

### Резюме

**Бабич В. Л.** Адміністративна відповідальність військовозобов'язаних та призовників за порушення вимог Закону України «Про військовий обов'язок та військову службу».

У статті розглянуто проблемні питання адміністративної відповідальності військовозобов'язаних та призовників за порушення вимог Закону України «Про військовий обов'язок та військову службу». Особливо висвітлено специфіку адміністративного правопорушення, що вчиняється військовозобов'язаними та призовниками. Проведено стислий аналіз стадій розгляду справи про адміністративні правопорушення. Зроблено наголос на тому, що особливості відповідальності розглядуваної категорії громадян повинні враховуватися на стадії розгляду та вирішення справи про адміністративні правопорушення.

**Ключові слова:** адміністративне правопорушення, адміністративна відповідальність, військовий обов'язок, призовники, військовозобов'язані, дисциплінарна відповідальність.

### Резюме

**Бабич В. Л.** Административная ответственность военнообязанных и призывников за нарушение требований Закона Украины «О военной обязанности и воинской службе».

В статье рассмотрены проблемные вопросы административной ответственности военнообязанных и призывников за нарушение норм Закона Украины «О военной обязанности и воинской службе». Отдельно освещена специфика административного правонарушения, которое совершается военнообязанными и призывниками. Проведен сжатый анализ стадий рассмотрения дел об административных правонарушениях. Сделан акцент на том, что особенности ответственности рассматриваемой категории граждан должны учитываться на стадии рассмотрения и решения дел об административных правонарушениях.

**Ключевые слова:** административное правонарушение, административная ответственность, военная обязанность, призывники, военнообязанные, дисциплинарная ответственность.

### Summary

**Babich V.** The administrative responsibility of conscripts and military service subjects for the violation of «Military duty and military service» Law.

The problems related to the administrative responsibility of conscripts and military service subjects for the violation of «Military duty and military service» Law are the object of consideration of this article. A special attention is paid to the particularities of the administrative offences committed by the conscripts and the military service subjects. Also the stages of administrative case examination are analyzed, and it is emphasized that the peculiarities of abovementioned categories of citizens' responsibility have to be taken into account on the stages of consideration and solution of a case.

**Key words:** administrative violation, administrative responsibility, military duty, conscripts, subjects of military service, disciplinary responsibility.

Отримано 4.09.2013

УДК 347.73

**О. В. КОРОП**

*Олексій Вікторович Короп, аспірант Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України*

## ВИНА ЯК ЕЛЕМЕНТ СКЛАДУ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

У разі виявлення за результатами здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення товарів порушень, пов'язаних з несплатою або неповною сплатою податків, органи доходів і зборів виносять податкові повідомлення-рішення. Податковими повідомленнями-рішеннями, окрім визначення основної суми податкового зобов'язання, здійснюється накладення на платників податків штрафних санкцій, передбачених Податковим кодексом України.

Згідно з пп. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – 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<sup>1</sup>.

Важливим аспектом у даному визначенні штрафних санкцій є відсутність наявності вини з боку платника податків. Також положення щодо вини платника податків при застосуванні штрафних санкцій відсутні і в інших статтях Податкового кодексу України.

У науковій літературі проблеми наявності або відсутності вини у діях підвладного суб'єкта досліджували провідні українські вчені, такі як Ю. С. Шемшученко, Н. П. Кучерявенко, Н. Ю. Оніщук, В. Я. Тацій та інші.

Найкращим прикладом при розгляді даної проблеми можуть бути теоретичні засади її вирішення у кримінальному та адміністративному праві. Вина може бути у двох формах: умисна і необережна. У свою чергу, умисел може бути прямим або непрямим (евентуальним). Необережна вина також поділяється на два види: злочинна самовпевненість (легковажність) та злочинна недбалість (халатність)<sup>2</sup>.

Для порівняння: згідно зі ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність<sup>3</sup>.

Аналогічним у даному контексті, є положення п. 1 ст. 11 Кримінального кодексу України, яке називає злочинном передбачене цим Кодексом суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом злочину<sup>4</sup>.

В обох випадках при застосуванні адміністративних санкцій чи покарань згідно з кримінальним законом обов'язковою умовою є наявність у діях особи, яка притягається до відповідальності, вини. На противагу цьому, при застосуванні штрафних санкцій відповідно положень Податкового кодексу України наявність вини не є обов'язковою.

Даний висновок підтверджує і визначення податкового правопорушення, що наведене у п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України. Так, згідно з даною нормою, податковим правопорушенням є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи<sup>5</sup>.

Згідно з п. 1 ст. 109 Податкового кодексу Російської Федерації податковим правопорушенням визнається винне вчинене протиправне (направлене на порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія або бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за яке цим Кодексом встановлено відповідальність. А відсутність вини у вчиненні податкового правопорушення згідно з п. 2 ст. 109 Податкового кодексу Російської Федерації є обставиною, яка виключає притягнення особи до відповідальності<sup>6</sup>.

Як зазначає Н. Ю. Оніщук, у легальній дефініції податкового правопорушення відповідно до Податкового кодексу України взагалі відсутній такий елемент його складу, як суб'єктивна сторона. Не містять вказівки на необхідність наявності суб'єктивної сторони і конкретні склади податкових правопорушень, передбачені ст.ст. 117–128 Податкового кодексу України<sup>7</sup>.

На думку Ю. М. Старилова, суб'єктивна сторона юридичних складів податкових правопорушень все ж повинна включати вину у формі умислу або необережності. Однак у ході дослідження науковець висловлює неоднозначну позицію, що по суті при податкових порушеннях можна говорити лише про ступінь активності та бажання посадових осіб організацій-платників податків у прийнятті заходів щодо запобігання порушенням. Оцінити діяльність юридичної особи з точки зору умислу або необережності не уявляється можливим<sup>8</sup>.

Ускладнення юридичної конструкції вини при притягненні до юридичної відповідальності за податкові правопорушення у зв'язку з наявністю такої вини і в діях юридичної особи, і діях її представників досліджував М. П. Кучерявенко. Він зазначав, що у цьому випадку податкове правопорушення організацій може розглядатись як наслідок неправомірної поведінки кількох осіб<sup>9</sup>.

Російським науковцем А. В. Демінім було виокремлено дві концепції винності юридичної особи на підставі аналізу та досвіду зарубіжної практики:

Концепція вини в об'єктивному змісті, коли вина юридичної особи впливає безпосередньо з її поведінки, тобто основою є об'єктивна сторона правопорушення, і юридична особа визнається винною, виходячи з її фактичний діянь як деліктоздатного суб'єкта права.

Концепція вини у суб'єктивному змісті, коли вина юридичної особи визначається, виходячи з вини її уповноважених представників<sup>10</sup>.

У положеннях Податкового кодексу України з питань притягнення до відповідальності за податкові правопорушення не запроваджено жодну із зазначених концепцій. Це пояснюється відсутністю у даному законодавчому акті положень щодо суб'єктивної сторони як обов'язкового елемента податкового правопорушення.

Практика правозастосування у теорії податкового права, яка передбачала обов'язкову наявність вини при вчиненні податкових правопорушень у Російській Федерації, була розповсюджена і до набуття чинності чинним Податковим кодексом Російської Федерації. Відповідно до постанови Конституційного Суду Російської Федерації від 17 грудня 1996 № 20-П було зазначено, що при провадженні по справі про податкове правопорушення підлягає доведенню як сам факт здійснення такого порушення, так і ступінь вини платника податків. Штрафи за своєю суттю виходять за межі податкового обов'язку як такого. Вони носять не відновлювальний, а каральний характер і є мірою відповідальності за податкові правопорушення, тобто за передбачені законом протиправні винні діяння, вчинені платником податків умисно або з необережності<sup>11</sup>.

Досліджуючи це питання, необхідно звернутись до основоположних принципів побудови правовідносин між контролюючим органом та платником податків при нарахуванні грошових зобов'язань (податкові зобов'язання та штрафні санкції), у тому числі за результатами митного контролю після завершення процедури пропуску та митного оформлення.

Такими принципами є:

1. Принцип презумпції невинуватості платника податків до того часу, поки суми, зазначені у податкових повідомленнях-рішеннях, не набудуть статусу узгоджених.

2. Принцип пріоритету більш «гуманної» норми, у разі наявності колізій.

3. Принцип обов'язку доказування контролюючим органом правомірності будь-яких нарахувань, які зроблені ним.

Але такі принципи не враховують обов'язковість наявності вини з боку платника податків з метою нарахування штрафних санкцій у зв'язку із порушенням сплати основного податкового зобов'язання платником податків.

При прийнятті рішень за результатами митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення зазначене положення щодо наявності вини має визначальну роль, адже у багатьох випадках у платника податків відсутня вина. Так, наприклад, вина може бути відсутня у разі винесення рішення про визначення коду товару після завершення процедур митного контролю та митного оформлення з підстав, які не залежать від платника податків. Наприклад, отримано роз'яснення Всесвітньої митної організації щодо необхідності віднесення окремого виду товару до певного коду Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТЗЕД). Те ж саме, але з певними особливостями, можна сказати і про випадки визначення митної вартості, країни походження та надання податкових пільг.

З набуттям чинності Митним кодексом України (2012 р.) проблему було частково усунуто.

Згідно з п. 8 ст. 345 Митного кодексу України (2012 р.) у разі скасування, зміни за результатами документальної перевірки рішень щодо класифікації товарів для митних цілей, прийнятих митними органами відповідно до ст. 69 цього Кодексу, або рішень про коригування заявленої митної вартості товарів, прийнятих митними органами відповідно до розділу III цього Кодексу, дії, вчинені підприємством на виконання таких рішень, не тягнуть за собою застосування штрафних (фінансових) санкцій, нарахування пені, накладення адміністративних стягнень, крім випадків, якщо зазначені рішення були прийняті на підставі поданих підприємством недостовірних документів, недостовірної інформації та/або внаслідок ненадання підприємством всієї наявної у нього інформації, необхідної для прийняття зазначених рішень, що суттєво вплинуло на характер цих рішень<sup>12</sup>.

Дана норма зазначає лише випадки прийняття рішень щодо класифікації товарів для митних цілей та прийняття рішень про коригування митної вартості. У разі попереднього прийняття рішень щодо визначення країни походження товарів або прийняття рішень про надання податкових пільг та подальшої зміни таких рішень під час проведення документальних перевірок штрафні санкції та пеня застосовується у повному обсязі, передбаченому Податковим кодексом України, незважаючи на те, що платник податків подав достовірні та повні відомості щодо таких товарів.

Дане питання у зв'язку з невеликим строком чинності нового Митного кодексу України (2012 р.) у науковій літературі не розглядалось.

Аналіз зазначеної норми Митного кодексу України (2012 р.) свідчить про наступне.

По-перше, застосування штрафних санкцій можливе у всіх випадках, якщо такі рішення (щодо класифікації чи коригування митної вартості) прийняті на підставі наданих декларантом: 1) недостовірних відомостей або документів; 2) неповної інформації, необхідної для прийняття рішення. Відповідно, орган доходів і зборів має довести факти такої недостовірності відомостей або документів, чи неповного надання інформації.

По-друге, штрафні санкції не застосовуються у випадках, якщо були прийняті саме рішення про класифікацію та рішення про коригування митної вартості. Якщо таких рішень прийнято не було, то нарахування основної суми податкового зобов'язання здійснюється разом із штрафними санкціями та пенею.

Стаття 23 Митного кодексу України (2012 р.) зазначає три види попередніх рішень про:

- 1) класифікацію товарів (у тому числі комплектних об'єктів, що постачаються в розібраному стані декількома партіями протягом тривалого періоду) згідно з УКТЗЕД;
- 2) визначення країни походження товарів;
- 3) надання у випадках, передбачених цим Кодексом, дозволу на поміщення товарів в окремі митні режими<sup>13</sup>.

Перші два ми зазначали. «Рішення про надання дозволу на поміщення товарів в окремі митні режими» за своїм змістом є вужче терміна «рішення про надання пільг».

Рішення про надання дозволу на поміщення товарів в окремі митні режими передбачає надання податкових пільг. Якщо дослідити кожен митний режим, окрім імпорту або експорту, будь-який з них надає певні податкові пільги. Наприклад, у митному режимі транзиту, або переробки на митній території України, або поза межами митної території України надається умовне повне звільнення від оподаткування. Або ж у митному режимі тимчасового ввезення/вивезення надається повне умовне часткове звільнення від оподаткування.

Термін «податкова пільга» охоплює не лише випадки, за яких може бути застосоване звільнення від оподаткування при поміщенні у митні режими, що дозволяють таке звільнення. Згідно з п. 1 ст. 30 Податкового кодексу України податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених п. 30.2 цієї статті<sup>14</sup>.

Так, у контексті оподаткування товарів при переміщенні через митний кордон України податковою пільгою може бути будь-яке звільнення від певного податку або його частини, у тому числі у митному режимі імпорту. Для прикладу можна навести імпорт лікарських засобів або медичного обладнання, які звільнюються від сплати митних платежів за умови дотримання встановлених законодавством обмежень.

Тому рішення про надання податкових пільг охоплює змістовно термін «рішення про надання дозволу на поміщення товарів в окремі митні режими».

У тексті Митного кодексу України (2012 р.) зазначається про існування рішення щодо надання податкових пільг. Зокрема, відповідно до пп. 2 п. 3 ст. 345 Митного кодексу України (2012 р.) органи доходів і зборів мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування<sup>15</sup>.

З огляду на можливість прийняття попередніх рішень, на підставі яких здійснюється декларування юридично значимих відомостей платником податків при митному оформленні, доцільно розповсюдити дію норми п. 8 ст. 345 Митного кодексу України (2012 р.) у тому числі на такі попередні рішення про визначення країни походження товарів, рішення про застосування або надання податкових пільг.

Окрім цього, така ситуація у чинному законодавстві, за якої відсутній інститут вини при застосуванні штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, не відповідає основоположним засадам юридичної відповідальності, що зазначена у Конституції України.

Згідно з п. 2 ст. 61 Основного Закону юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. Науково-практичний коментар до Конституції України розглядає дану норму наступним чином: «Частина 2 ст. 61 закріплює принцип індивідуалізації юридичної відповідальності правопорушника. Цей принцип знайшов своє відображення у галузевому законодавстві. Так, частина 1 ст. 65 Кримінального кодексу України передбачає, зокрема, що суд при призначенні покарання особі, винної у вчиненні злочину, враховує ступінь тяжкості вчиненого злочину, особу винного та обставини, що пом'якшують та обтяжують покарання. Згідно з ч. 2 ст. 33 Кодексу України про адміністративні правопорушення при накладенні адміністративного стягнення враховується характер вчиненого правопорушення, особа порушника, ступінь його вини, майновий стан, обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність»<sup>16</sup>.

Як видно із зазначеного, провідні вітчизняні науковці пов'язують принцип індивідуалізації юридичної відповідальності насамперед із наявністю вини у особи, яка притягається до юридичної відповідальності. Тому є належним та таким, що буде відповідати сучасному розвитку правової науки України, запровадження інституту вини як елемента складу податкового правопорушення. Таке впровадження унеможливить притягнення до відповідальності за податкові правопорушення у разі відсутності у діяннях платника податків або його представників вини.

<sup>1</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

<sup>2</sup> Матузов Н. И. Теория государства и права: учебник. 3-е изд. – М.: Изд-во «Дело» АНХ, 2009.

<sup>3</sup> Кодекс України про адміністративні правопорушення від 02.12.2010 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

<sup>4</sup> Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.18.117&nobreak=1>

<sup>5</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

<sup>6</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 19.07.2000 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_149980/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149980/)

<sup>7</sup> Оніщук Н. Ю. Принципи податкової відповідальності – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012\\_3/12onjppv.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012_3/12onjppv.pdf)

<sup>8</sup> Старілов Ю. М. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. – Воронеж: ИПФ «Воронеж», 1995.

<sup>9</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 том. Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005.

<sup>10</sup> Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособ. – М.: Юрлитинформ, 2006.

<sup>11</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=12790>

<sup>12</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

<sup>13</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

<sup>14</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

<sup>15</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

<sup>16</sup> Конституція України. Науково-практичний коментар / Редкол.: В. Я. Тацій (голова редкол.), О. В. Петришин (відп. секретар), Ю. Г. Барабаш та ін. ; Нац. акад. прав. наук України. – 2-ге вид., переробл. і допов. – Х. : Право, 2011.

#### Резюме

#### **Корон О. В. Вина як елемент складу податкового правопорушення.**

У статті автор досліджує організаційно-правові проблеми, які виникають у діяльності органів доходів і зборів при здійсненні ними митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення товарів з однієї сторони, та платників податків з іншої, у зв'язку із накладенням штрафних санкцій за відсутності у діях платника податків винних дій. Здійснено порівняльно-правовий аналіз національного законодавства та законодавства Російської Федерації стосовно наявності вини у діях платника податків або його представників у разі притягнення їх до відповідальності шляхом нарахування

штрафних санкцій. Досліджено позиції вчених з цих питань, у тому числі можливість наявності вини у платника податків – юридичної особи. Зроблено висновок про необхідність впровадження такого інституту у національне законодавство.

**Ключові слова:** штрафні санкції, документальна перевірка, податкове правопорушення, вина, податкова пільга.

#### Резюме

**Корон А. В. Вина как элемент состава налогового правонарушения.**

В статье автор исследует организационно-правовые проблемы, возникающие в деятельности органов доходов и сборов при осуществлении ими таможенного контроля после завершения процедур пропуска и таможенного оформления товаров с одной стороны, и налогоплательщиков с другой, в связи с наложением штрафных санкций при отсутствии в действиях налогоплательщика виновных действий. Осуществлен сравнительно-правовой анализ национального законодательства и законодательства Российской Федерации о наличии вины в действиях налогоплательщика или его представителей в случае привлечения их к ответственности путем начисления штрафных санкций. Исследованы позиции ученых по этим вопросам, в том числе возможность наличия вины у налогоплательщика-юридического лица. Сделан вывод о необходимости проведения такого института в национальное законодательство.

**Ключевые слова:** штрафные санкции, документальная проверка, налоговое правонарушение, вина, налоговая льгота.

#### Summary

**Korop O. Guilt as an element of tax offense.**

The article explores the organizational and legal issues that arise in the activities of the income and charges authorities in the exercise of customs control after crossing procedures and customs clearance of goods from one side, and taxpayers from another, due to the imposition of penalties for absence the actions of the taxpayer unlawful action. The comparative legal analysis of national legislation to the legislation of the Russian Federation concerning the fault in the actions of the taxpayer or his representative in case of proceedings against them by charging penalties. Scientists researched positions on these issues, including the possibility of a fault in the taxpayer entity. The conclusion is the need for such an institute proceedings in the national legislation.

**Key words:** penalties, documentary check, tax offenses, guilt, tax benefit.

Отримано 17.09.2013

УДК 342

**В. Ф. КОРШУН**

*Віталій Федорович Коршун, начальник відділу  
Юридичного департаменту Національного банку  
України*

## СПІВВІДНОШЕННЯ ІНСТИТУТУ АДМІНІСТРАТИВНО-ТЕРИТОРІАЛЬНОГО УСТРОЮ З ПРИНЦИПАМИ ПОБУДОВИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ

Важливим елементом державної організації є адміністративно-територіальний устрій, який складається історично під впливом природно-географічних, соціально-економічних, демографічних факторів та потреб державного управління. Адміністративно-територіальна організація державної влади є формою територіального устрою, і до того ж адміністративно-територіальний устрій є однією із тих категорій, які характеризують як територіальну організацію держави, так і саму державу.

Держава організує свою територію на базі принципів, система цих принципів територіальної організації включає такі:

1) принципи, що забезпечують комплексний характер побудови територіальних одиниць, до яких відносяться принципи економічного, адміністративного районування, фізико-географічного районування території;

2) врахування національних особливостей територіальної організації;

3) здійснення народовладдя щодо організації території;

4) здійснення централізації і децентралізації щодо організації території.

Дія економічного, географічного, адміністративного принципів районування забезпечує комплексний характер організації територіальних одиниць. Поняття комплексної організації якраз і передає сутність ідеї про необхідність поєднання різних умов у відповідному районі.

Одним із важливих загальних принципів адміністративно-територіального устрою є економічний принцип. Держава намагається будувати всю систему територіально-політичних одиниць з урахуванням економічного фактора. Держава використовує свою територію в інтересах економічної і політичної організації суспільства, що зумовлює певну складність побудови територіальної системи, яка викликана необхідністю управління всіма сферами економічного й соціального розвитку. Для її подолання слід використати наукові

© В. Ф. Коршун, 2013