

ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ШТРАФНИХ САНКЦІЙ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

КУСЛІЙ Вадим Олександрович - здобувач кафедри адміністративного права Інституту права ім князя Володимира Великого Міжрегіональної Академії управління персоналом

В статті розглянуті питання в сфері взимання податків і зборів, порядок їх адміністрування, круг суб'єктів податкових правоотношень і відповідальність за порушення податкового законодавства визначаються Податковим кодексом України. Наукові підходи щодо ознак і поняття штрафних санкцій, які застосовуються органами Міністерства доходів і зборів.

Ключові слова : податки та збори, кодифікований законодавчий акт, штрафні санкції, платник податків, фінансова відповідальність.

Постановка проблеми

Санкція фінансово-правової норми, виступаючи логічно завершальним її структурним елементом, розглядається як один із видів фінансово-правових засобів забезпечення державної фінансової дисципліни. Економічний інтерес учасників суспільних відносин, які виникають у процесі мобілізації, розподілу і використання централізованих та децентралізованих фондів державних коштів, концентрується навколо певних видів грошових доходів і видатків. Держава як носій економічного інтересу, встановлюючи певний фонд грошових коштів, зацікавлена в суворому і безумовному дотриманні закріпленого порядку надходження в цей фонд усіх запланованих фінансових ресурсів та їх витрачання[5,с.584]. Наприклад, органи державного казначейства як носії загальнодержавного економічного інтересу зацікавлені в забезпеченні встановленого

порядку використання бюджетних коштів; інтерес платників податків пов'язаний із фінансовими ресурсами, які знаходяться в їх розпорядженні. Тому порушення визначеного порядку утворення, розподілу і витрачання централізованих та децентралізованих фондів державних коштів, яке виражається в ненадходженні чи в недостатньо повному надходженні до відповідного фонду встановлених доходів або в нецільовому використанні коштів фондів, складає зміст економічної шкоди як об'єктивної підстави застосування санкції фінансово-правової норми.

Санкція в абстрактній, нормативній формі вміщує підсумкову оцінку того виду правопорушення, за який вона застосовується. Поняття «підсумкової оцінки» необхідне як для відмежування санкцій фінансово-правових норм від інших примусових заходів, які застосовуються в процесі правоохоронної діяльності держави, так і для визначення змісту санкції, який повинен бути таким, щоб її реалізація повністю вирішувала питання про правову оцінку конкретного правопорушення. Визначаючи санкцію фінансово-правової норми як вказівку на негативні наслідки майнового характеру, які настають для суб'єкта в результаті порушення її диспозиції, ми вважаємо, що без забезпеченості санкцією правила поведінки перестають бути правовими. При цьому суворість санкції в значній мірі відображає соціальну цінність врегульованих фінансово-правовими нор-

мами суспільних відносин, суспільну значимість прав та обов'язків, які закріплені в їх диспозиціях. Зміст санкції залежить від обов'язку, який нею забезпечується в тому відношенні, що передбачені санкцією заходи примусу повинні максимально можливою мірою слугувати реальному виконанню відповідного обов'язку, попереджувати його порушення та усувати його шкідливі наслідки[2, с.35-39].

Санкції фінансово-правових норм, як і санкції інших правових норм, містять вказівку на негативні наслідки, які застосовуються до порушника диспозиції норми. Але оскільки норми фінансового права регулюють специфічне коло суспільних відносин, то санкції цих норм застосовуються у випадках таких порушень, які за своїми юридичними наслідками відрізняються від інших. Специфіка санкцій фінансово-правових норм проявляється також у залежності від того, відносини якої стадії фінансової діяльності держави регулюються відповідними нормами. Зокрема, у процесі мобілізації грошових фондів виникає потреба (при невиконанні податкового зобов'язання) примусового виконання зобов'язання [3,с.68-111]. Але оскільки невиконанням зобов'язання в строк завдається певна економічна шкода державі, вона змушена додатково до примусового стягнення застосовувати й інші санкції (штраф, пеню). Враховуючи завдання цільового та раціонального використання грошових фондів держава повинна попереджувати їх нецільове використання, а у випадках, коли це має місце, здійснювати економічний вплив на порушників[1,с.117-130]. Інакше кажучи, вона повинна ставити суб'єкта в таке становище, в якому йому буде економічно не вигідно порушувати припис диспозиції відповідної фінансово-правової норми. Таким чином, на даній стадії фінансової діяльності держави санкція забезпечує цільове та доцільне використання грошових фондів. Тому тут застосовуються такі санкції, як обмеження або припинення фінансування з державного бюджету, утримання з підприємств, установ і організацій коштів державного бюджету, використа-

них ними не за цільовим призначенням, припинення субсидіювання [4,с.63-68].

Становлення, розвиток та удосконалення інституту фінансової відповідальності в Україні здійснюється протягом останніх двох десятиріч і має як позитивні, так і негативні тенденції. Одна з них – особливості реалізації зворотної дії в часі у податковому законодавстві України. Статтею 58 Конституції України визначено: „Закономи та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення”. Суть зворотної дії нормативно-правових актів у часі полягає в тому, що їх юридична обов'язковість поширюється на правовідносини, які виникли до набрання цими нормативно-правовими актами чинності[9]. Положеннями статей 8, 58, 92, 152, пункту 1 розділу XV „Перехідні положення” Конституції України встановлено, що виключно законами України про оподаткування визначаються події та факти і встановлюється відповідальність за їх порушення. Відповідно і зворотна дія у часі реалізується через податкові закони у випадках, коли вони скасовують або пом'якшують відповідальність особи. Починаючи з 01.01.2011 року повноваження, підстави та спосіб дії органів державної податкової служби та їх посадових осіб, права, обов'язки та відповідальність платників податків визначені Кодексом (далі – Кодекс).

Аналіз останніх публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми

Дослідженнями фінансово-правових питань займаються відомі фахівці, тому теоретичною основою дослідження для автора були праці вітчизняних і зарубіжних учених у галузі фінансового права: В.В. Безчеревних, К.С. Бельського, В.М. Вишневецького, Л.К. Воронової, О.М. Горбунової, О.Ю. Грачової, А.В. Гурвича, Т.С. Єрмакової, Б.М. Іванова, М.Ф. Івлевої, А. Й.Іванський, М.В. Карасьової,

О.М. Козиріна, Ю.О. Крохіної, М.П. Кучерявенка, В.О. Лебедева, А.О. Монаєнка, П.С. Пацурківського, М.І. Піскотіна, Н.Ю. Пришви, В.К. Райхера, Ю.А. Ровінського, Л.А. Савченко, Г.А. Тосуняна, Р.О. Халфіної, Н.І. Хімічевої, О.І. Худякова, С.Д. Ципкіна, А.А. Ялбулганова.

Метою цієї статті є дослідження нормативної регламентації фінансової санкції фінансово-правових норм у Податковому кодексі України. З'ясування особливостей реалізації принципу зворотної дії в часі у податковому законодавстві України.

Виклад основних положень

Отже, Кодекс – це кодифікований законодавчий акт, яким регулюється сфера податкових правовідносин, що містить узгоджені норми, пов'язані з нарахуванням та сплатою податків, та забезпечує комплексне врегулювання питань, пов'язаних з оподаткуванням. Кодекс не передбачає наявності будь-яких інших законів з питань оподаткування, оскільки всі питання щодо основних засад визначення суб'єктів правових відносин, їх права і обов'язки, перелік податків і зборів, що становлять систему оподаткування, об'єктів та бази оподаткування, розміри податкових ставок, порядок ведення податкового обліку, забезпечення виконання податкових зобов'язань та міра відповідальності за порушення у сфері оподаткування передбачені цим актом [8].

Зробимо невеликий екскурс в історію. Оскільки на момент набрання чинності Кодексом не всі закони України з питань оподаткування скасовані, то для врегулювання їх застосування пунктом 3 Підрозділу 10 „Інші перехідні положення” Кодексу передбачена тимчасова перехідна норма, яка пов'язує дію цих законів з Кодексом.

До вступу закону у силу діючого Кодексу принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників визначались Законом України від 25 червня 1991 року №1251-ХІІ, „Про систему оподат-

кування”, статтею 1 якого закони, що регулюють сферу податкових правовідносин, визначені як закони про оподаткування (тобто закони України „Про оподаткування прибутку підприємств”, „Про податок на додану вартість” тощо).

Пунктом 3 ст.113 Кодексу встановлено, що штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, застосовуються у порядку та розмірах, встановлених цим Кодексом та іншими законами України. Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється [8].

Отже, податкові органи здійснюють контроль за дотриманням норм законів з питань оподаткування, чинних до 01.01.2011. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм таких законів застосовуються у порядку та розмірах, встановлених Кодексом та іншими законами України, чинними на момент застосування санкцій. Відповідно до ст. 58 Конституції України та рішення Конституційного Суду України від 09.02.2001 №1-22/2001, якщо подія, факт визначались як правопорушення податковим законодавством, чинним до 01.01.2011, і ця ж подія, факт визначаються в новому законодавчому акті як правопорушення, за вчинення якого застосовується юридична відповідальність, і ця відповідальність пом'якшує або скасовує відповідальність особи, то у такому разі застосовуються норми нового законодавчого акта [13].

Якщо подія, факт не кваліфікувались як правопорушення податковим законодавством, чинним до 01.01.2011, а в новому законодавчому акті ця ж подія, факт визначаються як правопорушення, за вчинення якого передбачено застосування юридичної відповідальності, то у такому разі юридична відповідальність не застосовується.

Якщо, податковим законодавством, чинним до 01.01.2011, подія чи факт визначались як правопорушення, за вчинення якого застосовувалась юридична відповідальність, і в новому законодавчому акті ця ж подія, факт визначаються як правопорушення, за вчинення якого також застосовується юридична відповідальність, то застосовується відповідальність, яка є чинною на момент її застосування.

У зв'язку із втратою чинності Законом України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” і введенням у дію Кодексу, за порушення, вчинені платниками податків до набрання ним чинності, за результатами перевірок, проведених з 01.01.2011, застосовуються санкції та пеня, передбачені Кодексом. При цьому, необхідно враховувати приписи п. 4.1.2 ст.4 Кодексу щодо рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Крім того, статтею 120 Кодексу передбачено, що неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори, податкових декларацій (розрахунків) тягне за собою накладення штрафу в розмірі за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в подвійному розмірі за кожне таке неподання або несвоєчасне подання [8]. Тобто, повторним порушенням, за яке передбачено штраф у розмірі 1020 гривень згідно із пунктом 1 статті 120 Кодексу, буде несвоєчасне подання податкової декларації платником податків незалежно від виду податку, за яке до такого платника протягом року вже було застосовано штраф за неподання податкової декларації та у період до одного року ви-

несено податкове повідомлення-рішення. Отже, стаття 120 Кодексу не прив'язує термін „календарний рік” до можливості застосування повторного штрафу.

При повній або частковій відсутності норм, які регулюють певні суспільні відносини, можливо застосувати аналогію закону, тобто рішення справи або окремого юридичного питання на основі правової норми, що може поширюватись на схожі випадки. Слід зазначити, що застосування аналогії забороняється, якщо вона прямо заборонена законом, чи якщо закон пов'язує настання юридичних наслідків з наявністю конкретних норм [4, с.63-66].

Відповідно до статті 35 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) обставиною, що обтяжує відповідальність за адміністративне правопорушення, є повторне протягом року вчинення однорідного правопорушення, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню; вчинення правопорушення особою, яка раніше вчинила злочин. Статтею 39 КУпАП встановлено: якщо особа, піддана адміністративному стягненню, протягом року з дня закінчення виконання стягнення не вчинила нового адміністративного правопорушення, то ця особа вважається такою, що не була піддана адміністративному стягненню [6]. Отже, для визначення повторності правопорушення відповідно до частини другої пункту 1 статті 120 Кодексу відлік 365 днів (для високосного року – 366 днів) починається з дати винесення органом державної податкової служби податкового повідомлення-рішення [8].

Не менш важливим є питання: за які порушення Кодексу не застосовуються штрафні санкції до платників податку на прибуток згідно з пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Кодексу? Відповідно до пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Кодексу до платників податку на прибуток підприємств та платників податків, що перейшли на загальну систему оподаткування, за порушення податкового законодавства за наслідками діяльності у II- IV календарних кварталах 2011 року фінансові санкції не застосовуються. Ця норма Перехідних по-

ложень Кодексу передбачає звільнення від фінансової відповідальності двох категорій платників податків:

1) платників податку на прибуток підприємств;

2) платників податків, що перейшли на загальну систему оподаткування, тобто осіб, які раніше перебували на спрощеній системі оподаткування.

Установлене Перехідними положеннями Кодексу звільнення від фінансових санкцій платників податку на прибуток (першої категорії осіб, зазначених у пункті 6 підрозділу 10 розділу XX Кодексу) 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, а отже фінансові санкції, від яких звільняються платники податку на прибуток згідно з пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Кодексу, 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. Пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Кодексу передбачено окреме звільнення від відповідальності у вигляді фінансових санкцій осіб, що раніше перебували на спрощеній системі оподаткування. Зазначене звільнення впроваджене поряд із звільненням від відповідальності інших платників податку на прибуток, і не є тотожним йому, 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 [5].

Таким чином, особи, які перейшли зі спрощеної на загальну систему оподаткування, на підставі пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Кодексу звільняються від фінансових санкцій за порушення податкового законодавства за наслідками діяльнос-

ті у II-IV кварталі 2011 року незалежно від видів податків, норми щодо справляння яких порушені.

Водночас звільнення, передбачене пунктом 6 підрозділу 10 розділу XX Кодексу, застосовується лише до правовідносин, які виникли після набрання чинності Кодексом. Тож зазначене звільнення від фінансових санкцій може бути поширене лише на тих платників податків, які перейшли на загальну систему оподаткування після набрання чинності Кодексом. Якщо особа перейшла на загальну систему оподаткування до 1 січня 2011 року, вона не підпадає під коло осіб, що до яких запроваджене звільнення від фінансових санкцій, але якщо така особа є водночас платником податку на прибуток, то вона звільняється від фінансових санкцій лише за порушення правил сплати цього податку на рівні з іншими платниками податку на прибуток відповідно до пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Кодексу [8].

З урахуванням викладеного можна констатувати, що нормативна конструкція фінансової санкції за Кодексом потребує суттєвого удосконалення. І подальші наукові дослідження в цьому напрямку мають бути спрямовані на створення такої моделі фінансової санкції, яка б повністю відповідала конституційним принципам юридичної відповідальності.

У висновку слід зазначити, що втрату права перебувати на спрощеній системі оподаткування платником єдиного податку необхідно відрізнити від переходу на загальну систему оподаткування. Така втрата має місце у випадку 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. За наявності обставин, що вказують на втрату права перебування особи на спрощеній системі оподаткування, така особа несе відповідальність на загальних підставах.

АНОТАЦІЯ

Наукова стаття обумовлена необхідністю дослідження та аналізу норм Податкового кодексу України. У статті розглянуто відносини у сфері справляння податків і зборів, порядок їх адміністрування, коло суб'єктів податкових правовідносин та відповідальність за порушення податкового законодавства, які визначаються Податковим кодексом України. Виокремлено наукові підходи щодо їх ознак та проаналізовано санкції, які застосовуються органами Міністерства доходів та зборів.

SUMMARY

The article deals with the relationship in the collection of taxes and fees, the order of administration, the range of subjects of tax and legal responsibility for tax violation as determined by the Tax Code of Ukraine. Found out scientific approaches to the isolation of the its characters and the author proposed the definition and characteristics of penalties that zastosovuyutsya. yutsya by the Ministry of in come and fees.

Література

1. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність : теоретичний аналіз : моногр. – О., 2008. – 504 с.
2. Хаменушко И. В. О правовой природе финансовых санкций // Юридический мир. – 1997. – № 1. – С. 35-39.
3. Брызгалин А. В., Зарипов В. М. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ (часть 1) // Хозяйство и право. – 1999. – № 9. – С. 5–9.
4. Курбатов А. Я. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушения налогового законодательства // Хозяйство и право. – 1995. – № 1. – С. 63–66.
5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : Учеб. – Х., 2001. – 584 с.
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х (з наступними змінами) // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до №51. – Ст. 1122. Доступ з ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=80731-10>.
7. Митний кодекс від 13 березня 2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 32. – Стор. 9. – Ст.1175.

8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року. [Електронний ресурс]. Режим доступу <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

9. Конституція України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – Ст. 141.

10. Про Міністерство доходів і зборів України: Указ Президента України від 18 березня 2013 року № 141/2013 // Офіційний вісник України від 29.03.2013 – 2013 р., № 22, стор. 9, стаття 739.

11. Адміністративний процесуальний кодекс України (проект) //Адміністративна юстиція: європейський досвід і пропозиції для України / Автори-упорядники І. Б. Коліушко, Р. О. Куйбіда. – К.: Факт, 2003. – С. 109-195.

12. Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 лютого 2006 р. № 90-р // Офіційний вісник України. – 2006. – № 7. – Ст. 376.

- 13.Рішення Конституційного Суду України від 30 травня 2001 р. №1- рп/2001 у справі №1-22/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб) // Офіц. вісн. України. – 2001. – №24. – Ст. 1076.