Відповідно до п.57.1 ст. 57 Податкового кодексу України, суму податкового зобов'язання, визначену в митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до/або на день подання митної декларації [38]. Платник податків немає права оскаржити узгоджене податкове зобов'язання, визначене ним у митній декларації. Це логічно, адже митна декларація є заявою самого платника податків

про об'єкт оподаткування. Платник податків не може оскаржити власний акт. Водночас, він може відкоригувати суму об'єкта оподаткування в майбутніх податкових періодах в порядку, визначеному ст. 50 Податкового кодексу України [93, с. 51].

Тут має місце особливість, що є досить показовою саме для фінансово-правової відповідальності. У випадку збільшення суми податкового зобов'язання внаслідок подання коригуючої декларації платник податків не звільняється від відповідальності в жодному випадку. Самостійне виправлення ним допущених навіть не з власної вини помилок все одно тягне штраф, який у цьому випадку застосовується не державою, а платником самостійно, що також є особливістю відносин фінансової відповідальності [93, с. 51–52].

Відповідно до п. 50. 1 ст. 50 Податкового кодексу України, платник податків, який самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний, за винятком випадків, установлених п. 50.2 цієї статті: а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку; б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку [38].

Отже, у випадку збільшення суми податкового зобов'язання, самостійно визначеного платником податків, фінансово-правова відповідальність у вигляді штрафу застосовується за рішенням особи правопорушника. Варто також відмітити, що, згідно зі ст. 302 Митного кодексу України після закінчення встановлених цим Кодексом та Податковим кодексом України, строків сплати митних платежів на суму податкового боргу нараховується пеня у розмірі та порядку, визначених Податковим кодексом України. Пеня нараховується

платником податків самостійно та сплачується одночасно зі сплатою митних платежів [34].

В інших випадках сума податкового та/або грошового зобов'язання визначається органом державної фіскальної служби України. Відповідно до п. 54.3 ст. 54 Податкового кодексу України, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, якщо:

1) платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію, а при здійсненні заходів податкового контролю встановлено факти здійснення платником податків діяльності, що призвела до виникнення об'єктів оподаткування, наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог цього Кодексу та наявності діючих (у тому числі призупинених) ліцензій на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством;

2) дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках;

3) згідно з податковим та іншим законодавством, особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є контролюючий орган;

4) дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, у тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, у тому числі податку на доходи фізичних осіб таким податковим агентом;

5) результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження або завищення

податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях [38].

Необхідно зазначити, що, згідно з п. 54.5 ст. 54 Податкового кодексу України, якщо сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому цим Кодексом [38].

Фінансові зобов'язання у зв'язку із здійсненням валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності визначені валютним законодавством, а саме: Законами України «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті», «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» та Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю».

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті», виручка у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки митної декларації) такої продукцію, що експортується, а в разі експорту робіт, транспортних послуг – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання транспортних послуг. Перевищення зазначеного строку потребує висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку. Виручка резидента за експортним зовнішньоекономічним договором (контрактом) вважається перерахованою на його банківський рахунок за заявою резидента, якщо належна сума врегульована Експортно-кредитним агентством [39].

Згідно зі ст. 2 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті», імпорتنі операції резидентів, які здійснюються на умовах відстрочення поставки, в разі, коли таке відстрочення перевищує 180

календарних днів з моменту здійснення авансового платежу або виставлення векселя на користь постачальника продукції (робіт, послуг), що імпортується, потребують висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку. При застосуванні розрахунків щодо імпортних операцій резидентів у формі документарного акредитиву строк (180 календарних днів), діє з моменту здійснення уповноваженим банком платежу на користь нерезидента [39].

У разі порушення резидентами даних строків застосовується фінансово-правова відповідальність у вигляді пені. При цьому нарахування та стягнення пені призупиняється у разі: 1) якщо резидент звертається до Експертно-кредитного агентства із заявою про невиконання або неналежне виконання нерезидентом його грошових зобов'язань за експортним зовнішньоекономічним договором (контрактом); 2) прийняття до розгляду судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом чи Морською арбітражною комісією при Торгово-промисловій палаті України позовної заяви резидента про стягнення з нерезидента заборгованості, яка виникла внаслідок недотримання нерезидентом строків, передбачених експортно-імпортними контрактами. У випадку не врегулювання Експертно-кредитним агентством питання щодо невиконання грошового зобов'язання нерезидентом та прийняття судом рішення про відмову в позові повністю або частково або припинення (закриття) провадження у справі чи залишення позову без розгляду пеня сплачується за кожний день прострочення, включаючи період, на який її нарахування було зупинено. Якщо суд прийняв рішення про задоволення позову пеня за порушення строків не сплачується з дати прийняття позову до розгляду судом [39].

Варто також відмітити, що у ст. 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» встановлено, що за порушення порядку розрахунків у валютних операціях за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) встановлено штраф у розмірі, еквівалентному сумі валютних цінностей, що використовувався при розрахунках,

перерахованій у валюту України за обмінним курсом Національного банку України на день здійснення таких розрахунків [40].

Одним із видів експортно-імпорتنих операцій є товарообмінні (бартерні) операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

У ст. 2 Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» передбачено, що товари, які імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (дати оформлення митної декларації на експорт) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг – з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг. Датою ввезення за бартерним договором на митну територію України вважається дата їх митного оформлення (дата оформлення митної декларації на імпорт), а в разі імпорту за бартерним договором робіт або послуг – дата підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг [214].

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності», порушення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України строків ввезення товарів (виконання робіт, надання послуг), що імпортуються за бартерним договором, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка вартості неодержаних товарів (робіт, послуг), що імпортуються за бартерним договором. Крім цього, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом п'яти робочих днів з дня підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт чи надання послуг, повідомити митниці (якщо імпортуються або експортуються за даним договором товари) або органи державної фіскальної служби України (якщо імпортуються або експортуються за даним договором роботи чи послуги) про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг). Неподання або несвоєчасне подання такої інформації тягне за

собою нарахування пені у розмірі одного відсотка вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день прострочення [214].

Таким чином, фінансові зобов'язання у суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності виникають у випадку здійснення валютних операцій у сфері митного регулювання, а саме у зв'язку з: 1) надходженням валютної виручки від експорту товарів; 2) своєчасністю платежів в іноземній валюті за імпортовані товари; 3) дотриманням строків і еквівалентності зустрічних поставок при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій [35, с. 160].

Дії органу державної фіскальної служби України щодо застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, пов'язані зі здійсненням останніми публічного фінансового контролю. З цього приводу Ю.В. Оніщик відмічає, що у галузі фінансів митниці виступають як уповноважені органи виконавчої влади, основними функціями яких є адміністрування митних платежів та контроль руху валютних цінностей у зовнішньоекономічних відносинах. У зв'язку з цим діяльність щодо контролю за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України та надходженням митних платежів до бюджетної системи України є сегментом публічної фінансової діяльності [215, с. 93-94; 216, с. 53; 217, с. 111]. З огляду на це ми поділяємо позицію Ю.В. Оніщика, згідно з якою публічний фінансовий контроль у митній сфері – це регламентована правовими нормами діяльність уповноважених державою органів з перевірки законності, своєчасності, точності, обґрунтованості і повноти надходження доходів до бюджету, що формуються у митній сфері [35, с. 99–100].

Отже, здійснення органом державної фіскальної служби України функцій адміністрування митних платежів та валютного контролю тягне за собою виникнення різноманітних правовідносин фінансового характеру. Включення податково-контрольних та валютно-контрольних правовідносин до структури фінансових пояснюється тим, що у митній сфері податковий та валютний контроль виступають, перш за все, як види державного фінансового контролю, яким притаманні всі загальні ознаки останнього. Публічний фінансовий контроль

у митній сфері покликаний, насамперед, забезпечити дотримання чинного законодавства у сфері оподаткування, переміщення валютних цінностей через митний кордон України, розрахунків за експортними та імпорнтними операціями [35, с. 100–101].

Конкретний факт фінансового правопорушення у сфері державної митної справи встановлюється шляхом проведення публічного фінансового контролю, основною формою якого є документальна перевірка. У п. п. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України встановлено, що документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [38]. Згідно ч. 1 ст. 345 Митного кодексу України, документальна перевірка – це сукупність заходів, за допомогою яких органи доходів і зборів переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів [34].

Необхідно зазначити, що документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, віднесені законодавцем до митного контролю. Згідно з п. 24 ст. 4 Митного кодексу України, митний контроль – це сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [34]. З цього приводу Ю.В. Оніщик звертає увагу, на те що це визначення не містить безпосередньої вказівки на контроль за акумулюванням, розподілом і

використанням публічних фондів коштів [217, с. 110]. Тому ми цілком погоджуємося, що митний контроль регулюється також нормами галузевого інституту фінансового права, а не лише нормами митного законодавства, і є одним з напрямів фінансового контролю [217, с. 112; 218, с. 157].

Результати документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового та валютного законодавства оформлюються у формі акта або довідки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт документальної перевірки. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка. Акт документальної перевірки – це службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог законодавства з питань державної митної справи, податкового та валютного законодавства. Довідка документальної перевірки – це службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації про не встановлення фактів порушень вимог законодавства з питань державної митної справи, податкового та валютного [154].

Акт (довідка) документальної перевірки складається у двох примірниках та підписується посадовими особами контролюючого органу, який проводив перевірку, а також посадовими особами платника податків або його законними представниками (керівником платника податків або уповноваженою ним особою). Акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених під час перевірки фактів порушень норм законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. В акті документальної перевірки викладаються всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності платника податків, які стосуються фактів виявлених порушень законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [154].

Факти виявлених порушень законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, викладаються в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно та повною мірою з посиланням на первинні документи, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, ведення/складання яких передбачено законодавством, або отримані від інших суб'єктів господарювання, органів державної влади, у тому числі іноземних держав, правоохоронних органів, а також податкову інформацію, що підтверджують наявність зазначених фактів. За результатами перевірки дотримання законодавства з питань державної митної справи при проведенні планових документальних перевірок та позапланових перевірок з усіх питань складається окремий акт (довідка) [154].

У разі незгоди керівника підприємства або уповноваженої ним особи з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті або довідці про результати перевірки, вони зобов'язані підписати акт або довідку з запереченнями, які вони мають право подати протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта або довідки. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта або довідки про результати перевірки. Заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях). За результатами розгляду підприємству надсилається відповідь у порядку, визначеному Податковим кодексом України для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Керівник підприємства або уповноважена ним особа має право брати участь у розгляді заперечень. Про своє бажання взяти участь у розгляді заперечень ці особи зазначають у запереченнях [34].

Якщо керівник підприємства або уповноважена ним особа виявили бажання взяти участь у розгляді заперечень до акта або довідки про результати перевірки, контролюючий орган зобов'язаний повідомити зазначених осіб про місце і час

проведення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається керівнику підприємства або уповноваженій ним особі не пізніше наступного робочого дня з дня отримання заперечень, але не пізніше ніж за два робочих дні до дня їх розгляду. Участь керівника контролюючого органу або особи, яка виконує його обов'язки, у розгляді заперечень підприємства до акта або довідки про результати перевірки є обов'язковою. Рішення про визначення грошових зобов'язань підприємства, що перевірялося, приймається керівником контролюючого органу або особою, яка виконує його обов'язки, з урахуванням результатів розгляду заперечень підприємства (у разі їх наявності). Керівник підприємства або уповноважена ним особа можуть бути присутні під час прийняття такого рішення [34].

За результатами розгляду заперечень складається висновок, у якому зазначаються наведені в акті (довідці) документальної перевірки висновки, факти та дані, щодо яких надано заперечення платником податків, короткий зміст заперечень, наводиться обґрунтування позиції контролюючого органу стосовно кожного питання, порушеного в запереченнях, та підбиваються підсумки щодо обґрунтованості заперечень. Висновок підписується посадовими особами контролюючих органів, що проводили перевірку, їх безпосередніми керівниками, а також іншими посадовими особами контролюючих органів, які були залучені до розгляду заперечень, та затверджується керівником контролюючого органу (заступником керівника) або особою, яка виконує його обов'язки. Зазначений висновок є складовою частиною (додатком) матеріалів документальної перевірки, які залишаються в контролюючому органі, та враховується керівником контролюючого органу (заступником керівника) або особою, яка виконує його обов'язки, при їх розгляді і прийнятті податкового повідомлення-рішення. На підставі висновку складається обґрунтована письмова відповідь щодо результатів розгляду заперечень, яка підписується керівником контролюючого органу (заступником керівника) або особою, яка виконує його обов'язки, та надсилається платнику податків [154].

Згідно зі ст. 116 Податкового кодексу України, у разі застосування контролюючими органами до платника податків фінансово-правових санкцій за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення [38].

Податкове повідомлення – рішення приймається керівником контролюючого органу або особою, яка виконує його обов’язки, з урахуванням розгляду заперечень до акта (у разі їх наявності) протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення або надіслання підприємству акта про результати перевірки у порядку, передбаченому Податковим кодексом України для надсилання (вручення) податкових повідомлень – рішень, а за наявності заперечень підприємства до акта про результати перевірки – приймається з урахуванням висновку за результатами розгляду заперечень до акта про результати перевірки протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді підприємству [34].

До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов’язання та фінансових санкцій. Форма та порядок надіслання податкового повідомлення-рішення і розрахунку грошового зобов’язання передбачені наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2015 року № 1204 [219]. Відповідно до цього Порядку, податкове повідомлення-рішення складається за кожним окремим податком, збором разом із фінансовими санкціями, передбаченими Податковим кодексом України, а також за кожним штрафом та пенею за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у тому числі за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

У разі початку процедури оскарження зобов’язання вважається неузгодженим до моменту закінчення процедури. Платник податків має право протягом 10 днів з дня отримання податкового повідомлення-рішення оскаржити його до органу державної фіскальної служби України вищого рівня. Оскарження в адміністративному порядку не позбавляє права на судове оскарження. Строк

судового оскарження передбачено ст. 102 Податкового кодексу України і становить 1095 днів з моменту закінчення процедури адміністративного оскарження [38].

Підсумовуючи викладене, вважаємо, що процедура застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це визначена митним та фінансовим законодавством послідовність дій, якої зобов’язані дотримуватися уповноважені державні органи в процесі притягнення суб’єкта до фінансово-правової відповідальності, а також особи, які звинувачені у вчиненні фінансового правопорушення, під час прийняття рішення про застосування фінансово-правових санкцій. Процедура застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства включає чотири стадії: 1) фіксацію конкретного факту фінансового правопорушення; 2) прийняття рішення про притягнення до фінансово-правової відповідальності; 3) виконання рішення про застосування фінансово-правових санкцій; 4) оскарження рішення про застосування фінансово-правових санкцій.

Висновок до розділу 2

Дослідивши особливості правового регулювання застосування фінансової відповідальності за порушення митного законодавства, можемо зробити певні висновки:

1. Підстави застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це сукупність обставин, зазначених у нормативно-правових актах, наявність яких робить таку відповідальність можливою і необхідною. Фінансово-правова відповідальність у сфері державної митної справи застосовується за наявності нормативних, фактичних та процесуальних підстав протиправного діяння. Відсутність будь-якої із них ставить під сумнів існування фінансово-правової відповідальності у сфері митного регулювання.

2. Нормативна підстава фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це наявність фінансово-правової норми, яка передбачає можливість застосування фінансово-правової відповідальності за порушення встановлених перед державою фінансових зобов'язань у сфері митного регулювання. Такі фінансово-правові норми передбачені у митному, податковому та валютному законодавстві.

3. Фактична підстава фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це наявність фінансового правопорушення у сфері державної митної справи – суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта, що порушує встановлені перед державою фінансові зобов'язання у сфері митного регулювання.

Фінансове правопорушення у сфері державної митної справи характеризується сукупністю об'єктивних і суб'єктивних ознак, які в сукупності утворюють склад фінансового правопорушення – закріплені у законодавстві ознаки, за наявності яких протиправне діяння (дія або бездіяльність) визнається правопорушенням, а саме: об'єкт, об'єктивний аспект, суб'єкт і суб'єктивний аспект. Доцільно також виділяти таку факультативну ознаку, що характеризує об'єкт фінансового правопорушення у сфері державної митної справи, як його предмет – митні платежі та валютні цінності. Чинне податкове та валютне законодавство не містить положень, які б регулювали суб'єктивну сторону фінансового правопорушення у сфері державної митної справи. Вона представлена в усіченому вигляді, тобто не має значення для кваліфікації. Це, передусім, пов'язано з тим, що суб'єктами фінансово-правової відповідальності визнаються не лише фізичні особи, а і юридичні особи.

4. Процесуальна підстава фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це наявність податкового повідомлення – рішення, яке приймається керівником контролюючого органу на підставі акта документальної перевірки, а за наявності заперечень – за результатами розгляду заперечень.

5. Фінансово-правові санкції у державній митній сфері – це свого роду негативні наслідки, що встановлені законодавством з невиконання або належного виконання фінансових зобов'язань, що вчиняються суб'єктами митних правовідносин щодо держави.

Особливими ознаками фінансово-правових санкцій за порушення митного законодавства є те, що вони: виступають засобами забезпечення методу фінансово-правового регулювання суспільних відносин і засобами забезпечення фінансово-правової відповідальності; мають державно-примусовий характер застосування фінансово-правових санкцій за невиконання або неналежне фінансових зобов'язань, покладених на суб'єктів фінансових правовідносин; застосовуються спеціально уповноваженими органами державної влади; фактичною підставою їхнього застосування виступає юридичний факт – здійснення фінансового правопорушення у сфері державної митної справи; є обов'язковим структурним елементом фінансово-правової норми, що й визначає їхню юридичну природу як фінансово-правову; нормативно закріплюють міри фінансово-правової відповідальності; мають як каральний, так і правовідновлювальний характер; мають грошове вираження; небажаний та негативний для правопорушника характер наслідків за порушення фінансово-правової норми пов'язаний із впливом на грошові фонди правопорушника, що полягає у звуженні цих фондів або обмеженні користування ними; фінансово-правові санкції є додатковим обтяженням грошового (майнового) характеру; відрізняються особливим процесуальним порядком застосування; не можуть бути встановлені угодою сторін; застосовуються в судовому або позасудовому порядку; можуть застосовуватися одночасно з санкціями інших норм права.

6. У випадку вчинення порушення митного законодавства до суб'єктів митних правовідносин можуть застосовуватись фінансово-правові санкції, а саме: штраф та пеня.

Види фінансово-правових санкцій застосовуються у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів, а також за порушення, пов'язані з валютними операціями резидентів та нерезидентів на

території України. Штраф застосовується у розмірі, що визначений податковим та валютним законодавством. Пеня стягується за прострочення сплати митних платежів та суми неoderжаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті. Їм властиві як правовідновлювальні, так і каральні функції.

Водночас пеня має певні особливості, які дозволяють не ототожнювати її зі штрафом: підставою застосування є порушення строку виконання обов'язку; розмір є прямо пропорційним тривалості прострочення виконання зобов'язання.

7. Особливості нормативного регулювання процедурного забезпечення застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства регламентуються нормами як митного законодавства, так і фінансового законодавства. Процедура застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це визначена митним та фінансовим законодавством послідовність дій, які зобов'язані дотримуватися уповноважені державні органи в процесі притягнення суб'єкта до фінансово-правової відповідальності, а також особи, які звинувачені у вчиненні фінансового правопорушення, під час прийняття рішення про застосування фінансово-правових санкцій. Процедура застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства включає чотири стадії: 1) фіксацію конкретного факту фінансового правопорушення; 2) прийняття рішення про притягнення до фінансово-правової відповідальності; 3) виконання рішення про застосування фінансово-правових санкцій; 4) оскарження рішення про застосування фінансово-правових санкцій.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

3.1. Досвід зарубіжних країн щодо правового регулювання відповідальності за порушення митного законодавства

Невизначеність та завуальованість фінансово-правової відповідальності у сфері державної митної справи у чинному законодавстві України зумовлює необхідність вивчення досвіду зарубіжних країн щодо правового регулювання відносин у зв'язку з вчиненням правопорушення у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон.

Зауважимо, що в цьому підрозділі дисертації буде досліджено юридичну відповідальність за порушення митного законодавства загалом, оскільки в різних країнах використовуються різноманітні підходи для встановлення відповідальності у сфері митного регулювання.

Аналізуючи законодавство зарубіжних країн щодо відповідальності у митній сфері, передусім варто звернути увагу на одну із системоутворювальних категорій митного законодавства – «митні платежі». Необхідно відзначити те, що не в усіх країнах чітко розмежовуються види митних платежів. Так, у Російській Федерації [220], Республіці Білорусь [221], Республіці Туркменістан [222], Республіці Вірменії [223], Республіці Узбекистан [224] та Республіці Таджикистан [225] до митних платежів віднесено мито, податок на додану вартість, акциз та митні збори. Натомість у Республіці Казахстан, Республіці Азербайджан та Республіці Молдова дефініція «митні платежі» трактується дещо інакше.

Зокрема, у ст. 4 Кодексу Республіки Казахстан «Про митну справу Республіки Казахстан» зазначено, що митні платежі – це ввізні та вивізні мита, митні збори, що підлягають сплаті до бюджету платником у зв'язку з

переміщенням товарів через митний кордон. У цій же статті окремо виділяються податки (податок на додану вартість та акциз), що сплачуються під час ввезення товарів на митну територію [226]. У ст. 17 Митного кодексу Азербайджанської Республіки поняття «митні платежі» охоплює мито, податки, митні збори, державне мито за видачу юридичним і фізичним особам ліцензії на митну діяльність, плату та інші платежі, що справляються в установленому порядку митними органами [227]. Згідно зі ст. 1 Митного кодексу Республіки Молдови, митні платежі – це мито, податки (податок на додану вартість, акцизи), збір за здійснення митних процедур, інші платежі [228].

Не проводить чіткого розмежування між окремими видами митних платежів і законодавство країн Європейського Союзу, відносячи до них будь-які платежі, що справляються при перетині товарами митного кордону. В одному із своїх рішень Суд ЄС навіть вказав, що такою категорією буде розглядатися послуга зі складання або оформлення спеціального документа – достатнім буде дотримання умови, що це обтяження пов'язане з фактом перетину кордону, а не викликано економічною необхідністю [229, с. 6].

У зв'язку з цим під митними платежами у законодавстві зарубіжних країн необхідно розуміти податки, збори, мито, а також інші платежі, які справляються під час переміщення товарів через митний кордон. Слід також зазначити, що відносини у сфері адміністрування митних платежів регламентується як митним, так і податковим (насамперед, це стосується таких видів митних платежів, як податки) законодавством.

У зарубіжних країнах за невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів передбачено, як правило, фінансову та адміністративну, а в деяких державах – і кримінальну відповідальність. Однак у кожній державі відповідальність за порушення митного законодавства має свої особливості.

Насамперед необхідно визначитися з критерієм розмежування адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності. уже тут виникає перша складність. Справа в тому, що прийнятий у вітчизняній науці і зрозумілий

українському юристу критерій ступеня суспільної небезпеки протиправного діяння в західноєвропейській правовій доктрині не визнається як істотна ознака розмежування видів юридичної відповідальності. У країнах Європи і США таким критерієм є воля законодавця: 1) якщо санкції за правопорушення передбачені в кримінальному законі, то це означає наявність кримінальної відповідальності; 2) якщо санкції встановлені в адміністративному законі, то це означає адміністративну відповідальність за правопорушення; 3) якщо санкції за правопорушення передбачені в фінансовому законі, то це означає наявність фінансової відповідальності [230, с. 463].

У деяких державах, зокрема у США, Великій Британії, Франції та Італії, санкції за фінансові правопорушення встановлені не в адміністративному або кримінальному законодавстві, а в спеціальних фінансових законах. У цьому випадку основний критерій розмежування кримінальної та адміністративної відповідальності застосовується опосередковано, через порівняння суворості санкцій за правопорушення: 1) якщо фінансовий закон передбачає арешт на строк менше мінімального терміну позбавлення волі, встановленого Кримінальним кодексом, то мова йде про адміністративну відповідальність; 2) якщо закон встановлює штраф, розмір якого нижчий від мінімального штрафу, передбаченого Кримінальним кодексом, то це також означає адміністративну відповідальність. Розмежування кримінального та адміністративного штрафу можна проводити і за іншим критерієм, – залежно від державного органу, що накладає штраф. Так, адміністративний штраф встановлюється адміністративними органами, а кримінальний – тільки судом [230, с. 463–464].

У США відносини щодо сплати митних платежів регулюються як спеціальним Міжнародним податковим кодексом, так і Кодексом внутрішніх державних доходів (Внутрішній податковий кодекс). Окремо в законодавстві США фінансові правопорушення у митній сфері не виділені і вони розглядаються як невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати податків взагалі [231, с. 30].

За фінансові правопорушення застосовується два види фінансово-правових санкцій – штраф та пеня [97, с. 342]. Кримінальна відповідальність за кримінальні правопорушення фінансової спрямованості в федеральному законодавстві передбачена не Кримінальним кодексом (розд. 18 Зводу законів США), а Кодексом внутрішніх державних доходів (розд. 26 Зводу законів). Кримінально-правові санкції передбачають, як правило, такі види покарання, як позбавлення волі або штраф. Тільки три із 48 основних статей, що встановлюють кримінальну відповідальність за податкові злочини, не передбачають позбавлення волі. За Кодексом внутрішніх державних доходів, середньостатистичне покарання за один злочин – один рік позбавлення волі; за два злочини – до п'яти років позбавлення волі. Конфіскація обов'язкова й обсяг її включає як шкоду від злочину, так і відшкодування витрат на організацію і ведення кримінального процесу [231, с. 32].

Необхідно відмітити, що фінансове законодавство США характеризується посиленням санкцій. Згідно з Кодексом внутрішніх державних доходів (ст. 7203, розд. 26 Зводу законів США), несвоєчасне подання податкової декларації може кваліфікуватися як кримінальний злочин. У разі визнання провини підсудного, суд може позбавити його волі на строк до 1 року або накласти штраф. Спроба ухилитися від сплати податку шляхом подання неправдивої декларації вважається ще більш тяжким злочином і обвинувачений може бути засуджений до позбавлення волі на 5 років [232, с. 93, 105–106].

Жорсткість санкцій за фінансові правопорушення в американському законодавстві досягається не тільки використанням такого кримінального покарання, як позбавлення волі, а й «ефективним» моделюванням штрафних санкцій, які передбачають суттєві матеріальні наслідки для правопорушника. Так, за недоплату податків у зв'язку з недотриманням встановлених вимог Кодекс про внутрішні доходи передбачає комбінований штраф: 5% від несплаченої суми плюс 50% від суми, яку платник податків отримав би у разі розміщення цих грошей в банку, виходячи зі стандартних банківських ставок. Друга частина штрафної санкції спрямована насамперед на забезпечення дієвості покарання й

уникнення профанації штрафного впливу: нерідко абсолютний розмір сплачуваних штрафів незрівнянно малий у порівнянні з потенційним доходом, який може бути отриманий у разі вигідного вкладення несплачених податків. Прив'язка розміру штрафу до результатів можливої капіталізації податкових сум – надійний засіб запобігти ситуації, коли платнику податків стає вигідніше не платити податок, а вкладати заощаджені кошти в обіг і отримувати доходи, які суттєво перевищують розміри встановлених законом санкцій [232, с. 106].

Європейський підхід (так умовно може бути названа друга тенденція зарубіжного законодавства в питанні встановлення податкових санкцій) відрізняється більш гуманним поводженням з порушниками податкових норм. Останнім часом для європейського законодавства стала характерною декриміналізація низки санкцій за податкові правопорушення, тобто виділення їх зі сфери кримінального права. При цьому кримінальні санкції часто замінюються системою платежів (доплат до податків), які стягуються не судами, а іншими державними органами [232, с. 107].

Наприклад, за турецьким законодавством у разі виявлення продажу товарів за умисно заниженими цінами постачальник обкладається антидемпінговим податком і додатковим компенсаційним збором. У цьому випадку антидемпінгове мито забезпечує відшкодування шкоди, додатковий компенсаційний збір носить характер штрафних санкцій [232, с. 107]. Повторне вчинення податкового правопорушення однією і тією ж самою особою призводить до значного збільшення розміру штрафних санкцій (повторний штраф). Так, у Законі Швейцарії «Про прямий федеральний податок» за неподання в установлений термін декларації та іншої інформації, яка є необхідною для податкового органу, штраф, передбачений в розмірі від 1000 франків, за повторного порушення збільшується в десять разів (від 10 000 франків) [233].

Поряд з основними санкціями за податкові злочини і проступки (позбавлення волі, кримінальний арешт, штраф тощо) також можуть застосовуватися і різні додаткові санкції (конфіскація майна, придбаного за кошти, приховані від оподаткування; позбавлення прав на прибуток, який винний

міг би отримати за операцію, здійснену до засудження; заборона брати участь у публічних торгах; заборона на роботу в державних установах; обмеження у виборчих правах, а також позбавлення інших цивільних прав – носити зброю, бути опікуном, позбавлення водійських прав тощо) [233].

У Великій Британії законодавство про відповідальність за фінансові правопорушення не систематизоване. До джерел права відносяться як законодавчі акти, так і норми загального права. Деліктні фінансово-правові норми можуть міститися як у фінансових законах (Закон «Про порядок збору податків» 1970 року, Закон «Про грошові платежі» 1935 року, Закон «Про фінанси» 1986 року), так і в законах, що регулюють окремі аспекти фінансових відносин (Закон «Про магістратські суди» 1980 року) [233]. Закон «Про порядок збору податків» 1970 року передбачає два фінансово-правових санкцій – штраф та пеню [97, с. 341–342]. Основним нормативно-правовим актом щодо відповідальності за порушення митного законодавства є Закон «Про митні та акцизні збори» 1979 року. Серед фінансових правопорушень у сфері митного регулювання слід виділити такі: незаконний імпорт і експорт товарів, що пов'язаний з умисним ухиленням від сплати мита; неправильне заповнення митної декларації та умисне приховування інформації про експортовані товари; надання неправдивої інформації з метою отримання податкової пільги (звільнення від сплати митних платежів) [230, с.467–468].

У Франції правовими актами, які передбачають відповідальність за фінансові правопорушення у сфері митного регулювання, є: 1) Загальний кодекс про податки 1950 року; 2) Кримінальний кодекс 1992 року. Відповідальність за правопорушення у сфері податкових та митних відносин передбачена в розділі «Покарання» Загального кодексу про податки, який складається з двох підрозділів. Перший містить загальні положення, що встановлюють відповідальність за правопорушення, пов'язані з усіма видами податків, а другий включає в себе статті, що закріплюють відповідальність за правопорушення, пов'язані з окремими видами податків. Слід відмітити, що за правопорушення, скоєні в зв'язку зі сплатою прямих податків, крім штрафів, пені та позбавлення

волі, суд може встановити додаткові міри покарання у формі тимчасової заборони займатися комерційною та виробничою діяльністю, а також незалежними професіями. У разі повторного правопорушення термін заборони може бути подвоєний [230, с. 468–469].

Несистематизованим є і законодавство про відповідальність за фінансові правопорушення податкового та митного спрямування в Італії. Відповідні норми можуть міститися в законах (Закон від 7 січня 1929 року № 4 «Загальні положення про відповідальність за порушення фінансових законів»), декретах-законах (Декрет-закон від 14 січня 1991 року № 7), декретах Президента Республіки (Звід законодавчих положень у сфері митних правил, затверджений Декретом Президента Республіки від 23 січня 1973 року № 43). Кримінальний кодекс Італії не містить норм, які передбачають відповідальність за податкові правопорушення. Ці норми становлять зміст перерахованих вище спеціальних законів. Однак поділ фінансових правопорушень у митній сфері на злочини і проступки здійснюється на основі загальної норми Кримінального кодексу, що визначає поняття злочину і проступку [230, с. 469].

Серед ухилень від сплати податків із учиненням шахрайських дій у митній сфері варто виділити такі: незаконне відновлення податкових пільг для товарів, що були раніше імпортовані, а згодом вироблені на місцевих підприємствах і в подальшому поставляються на експорт; здійснення відносно імпортованого або товару, що експортується штучних операцій з метою ухилення від сплати митних платежів. Ці правопорушення караються кримінальним штрафом, який встановлюється в розмірі, пропорційному завданому збитку. Італійське законодавство передбачає, крім основного, додаткові покарання щодо осіб, винних у скоєнні фінансових правопорушень, зокрема: 1) довічну заборону на роботу в фінансових установах; 2) тимчасову заборону на заміщення посад, на участь у фінансових справах, на заміщення посад в керівних органах юридичних осіб та підприємств, на ведення переговорів з публічною адміністрацією [230, с. 470].

До фінансових проступків у сфері митного регулювання законодавство відносить такі протиправні діяння: порушення термінів сплати податків, що несе за собою покарання у вигляді штрафу; неподання в фінансові органи документів фінансової звітності особами, які займаються продажем товарів або наданням послуг, що несе за собою кримінальну відповідальність у вигляді арешту або штрафу. Діяння, пов'язані з несплатою податків без скоєння шахрайських дій, кваліфікуються законодавцем як фінансові проступки. Ті самі діяння, що супроводжуються шахрайськими діями, будуть кваліфікуватися як фінансові злочини [230, с. 470-471].

У Німеччині основним джерелом права у сфері відповідальності за фінансові правопорушення податкового та митного спрямування є Положення про податки 1977 року. У цьому Положенні передбачено кримінальну та адміністративну відповідальність за вчинення податкових правопорушень. Наприклад, за порушення законодавства, яке тягне за собою створення можливості ухилення від сплати митних платежів, передбачено адміністративну відповідальність у вигляді штрафу, а за ухилення від сплати податків, порушення митних правил – кримінальну відповідальність у вигляді штрафу або позбавлення волі [230, с. 464–465].

Незважаючи на те, що практично всі склади податкових злочинів визначені в Положенні про податки, Кримінальний кодекс Німеччини також містить кілька норм, що входять в систему податкового деліктного права. Зокрема, самостійними видами податкових злочинів є підробка знаків сплати митних платежів та приховування майна з метою ухилення від оподаткування. Ознаки цих злочинів містяться не в податковому, а в кримінальному законі. Особи, які вчинили такі злочини підлягають покаранню у вигляді штрафу або позбавлення волі. Крім цього, законодавство Німеччини передбачає можливість додаткового покарання за вчинення податкових злочинів. Наприклад, суд може призначити додаткове покарання у вигляді конфіскації предметів, прихованих від податків, або коштів, що використовувалися як знаряддя злочину. Для осіб, засуджених до позбавлення волі на строк більше одного року, додатковим покаранням може

бути встановлена заборона займати державні посади протягом встановленого законодавством терміну [230, с. 465–466; 233].

У Японії відповідальність за фінансові правопорушення у сфері митного регулювання передбачена в Законі «Про справляння державних податків» та у Кримінальному кодексі. Зауважимо, що Загальна частина Кримінального кодексу Японії виконує функцію Загальної частини всього кримінального законодавства Японії із встановленими обмеженнями. Про це, зокрема, йдеться в ст. 8 Кримінального кодексу Японії: «Загальні положення цього закону застосовуються також щодо злочинів, покарання за які передбачені іншим законодавством, однак це не стосується випадків, коли в цьому законодавстві є спеціальні норми». Наприклад, відмінні від Загальної частини Кримінального кодексу Японії положення про конфіскацію містяться в Законі «Про податок на алкогольні напої» [233].

Відповідальність за фінансові правопорушення податкового та митного спрямування передбачена у податковому й кримінальному законодавстві також у таких країнах, як Польща, Словаччина та Чехія. Кримінальна відповідальність застосовується у вигляді штрафу, конфіскації предметів, заборони здійснювати певну господарську діяльність або позбавлення волі тощо, а фінансова – у вигляді штрафу, пені, втрати права на пільгу або звільнення від податку, додаткове податкове зобов'язання, застосування більш високої податкової ставки у порівнянні з тією, яка була застосована тощо. Зауважимо, що на відміну від Польщі та Словаччини у Чехії відсутній спеціальний податковий кримінальний кодекс, і податкові злочини визначені у Кримінальному кодексі [234, с. 130–133; с. 234–240; с. 311–312].

Варто зазначити, що у більшості держав при притягненні до відповідальності за порушення податкового законодавства враховується наявність вини платника податків у скоєнні відповідних правопорушень. Так, наприклад, у Німеччині притягнення як до адміністративної, так і до кримінальної відповідальності за вчинення податкових правопорушень можливе тільки щодо винних вчинених діянь. Однак в окремих державах, зокрема, в

Бразилії, Ізраїлі, Канаді, Колумбії, Саудівській Аравії, Словаччині, Румунії, Чехії, Швеції, Японії, вина платника податків може не враховуватися. У Канаді, незалежно від вини платника податків, при здійсненні повторного порушення протягом трьох років особа зобов'язана сплатити штраф у розмірі 10% від суми незадекларованого податку [235].

У колишніх країнах Союзу Радянських Соціалістичних Республік за фінансові правопорушення у сфері митного регулювання передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Слід відмітити те, що на відміну від українського законодавця, у Російській Федерації (Глава 16. Адміністративні правопорушення у сфері митної справи (порушення митних правил), Республіці Білорусь (Глава 14-А. Адміністративні правопорушення, що посягають на встановлений порядок митного регулювання (адміністративні митні правопорушення), Республіці Таджикистан (Глава 32. Адміністративні правопорушення у сфері митного законодавства) адміністративна відповідальність за порушення митного законодавства встановлена в Кодексах про адміністративні правопорушення [236, 237, 238].

Показовим також є те, що у багатьох країнах передбачена кримінальна відповідальність за ухилення від сплати митних платежів. Так, у Російській Федерації є такий злочин, як ухилення від сплати митних платежів, що стягуються з організації або фізичної особи (ст. 194 Кримінального кодексу) [239], у Республіки Білорусь – ухилення від сплати митних платежів (ст. 231 Кримінального кодексу) [240], у Республіки Туркменістан – ухилення від сплати митних платежів (ст. 261 Кримінального кодексу) [241], у Республіки Вірменії – ухилення від сплати податків, мит та інших обов'язкових платежів (ст. 205 Кримінального кодексу) [242], у Республіці Таджикистан – ухилення від сплати митних платежів (ст. 291 Кримінального кодексу) [243].

У разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів у Митному кодексі Російській Федерації передбачено такий вид фінансової відповідальності, як пеня. Так, у ст. 349 Митного кодексу Російської Федерації встановлено, що при несплаті мита, податків у встановлений строк

сплачується пеня. Пеня нараховується за кожний календарний день прострочення сплати мита, податків починаючи з дня, наступного за днем закінчення термінів сплати мита, податків, по день виконання обов'язку зі сплати мита, податків або за день прийняття рішення про надання відстрочки або розстрочки сплати мита, податків включно у відсотках, відповідних подвійної ставки рефінансування Центрального банку Російської Федерації, від суми несплачених мита, податків (недоїмки). Для цілей обчислення пені застосовується ставка рефінансування Центрального банку Російської Федерації, що діє в період прострочення. При виставленні вимоги про сплату мита, податків поручителю або гаранту пеня нараховується не більше ніж за три місяці з дня, наступного за днем закінчення термінів виконання зобов'язань, забезпечених порукою або банківською гарантією. При виставленні вимоги про сплату мита, податків особі, відповідальній за їх сплату, пеня нараховується по день виставлення вимоги включно. Пеня сплачується крім сум недоїмки незалежно від застосування інших заходів відповідальності за порушення митного законодавства Російської Федерації [220].

Водночас, слід також зазначити, що до митних платежів російський законодавець відносить і податки. Відповідальність за не сплату податків у вигляді штрафу передбачена у Розділі VI Податкового кодексу Російської Федерації.

У Податковому кодексі Російської Федерації виокремлюється такий вид юридичної відповідальності, як податкова, а не фінансова [244].

Натомість фінансова відповідальність за порушення податкового та митного законодавства в Республіці Білорусь досі не врегульована [234, с. 76-77]. У Податковому кодексі Республіки немає спеціальної глави, присвяченої цим питанням. Легальні визначення економічного правопорушення та економічної відповідальності, які містяться в Указі Президента Республіки Білорусь від 15 листопада 1999 року № 673 «Про деякі заходи щодо вдосконалення координації діяльності контролюючих органів Республіки Білорусь та порядку застосування ними економічних санкцій» [245], відірвані від загального

доктринального і нормативного контексту дослідження такого складного феномена, як відповідальність за порушення податкового та митного законодавства.

У зв'язку з цим місце фінансової відповідальності за порушення податкового та митного законодавства в системі юридичної відповідальності в білоруській фінансово-правовій науці залишається відкритим. На даний час норми про відповідальність за порушення податкового та митного законодавства містяться в Кодексі Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення, Процесуально-виконавчому кодексі Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення та Кримінальному кодексі Республіки Білорусь.

Сьогодні білоруське законодавство передбачає тільки один вид фінансової відповідальності (у чистому вигляді) – пеню. Згідно зі ст. 52 Податкового кодексу Республіки Білорусь пенями визнаються грошові суми, які платник (інша зобов'язана особа) повинен сплатити у разі виконання податкового зобов'язання в більш пізні строки в порівнянні з встановленими податковим законодавством. Сума відповідної пені сплачується додатково до належної до сплати суми податку, збору (мита) незалежно від застосування інших способів забезпечення виконання податкового зобов'язання, а також заходів відповідальності за порушення податкового законодавства. Пеня нараховується за кожний календарний день прострочення, включаючи день сплати (стягнення), протягом усього терміну невиконання податкового зобов'язання починаючи з дня, наступного за встановленим податковим законодавством днем сплати податку, збору (мита). Пеня за кожний день прострочення визначається у відсотках від несплачених сум податку, збору (мита) з урахуванням процентної ставки, яка дорівнює $1/360$ ставки рефінансування Національного банку Республіки Білорусь, що діяла у відповідні періоди невиконання податкового зобов'язання [246].

З цього приводу Л.Я. Абрамчик відмічає, що в силу історичних причин два види юридичної відповідальності (адміністративна та кримінальна) здобули надгалузевий характер. Стягнення і покарання, передбачені цими видами відповідальності, виступають засобами забезпечення належного виконання

приписів по суті всіх (або більшості) галузей права. Це і зумовлює надгалузевий характер цих видів відповідальності, хоча в кожному конкретному випадку норми, які передбачають кримінальну або адміністративну відповідальність, виражають собою санкції за порушення норм тих чи інших галузей права. У результаті фінансове (податкове) правопорушення може тягти за собою кримінальну відповідальність, і саме це правопорушення набуває форми кримінального злочину. Те ж саме можна відзначити і щодо фінансових (податкових) правопорушень, які мають форму адміністративних проступків і тягнуть відповідно адміністративну відповідальність [234, с. 80].

Стосовно відповідальності за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, слід зауважити, що механізм валютного контролю історично складається в кожній державі з урахуванням специфічних умов його розвитку. Безпосередній вибір форм і методів валютного контролю залежить від особливостей державних і економічних процесів в конкретній державі. Активне використання валютний контроль отримує в умовах економічних криз або з метою відновлення народного господарства (наприклад, у повоєнний період) [247, с. 213].

Наочним прикладом для України є світова практика застосування валютного контролю. Цей вид контролю активно використовувався абсолютною більшістю держав у критичні для їхніх економік періоди і був пов'язаний з необхідністю відновлення господарства в повоєнні роки або в період лібералізації економічних відносин, з метою захисту фінансової самостійності стабільності грошової системи, зміцнення курсу національної валюти, мобілізації валютних резервів. Система зазначеного механізму досить успішно реалізовувалася в різні періоди у Австрії, Великобританії, Ірландії, Іспанії, Італії, Німеччини, Нової Зеландії, Франції, Японії, та інших державах. Більшість країн, що розвиваються, країни з перехідними економіками в тій чи іншій мірі використовують можливості цього механізму. Так, відповідно до даних Міжнародного Валютного Фонду, тільки обов'язкова умова репатріації валютної виручки на даний час зафіксована в правових актах близько п'ятдесяти держав. До них, зокрема,

входять Ізраїль, Іран, Китай, Кіпр, ПАР, Польща, Туреччина, Угорщина, Чехія та ін. В Греції і Португалії існують обмеження на операції, пов'язані з рухом капіталу. У Польщі повноту репатріації валютної виручки контролюють уповноважені банки при наявності ліберальної заявної системи відкриття рахунків резидентами за кордоном [248, с. 381–382].

Наразі майже у всіх розвинених країнах валютний контроль відмінено, тому що він виконав свої функції. Крім того, застосування адміністративних методів суперечить принципам Міжнародного Валютного Фонду. Однак більшість країн, що розвиваються, активно використовують його можливості. Необхідно також відзначити, що навіть у разі формального скасування валютного контролю, як правило, здійснюється спостереження за процесами, що відбуваються при русі капіталів. Сьогодні все більше уваги в розвинених країнах стало приділятися вдосконаленню законодавства у зв'язку з погіршенням платіжних балансів, боротьбою з «відмиванням» злочинно нажитих капіталів, «брудних» грошей, податковим шахрайством. Тому в країнах зі скасованим валютним контролем стали застосовуватися окремі його елементи (Великобританія, Франція), насамперед, у сфері контролю за рухом капіталів [248, с. 382].

Як правило, за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності винних осіб може бути притягнуто до адміністративної та/або кримінальної відповідальності. Так, у ст. 15.12 Кодексу Російській Федерації про адміністративні правопорушення за невиконання резидентом у встановлений термін обов'язку щодо забезпечення отримання на свої рахунки, відкриті в уповноважених банках, та (або) на рахунки, відкриті в банках за межами території Російської Федерації відповідно до вимог, встановлених валютним законодавством Російської Федерації, за зовнішньоторговельними контрактами, для яких валютним законодавством Російської Федерації передбачається оформлення паспорта угоди, валюти Російської Федерації в частці, яка визначається Урядом Російської Федерації, передбачено адміністративну відповідальність у вигляді штрафу [236]. За ухилення від виконання обов'язків по

репатріації коштів в іноземній валюті або валюті Російської Федерації у ст. 193 Кримінального кодексу Російської Федерації встановлено кримінальну відповідальність у вигляді штрафу або виправних робіт, або позбавлення волі [239].

Заслуговує на увагу досвід Республіки Узбекистан щодо законодавчого закріплення у митному законодавстві особливостей здійснення валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності. У Митному кодексі Республіки Узбекистан міститься Розділ V «Валютний контроль і моніторинг зовнішньоторговельних операцій в митній справі», у якому описано контроль за ввезенням і вивезенням готівкової національної валюти Республіки Узбекистан та іноземної валюти (ст. 240), здійснення перевірки при ввезенні та вивезенні фізичними особами готівкової національної валюти Республіки Узбекистан та іноземної валюти (ст. 241), заходи, що вживаються при виявленні правопорушень, пов'язаних з незаконним ввезенням і вивезенням готівкової національної валюти Республіки Узбекистан та іноземної валюти (ст. 242), здійснення моніторингу за зовнішньоторговельними операціями (ст. 243), взаємодію митних органів з іншими уповноваженими органами при здійсненні моніторингу зовнішньоторговельних операцій (ст. 244), заходи, що вживаються при виявленні митними органами ознак порушень валютного законодавства (ст. 245) [224]. На наш погляд, використання досвіду Республіки Узбекистан у частині правової регламентації валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності у Митному кодексі слід визнати корисним для удосконалення вітчизняного митного законодавства.

Підсумовуючи викладене, необхідно зазначити, що в зарубіжних країнах за фінансові правопорушення у сфері митного регулювання, як правило, застосовується адміністративна та кримінальна відповідальність. У деяких країнах є також і фінансово-правові санкції за порушення митного законодавства. Водночас найбільш поширеною санкцією за порушення фінансово-правових приписів у митній сфері є штраф. Санкції за порушення встановлених перед державою фінансових зобов'язань у сфері митного регулювання можуть бути

розміщені в митному, фінансовому, адміністративному та кримінальному законодавстві. При цьому, в багатьох країнах адміністративно-правові, кримінально-правові санкції передбачені в спеціальних фінансових законах. Тому для більшості зарубіжних держав важливе те, що у законодавстві передбачено санкції за порушення фінансово-правових приписів митного законодавства, а в якому саме законі – це другорядне значення.

3.2. Напрями удосконалення законодавства щодо фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства

Відсутність належної законодавчої бази регулювання інституту фінансово-правової відповідальності і, зокрема, правового забезпечення функціонування цього виду відповідальності у галузі митного регулювання, зумовлює необхідність виокремлення проблемних аспектів та формування напрямів удосконалення законодавства в означеній сфері.

Суспільні відносини, що виникають у процесі або з приводу переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон, мають багато особливостей, специфічних рис, зумовлених складністю й неоднорідністю митного законодавства як предмета митно-правового регулювання [35, с. 8]. Головною специфічною ознакою митних правовідносин є їх комплексний характер, адже відносини у митній сфері регулюються нормами різної галузевої належності [249, с. 230]. Об'єднання в одному предметі правового регулювання суспільних відносин публічно-правового і приватно-правового характеру визначає специфіку методів і правових засобів, що використовуються відповідно для регулювання і охорони таких відносин [150, с. 140].

Варто нагадати, що у митному законодавстві не зазначено про такий вид відповідальності, як фінансово-правова. Водночас у ст. 302 Митного кодексу України встановлено такий вид фінансово-правової санкції, як пеня, що нараховується за прострочення строків сплати митних платежів у розмірі та в

порядку, визначених Податковим кодексом України. У роботі також доведено, що у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів до платника податків може бути застосована фінансово-правова відповідальність у вигляді штрафу. Аналогічні фінансово-правові санкції передбачені за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Тобто, норми митного законодавства, що встановлюють фінансово-правову відповідальність, мають декларативний та відсилочний характер. Це породжує негативні наслідки як для держави, так і суспільства загалом, оскільки є можливість різного тлумачення норм при застосуванні фінансово-правової відповідальності у сфері державної митної справи та ухилення від неї.

Незважаючи на наукові досягнення юристів-фінансистів [97, 50, 99, 93] та положення чинного законодавства [38] щодо безперечності факту існування фінансово-правової відповідальності, слід констатувати, що нинішній стан правового регулювання цього виду відповідальності в Україні не витримує будь-якої критики.

Так, у ст. 111 Податкового кодексу України встановлено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовується такий вид юридичної відповідальності, як фінансова [38]. Водночас у Главі 18 Розділу V Бюджетного кодексу України замість поняття «фінансова відповідальність» українським законодавцем застосовано конструкцію «відповідальність за порушення бюджетного законодавства» [250]. Не використовується категорія «фінансова відповідальність» і в інших правових актах (наприклад, у ст. 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» вжито словосполучення «відповідальність за порушення валютного законодавства» [40]).

Підставою фінансово-правової відповідальності є наявність фінансового правопорушення. Однак у Податковому кодексі України зазначено, що фактичною підставою фінансової відповідальності є податкове правопорушення

[38]. У Бюджетному кодексі України наведено категорію «порушення бюджетного законодавства» [250]. У ч. 2 ст. 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» йдеться про «порушення правил валютного регулювання і валютного контролю» [40].

Відповідно до п. 111. 2 ст. 111 Податкового кодексу України, фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [38]. Згідно зі ст. 117 Бюджетного кодексу України, за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу: 1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства; 2) зупинення операцій з бюджетними коштами; 3) призупинення бюджетних асигнувань; 4) зменшення бюджетних асигнувань; 5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; 6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет; 7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів; 8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України [251]. У ч. 2 ст. 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» передбачено, що до резидентів, нерезидентів, винних у порушенні правил валютного регулювання і валютного контролю, застосовуються такі міри відповідальності (фінансові санкції), як штраф та позбавлення генеральної ліцензії Національного банку України на право здійснення валютних операцій [40]. Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» за порушення, пов'язані з валютними операціями, що здійснюються резидентами і нерезидентами на території України, встановлено такий вид санкції, як пеня [39]. У Законі України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» зафіксовано такі види фінансових санкцій: штраф та пеня [251] тощо.

У контексті фінансово-правової відповідальності у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів варто зупинитись на суперечливих положеннях чинного законодавства України. Закріпивши у п. 111. 2 ст. 111 Податкового кодексу України норму, згідно з якою фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені, законодавець поставив під сумнів закріплений у ст. 61 Конституції України принцип, відповідно до якого ніхто не може бути двічі притягнутий до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [76]. При цьому, зауважимо, що особливості притягнення до фінансової відповідальності визначені у Главі 11 Податкового кодексу України, а порядок застосування пені передбачено у Главі 12 Податкового кодексу України. Пеня у сфері оподаткування має особливу правову природу. З одного боку, вона вважається способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, оскільки стимулює платника податків до належної поведінки, з іншого – відповідає ознакам фінансової санкції, адже формальною підставою її нарахування є порушення строків погашення податкових зобов'язань [252, с. 554]. Однак Податковий кодекс України не наводить перелік способів забезпечення виконання податкового обов'язку та не виділяє пеню поряд із податковою заставою та адміністративним арештом майна (Глава 9 Податкового кодексу України). Поряд з цим необхідно також звернути увагу і на невдалу конструкцію «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)» у податковому законодавстві України, адже штраф за своєю правовою природою і є санкцією.

Наводячи у п. 109. 1 ст. 109 Податкового кодексу України визначення податкового правопорушення, законодавець не виділяє вину як основну ознаку суб'єктивного аспекту правопорушення. З цього приводу Н.Ю. Онищук доречно відмічає, що це – етап розвитку національного податкового законодавства (у кримінальному праві у певний період був відсутній інститут вини злочинника) або принципова позиція законодавця, що закріплює принцип відповідальності без вини («презумпцію винуватості») [253, с. 29].

Цілком слушно наголошує Ю.В. Оніщик, що саме через категорію вини розкривається суб'єктивний аспект податкового правопорушення. Вина особи в скоєнні податкового правопорушення є обов'язковою умовою притягнення до відповідальності. Відсутність вини виключає визнання діяння правопорушенням [153, с. 66].

Аналізуючи нормативну конструкцію фінансової відповідальності, яка міститься у Податковому кодексі України, Д.М. Лук'янець зазначає, що особливістю правового регулювання підстав фінансової відповідальності є повна відсутність норм, які стосуються визначення традиційних елементів суб'єктивної сторони правопорушення, а саме вини, мотиву і цілей протиправного діяння. Якщо мотив і ціль є факультативними елементами суб'єктивної сторони правопорушення, то вина є її ключовим елементом. Але жодного положення про вину особи, що притягується до фінансової відповідальності, у Податковому кодексі України немає. Немає і згадки про це навіть у визначенні поняття «податкове правопорушення», наведеному у ст. 109 Податкового кодексу України. Це дає підстави стверджувати, що притягнення до фінансової відповідальності здійснюється на засадах об'єктивного ставлення у вину, без урахування будь-яких обставин вчинення правопорушення, а також причин та умов, що призвели до вчинення такого правопорушення [254].

Таким чином, наявність вини – загальний і загальновизнаний принцип юридичної відповідальності в усіх галузях права, тому вина суб'єкта податкового (фінансового) правопорушення, у тому числі й у сфері державної митної справи, обов'язково підлягає доказуванню, незалежно від її згадування в нормативному акті, а будь-які винятки мають бути законодавчо закріплені [153, с. 67].

Якщо проаналізувати склади правопорушень, які є підставами фінансової відповідальності, неважко побачити, що майже в усіх складах правопорушень, передбачених статтями 117–122 Податкового кодексу України, відсутні ознаки податкового правопорушення. Наприклад, пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу України передбачена відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності платником податків або іншими особами,

зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків) у вигляді штрафу в розмірі 170 грн. за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Неподання декларації саме по собі є протиправним діянням, але воно не тягне за собою невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами. В інших статтях з наведеного вище переліку спостерігається така сама картина: об'єктивна сторона правопорушення складається лише з одного елемента. Крім того, варто звернути увагу на той факт, що в подальшому термін «податкове правопорушення» у тексті Податкового кодексу України майже не використовується і тоді стає незрозумілим, навіщо взагалі було вводити у Податковий кодекс України відповідну дефініцію [254].

Не вирішеним у податковому законодавстві залишається питання тлумачення змісту та визначення основних елементів презумпції невинуватості. Принцип презумпції невинуватості є ключовим для всіх видів юридичної відповідальності, має бути властивим і фінансовій відповідальності. Аналіз податкового законодавства не дає чіткої відповіді щодо загальних засад притягнення особи до фінансово-правової відповідальності. Зокрема, невизначеним залишається питання закріплення презумпції винності чи невинуватості особи у вчиненні податкового правопорушення. Враховуючи складність, заплутаність та нестабільність податкового законодавства, принципу правомірності рішень платників податків, принципу формальної рівності сторін та принципу офіційності судового розгляду податкових спорів, історичну зумовленість родо-видового співвідношення караних діянь, притаманність фінансово-правовій відповідальності каральної функції, презумпція невинуватості має бути закріплена в податковому законодавстві [153, с. 67–69].

Відповідно до ст. 61 Конституції України, юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. Зміст цієї норми полягає в тому, що при призначенні покарання, стягнення, застосування інших заходів, пов'язаних з притягненням особи до юридичної відповідальності того чи іншого виду, мають

враховуватися дані про особу винного, зокрема такі, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, або такі, які є кваліфікуючими ознаками правопорушення, дані про спосіб життя особи, її майновий стан, ступінь її вини, мету і мотиви вчинення правопорушення тощо, і з урахуванням цих даних має остаточно вирішуватись питання про вид і міру покарання (стягнення), про можливість звільнення особи від відповідальності чи від покарання (стягнення тощо). Зазначений конституційний принцип індивідуалізації юридичної відповідальності реалізований у правовому регулюванні кримінальної та адміністративної відповідальності, але стосовно фінансової відповідальності, за Податковим кодексом України, його повністю проігноровано, і це можна вважати суттєвою прогалиною у правовому регулюванні податкових відносин [254].

Необхідно звернути увагу і на те, що всі фінансові санкції за податкові правопорушення, передбачені ст. ст. 117-128¹ Податкового кодексу України, є абсолютно визначеними. Такі санкції мають суворо визначене значення і не можуть бути ні зменшені, ні збільшені в своєму обсязі органами державної фіскальної служби України. Тобто, абсолютно-визначені санкції не дозволяють індивідуалізувати фінансову відповідальність з урахуванням всіх обставин податкового правопорушення.

У зв'язку з цим для більш чіткого та коректного застосування заходів відповідальності необхідно замість абсолютно-визначених фінансових санкцій встановити відносно-визначені: з нижчою (мінімумом) і вищою (максимумом) межами покарання («від» і «до»). Це дасть можливість уповноваженим органам враховувати ступінь вини і особливості обставин вчинення правопорушення, а інституту фінансово-правової відповідальності набути конкретний та динамічний вид. Таке трактування буде також поєднуватися з основним принципом юридичної відповідальності – індивідуалізації покарання. Тому при застосуванні заходів фінансово-правової відповідальності буде врахований не тільки характер правопорушення, а й особистість правопорушника. При цьому принцип «індивідуалізації відповідальності» і нормативна визначеність (отже, і відносно-визначений характер санкцій) будуть найбільш характерні саме для штрафів, які,

як правило, використовуються у разі вчинення суспільно-небезпечного діяння [255, с.154–155].

Суттєвим недоліком податкового законодавства слід вважати також те, що розмір штрафів встановлено або у конкретній сумі, або у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань, або у розмірах мінімальної заробітної плати. Встановлення штрафів у конкретних сумах зумовлює необхідність внесення додаткових змін до Податкового кодексу України (наприклад, у зв'язку з інфляцією) та не дозволяє реалізувати повністю принципи диференціації відповідальності та індивідуалізації покарання. Тому доцільно вказувати верхню і нижню межу сум штрафу у розмірах мінімальної заробітної плати [255, с. 154–155].

Ми поділяємо позицію Ю.В. Оніщика щодо доцільності українському законодавцю враховувати досвід Росії, а саме Главу 15 Податкового кодексу Російської Федерації. Зокрема, у ст. 106 чітко визначено поняття податкового правопорушення, у ст. 107 – коло осіб, які підлягають відповідальності за вчинення податкових правопорушень, у ст. 108 – загальні умови притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, у ст. 109 – обставини, які виключають притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, у ст. 110 – форми вини при вчиненні податкового правопорушення, у ст. 111 – обставини, які виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення, у ст. 112 – обставини, які пом'якшують та обтяжують відповідальність за вчинення податкового правопорушення [153, с. 69].

Слід також погодитися із Д.М. Лук'янець, що провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності як такого не існує, тобто фінансова відповідальність реалізується поза процесуальною формою. Більше того, у Податковому кодексу України фактично не описано процедури розгляду заперечень платника податків. Якими правами користується платник податків у процесі розгляду його заперечень, Податковий кодекс України також не визначає. Тобто у платника податків в цьому сенсі взагалі жодних процесуальних прав

немає. Очевидно, що відсутність окремо визначеного провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності обумовлює й відсутність принципів провадження, притаманних іншим видам юридичної відповідальності [254].

Потребує належної регламентації на законодавчому рівні і фінансово-правова відповідальність за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Такі правопорушення передбачені у різних правових актах, у яких відсутні як загальні засади встановлення фінансово-правової відповідальності, так і її процедурно-процесуальне забезпечення.

Резюмуючи викладене, слід зазначити, що в чинних правових актах у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу й використання публічних фондів коштів є багато недоліків та спірних положень щодо інституту фінансово-правової відповідальності.

Наразі фінансове законодавство України не містить визначення таких системоутворювальних категорій, як «фінансово-правова відповідальність», «фінансове правопорушення», «фінансово-правова санкція». Як наслідок – науковці стверджують про існування податкової [256], бюджетної [257, 258, 259], валютної [260] відповідальності та виокремлюють податкове [256], бюджетне [261, 262], валютне [263] правопорушення, а також податкові [256], бюджетні [259] та валютні [263] санкції.

На нашу думку, наведені поняття можна розглядати тільки як різновиди фінансово-правових категорій, а про їхню самостійність не може бути мови. Відповідно податкова, бюджетна, валютна відповідальність – це різновиди фінансово-правової відповідальності; податкове, бюджетне, валютне правопорушення – це різновиди фінансового правопорушення; податкові, бюджетні, валютні санкції – це різновиди фінансово-правових санкцій. Це пояснюється тим, що «правові основи оподаткування», «правове регулювання державних і місцевих централізованих фондів коштів», «правові засади валютного регулювання та валютного контролю» – це інститути фінансового права, яким властиві всі особливості цієї галузі права. Поділяємо погляди тих

вчених, які вважають, що у випадку виокремлення перелічених вище інститутів із системи фінансового права, може постати питання щодо існування фінансового права взагалі. Підтримання цієї єдності – основа попередження дезінтеграції фінансового права у системі права, розпаду цієї галузі на окремі частини, не поєднані єдиним предметом і методами правового регулювання, наскрізними, єдиними для всіх інститутів і підгалузей принципами і юридичними категоріями, тобто всім тим, з чим пов'язується єдність галузі права [265, с. 19].

У зв'язку з цим та з метою оптимізації і уніфікації фінансово-правових норм у сфері публічної фінансової діяльності вважаємо за доцільне у фінансовому законодавстві використовувати понятійний апарат фінансового права, а не його інститутів. Легальне закріплення єдиних фінансово-правових термінів у фінансовому законодавстві остаточно вирішить левову частку дискусійних питань фінансового права, в тому числі стосовно інституту фінансово-правової відповідальності. Тому сьогодні вкрай важливим кроком є розробка та прийняття законодавчого акту, який би об'єднав усі інститути фінансового права та сформував підґрунтя для одноманітного застосування фінансово-правової термінології.

Відсутність єдиного конститутивного нормативно-правового акта в сфері фінансів є проблемою для багатьох країн. З цього приводу Г.В. Петрова відмічає: «Податковий кодекс побудований за одним принципом, тоді як Бюджетний кодекс ґрунтується на інших критеріях. Валютне законодавство більшою мірою орієнтоване на Статут Міжнародного Валютного Фонду. Банківське законодавство, зокрема його публічна частина, у якій йдеться про банківський контроль, систему фінансових інститутів, взагалі підпорядкований якимось міжнародним стандартам. Що стосується валютних відносин, то тут зовсім інший концептуальний підхід, закладений у валютному законодавстві, порівняно, наприклад, з Бюджетним кодексом. Інша система фінансових санкцій, інші підходи до розуміння контролю, повноважень фінансових органів. Така розрізненість призводить до того, що фінансові відносини, виступаючи єдиним

ланцюжком, не мають цілісного концептуального характеру, що дестабілізує загальну фінансову дисципліну» [265, с. 34–35].

Доцільність прийняття єдиного законодавчого акта в сфері фінансових правовідносин відзначалася В.І. Сломом і О.В. Ізмайловим [266, с. 37] ще в 1970-х роках. Пізніше ця ідея отримала підтримку і розвиток в роботах Н.І. Хімічевої [267, с. 389]. Послідовним прихильником прийняття єдиного фінансово-правового акта є О.М. Горбунова, на думку якої розробка закону про фінанси дозволила б врегулювати загальні принципи функціонування фінансової системи країни в цілому і дала можливість простежити хоча б основні прямі і зворотні зв'язки у процесі розвитку економіки через фінанси на підставі загальних економіко-політичних і правових принципів [268, с. 31; 269, с. 118-158], а також дозволила б здійснювати більш ефективний фінансовий моніторинг [270, с. 49]. Про важливість прийняття такого базового законодавчого акту також зазначають С.В. Запольський [264, с. 14], Г.В. Петрова [271, с. 16], Ю.В. Оніщик [272, с. 239–239; 273, с. 338–340; 274, с. 10] та О.О. Дмитрик [275, с. 1–12].

Водночас, слід зауважити, що прийняття єдиного законодавчого фінансово-правового акта не вирішить у повному обсязі проблемні питання інституту фінансової відповідальності, адже він має врегулювати широкий спектр фінансових правовідносин. Для того, щоб повноцінно та системно регламентувати відносини, які виникають у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у процесі публічної фінансової діяльності, на наш погляд, доцільно розробити та прийняти також окремий законодавчий акт щодо фінансової відповідальності.

Варто відзначити, що юристи-фінансисти неодноразово наголошували на необхідності прийняття такого Закону. Зокрема, Н.А. Саттарова зазначає: «Враховуючи те, що на даний час норми, які складають інститут фінансово-правової відповідальності, розміщені в окремих нормативних актах, доцільно об'єднати в самотійному джерелі права. Таким чином можна досягнути одноманітності в розумінні понятійного апарату, встановлення складу правопорушення, правил застосування фінансових санкцій» [162, с. 333]. Учена

вважає, що для успішного та ефективного вирішення актуальних проблем у сфері фінансово-правового примусу необхідно розробити проект Закону «Про фінансову відповідальність», який має бути основним актом, що базується на принципах законності в фінансових правовідносинах, захисту інтересів держави і суспільства, зміцнення фінансової дисципліни з боку суб'єктів фінансової діяльності держави [162, с. 331].

Продовжуючи власні міркування, Н.А. Саттарова відмічає, що проект Закону «Про фінансову відповідальність» повинен відображати: 1) правильність, обґрунтованість застосування заходів фінансової відповідальності, відповідність їх потребам суспільного розвитку, закріплення в нормах фінансової відповідальності оптимальних варіантів поведінки; 2) соціальні наслідки, реальні зміни, які виникають у житті в результаті реалізації санкцій охоронних норм фінансового права; 3) відносини між результатом дії правової норми і тією метою, заради якої вона прийнята; 4) оптимальне досягнення цілей, закладених в нормах, з максимальною економією матеріальних, духовних засобів, людської енергії та часу [162, с. 332]. Підсумовуючи свої роздуми, вона зауважує, що в Законі «Про фінансову відповідальність» слід закріпити: по-перше, поняття «фінансове правопорушення», по-друге, єдиний перелік фінансових правопорушень, по-третє, встановити процедуру та правила провадження у справах про фінансові правопорушення, по-четверте, встановити конкретні санкції за кожне фінансове правопорушення [162, с. 332].

На необхідності прийняття єдиного конститутивного законодавчого акта у сфері фінансової відповідальності наполягає і Ю.В. Оніщик. Учений наголошує, що саме таким шляхом можна досягти єдиного підходу щодо розуміння фінансово-правової відповідальності, встановленні складу правопорушення, правил застосування фінансових санкцій тощо [276, с. 158–159]. На його думку, таким нормативно-правовим актом може бути Закон України «Про фінансову відповідальність за порушення дисципліни у сфері публічних фінансів» [276, с. 190; 78, с. 22].

Поряд з цим, слід зазначити, що є і твердження про необхідність прийняття окремого законодавчого акта щодо фінансової відповідальності в залежності від тієї чи іншої сфери фінансово-правового регулювання. Наприклад, А.М. Касьяненко пропонує прийняти Закон України «Про фінансову відповідальність за порушення бюджетного законодавства» [277, с. 14]. Про важливість прийняття Закону України «Про фінансово-правову відповідальність за порушення бюджетного законодавства» стверджують Б. Деревянко та Д. Острий, на думку яких це є необхідним кроком на шляху до остаточного законодавчого оформлення інституту бюджетної відповідальності та полегшення як роботи правозастосовних органів щодо застосування заходів впливу, так і розуміння учасниками бюджетного процесу сутності тих заходів, які застосовуються до них як покарання за порушення норм бюджетного законодавства. Вони вважають, що такий Закон має наводити вичерпний перелік підстав фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства, відповідних їм фінансово-правових санкцій (заходів впливу) та порядок їх застосування, з відповідним внесенням змін до Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів [259, с. 149].

Ми не погоджуємося з пропозиціями тих науковців про прийняття окремого законодавчого акта щодо фінансової відповідальності залежно від тієї чи іншої сфери фінансово-правового регулювання, адже у такому випадку з'явиться значна кількість нормативно-правових актів у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у галузі фінансів та постане питання щодо існування як інституту фінансової відповідальності, так і фінансового права взагалі.

З цього приводу цілком слушно зауважує С.В. Запольський, що побудові оптимального співвідношення фінансів і права могло б сприяти подальше наближення єдиних теоретично, але існуючих окремо підгалузей фінансового права, податкового, бюджетного, емісійного права. Недоцільно одного і того ж суб'єкта розглядати і як платника податків, і як отримувача бюджетних коштів, і як реципієнта грошової емісії, і як вкладника та клієнта банку. Принципово, що

всі названі (і багато не вказаних) статуси за своєю сутністю є складовими єдиного комплексу прав і обов'язків суб'єкта фінансового права [264, с. 19].

У зв'язку з цим нам імпонує підхід тих учених, які наголошують на необхідності розробки та прийняття окремого законодавчого акта щодо фінансової відповідальності, який буде регламентувати всі сфери фінансово-правового регулювання, у тому числі й питання, пов'язані з невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів та порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. На наш погляд, уніфікований підхід правової регламентації відносин у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у сфері публічних фінансів, єдина фінансово-правова термінологія, чітко визначені фінансові правопорушення та фінансові санкції, одноманітний механізм регулювання процедурно-процесуального забезпечення фінансово-правової відповідальності – це вирішення існуючих проблем навколо інституту фінансово-правової відповідальності, в тому числі за порушення митного законодавства.

Узагальнюючи викладене, напрямками удосконалення законодавства щодо фінансової відповідальності за порушення митного законодавства, вважаємо:

1) чітке визначення на законодавчому рівні, що за невиконання або неналежне виконання обов'язку зі сплати митних платежів та порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності може бути застосована фінансово-правова відповідальність;

2) систематизування на законодавчому рівні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

3) встановлення на законодавчому рівні заходів фінансово-правової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

4) визначення на законодавчому рівні конкретних фінансово-правових санкцій за кожне фінансове правопорушення у сфері державної митної справи. При цьому фінансово-правові штрафи мають бути відносно-визначеними та встановлюватись у розмірах мінімальної заробітної плати;

5) регламентування на законодавчому рівні: кола осіб, які підлягають фінансовій відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; загальних умов притягнення до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставин, які виключають притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; форми вини при вчиненні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставин, які виключають вину особи у вчиненні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставини, які пом'якшують та обтяжують відповідальність за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

б) встановлення на законодавчому рівні процедури та правил провадження в справах про фінансові правопорушення у сфері державної митної справи.

На наш погляд, наведені вище напрями доцільно відобразити у єдиному конститутивному фінансово-правовому акті – Законі України «Про фінансову відповідальність», який буде регламентувати всі сфери фінансово-правового регулювання щодо фінансової відповідальності, зокрема, й у сфері державної митної справи.

Означений законодавчий акт повинен містити:

1) визначення системоутворювальних категорій інституту фінансово-правової відповідальності («фінансово-правова відповідальність», «фінансове правопорушення», «фінансово-правова санкція», «процедура застосування фінансово-правової відповідальності», «провадження у справах про фінансові правопорушення» тощо);

2) перелік усіх фінансових правопорушень залежно від сфери фінансово-правового регулювання;

3) заходи фінансово-правової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у всіх сферах фінансово-правового регулювання;

4) конкретні фінансово-правові санкції за кожне фінансове правопорушення у всіх сферах фінансово-правового регулювання. При цьому фінансово-правові

штрафи мають бути відносно-визначеними та встановленими в розмірах мінімальної заробітної плати;

5) коло осіб, які підлягають фінансовій відповідальності за вчинення фінансових правопорушень; загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень; обставини, які виключають притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень; форми вини при вчиненні фінансових правопорушень; обставини, які виключають вину особи у вчиненні фінансових правопорушень; обставини, які пом'якшують та обтяжують відповідальність за вчинення фінансових правопорушень;

6) процедуру та правила провадження у справах про фінансові правопорушення у всіх сферах фінансово-правового регулювання.

Натомість у Митному кодексі України та інших нормативно-правових актах залежно від сфери фінансово-правового регулювання має бути чітко зазначено, що за вчинення фінансових правопорушень настає фінансово-правова відповідальність у порядку, встановленому Законом України «Про фінансову відповідальність».

Таким чином, реформування інституту фінансової відповідальності шляхом розробки та прийняття Закону України «Про фінансову відповідальність» дозволить усунути дискусійні моменти щодо цього виду юридичної відповідальності, у тому числі й за порушення митного законодавства.

Висновок до розділу 3

Дослідивши шляхи удосконалення фінансової відповідальності за порушення митного законодавства доцільно зробити певні висновки:

1. У зарубіжних країнах за фінансові правопорушення в сфері митного регулювання застосовується адміністративна, фінансова та кримінальна відповідальність. Однак у кожній державі відповідальність за порушення митного

законодавства має свої особливості. Критерієм розмежування видів юридичної відповідальності за порушення митного законодавства є воля законодавця (вид відповідальності залежить від того, у якому нормативно-правовому акті її передбачено), а не ступінь суспільної небезпеки протиправного діяння. Поряд з цим у деяких державах (наприклад, США, Велика Британія, Франція, Італія) адміністративно-правові та кримінально-правові санкції за фінансові правопорушення встановлені не в адміністративному або кримінальному законодавстві, а в спеціальних фінансових законах. У цьому випадку основний критерій розмежування видів юридичної відповідальності застосовується опосередковано, через порівняння суворості санкцій за правопорушення. Тому для більшості зарубіжних держав важливе те, що у законодавстві передбачено санкції за порушення фінансово-правових приписів митного законодавства, а в якому саме законі – це другорядне значення.

2. Показово те, що, на відміну від України, у колишніх країнах Союзу Радянських Соціалістичних Республік адміністративна відповідальність за порушення митного законодавства встановлена в Кодексі про адміністративні правопорушення, а не в Митному кодексі. Це є правильним підходом, і українському законодавцю доцільно його використати. Заслуговує на увагу також встановлення в цих країнах кримінальної відповідальності за ухилення від сплати митних платежів, що, відповідно, зумовлює розгляд та прийняття рішення щодо доцільності такого виду відповідальності в Україні.

3. Фінансово-правова відповідальність у сфері митного регулювання в зарубіжних країнах не достатньо чітко регламентована. Це пояснюється, насамперед, відсутністю її законодавчого визначення. Тому стверджувати про такий вид юридичної відповідальності за порушення митного законодавства можна лише на основі встановлення правової природи конкретної відповідальності у цій сфері. Аналіз іноземного законодавства дозволяє стверджувати, що фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства може застосовуватися у вигляді штрафу та/або пені. Установлення відповідальності за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері

зовнішньоекономічної діяльності залежить від особливостей державних і економічних процесів у конкретній країні. З метою удосконалення положень Митного кодексу України доцільно використати досвід Республіки Узбекистан щодо законодавчого закріплення в митному законодавстві особливостей здійснення валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

4. Нинішній стан правового регулювання фінансової відповідальності в Україні, зокрема за порушення митного законодавства, характеризується відсутністю уніфікованого підходу правової регламентації відносин у зв'язку з учиненням фінансового правопорушення у сфері публічних фінансів. Як наслідок – суттєві прогалини у чинному законодавстві та дестабілізація фінансової дисципліни. Тому сьогодні вкрай важливим завданням є розробка та прийняття законодавчого акта щодо фінансової відповідальності, який буде регламентувати всі сфери фінансово-правового регулювання, у тому числі питання, пов'язані з невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів та порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

5. Враховуючи відсутність належної законодавчої бази регулювання інституту фінансово-правової відповідальності у сфері митного регулювання, для удосконалення законодавства щодо фінансової відповідальності за порушення митного законодавства необхідно:

1) чітко визначити на законодавчому рівні, що за невиконання або неналежне виконання обов'язку зі сплати митних платежів та порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності може бути застосована фінансово-правова відповідальність;

2) систематизувати на законодавчому рівні фінансові правопорушення у сфері державної митної справи;

3) встановити на законодавчому рівні заходи фінансово-правової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

4) визначити на законодавчому рівні конкретні фінансово-правові санкції за кожне фінансове правопорушення у сфері державної митної справи. При цьому фінансово-правові штрафи мають бути відносно-визначеними та встановленими в розмірах мінімальної заробітної плати;

5) регламентувати на законодавчому рівні: коло осіб, які підлягають фінансовій відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставини, які виключають притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; форми вини при вчиненні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставини, які виключають вину особи у вчиненні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставини, які пом'якшують та обтяжують відповідальність за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

6) встановити на законодавчому рівні процедуру та правила провадження у справах про фінансові правопорушення у сфері державної митної справи.

6. Наведені вище напрями удосконалення законодавства щодо фінансової відповідальності за порушення митного законодавства доцільно відобразити у єдиному конститутивному фінансово-правовому акті – Законі України «Про фінансову відповідальність», який поряд з ними, повинен також містити визначення системоутворюючих категорій інституту фінансово-правової відповідальності («фінансова відповідальність», «фінансове правопорушення», «фінансова санкція», «процедура застосування фінансово-правової відповідальності», «провадження у справах про фінансові правопорушення» тощо) та регламентувати відносини у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у всіх сферах фінансово-правового регулювання. Натомість у Митному кодексі України та інших нормативно-правових актах залежно від сфери фінансово-правового регулювання має бути чітко зазначено, що за

вчинення фінансових правопорушень настає фінансово-правова відповідальність у порядку, встановленому Законом України «Про фінансову відповідальність».

Реформування інституту фінансової відповідальності шляхом розробки та прийняття Закону України «Про фінансову відповідальність» дозволить вирішити дискусійні моменти щодо цього виду юридичної відповідальності, зокрема й за порушення митного законодавства.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дисертаційного дослідження наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що полягає в аналізі сутності та специфіки фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, а також у формулюванні науково обґрунтованих пропозицій щодо напрямів удосконалення законодавства в означеній сфері, сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, основні з них такі:

1. Аналіз чинного законодавства України дає підстави стверджувати, що серед видів юридичної відповідальності у митній сфері, доцільно виділяти фінансово-правову. Фінансово-правова відповідальність властива не тільки сфері податкового, бюджетного, валютного, банківського тощо регулювання, а й митній. Під фінансово-правовою відповідальністю за порушення митного законодавства слід розуміти правовідносини, що виникають у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у сфері державної митної справи, змістом яких є застосування уповноваженими державними органами до правопорушника заходів покарання, передбачених фінансово-правовими санкціями. Особлива роль фінансової відповідальності у галузі митного регулювання зумовлена необхідністю у зміцненні фінансової дисципліни, законності та правопорядку у сфері державної митної справи. Систематичні порушення митного законодавства свідчать про наявність об'єктивних загроз економічній безпеці держави. Виникненню таких загроз та ризиків сприяє невідповідність штрафних санкцій шкоді, що завдається порушенням митного законодавства.

2. У становленні та розвитку інституту відповідальності за порушення митного законодавства на території нинішньої України виокремлено дев'ять періодів: 1) IX–XII ст. – зародження інституту відповідальності за порушення митного законодавства в Київській Русі; 2) XII–XIII ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства у період занепаду Київської Русі й навали монголо-татар; 3) XIV – до др. пол. XVI ст. – розвиток

інституту відповідальності за порушення митного законодавства у часи Литовсько-Польської доби; 4) др. пол. XVI ст. – до I пол. XVII ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в період запорізького козацтва; 5) к. XVII ст. – поч. XX ст. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в період входження українських земель до Російської імперії; 6) поч. XX ст. – до 1991 р. – розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства в радянську добу; 7) 1991–2002 рр. – становлення та розвиток інституту відповідальності за порушення митного законодавства у період прийняття першого Митного кодексу України; 8) 2002 – 2012 рр. – прийняття другого Митного кодексу України; 9) 2012 р. – по теперішній час – прийняття третього Митного кодексу України.

3. Зазначено, що у Митному кодексі України йдеться лише про адміністративну відповідальність у сфері державної митної справи. Однак аналіз чинного законодавства України дозволяє стверджувати та про наявність фінансової, кримінальної та цивільної відповідальності в галузі митного регулювання. Тому юридична відповідальність у митній сфері являє собою міжгалузевий правовий інститут, який об'єднує в собі норми різних галузей законодавства. Конкретний вид відповідальності залежить від характеру вчиненого правопорушення. Всі ці правопорушення (адміністративні, фінансові, кримінальні, цивільні) різні за характером та ступенем суспільної небезпеки, але головна їхня особливість полягає в тому, що вони мають загальний об'єкт посягання – суспільні відносини, що виникають у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон України.

4. Підстави застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це сукупність обставин, зазначених у нормативно-правових актах, наявність яких робить таку відповідальність можливою і необхідною. Фінансово-правова відповідальність у сфері державної митної справи застосовується за наявності нормативних, фактичних та процесуальних підстав протиправного діяння. Відсутність будь-якої із них ставить під сумнів існування фінансово-правової відповідальності у сфері митного регулювання.

5. Фінансово-правові санкції у державній митній сфері – це свого роду негативні наслідки, що встановлені законодавством з невиконання або належного виконання фінансових зобов'язань, що вчиняються суб'єктами митних правовідносин щодо держави.

У випадку вчинення порушення митного законодавства до суб'єктів митних правовідносин можуть застосовуватись фінансово-правові санкції, а саме: штраф та пеня. Наведені види фінансово-правових санкцій застосовуються у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку зі сплати митних платежів, а також за порушення, пов'язані з валютними операціями резидентів та нерезидентів на території України. Штраф застосовується у розмірі, що визначений податковим та валютним законодавством. Пеня стягується за прострочення сплати митних платежів та суми неoderжаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті. Їм властиві як правовідновлювальні, так і каральні функції.

6. Особливості нормативного регулювання процедурного забезпечення застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства регламентуються як нормами митного законодавства, так і фінансового законодавства. Процедура застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства – це визначена митним та фінансовим законодавством послідовність дій, якої зобов'язані дотримуватися уповноважені державні органи в процесі притягнення суб'єкта до фінансово-правової відповідальності, а також особи, які звинувачені у вчиненні фінансового правопорушення, під час прийняття рішення про застосування фінансово-правових санкцій. Процедура застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства включає чотири стадії: 1) фіксація конкретного факту фінансового правопорушення; 2) прийняття рішення про притягнення до фінансово-правової відповідальності; 3) виконання рішення про застосування фінансово-правових санкцій; 4) оскарження рішення про застосування фінансово-правових санкцій.

7. Фінансово-правова відповідальність у сфері митного регулювання в зарубіжних країнах не достатньо чітко регламентована. Це пояснюється,

насамперед, відсутністю її законодавчого визначення. Тому стверджувати про такий вид юридичної відповідальності за порушення митного законодавства можна встановивши правову природу конкретної відповідальності у цій сфері. Аналіз іноземного законодавства дозволяє стверджувати, що фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства може застосовуватися у вигляді штрафу та/або пені. Встановлення відповідальності за порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності залежить від особливостей державних і економічних процесів в конкретній країні. З метою удосконалення положень Митного кодексу України доцільно використати досвід Республіки Узбекистан щодо законодавчого закріплення у митному законодавстві особливостей здійснення валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

8. Враховуючи відсутність належної законодавчої бази регулювання інституту фінансово-правової відповідальності у сфері митного регулювання серед напрямів удосконалення законодавства щодо фінансової відповідальності за порушення митного законодавства необхідно виокремити такі:

1) чітко визначити на законодавчому рівні, що за невиконання або неналежне виконання обов'язку зі сплати митних платежів та порушення порядку здійснення валютних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, може бути застосована фінансово-правова відповідальність;

2) систематизувати на законодавчому рівні фінансові правопорушення у сфері державної митної справи;

3) встановити на законодавчому рівні заходи фінансово-правової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

4) визначити на законодавчому рівні конкретні фінансово-правові санкції за кожне фінансове правопорушення у сфері державної митної справи. При цьому фінансово-правові штрафи мають бути відносно-визначеними та встановлені у розмірах мінімальної заробітної плати;

5) регламентувати на законодавчому рівні: коло осіб, які підлягають фінансовій відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставини, які виключають притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; форми вини при вчиненні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставини, які виключають вину особи у вчиненні фінансових правопорушень у сфері державної митної справи; обставини, які пом'якшують та обтяжують відповідальність за вчинення фінансових правопорушень у сфері державної митної справи;

б) встановити на законодавчому рівні процедуру та правила провадження у справах про фінансові правопорушення у сфері державної митної справи.

Наведені вище напрями удосконалення законодавства щодо фінансової відповідальності за порушення митного законодавства доцільно відобразити у єдиному конститутивному фінансово-правовому акті – Законі України «Про фінансову відповідальність», який поряд з ними, повинен також містити визначення системоутворюючих категорій інституту фінансово-правової відповідальності («фінансова відповідальність», «фінансове правопорушення», «фінансова санкція», «процедура застосування фінансово-правової відповідальності», «провадження у справах про фінансові правопорушення» тощо) та регламентувати відносини у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у всіх сферах фінансово-правового регулювання. Натомість у Митному кодексі України та інших нормативно-правових актах в залежності від сфери фінансово-правового регулювання має бути чітко зазначено, що за вчинення фінансових правопорушень настає фінансово-правова відповідальність у порядку, встановленому Законом України «Про фінансову відповідальність».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Владимиров К.Н., Бардачова В.Ю. Митне регулювання: навч. посіб. 2-ге вид. Херсон: 2002. 336 с.
2. Сандровський К.К. Таможенное право в Украине национальное и международное учебное пособие для студ. юрид. вузов и факультетов. Киев. 2000. 208 с.
3. Дубініна А.А., Сорокіна С.В., Зельніченко О. І. Митна справа. Київ. 2010. 320 с.
4. Грушевський М. Історія України – Руси. Том 1. До початку XI віку: Вид. 2-е, роз. Львів. 1904. 628 с.
5. Новиков Ю.А., Карганова Б.Г. Ответственность за преступления в таможенной сфере: историко-правовой аспект. Москва. 2003. 418 с.
6. Ларичев В.Д., Гильмутдинова Н.С. Таможенные преступления. Москва. 2001. 608 с.
7. Марков Л.Н. Очерки по истории таможенной службы. Иркутск. 1987. 156 с.
8. Гребельник О.П. Основи митної справи. Київ. 2003. 600 с.
9. Бабенко А.Ю. Генезис та еволюція інституту відповідальності за порушення митного законодавства *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2016. № 24. С. 81–83.
10. Кисловский Ю.Г. Контрабанда. История и современность. Москва. 1996. 430 с.
11. Памятники русского права / под ред. Юшкова С.В. Москва. 1953. Т.1. 443 с.
12. Митна енциклопедія: У двох томах. Т.2 Хмельницький. 2013. 536 с.
13. Статути Великого князівства Литовського: У 3-х томах. – Том І. Статут Великого князівства Литовського 1529 року. Одеса. 2002. 464 с.

14. Статути Великого князівства Литовського: У 3-х томах. – Том II. Статут Великого князівства Литовського 1566 року. Одеса. 2002. 560 с.
15. Статути Великого князівства Литовського: У 3-х томах. – Том III. Одеса. 2002. 568 с.
16. Угаров Б.М. Международная борьба с контрабандой. Москва.1981. 215 с.
17. Мячин А.П., Аграшенков А.В., Краснянский И.Ю. Борьба с контрабандой и российское уголовное законодательство, теория, практика Уч. зап. СПб. Филиал РТА им. В.Б. Бобковаю. 1998. №1 (5). С. 77.
18. Чистяков О.И. Российское законодательство X – XX веков в 9 т. Том 5. Москва. 1987. 528 с.
19. Полное Собрание Законов Российской Империи: Собрание первое: С 1649 по 12 декабря 1825 года. Санкт-Петербург. 1830. 48. Ст. Т. XXXV. № 27453, 27586.
20. Полное Собрание Законов Российской Империи: Собрание первое: С 1649 по 12 декабря 1825 года. Санкт-Петербург. 1830. 48. Ст. Т. XXXVI. № 27988, 27987, Т. XXXVII. № 28352.
21. Свод законов российской империи Т.6. Санкт-Петербург. 1892 г. с.1.
22. Устав Таможенный. Санкт-Петербург. 1893. Ст. 1519.
23. Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1885 года. Санкт-Петербург. 1908. 959 с.
24. Устав таможенный (Свод законов, Т6, изд. 1904 г.). Санкт-Петербург. 1905. 400 с.
25. Шапошников Н.Н. Таможенная политика России до и после революции. Ленинград. 1924. 74 с.
26. Ківалов С.В. Митна політика України. Одеса. 2002. 256 с.
27. Шишкин В.А. «Полоса признаний» и внешнеэкономическая политика СССР (1924–1928 гг.). Ленинград. 1983. С.142.

28. Сатаров И., Дмитриев С. Монополия внешней торговли и борьба с контрабандой *Внешняя торговля*. 1938. С. 88–93.

29. Таможенный кодекс СССР 1928 г. Собрание Законов и Распоряжений Рабоче-Крестьянского Правительства СССР. 11 января 1929 г. № 1. Отдел первый. 40 с. Статья 164.

30. Колесников К.М., Морозов О.В., Виноградов Г.М., Дячок О.О., Архірейський Д.В. Історія митної справи в Україні. Київ. 2006. 606 с.

31. Бабенко А.Ю. Становлення інституту фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства в Україні *Правова освіта*. 2016. № 1. С. 31–37.

32. Митний кодекс України від 12 грудня 1991 року *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 16. Ст. 203.

33. Митний кодекс України від 11 липня 2002 року *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 38–39. Ст. 288.

34. Митний кодекс України від 13.03.2012 року // *Голос України*. 2012. №73–74 (5323-5324). С. 21–62.

35. Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект. Київ. 2013. 480 с.

36. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 7 листопада 2015 року № 4025-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>. (дата звернення: 07.07.2016)

37. Бабенко А.Ю. Інститут фінансово-правової відповідальності у митній сфері: теоретичні проблеми. *Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф, м. Київ, 5 жовтня 2016 р. Київ. 2016. С. 17–19.

38. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

39. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 40. Ст. 364.

40. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15–93. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 17. Ст. 184.

41. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст. 131.

42. Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2014. 44 с.

43. Бабенко А.Ю. Фінансово-правова відповідальність як один із видів відповідальності за порушення митного законодавства. *Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та вимоги сьогодення*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 22–23 липня 2016 року. Запоріжжя. 2016. С. 73–75.

44. Кудрявцев В.Н. Закон, поступок, ответственность. Москва. 1986. 448 с.

45. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Москва. 1987. 658 с.

46. Философский энциклопедический словарь. Москва. 1983. 485 с.

47. Сорокин В.Д. Административный процесс и административно-процессуальное право. Санкт-Петербург. 2002. 474 с.

48. Строгович М.С. Сущность юридической ответственности *Советское государство и право*. 1979. № 5. С. 72–78.

49. Морозова Л.А. Проблемы правовой ответственности государства, его органов и служащих: круглый стол журнала «Государство и право» *Государство и право*. 2000. №3. С. 20–36.

50. Дмитренко Е.С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України. Київ. 2009. 592 с.
51. Лукашева Е.А. Право, мораль, личность. Москва. 1986. 263 с.
52. Базылев Б.Д. Юридическая ответственность (Теоретические вопросы). Красноярск. 1985. 120 с.
53. Зражевская Т.Д. Ответственность в системе гарантий конституционных норм (государственно-правовые аспекты). Воронеж. 1985. 154 с.
54. Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы). Москва. 1981. 240 с.
55. Краснов М.А. Ответственность в системе народного представительства: методологические подходы. Москва. 1995. 56 с.
56. Иоффе О.С. Вина и ответственность по советскому праву *Советское государство и право*. 1972. № 9. С. 34–43.
57. Прохоров В.С. Механизм уголовно–правового регулирования: норма, правоотношение, ответственность. Красноярск. 1989. 208 с.
58. Лазарев В.В. Правомерное поведение как объект юридического исследования. *Советское государство и право*. 1976. № 10. С. 29–37.
59. Нурпеисов Е.К. Психология правомерного поведения. Алма-Ата. 1984. 124 с.
60. Скакун О.Ф. Теорія держави і права. Харків. 2006. 656 с.
61. Колодій А.М., Копейчиков В.В., Лисенков С.Л. Теорія держави і права. Київ. 2003. 368 с.
62. Малейн Н.С. Правонарушение: понятие, причины, ответственность. Москва. 1985. 192 с.
63. Педешко А.І. Адміністративна відповідальність за порушення митних правил: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Університет внутрішніх справ. Харків, 2000. 18 с.

64. Продайко С.В. Адміністративні правопорушення у митній сфері: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2003. 20 с.

65. Адміністративна відповідальність в Україні: навч. посіб. / за заг. ред. А.Т. Комзюка. Харків, 2007. 80 с.

66. Додін Є.В. Шляхи вдосконалення законодавства про адміністративну відповідальність за порушення митних правил. URL: <http://www.apdp.in.ua/v35/72.pdf>. (дата звернення 03.08.2016)

67. Митне право України: Навч. посібник. Київ, 2008. 328 с.

68. Батанова Л.О. Адміністративні стягнення за порушення митних правил *Митна справа*. 2014. № 1 (91). С. 42–47.

69. Галкін А.Г. Юридична відповідальність за порушення митних правил і контрабанду. *Право і суспільство*. 2015. № 3. Частина 3. С. 126–130.

70. Омельчук О.М. Контрабанда за кримінальним правом України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2002. 20 с.

71. Процюк О.В. Кримінальна відповідальність за контрабанду: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 2006. 18 с.

72. Гайворонський Є.П. Контрабанда культурних цінностей: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2009. 19 с.

73. Митне право України.: навч. пос. Київ, 2009. 232 с.

74. Додін Є.В. Митна злочинність: поняття та структура. *Митна справа*. 2010. № 3 (69). С. 17–29.

75. Сорока С.О. Контрабанда наркотичних засобів: проблеми протидії: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів, 2010. 20 с.

76. Конституція України від 28.06.1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

77. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства “Всеукраїнський Акціонерний Банк” щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частини першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 року № 7-рп/2001. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01>. (дата звернення 11.08.2016)

78. Оніщик Ю.В. Фінансова відповідальність за порушення митного законодавства України: сутність та проблемні моменти. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2017. № 2. С. 19–25.

79. Карасева М.В. Финансовое право. Москва. 2000. 256 с.

80. Касьяненко Л.М. Деякі особливості фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Сб. научных трудов и сообщений за материалами Междунар. науч. практ. конф. [«Финансово правовая доктрина постсоциалистического государства»]* (Черновцы, 22–24 сентября 2003 г.). ЧГУ им. Ю. Федьковича. Черновцы. 2003. Вып. 2. С. 260–267.

81. Кравченко Л. Проблеми відповідальності за порушення порядку здійснення валютних операцій в Україні. *Вісник Вищого арбітражного суду України*. 2000. № 2. С. 187–191.

82. Туркіна Н.В. Деякі аспекти застосування заходів юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства України. *Вісник Запорізького державного університету*. 2004. № 1. С. 69–73.

83. Хаменушко И.В. О правовой природе финансовых санкций. *Юридический мир*. 1997. № 1. С. 44–52.

84. Усенко Р.А. Фінансові санкції за законодавством України. Кмів. 2007. 168 с.

85. Воронова Л.К. Фінансове право України. Київ. 2006. 448 с.

86. Савченко Л.А. Фінансове право. Ірпінь. 2001. 85 с.
87. Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина: навч. посіб. Київ. 2003. 213 с.
88. Сікорська І.А. Правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2004. 20 с.
89. Дмитренко Е.С. Фінансово-правова відповідальність: теоретико-правові аспекти щодо її змісту і місця у системі юридичної відповідальності. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2006. № 11. С. 97–103.
90. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Одеса. 2009. 42 с.
91. Музика-Стефанчук О.А. Про бюджетну відповідальність органів публічної влади. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 2. С. 246–253.
92. Монаєнко А.О. Фінансово-правова відповідальність як фундаментальний інститут фінансового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 9. С. 119–123.
93. Гетманцев Д.О., Макачук Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення. Київ. 2015. 752 с.
94. Касьяненко А.М. Фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 209 с.
95. Хачатуров Р.Л. Общая теория юридической ответственности. Санкт-Петербург. 2007. 748 с.
96. Дмитренко Е.С. Загальний зміст юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права. *Адвокат*. 2005. № 1. С. 16–18.
97. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз. Одеса. 2008. 504 с.

98. Бабенко А.Ю. Розмежування фінансово-правової відповідальності від адміністративної відповідальності за порушення митного законодавства *Юридичні науки: проблеми та перспективи*. Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Івано-Франківськ, 19-20 травня 2017 року). У 2-х частинах. Херсон. 2017. Ч. 2. С. 40–43.

99. Ровинський Ю.О. Державний примус у системі фінансового права України. Запоріжжя. 2011. 404 с.

100. Фінансове право України: підручник. Київ. 2004. 320 с.

101. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Івано-Франківськ, 2005. 18 с.

102. Трипольська М.І. Фінансово-правова відповідальність за порушення банківського законодавства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя. 2012. 20 с.

103. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність за порушення валютного законодавства. *Митна справа*. 2005. № 2. С. 84 – 90.

104. Бабенко А.Ю. Основания финансово-правовой ответственности за нарушение таможенного законодательства в Украине. *Legea si Viata*. 2017. № 3/2 (303). С. 3–6. (Республика Молдова).

105. Теория государства и права: учеб. Москва. 2000. 616 с.

106. Мурашин Г.О. Загальна теорія права. Київ. 2002. 384 с.

107. Зелена О. Визначення підстав юридичної відповідальності: актуальні питання. *Право України*. 2003. № 4. С. 21–24.

108. Костюченко О.А. Правові засади валютного регулювання в Україні. Київ. 2009. 229 с.

109. Гончаров А.В. Административная ответственность за правонарушения в сфере налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Харків. 2000. 169 с.

110. Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений: Актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Санкт-Петербург. 2003. 175 с.

111. Кролис Л.Ю. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург. 1996. 193 с.

112. Передернин А.В. Налоговое правонарушение как основание административной ответственности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Тюмень. 1997. 183 с.

113. Юстус О.И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов. 1997. 179 с.

114. Оніщик Ю.В. Міжнародне співробітництво у боротьбі з фінансовими правопорушеннями. Київ. 2016. 422 с.

115. Трипольська М.І. Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Право та державне управління*. 2014. № 1–2 (14–15). С. 73–77.

116. Юрмашев Р.С. Понятие налогового правонарушения по российскому финансовому праву. Москва. 2006. 192 с.

117. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. Санкт-Петербург. 2003. 397 с.

118. Артемов Н.М. Проблемы и перспективы валютного регулирования в Российской Федерации (финансово-правовой аспект). Москва. 2002. 168 с.

119. Сапожников Н.В. Правовые проблемы ответственности в валютных отношениях. *Хозяйство и право*. 2001. № 12. С. 65–73.

120. Мусаткина А.А. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности. Тольятти. 2003. 179 с.

121. Таренкова О.А. Финансово-правовые основы регулирования валютных отношений в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов. 2008. 36 с.

122. Ямненко Т.М. Фінансове право: галузь права, навчальна дисципліна і наука: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ. 2003. 23 с.

123. Оніщик Ю.В. Проблеми визначення поняття «фінансове правопорушення»: сучасний стан та перспективи розвитку. *Фінансове право*. 2015. № 2. С. 8–11.

124. Ребане И. О разграничении видов правонарушений и юридических санкций по советскому социалистическому праву. Москва. 1990. 210 с.

125. Резвых В.Д. Административная ответственность за хозяйственные правонарушения. Горький. 1976. 135 с.

126. Самощенко И.С. Понятие правонарушения по советскому законодательству. Москва. 1963. 224 с.

127. Бахрах Д.Н., Кролис Л.Ю. Административная ответственность и финансовые санкции. *Журнал российского права*. 1997. № 8. С. 85–90.

128. Шеховцева Е.В. Юридическая природа ответственности, предусмотренная Налоговым кодексом Российской Федерации. URL: http://www.ipages.ru/index.php?ref_item_id=27939&ref_dl=1. (дата звернення 05.09.2016)

129. Белошапко Ю.Н. Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации. URL: <http://www.law.edu.ru/article/article.asp?articleID=173414>. (дата звернення 15.07.2016)

130. Макаров Д.Г. Административно-правовая ответственность за налоговые правонарушения. *Налоговый вестник*. 2000. № 3. С. 120–122.

131. Додин Е.В. Основание юридической ответственности: автореферат дисс. на соискание ученой степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. Москва. 1965. 21 с.

132. Пусторослев П.П. Анализ понятия о преступлении. URL: <http://allpravo.ru/library/doc101p0/instrum4488/item4505.html>. (дата звернення 05.06.2016)

133. Європейська конвенція про видачу правопорушників від 13 грудня 1957 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_033. (дата звернення 03.05.2016)

134. Другий додатковий протокол до Європейської конвенції про видачу правопорушників від 17 березня 1978 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_035. (дата звернення 10.01.2016)

135. Про затвердження Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні: Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 3 жовтня 1997 року № 121. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0497-97>. (дата звернення 13.02.2016)

136. Про затвердження Інструкції про організацію та проведення контрольних заходів щодо фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України та щодо яких Міністерство здійснює корпоративне управління: Наказ Міністерства вугільної промисловості від 8 червня 2007 року № 200. URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/find:Наказ+Міністерства+вугільної+промисловості+від+8+червня+2007+року+№+200/FIN29956.html. (дата звернення 22.03.2016)

137. Щодо затвердження Інструкції про організацію та проведення комплексних контрольних заходів фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держбуду України: Наказ Державного комітету з будівництва та архітектури від 29 квітня 2004 року № 91. URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/find:Наказ+Державного+комітету+з+буді

вництва+та+архітектури+від+29+квітня+2004+року+№+91/FIN10173.html (дата звернення 05.04.2016)

138. Про затвердження Інструкції про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підгалузей, об'єднань, підприємств, установ та організацій системи Міністерства транспорту та зв'язку України: Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 28 березня 2006 року № 275. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN19569.html (дата звернення 09.04.2016)

139. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна: Закон України від 15 грудня 2005 року № 3202-IV // Відомості Верховної Ради України. 2006. № 14. Ст. 117.

140. Репецкий В.Н. К вопросу об ответственности по советскому финансовому праву. *Вопросы усовершенствования правового регулирования*. Л.: Изд-во Львов. гос. ун-та, 1982. С. 47–54.

141. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть. М.: Юрист, 1999. 256 с.

142. Царьова Л.К. Підстава відповідальності у фінансово-правових відносинах // *Актуальні проблеми держави та права*: зб. наук. пр. 2001. Вип. 12. С. 48–51.

143. Ровинський Ю.О. Фінансово-правова відповідальність: підстави та умови. *Фінансове право*. 2011. № 1. С. 45–48.

144. Музика О.А. Фінансове право. К.: Вид-во ПАЛИВОДА, 2005. 260 с.

145. Куринов Б.А. Научные основы квалификации преступлений. Москва. 1984. 234 с.

146. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну

дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99>. (дата звернення 20.12.2015)

147. Вишневский А.Ф. Общая теория государства и права. Минск. 1998. 520 с.

148. Финансовое право: учебник. Москва. 2003. 384 с.

149. Таций В.Я. Ответственность за хозяйственные преступления, объект и система. Харьков. 1984. 286 с.

150. Малиновская В.М. Ответственность за нарушение таможенного законодательства Российской Федерации (финансово-правовые аспекты): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. Москва. 1997. 197 с.

151. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податків. Київ. 2012. 202 с.

152. Онищук Н.Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2011. Вип. 22. С. 192–202.

153. Оніщик Ю.В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Серія «Юридичні науки». Випуск 1. Том 3. С. 66–69.

154. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 року № 727. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>. (дата звернення 25.04.2016)

155. Бабенко А.Ю. Правова характеристика фінансових санкцій за порушення митного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2017. Випуск 1. Том. 2. С. 8–11.

156. Юридична енциклопедія: В 6 т. Київ. 1998. Т. 5: П-С. 2003. 736 с.

157. Лейст О.Э. Структура норм права. Теория государства и права. Москва. 1996. 384 с.
158. Венгеров А.Б. Теория государства и права. Москва. 1999. 528 с.
159. Кізіма Н. Економічні санкції, передбачені законодавством України, та їх родова належність. *Право України*. 2002. № 6. С. 132–136.
160. Комаров С.А. Теория государства и права. Москва. 2000. 448 с.
161. Лейст О.Э. Санкции в советском праве. Москва. 1962. 238 с.
162. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве. Москва. 2006. 392 с.
163. Розанов И.И. Финансовые санкции как средство обеспечения государственной финансовой дисциплины. *Хозяйство, право, управление*. 1975. Вып. 2. С. 117–120.
164. Зуб И.О. О правовой природе финансовых санкций. *Предпринимательство, хозяйство, право*. 1997. № 3. С. 3–10.
165. Бахрах Д.Н. Административная ответственность граждан в СССР. Свердловск. 1989. 204 с.
166. Лилак Д. Адміністративна і цивільно-правова відповідальність юридичних осіб у сфері економічних відносин (колізії теорії та проблеми практики). *Право України*. 2000. № 1. С. 24–31.
167. Фінансові санкції за законодавством України: зб. нормативних актів. Київ. 2001. 416 с.
168. Коломоець Т.В. До питання визначення місця примусу, що застосовується в адміністративному (позасудовому) порядку у сфері оподаткування уповноваженими державними органами, у системі різновидів державно-правового примусу. *Вісник Запорізького національного університету*. 2005. № 1. С. 61–73.
169. Колпаков В.К. Адміністративне право України. Київ. 1999. 716 с.
170. Кротюк В. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність. *Право України*. 2000. № 5. С. 29–33.

171. Каменський Д. Застосування покарань за федеральні податкові злочини у США. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 11. С. 155–159.

172. Степанюк О. Відповідальність за податкові правопорушення. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 11. С. 155–159.

173. Дятленко Н.М. Господарсько-правові засоби попередження ухилень від сплати податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Донецьк. 2002. 19 с.

174. Воронова Л.К. Финансовое право. Харків. 2003. 360 с.

175. Карасева М.В. Финансовое право. Москва. 2001. 288 с.

176. Крохина Ю.А. Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции. *Финансовое право*. 2004. № 3. С. 17–20.

177. Арсланбекова А.З. Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва. 2001. 179 с.

178. Податкове право: навч. посіб. Київ. 2006. 400 с.

179. Будько З.М. Функціональне призначення пені в податковому праві. *Вісник Запорізького державного університету*. 2004. № 1. С. 92–94.

180. Усенко Р.А. Функции штрафа и пени в налоговом законодательстве Украины. *Сб. науч. трудов и сообщений за материалами Междунар. науч.-практ. конф. [«Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства»]* (Черновцы, 22–24 сентября 2003 г.). ЧГУ им. Ю. Федьковича. Черновцы. 2003. Вып. 2. С. 291.

181. Запорожец С.К. Природа пени в налоговом праве. *Сб. науч. трудов и сообщений за материалами Междунар. науч.-практ. конф. [«Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства»]* (Черновцы, 22–24 сентября 2003 г.). ЧГУ им. Ю. Федьковича. Черновцы. 2003. Вып. 2. С. 251–255.

182. Белінський О. Обов'язки платників податків та їх відповідальність за порушення законодавства про податки. *Право України*. 1993. № 9–10. С. 42–47.

183. Лук'янець Д. До проблеми систематизації заходів адміністративної відповідальності юридичних осіб. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 11. С. 12–16.

184. Финансовое право / под ред. С.В. Игнатьевой. Санкт-Петербург. 2000. 208 с.

185. Дмитренко Е.С. Місце фінансових санкцій у системі заходів державного примусу. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2006. № 4. С. 75–82.

186. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков. 2005. 600 с.

187. Коломоець Т. Адміністративний штраф: матеріальні і процесуально-правові характеристики (у порівнянні з кримінальними та цивільно-правовими). *Право України*. 1999. № 8. С. 90–92.

188. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. Т.В. Бусел]. К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. 1440 с.

189. Новий тлумачний словник української мови: у 4х томах. Т. 3. Київ. 2003. 927 с.

190. Новий словник іншомовних слів / укладання і передмова О.М. Сліпушко. Київ. 2007. 848 с.

191. Сучасний енциклопедичний словник. Москва. 1987. 455 с.

192. Большой юридический словарь. Москва. 2000. 704 с.

193. Словник іноземних слів. Київ. 1977. 776 с.

194. Словарь иностранных слов. Москва. 1990. 624 с.

195. Булько А.Н. Большой словарь иностранных слов. 35 тысяч слов. Москва. 2006. 704 с.

196. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес. Ірпінь. 2010. 505 с.

197. Лучин В.О. Процессуальные нормы в советском государственном праве. Москва. 1976. 168 с.

198. Мельников Ю.И. Природа и содержание норм процессуального права. Ярославль. 1976. 145 с.

199. Семенов В.М. К вопросу о ценности советского гражданского процессуального права и гражданской процессуальной формы. *Демократия и право развитого социалистического общества: материалы Всесоюзной научной конференции*, 21–23 ноября 1973 г Москва. 1975. С. 322–323.

200. Юдельсон К.С. Проблемы правового регулирования, унификация и дифференциация юридического процесса. *Материалы Всесоюзной научной конференции*, 21–23 ноября 1973 г. Москва. С. 91–95.

201. Байтин М.И. Теоретические вопросы правовой процедуры. *Журнал российского права*. 2000. № 8. С. 93–102.

202. Зайцев И.М. Гражданская процессуальная форма: понятие, содержание и значение. *Государство и право*. 1995. № 2. С. 47–52.

203. Словарь терминов по теории государства и права. Харьков. 1997. 180 с.

204. Алексеев С.С. Структура советского права. Москва. 1975. 264 с.

205. Тарасова В.А. Процедурная форма деятельности органов социального обеспечения. *Советское государство и право*. 1973. № 11. С. 111–115.

206. Протасов В.Н. Модель надлежащей правовой процедуры: теоретические основы и главные параметры. *Советское государство и право*. 1990. № 7. С. 15–16.

207. Кузьменко О.В. Адміністративний процес у парадигмі права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ. 2006. 32 с.

208. Галіцина Н.В. Адміністративна процедура як інститут адміністративного процесу. *Форум права*. 2010. № 4. С. 163–177.

209. Кучерявенко М.П. Податкові процедури правова природа і класифікація. Київ. 2009. 460 с.

210. Пудрик Н.А. Податкове провадження: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь. 2015. 209 с.

211. Сорокин В.Д. Административный процесс и административно-процессуальное право. Санкт-Петербург. 2002. 474 с.

212. Масленников М.Я. Административно-юрисдикционный процесс: понятие и соотношение с иными видами процессуально-правовой деятельности. *Государство и право*. 2001. № 2. С. 47–56.

213. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання: вид і міра поведінки, правовідношення чи інститут права? *Форум права*. 2013. № 2.– С. 492–496. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2013_2_77.pdf (дата звернення 01.02.2017)

214. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності: Закон України від 23 грудня 1998 року № 351-XIV *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 5-6. Ст. 44.

215. Оніщик Ю.В. Фінансово-правові аспекти митного контролю. *Митна справа*. 2012. № 3 (81). С. 90–95.

216. Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні: фінансово-правовий аспект. *Вісник Академії митної служби України. Серія «Право»*. 2012. № 1 (8). С. 50–54.

217. Оніщик Ю.В. Митний контроль як вид фінансового контролю. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Випуск 628. С. 110–113.

218. Бабенко А.Ю. Поняття та сутність процедури застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2017. Випуск 42. С. 155–158.

219. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2016 року № 1204. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16>. (дата звернення 05.05.2017)

220. Таможенный кодекс Российской Федерации (ТК РФ)-№ 61-ФЗ от 28 мая 2003 года. URL: <http://www.tks.ru/codex>. (дата звернення 15.09.2016)

221. Таможенный Кодекс Республики Беларусь № 204-З от 4 января 2007 года. URL: http://kodeksy-by.com/tamozhennyi_kodeks_rb.htm. (дата звернения 05.10.2016)

222. Таможенный кодекс Туркменистана. URL: http://minjust.gov.tm/ru/mmerkezi/doc_book_det.php?book_id=3. (дата звернения 17.11.2016)

223. Таможенный кодекс Республики Армения от 6 июля 2000 года. URL: http://keden.kz/ru/tam_kodex_armenii2015.php. (дата звернения 01.07.2017)

224. Таможенный кодекс Республики Узбекистан от 20 января 2016 года № ЗРУ-400 «Об утверждении Таможенного кодекса Республики Узбекистан». URL: http://www.lex.uz/pages/getpage.aspx?lact_id=2876352. (дата звернения 07.03.2017)

225. Таможенный кодекс Республики Таджикистан от 3 декабря 2004 года. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30411425#pos=100;-168. (дата звернения 05.09.2017)

226. Кодекс Республики Казахстан от 30 июня 2010 года № 296-IV «О таможенном деле в Республике Казахстан» (Таможенный кодекс). URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30776062#pos=0;0. (дата звернения 02.08.2017)

227. Таможенный кодекс Азербайджанской Республики от 24 июня 2011 года. URL: <http://www.az-customs.net/rus/1296.htm>. (дата звернения 05.10.2017)

228. Таможенный кодекс Республики Молдова Nr. 1149 от 20 июля 2000 года. URL: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=2&id=319745>. (дата звернения 11.11.2017)

229. Жамкочьян С.С. Единое таможенное законодательство Европы: от Римского договора к Модернизированному Таможенному кодексу. *Митна справа*. № 4 (70). 2010. С. 3–12.

230. Финансовое право / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. Москва. 2007. 528 с.

231. Ларичев В.Д., Гильмутдинова Н.С. Таможенные преступления. Москва. 2001. 608 с.

232. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики. Москва. 1993. 112 с.

233. Козырин А.Н. Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран. URL: <http://www.kozyrin.narod.ru/fr19.htm>. (дата звернения 01.03.2017)

234. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. Москва. 2009. 336 с.

235. Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран. Учебник для бакалавриата и магистратуры. Санкт-Петербург. 2015. 354 с. URL: http://stud.com.ua/31253/pravo/osnovni_porushennya_podatkovogo_zakonodavstva#331. (дата звернения 20.12.2017)

236. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661 (дата звернения 18.09.2017)

237. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях. URL: <http://levonevski.net/pravo/kodeksy/koap/20060802/015.html>. (дата звернения 01.04.2016)

238. Кодекс Республики Таджикистан об административных правонарушениях. URL: <http://mmk.tj/ru/legislation/legislation-base/codecs> (дата звернения 25.07.2017)

239. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699 (дата звернения 13.09.2017)

240. Уголовный кодекс Республики Беларусь. URL: <http://levonevski.net/pravo/kodeksy/uk/025.html> (дата звернення 19.09.2017)
241. Уголовный кодекс Туркменистана. URL: https://www.unodc.org/tldb/pdf/TurkmenistanCriminalCode_Russian.pdf (дата звернення 05.12.2017)
242. Уголовный кодекс Республики Армения. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?ID=1349&lang=rus&sel=show#22> (дата звернення 02.11.2017)
243. Уголовный кодекс Республики Таджикистан. URL: http://www.wipo.int/wipolex/ru/text.jsp?file_id=237375#_Toc435091927 (дата звернення 05.04.2016)
244. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата звернення 25.12.2016)
245. О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций: Указ Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 года. URL: <http://zakon2006.by-ru.info/part17/doc26240.shtm> (дата звернення 29.12.2017)
246. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 года № 166-3. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/chapter5-TC> (дата звернення 05.05.2017)
247. Крохина Ю.А., Смирникова Ю.Л., Тютина Ю.В. Валютное право. Москва. 2007. 378 с.
248. Артемов Н.М., Ячменев Г.Г. Финансово-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности. Москва. 2009. 536 с.
249. Оніщик Ю.В. Сутність митних правовідносин: проблеми сучасної інтерпретації. *Держава і право*. 2011. Випуск № 54. С. 227–232.

250. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. Ст. 572.

251. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 49-51. Ст. 376.

252. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. Київ. 2011. 590 с.

253. Онищук Н.Ю. Відповідальність за порушення податкового законодавства. *Фінансове право*. № 2. 2012. С. 27-29.

254. Лук'янець Д.М. Фінансова відповідальність за Податковим кодексом України: недоліки правового регулювання. URL: http://lib.uabs.edu.ua/library/P_Visnik/Numbers/1_6_2012/06_03_01.pdf (дата звернення 10.10.2016)

255. Сердюкова Н.В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Томск. 2003. 203 с.

256. Ковтун В.М. Фінансово-правова відповідальність за Податковим кодексом України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь. 2015. 19 с.

257. Гетманець О.П. Бюджетна відповідальність у системі фінансового права. *Право і безпека*. № 3(50). С. 31-35.

258. Чернадчук В.Д. Правовідносини бюджетної відповідальності. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2008. № 4. С. 88-91.

259. Дерев'янко Б., Острий Д. Особливості бюджетної відповідальності як різновиду фінансово-правової відповідальності. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 145-149.

260. Артемов Н.М. Проблемы и перспективы правового регулирования валютной ответственности в Российской Федерации. *Вопросы экономики и права*. 2013. № 1. С. 7-13.

261. Теленик С.С. Сутність поняття «порушення бюджетного законодавства» та його співвідношення з поняттям «бюджетне правопорушення». *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 5. С. 77–80.

262. Дічкова О.В. Відповідальність за бюджетні правопорушення, допущені на першій стадії бюджетного процесу. *Держава і право*. Вип. 51. 2011. С. 447–452.

263. Гарбінська-Руденко А.В. Поняття та види валютних правопорушень з погляду сучасної юридичної науки. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2013. Серія «Юридичні науки». Випуск 5. Том 2. С. 17–21.

264. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. Москва. 2008. 160 с.

265. Петрова Г.В. Проблемы развития системы финансового законодательства: материалы научн.-теорет. конф., посвященной 75-летию ИЗиСП «Каким быть законам XXI века?». *Журн. рос. права*. 2001. № 3. С. 34–35.

266. Слом В.И., Измайлов О.В. По поводу совершенствования финансового законодательства. *Финансы*. 1976. № 12. С. 32–37.

267. Химичева Н.И. Субъекты советского бюджетного права: дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 1979. 356 с.

268. Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку: дис. ... докт. юрид. наук. Москва. 1996. 546 с.

269. Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. Москва. 2003. 160 с.

270. Горбунова О.Н. Финансовый мониторинг и проблемы финансового права. *Известия вузов. Правоведение*. 2002. № 5 (244). С. 42–49.

271. Петрова Г.В. Финансовое право. Москва. 2009. 288 с.

272. Оніщик Ю.В. Щодо необхідності прийняття єдиного фінансово-правового акту. *Господарсько-правове та фінансово-правове забезпечення розвитку економіки України: Збірник тез Всеукраїнської науково-практичної*

конференції (Донецьк, 26 листопада 2010 року): У 2-х частинах. Частина перша. Донецьк., 2010. С. 237-239.

273. Оніщик Ю.В. Проблеми удосконалення фінансового законодавства України. *Актуальні проблеми юридичної науки – 2010*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції [«Актуальні проблеми юридичної науки 2010»] (Київ, 26 листоп. 2010 р.). У 2-х частинах. Частина 1. Київ. 2011. С. 338–340.

274. Оніщик Ю.В. Проблеми визначення поняття «фінансове правопорушення»: сучасний стан та перспективи розвитку. *Фінансове право*. 2015. № 2. С. 8–11.

275. Дмитрик О.О. Деякі проблеми кодифікації фінансового законодавства України. *Теорія і практика законодавства*. Вип. 1 (5). 2014. С. 1–12.

276. Оніщик Ю.В. Фінансово-правова відповідальність як конститутивний компонент децентралізації публічних фінансів. *Децентралізація в Україні: теорія та практика конституційної, адміністративної і муніципальної реформи*: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Одеса, 7 квітня 2017 р. Одеса. 2017. С. 188–190.

277. Касьяненко А.М. Фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 20 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ,
у яких опубліковані основні наукові результати дисертації:**

1. Бабенко А. Ю. Генезис та еволюція інституту відповідальності за порушення митного законодавства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2016. № 24. С. 81–83.
2. Бабенко А. Ю. Становлення інституту фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства в Україні. *Правова освіта*. 2016. № 1. С. 31–37.
3. Бабенко А. Ю. Основания финансово-правовой ответственности за нарушение таможенного законодательства в Украине. *Legea si Viata*. 2017. № 3/2 (303). С. 3–6. (Республіка Молдова).
4. Бабенко А. Ю. Правова характеристика фінансових санкцій за порушення митного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2017. Вип. 1. Т. 2. С. 8–11.
5. Бабенко А. Ю. Поняття та сутність процедури застосування фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2017. Вип. 42. С. 155–158.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Бабенко А. Ю. Інститут фінансово-правової відповідальності у митній сфері: теоретичні проблеми. *Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 5 жовт. 2016 р.). Київ: Асоціація фінансового права України, 2016. С. 17–19.
7. Бабенко А. Ю. Фінансово-правова відповідальність як один із видів відповідальності за порушення митного законодавства. *Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та вимоги сьогодення*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 22-23 лип. 2016 р.). Запоріжжя. 2016. С. 73–75.
8. Бабенко А. Ю. Розмежування фінансово-правової відповідальності від адміністративної відповідальності за порушення митного законодавства. *Юридичні науки: проблеми та перспективи*. матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Івано-Франківськ, 19-20 трав. 2017 р.). Херсон, Івано-Франківськ, 2017. Ч. 2. С. 40–43.

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з наукової роботи

Університету державної фіскальної
служби України

доктор юридичних наук, професор

П. В. Цимбал

20/8 року



АКТ

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
в наукову діяльність**

м. Ірпінь

« 30 » листопада 2017 року

Комісія у складі: головного наукового співробітника відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції НДЦ проблем оподаткування та фінансового права Науково-дослідного інституту фіскальної політики, д.ю.н., професора Тимченка Леоніда Дмитровича, в.о. директора Науково-дослідного інституту фіскальної політики, к.е.н., с.н.с. Коротуна Володимира Івановича, начальника науково-організаційного відділу Новицького Сергія Валерійовича склали цей акт про те, що у ході виконання науково-дослідної роботи на тему «Договори про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як інструмент забезпечення балансу інтересів контролюючих органів та платників податків: світовий досвід та Україна» (державний реєстраційний номер № 0117U004362), яка виконувалась Науково-дослідним інститутом фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України у 2017 р., були використані матеріали дисертаційного дослідження Бабенка Антона Юрійовича на тему «Фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства», а саме:

1. Враховані положення дисертаційного дослідження щодо сутності та особливостей фінансово-правової відповідальності при визначенні юридичних наслідків недотримання платником податків вимог договорів про попереднє узгодження ціноутворення;
2. Враховані положення дисертаційного дослідження щодо змісту поняття “фінансово-правова санкція” в контексті визначення форм негативного стимулювання дотримання платником податків положень договорів про попереднє узгодження ціноутворення.

Комісія вважає, що опубліковані наукові праці Бабенка Антона Юрійовича мають достатній теоретичний та методичний рівень, наукову цінність.

Висновки та пропозиції автора до наукової теми є виваженими, ґрунтовними і можуть служити підґрунтям для наукових дискусій.

Керівник НДР:

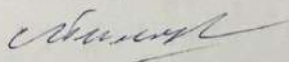
Г.н.с. відділу

дослідження міжнародної податкової

конкуренції

НДЦ ПО ФП НДІ фіскальної політики,

д.ю.н., професор

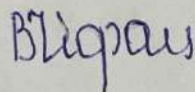


Л. Д. Тимченко

В.о. директора

НДІ фіскальної політики,

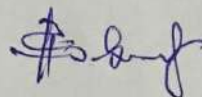
к.е.н., с.н.с.



В. І. Коротун

Начальник науково-

організаційного відділу



С. В. Новицький



**ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ
НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ
СТЕЦЕНКО ДМИТРО ОЛЕКСАНДРОВИЧ**
01008, м. Київ, вул. М.Грушевського, 5

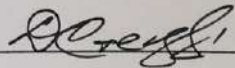
Вих. № 29-с

від «18» жовтня 2017р.

ДОВІДКА
про впровадження у правотворчу діяльності результатів
дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

Бабенка Антона Юрійовича
на тему: «Фінансово-правова відповідальність за порушення митного
законодавства»

Довідка засвідчує те, що результати дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю «12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» Бабенка Антона Юрійовича використовуються при підготовці пропозицій з вдосконалення чинного митного законодавства.

Народний депутат України _____  Д.О. Стеценко



УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київської обл., 08201, тел./факс (04597) 60-300
 web сайт: <http://dusfsu-nnip.com/>

№ 18/11-25
 « 23 » лютого 2018 р.

АКТ

про впровадження результатів дисертації

Бабенка Антона Юрійовича

в освітній процес

Цим актом засвідчується, що теоретичні висновки та практичні пропозиції дисертаційної роботи Бабенка Антона Юрійовича на тему: «Фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства» були використані в освітньому процесі при підготовці та проведенні лекцій і семінарських занять в Університеті державної фіскальної служби України під час викладання навчальних дисциплін: «Податкове право», «Митне право».

Результати наукового дослідження знайшли своє відображення в навчально-методичних матеріалах для підготовки здобувачів вищої освіти ОКР бакалавр за напрямом підготовки «Право».

Директор Навчально-наукового інституту права
доктор юридичних наук, професор



В. В. Толчій

Завідувач кафедри фінансового права,
доктор юридичних наук, професор

Л.М. Касьяненко