

УДК 347.73

Р.Г. Андреев, здобувач кафедри фінансового права
НУ «Юридична академія України ім. Я. Мудрого»

РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВО-ПРОЦЕСУАЛЬНОГО СТАТУСУ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ В ЗАЛЕЖНОСТІ ВІД ТИПУ ЗОБОВ'ЯЗАНОГО СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

У статті автор зосереджує увагу на дослідженні питань, пов'язаних із реалізацією контролюючими органами відповідних повноважень. Підкреслюється, що система органів, які здійснюють податковий контроль є дуже неоднорідною, оскільки до неї можна віднести низку органів, які є не податковими (у вузькому розумінні).

Ключові слова: контролюючі органи; податкові правовідносини; податково – процесуальний статус; суб'єкти податкових правовідносин.

В статті автор концентрує увагу на дослідженні питань, пов'язаних із реалізацією контролюючими органами відповідних повноважень. Підкреслюється, що система органів, здійснюючих податковий контроль є дуже неоднорідною, оскільки до неї можна віднести ряд органів, які не є податковими (у вузькому розумінні).

Ключевые слова: контролирующие органы; налоговые правоотношения налогово - процессуальный статус; субъекты налоговых правоотношений.

The article focuses on the study of issues related to the implementation of regulatory authorities appropriate powers. It is emphasized that the system of bodies exercising tax control is very heterogeneous, since it may include a number of bodies that are not tax (in the narrow sense).

Keywords: regulatory authorities, tax legal, tax - procedural status, tax legal entities.

Актуальність теми. Податково-процесуальний статус органів контролю за сферою оподаткування обумовлюється матеріальними приписами, які відображають повноваження таких органів, а фактично, мету і сферу їх діяльності. Необхідність узгодження законодавчих приписів різних нормативно – правових актів на сьогодні є очевидною, оскільки чітке визначення мети та повноважень контролюючих органів на законодавчому рівні сприятиме поліпшенню діяльності таких органів.

Аналіз досліджень. Дослідженням питань, що пов'язані із суб'єктами податкових правовідносин, їх видами та характерними особливостями правового статусу таких суб'єктів присвячені роботи таких вчених, як П.М. Дуравкін, М.П.Кучерявенко, М.О. Перепелиця, Р.О. Халфина та ін.

Мета дослідження. Завданням цієї статті є розгляд теоретичних та практичних аспектів реалізації податково – процесуального статусу контролюючих органів у податковому праві. Вважасмо за потрібне розглянути, які саме органи відносяться до контролюючих відповідно до чинного законодавства.

Виклад основного матеріалу. Реалізація повноважень, що закріплені приписом матеріальної норми, неможлива без вчинення тих чи інших дій. Саме тому податково-процесуальний статус контролюючих органів деталізує призначення такого суб'єкту владних повноважень щодо контролю за певним різновидом майна – публічними грошовими коштами.

В.І. Гудімов підкреслює, що податкові органи є «... єдиними органами держави,

які мають владні повноваження по здійсненню податкового контролю» [1, с.18]. Навряд чи з цим можна погодитись. Податковий контроль охоплює аналіз всіх відносин, які пов'язані із своєчасністю та точністю виконання обов'язків щодо справляння платежів, які законодавець включив до податкової системи. Безумовно, лівова частка таких платежів є предметом контролю органів державної податкової служби. Але при цьому треба враховувати декілька обставин. По-перше, не всі платежі, які увійшли до переліку ст. 9 та 10 Податкового кодексу України мають контролюватися органами державної податкової служби. Наприклад, щодо сплати мита контролюючими повноваженнями користуються митні органи і саме вони реалізують в цій ситуації контроль за справлянням відповідного податкового платежу. По-друге, за митними органами також закріплено функції контролю щодо сплати певних податків в особливих умовах — при перетинанні митного кордону. Йдеться, про податок на додану вартість та акцизний податок. Тобто, це знов-таки не податкові органи у вузькому змісті. По-третє, здійснення податкового контролю передбачає і вирішення податкового конфлікту — спору між учасниками податкових відносин. В цій ситуації до вищевказаних органів податкового контролю додається ще низка суб'єктів. Неможливо вирішити податковий спір без відповідного рішення суду, а виконати рішення суду без реалізації повноважень органів державного казначейства та виконавчих органів. Тобто йдеться про дуже розгалужену систему органів, повноваження яких пов'язані із реалізацією податкового контролю.

Фактично, подібний збіг повноважень та система контролюючих органів закріплено ст. 41 «Контролюючі органи та органи стягнення» Податкового кодексу України [2]. Відповідно до неї, до контролюючих органів відносяться:

а) органи державної податкової служби — щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів;

б) митні органи — щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території вільної митної зони;

в) державні виконавці в межах своїх повноважень.

В.І. Гудімов підкреслює, що процесуально-правовий статус податкових органів проявляється в структурі податкових органів, в порядку реалізації наданих їм податково-контрольних повноважень [1, с.18]. Складно зрозуміти, яким чином статус може проявлятися в структурі. Наврядчи податково-процесуальний статус є елементом чи складовою структури податкових органів. Безумовно, структура такої управлінської гілки влади в сфері оподаткування будується з врахуванням податково-процесуального статусу різних рівнів таких органів, але змішувати їх, на наш погляд, недоречно.

Реалізація податково-процесуального статусу контролюючих органів здійснюється в межах відповідних термінів часу. Тому сформувані більш-менш виважене уявлення про нього неможливо без хоча б поверхового згадування проблеми строків, в межах яких і мають бути реалізовані певні процесуальні повноваження таких учасників податкових відносин. Узагальнюючи низку поглядів на процесуальні строки, їх можна розподілити на низку груп:

а) залежно від наслідків додержання строків:

1) присікаючі;

- 2) організаційні;
- б) залежно від способу розрахунку:
 - 1) строки-періоди;
 - 2) строки-моменти;
- в) залежно від підстав:
 - 1) встановлені законом;
 - 2) розраховані контролюючим органом .

Відповідно до пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України не застосовуються фінансові санкції до платників податку на прибуток підприємств та платників податків, що перейшли на загальну систему оподаткування, за порушення податкового законодавства за наслідками діяльності у другому-четвертому календарних кварталах 2011 року [3]. Ця норма перехідних положень Податкового кодексу України передбачає звільнення від фінансової відповідальності двох категорій платників податків:

- а) платників податку на прибуток підприємств;
- б) платників податків, що перейшли на загальну систему оподаткування, тобто осіб, які раніше перебували на спрощеній системі оподаткування.

Установлені перехідними положеннями Податкового кодексу України звільнення від фінансових санкцій платників податку на прибуток (першої категорії осіб, зазначених у пункті 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України) пов'язане з перебуванням таких осіб у статусі платника цього податку. Правові наслідки перебування особи у статусі платника податку на прибуток пов'язані саме з відносинами, що виникають у процесі справляння цього податку. Відповідно фінансові санкції, від яких звільняються платники податку на прибуток згідно з пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, можуть стосуватися лише податкових правопорушень, вчинених особами як платниками податку на прибуток, тобто порушення правил справляння виключно цього податку. Водночас відповідальність за порушення інших норм податкового законодавства, які не пов'язані із справлянням податку на прибуток, застосовуються до платників податків на загальних підставах.

Наведене також узгоджується із законодавчою метою впровадження звільнення від фінансових санкцій платників податку на прибуток за наслідками діяльності у другому-четвертому кварталах 2011 року. Відповідне звільнення покликане забезпечити умови для адаптації платників податку на прибуток до нових правил його справляння, що значно відрізняються від тих, які діяли до набрання чинності 1 квітня 2011 року розділом III Податкового кодексу України.

Щодо звільнення від фінансових санкцій платників податків, які перейшли на загальну систему оподаткування, тобто осіб, що раніше перебували на спрощеній системі оподаткування, судам варто враховувати таке.

Пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України передбачено окреме звільнення від відповідальності у вигляді фінансових санкцій осіб, що раніше перебували на спрощеній системі оподаткування. Як випливає з аналізу розглядуваної норми перехідних положень Податкового кодексу України, зазначене звільнення впроваджене поряд із звільненням від відповідальності інших платників податку на прибуток, а отже, не тотожне йому і має самостійний правовий зміст. При цьому такий зміст не можна обмежувати звільненням колишніх платників єдиного податку лише від фінансових санкцій за порушення правил справляння податку на прибуток. Обмежувальне тлумачення норми пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового

кодексу України позбавляє цю норму окремого правового змісту щодо платників податків, які перейшли на загальну систему оподаткування.

Дійсно, всі платники податку на прибуток, незалежно від того, чи перебували вони раніше в статусі суб'єктів спрощеної системи оподаткування, звільнені від фінансових санкцій за порушення податкового законодавства щодо правил сплати податку на прибуток за результатами діяльності другого-четвертого кварталів 2011 року. Якщо особа, яка раніше перебувала на спрощеній системі оподаткування, набуває статусу платника податку на прибуток, то передбачене пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України звільнення від фінансових санкцій поширюється на неї, як і на решту платників податку на прибуток, безвідносно до того, що раніше така особа була платником єдиного податку. Таким чином, окрема вказівка законодавця щодо осіб, які раніше перебували на спрощеній системі оподаткування, вказує на особливий зміст звільнення таких осіб від фінансових санкцій за результатами діяльності за з другий-четвертий квартали 2011 року.

За відсутності відповідних обмежень у пункті 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, установлене цією нормою звільнення повинно поширюватися на будь-які порушення податкового законодавства, вчинені особами, які раніше перебували на спрощеній системі оподаткування, а не лише на порушення цими особами правил справляння податку на прибуток. Таким чином, особи, які перейшли зі спрощеної на загальну систему оподаткування, на підставі пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України звільнюються від фінансових санкцій за порушення податкового законодавства за наслідками діяльності у другому-четвертому кварталі 2011 року, незалежно від видів податків, норми щодо справляння яких порушені.

Варто мати на увазі, що звільнення, передбачене пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, застосовується лише до правовідносин, які виникли після набрання чинності цим Кодексом. Тому розглядуване звільнення від фінансових санкцій може бути поширене лише на тих платників податків, які перейшли на загальну систему оподаткування після набрання чинності Податковим кодексом України, тобто починаючи з 1 січня 2011 року. Якщо особа перейшла на загальну систему оподаткування до 1 січня 2011 року, вона не охоплюється колом осіб, щодо яких запроваджене звільнення від фінансових санкцій. Якщо така особа є водночас платником податку на прибуток, вона звільняється від фінансових санкцій лише за порушення правил сплати цього податку нарівні з іншими платниками податку на прибуток відповідно до пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України.

Встановлене пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України звільнення від фінансових санкцій поширюється на осіб, що перейшли на загальну систему оподаткування. За змістом розглядуваної законодавчої норми, такий перехід має бути наслідком цілеспрямованого волевиявлення платника податків, вчиненого у передбаченій законодавством спосіб. Такими способами є подача відповідної заяви платником єдиного податку (як це було передбачено пунктом 4 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»), а також неотримання свідоцтва платника єдиного податку на наступний календарний рік.

Від переходу на загальну систему оподаткування необхідно відрізнити втрату платником єдиного податку права перебувати на спрощеній системі оподаткування. Така втрата має місце в разі порушення платником єдиного податку обов'язкових умов перебування на спрощеній системі оподаткування, зокрема в разі перевищення ним граничного розміру виручки, встановленого для платників єдиного податку названим Указом Президента України.

За наявності обставин, що вказують на втрату права перебування особи на спрощеній системі оподаткування, така особа несе відповідальність на загальних підставах. Зокрема, не звільняється від фінансових санкцій на підставі пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України особа, що не виконала податкового обов'язку, який виник унаслідок необхідності оподатковувати за правилами загальної системи оподаткування сум перевищення виручки понад установлені для платників єдиного податку межі.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая хараткреистика. Автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2005. – 23 с.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.
3. Щодо питань, пов'язаних із застосуванням пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України: Лист Вищого адміністративного суду України від 04.05.2012 № 1197 / 12 / 13-12. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1197760-12>.

УДК 347.73

Р.Г. Браславський, здобувач кафедри фінансового права
НУ державної податкової служби України

ПРОЦЕДУРНЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

У статті автор розглядає особливості процедурного регулювання сплати податків і зборів в Україні. Зокрема, зосереджується увага на характеристиці податкових процедур. Проаналізовані норми податкового законодавства України, Росії, Швеції, Данії та інших країн світу.

Ключові слова: податки і збори; податковий обов'язок; податкові процедури.

В статье автор рассматривает особенности процедурного регулирования уплаты налогов и сборов в Украине. В частности, концентрируется внимание на характеристике налоговых процедур. Проанализированы нормы налогового законодательства Украины, России, Швеции, Дании и других стран мира.

Ключевые слова: налоги и сборы; налоговый долг; налоговые процедуры.

The article examines the features of a procedural regulation taxes and fees in Ukraine. In particular, attention is focused on the characteristics of procedures. Analyzed tax legislation of Ukraine, Russia, Sweden and of Denmark and other countries.

Keywords: taxes and fees, tax obligation, tax procedures.

Актуальність теми. На сьогодні процедурне регулювання податків і зборів в нашій державі є вельми актуальним питанням. Автор наголошує, що забезпечення реалізації обов'язку зі сплати податків і зборів можливе лише завдяки закріпленню порядку реалізації зазначеного обов'язку. Наразі спрямованість державної політики України на європейську інтеграцію вимагає продовження реформування системи сплати податків і зборів, її відповідності загальноновизнаним стандартам у сфері оподаткування.

Аналіз досліджень. Проблеми регулювання виконання обов'язку зі сплати податків і зборів приділяли увагу у численних роботах науковці у фінансово-правовій сфері як на