

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ТА ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Удосконалення державного регулювання господарської діяльності для забезпечення гарантування конституційного права кожного громадянина на підприємницьку діяльність та захист економічних інтересів держави повинно здійснюватись з урахуванням змін у сучасному світі та розвитку ринкових відносин. При цьому, першочерговим чинником цього є його законодавче закріплення з дотриманням рівноваги відповідальності як держави перед суб'єктами господарювання, так і зазначених суб'єктів перед державою. Вивчення прогалів та перспективи заміни застарілих норм на нові сьогодні має пріоритетний напрям першочергового детального аналізу та вивчення.

Ключові слова: механізми податкового регулювання, податкове законодавство, господарська діяльність, відповідальність, податковий борг, податкова служба.

Усовершенствование государственного регулирования хозяйственной деятельности для обеспечения гарантирования конституционного права каждого гражданина на предпринимательскую деятельность и защиту экономических интересов государства должно осуществляться с учетом изменений в современном мире и развития рыночных отношений. При этом первоочередным фактором этого является его законодательное закрепление с соблюдением равновесия ответственности государства перед субъектами хозяйствования, так и указанных субъектов перед государством. Изучение пробелов и перспективы замены устаревших норм на новые в настоящее время имеет приоритетное направление первоочередного детального анализа и изучения.

Ключевые слова: механизмы налогового регулирования, налоговое законодательство, хозяйственная деятельность, ответственность, налоговый долг, налоговая служба.

Improvement of state regulation of economic activities to ensure the guarantee of the constitutional right of each citizen to the entrepreneurial activity and the protection of the economic interests of the state should be carried out with account of changes in the modern world and the development of market relations. The primary factor behind this is its legally defined with the observance of the balance of responsibility of the state before the subjects of management, and these entities to the state. The study of gaps and prospects for the replacement of outdated norms for new ones at the present time has a priority direction of the priority detailed analysis and studies.

Key words: mechanisms of tax regulation, tax legislation, economic activity, responsibility, tax debt, the tax service.

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин вплинув на відповідний розвиток податкової системи України і господарської діяльності. На сьогодні нормативна база регламентуюча механізми регулювання господарської діяльності залишається недосконалою та потребує удосконалення. Тому при подальшій зміні механізмів регулювання за необхідне системно

проаналізувати чинні норми та їхнє практичне застосування. Особливо актуальним є питання приведення нормативно-правових актів України, що регулюють податкові відносини.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Дослідженню й розвитку правового забезпечення законодавства України з питань оподаткування відводилось значне місце в працях багатьох

учених, зокрема: Васильців Т. Г., Костенко О. О., Замойський І. Є., Шунькін Ю. В., Вдовенко М. М., Дудник Л. М., Корецький О. М. та інші.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. На сьогодні основні засоби державного регулювання господарської діяльності не є ефективними, що зумовлює необхідність їх перегляду. Податковий кодекс України встановлює нові норми, що регулюють механізми державного податкового регулювання господарської діяльності, які є новими та недосконалими. Це зумовлює необхідність їх детального дослідження та визначення прогалин функціонування механізмів притягнення до відповідальності та стягнення заборгованості перед державою, які є важливим інструментом регулювання інтересів держави в особі органів податкової служби.

Мета статті: визначити основні законодавчі неврегульованості механізмів податкового регулювання господарської діяльності на сучасному етапі.

Виклад основного матеріалу. Особливу увагу науковців, законодавців та практиків незмінно привертає податкова проблематика, оскільки питання вдосконалення податкового законодавства, реформування системи податків і зборів становлять ключові проблеми фінансової політики держави. Актуальність дослідження правового забезпечення податкового регулювання зумовлена необхідністю нормативного вдосконалення відносин податкових органів як головних податкових регуляторів з усіма суб'єктами податкових відносин у механізмі державного податкового регулювання господарської діяльності.

Дослідження податкового законодавства сьогодні є важливим чинником урегулювання інтересів як держави та і суб'єктів господарської діяльності. Для більш ефективного виявлення позитивних і негативних сторін у сучасному правовому забезпеченні механізму податкового регулювання податкових відносин вкрай необхідно системно розглянути правові норми, що регулюють зазначений механізм, який сприятиме виробленню найбільш ефективних прийомів проведення податкового регулювання і дозволить визначити основні перспективи і тенденції їх еволюції в майбутньому.

Одним з основних напрямів модернізації держави і суспільства є досягнення необхідного рівня правового забезпечення.

Проблеми оподаткування розглядалися в наукових працях правознавців-фахівців податкового та фінансового права, також податковому впливу держави на господарську діяльність займалися науковці державного управління. Однак, у жодному з досліджень не проводиться комплексне дослідження відповідальності суб'єктів як складової державного регулювання та механізму впливу держави на господарську діяльність, що робить актуальним аспект дослідження недосконалості правового забезпечення зазначених механізмів.

Розглядаючи прогалини податкового правового забезпечення податкового регулювання діяльності

суб'єктів господарської діяльності необхідно визначити поняття «податкового законодавства».

Із практики застосування термінів, слів та словосполучень у юриспруденції термін «законодавство» використовується у двох значеннях:

1) сукупність чинних нормативно-правових актів: законів, постанов, декретів, указів, наказів, інструкцій правотворчих органів, що регулюють правовідносини в державі. Відрізняють законодавство в цілому та законодавство з окремих галузей права (конституційне законодавство, податкове законодавство, адміністративне законодавство, кримінальне законодавство, трудове законодавство, цивільне законодавство тощо);

2) діяльність правотворчих органів, у першу чергу – вищого законодавчого органу та вищих органів виконавчої влади держави з правового регулювання суспільних відносин в державі шляхом прийняття законів та інших нормативно-правових актів, їх зміни, а також скасування.

Цей термін без визначення його змісту використовує і Конституція України. У законах, залежно від важливості та специфіки суспільних відносин, що регулюються, цей термін вживається в різних значеннях: одні мають на увазі лише закони; інші – насамперед, кодифіковані, до поняття «законодавство» включають як закони й інші акти Верховної Ради України, так і акти Президента України, Кабінету Міністрів України, а в деяких випадках – також і нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади [1].

Податковий кодекс України не містить визначення податкового законодавства. Водночас, пунктом 3.1 статті 3 Податковий кодекс України встановлює, що податкове законодавство України складається з таких документів:

- Конституції України;
- Податкового кодексу України;
- Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввезним або вивезним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України;
- чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;
- нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи;
- рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України [3].

Безпосередньо Податковий кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та механізм їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію податкових органів, повноваження і

обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Виконання суб'єктами господарської діяльності приписів норм законодавчих актів та обов'язку щодо дотримання норм взагалі всього законодавства об'єктивно не може спиратися лише на високий рівень їх «податкової культури» та усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового законодавства належної поведінки. На сучасному етапі для забезпечення необхідного рівня податкових надходжень та ефективного розвитку господарської діяльності вирішального значення набуває застосування заходів державного примусу в механізмі регулювання господарської діяльності.

Державний примус у механізмі податкового регулювання реалізується шляхом встановлення і реалізації заходів юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Відповідальність за порушення податкового законодавства регламентована главою 11 Податкового кодексу України, якою визначено три види відповідальності суб'єктів податково-господарських правовідносин за невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством, а саме:

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна [3].

Адміністративна відповідальність настає у разі вчинення адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. Особливостями адміністративних санкцій є:

- 1) відсутність тяжких правових наслідків;
- 2) застосування щодо менш тяжких податкових правопорушень (проступків);
- 3) адміністративні санкції не тягнуть за собою судимості.

Відповідно до статті 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 [5].

Адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені Кодексом України про адміністративні правопорушення настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності.

Підстави притягнення до адміністративної відповідальності та санкції, які накладаються на порушників, визначені податковим законодавством та Кодексом України про адміністративні правопорушення.

Адміністративну відповідальність суб'єктів податково-господарських відносин за необхідно розділити на два види відповідальності по суб'єктному складу. По-перше, це відповідальність

суб'єктів господарської діяльності, до якої належать:

- порушення прав на об'єкт права інтелектуальної власності;
- порушення порядку проведення розрахунків;
- ухилення від повернення виручки в іноземній валюті;
- незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків;
- порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;
- неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);
- невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби;
- порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи;
- порушення умов видачі векселів;
- порушення порядку провадження господарської діяльності;
- зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка;
- зайняття забороненими видами господарської діяльності;
- незаконні дії у разі банкрутства;
- фіктивне банкрутство;
- виготовлення, придбання, зберігання або реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів.

По-друге, це відповідальність посадових осіб органів державного управління, до якої належать:

- порушення обмежень щодо використання службового становища;
- пропозиція або надання неправомірної вигоди;
- порушення обмежень щодо сумісництва та суміщення з іншими видами діяльності;
- порушення встановлених законом обмежень щодо одержання дарунка (пожертви);
- порушення вимог фінансового контролю;
- порушення вимог щодо повідомлення про конфлікт інтересів;
- незаконне використання інформації, що стала відома особі у зв'язку з виконанням службових повноважень;
- невжиття заходів щодо протидії корупції [5].

Із восьми видів адміністративних стягнень у механізмі податкового регулювання господарської діяльності застосовуються два види зазначених стягнень до суб'єктів господарської діяльності – штраф (надано право податковим органам) та конфіскація предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення; грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення (на підставі рішення суду).

Хоча порядок та підстави притягнення є досить унормованими, але фактично існують певні правові прогалини.

Так статтею 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачається відповідальність за провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання.

Під господарською діяльністю в Господарському кодексі України розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Підприємницька діяльність є одним із видів господарської діяльності, і полягає в самостійності, ініціативності, систематичності, на власний ризик господарської діяльності, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [2].

Тобто для кваліфікації порушення провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання необхідним чинником є наявність всіх ознак господарської (підприємницької) діяльності тобто провадиться зазначеною особою безпосередньо, самостійно, систематично, і на власний ризик. Правова неврегульованість полягає в відсутності законодавчого визначення «систематичності». Жоден законодавчий акт не дає визначення «систематичності здійснення господарської діяльності».

Приписами статті 244 Кодексу адміністративного судочинства України визначено що рішення Верховного Суду України, прийняте за результатами розгляду заяви про перегляд судового рішення з мотивів неоднакового застосування судом (судами) касаційної інстанції одних і тих самих норм матеріального права у подібних правовідносинах, є обов'язковим для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить зазначені норми права, та для всіх судів України [4].

Нормами Конституції України, які є нормами прямої дії визначено: «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [1].

Так, систематичність господарської діяльності визначається діяльність суб'єкта пов'язану із виробництвом чи реалізацією продукції, виконанням робіт, наданням послуг із метою отримання прибутку, яка містить ознаки підприємницької, тобто провадиться зазначеною особою безпосередньо самостійно, систематично (не менше ніж три рази протягом одного календарного року) і на власний ризик, що визначено Постановою Пленуму Верховного Суду України [9].

Як правило, на практиці порушники при складанні адміністративних протоколів від

пояснень відмовляються або пояснюють намаганням спробувати і займатися лише один день. Як наслідок, при розгляді судами адміністративних справ протоколи повертаються до органів податкової служби на доопрацювання у зв'язку з недоведеністю вчиненого адміністративного проступку.

З аналізу вказаних конституційних положень та норм законодавчих актів, їх практичного застосування вбачається неурегульованість питання щодо визначення питання систематичності господарської діяльності та як наслідок неможливості ефективного функціонування механізму притягнення до відповідальності суб'єктів які здійснюють господарську діяльність без державної реєстрації.

Оскільки зазначені норми стосуються не індивідуально визначених суб'єктів, а охоплюють їх широке коло і розраховані на неодноразовість застосування, вкрай необхідне законодавче закріплення нормативності положень правових актів за їх змістом, формою та юридичним механізмом застосування.

Адміністративні правопорушення у своїй більшості є державно-управлінськими протиправними вчинками, суперечать установленому механізму управління в державі. Вони полягають у порушенні законів, забезпечення практичної дії яких покладається на органи державного податкового регулювання та їх посадових осіб.

Завданням Кодексу України про адміністративні правопорушення є зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України, сумлінного виконання своїх обов'язків також основним принципом податкового законодавства є невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства [5].

Аналізуючи міру адміністративної відповідальності в умовах сьогодення, за доцільно переглянути розмір штрафних санкції щодо порушення податкового законодавства, оскільки в деяких випадках він є незбалансованим стосовно вчиненого проступку, та занадто висока диференціація притягнення до відповідальності що надає можливість варіювати розміром штрафу по відношенню до різних суб'єктів господарської діяльності.

Потребують правового унормування і норми що регулюють строк накладення адміністративних санкцій, оскільки при системному розгляді яких існує можливість їх двоякого трактування як регуляторів господарської діяльності так і судами.

Так нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення встановлено що адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а при тривалому правопорушенні – не пізніше ніж через два місяці з дня його виявлення, а у разі підвідомчості справи про адміністративні правопорушення суду стягнення може бути накладено

не пізніш як через три місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – не пізніш ніж через три місяці з дня його виявлення [5].

Розглядаючи норми законодавства можливо ствердити що законодавство регулює адміністративну відповідальність не містить визначення понять «разового» і «тривалого» правопорушення, обмежуючись загальною нормою що такі правопорушення можуть існувати на практиці.

Як то визначено статтею 255 Кодексу України про адміністративні правопорушення протоколи про правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи 54 органів державного управління [5].

Кожен з цих державних органів на практиці видає, для свої посадових та службових осіб, інструкції з оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення та надає свої методичні рекомендації щодо їх застосування.

Системний аналіз викладених положень дає підстави дійти висновку, що за своїм змістом норми адміністративного законодавства в деяких аспектах не є однозначними. Залишається невизначеним на який орган покладається обов'язок здійснювати роз'яснення застосування Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Так позицію з приводу можливих критеріїв розмежування «триваючих» та «разових» правопорушень висловлювали у своїх листах значна кількість органів державного управління у різних сферах.

Міністерство юстиції України висловило позицію, згідно з якою триваючими правопорушеннями є проступки, пов'язані з тривалим, безперервним невиконанням обов'язків, передбачених правовою нормою. Такі правопорушення припиняються або виконанням установлених обов'язків, або притягненням винної особи до відповідальності.

Міністерство юстиції України визначило, що в теорії адміністративного права розрізняють продовжувані та триваючі адміністративні правопорушення.

Відповідно до позиції Міністерства юстиції України, триваючими визнаються правопорушення, які, розпочавшись з будь-якої протиправної дії чи бездіяльності, здійснюються потім безперервно шляхом невиконання обов'язків. Початковим моментом такого діяння може бути активна дія чи бездіяльність, коли винна особа або не виконує конкретний покладений на неї обов'язок, або виконує його не повністю або неналежним чином [12].

Враховуючи те що характер правопорушення впливає на механізм застосування санкцій, значної кількості контролюючих органів довелося висловити свою позицію щодо нього.

Так, Головна державна податкова інспекція України до разових порушень віднесла несвоєчасне подання декларацій, розрахунків, аудиторських висновків, платіжних доручень на внесення платежів до бюджетів та державних цільових

фондів тощо; до триваючих – відсутність бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, ведення його з порушенням установленого порядку тощо [13].

Усебічний аналіз судових справ про адміністративні правопорушення засвідчив, що однією з підстав скасування судами рішень про накладення адміністративних стягнень було закінчення строку накладення адміністративного стягнення. Умовою виникнення таких спорів є різне розуміння суб'єктами природи цих строків.

Таким чином, з метою удосконалення функціонування інституту притягнення до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства та як наслідок механізму податкового регулювання господарської діяльності за доцільно положеннями законодавчих актів визначити поняття «триваючого» правопорушення та віднести ті чи інші дії або бездіяльність посадових осіб суб'єктів господарської діяльності. Зазначені нововведення дозволять однозначно застосовувати приписи норм законів та однаково підходити при застосуванні санкції до суб'єктів господарської діяльності.

Законодавче закріплення можливості застосування штрафних санкцій до юридичних осіб за порушення податкового законодавства зумовлює необхідність розгляду питання щодо правової природи цих санкцій. Професор, завідувач кафедри адміністративного права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого, член-кореспондент Академії правових наук України Ю. П. Битяк зазначає, що для підвищення ефективності законодавства про адміністративну відповідальність юридичних осіб слід чітко визначити загальні засади такої відповідальності та встановити механізм притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності [14].

Конституцією України встановлено, що виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них [1].

Конституційний Суд України зазначив що вказаною нормою Конституції безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. Таким чином, коректним може бути твердження, що перелік інших видів відповідальності, які прямо не вказані в Конституції України, можуть мати місце відображення в положеннях законодавчих актів, у тому числі в податкових законах [8].

Фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі порушення приписів податково-правових норм і полягає у застосуванні органами державного управління до правопорушника передбачених законом санкцій.

Податкові органи є повноправними суб'єктами застосування до суб'єктів господарської діяльності – платників податків фінансових (штрафних) санкцій.

Норма статті 111 Податкового кодексу України що встановлює фінансову відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами, не є узгодженою з статтею 1 Кодексу в якій визначено що відповідальність регулюється саме Податковим кодексом, а не іншими законами [3].

Механізм застосування фінансової відповідальності може застосовуватись у вигляді:

- штрафної санкції (фінансової санкції, штрафу) – плати 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;

- пені – суми коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Строк застосування фінансової відповідальності як і визначення податкового зобов'язання податковими органами встановлюється не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих податковим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання.

Поряд з адміністративною відповідальністю посадових осіб-суб'єктів господарської діяльності, фінансова відповідальність самих суб'єктів господарської діяльності застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення, при цьому фінансова відповідальність також настає за кожне правопорушення окремо.

Розглядаючи норми Податкового кодексу України, яким регламентуються підстави та порядок притягнення до фінансової відповідальності суб'єктів господарювання він не містить визначення понять «разового» і «триваючого» правопорушення, а лише визначає можливість наявності таких правопорушень на практиці.

Аналізуючи та зіставляючи норми Податкового кодексу, вбачається можливість маніпулювання суб'єктами господарської діяльності зазначених приписів.

Суб'єкти господарювання зобов'язані забезпечити зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з передбаченого граничного терміну подання такої звітності.

Пунктом 44.5 статті 44 розділу II Податкового кодексу України визначено, що у разі втрати, пошкодження або дострокового знищення первинних документів, платник податків зобов'язаний у п'ятиденний строк з дня такої події письмово повідомити орган державної податкової служби за місцем обліку:

- особисто або уповноваженою на це особою;

- надіслати повідомлення поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством [3].

Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до органу державної податкової служби.

У разі неможливості проведення перевірки платника податків у випадках, терміни проведення таких перевірок переносяться до дати відновлення та надання документів до перевірки в межах 90 календарних днів.

Отже, стаття 44 розділу II Кодексу встановлює єдині вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності, зокрема і порядок повідомлення платником податків органу державної податкової служби про втрату документів протягом всього терміну, встановленого законодавством для їх зберігання, загальний порядок відновлення документів та проведення перевірки платника у таких випадках.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [6].

Відповідно до пункту 6.10 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, у разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державною пожежного нагляду. Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджує керівник підприємства. Копія акта в 10-денний строк надсилається до органу, у сфері управління якого перебуває підприємство, та органу державної податкової служби [10].

Розглядаючи зазначені положення та аналізуючи міру відповідальності суб'єктів господарської діяльності за доцільно відзначити що за не забезпечення зберігання первинних документів до платника податків можливо застосування двох видів відповідальності:

– по-перше, фінансова відповідальність яка регламентована приписами статті 121 Податкового кодексу України яка тягне за собою накладення штрафу в розмірі 510 гривень, а у разі виникнення таких обставин протягом року накладення штрафу в розмірі 1020 гривень.

– по-друге, у разі їх умисного знищення, пошкодження чи приховування, з корисливих мотивів або в інших особистих інтересах за наявності складу злочину – караються штрафом до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років та ті самі дії, якщо вони спричинили порушення роботи підприємства, установи чи організації або вчинені щодо особливо важливих документів, – караються штрафом до сімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років, або позбавленням волі на той самий строк.

Враховуючи зазначене вбачається що за порушення норми закону, щодо обов'язку суб'єкта господарської діяльності у п'ятиденний строк з дня пошкодження або дострокового знищення первинних документів письмово повідомити орган державної податкової служби, не передбачається жодної відповідальності.

Разом із тим, статтею 44 Податкового кодексу України передбачається альтернатива вибору механізму дії податкового органу, а саме «у разі неможливості проведення перевірки», така формулювання норми закону є некоректним по відношенню до статті 83 цього ж Кодексу. Так підставами для висновків при проведенні перевірки повинні бути:

– первинні документи що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення;

– податкова інформація;
– експертні висновки;
– судові рішення;
– інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені цим Кодексом або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на органи державної податкової служби [3].

Тобто одразу виникає колізія: з одного боку, кожна господарська операція повинна бути підтверджена первинними документами, з іншого – у разі якщо податковий орган визначить можливість проведення перевірки без таких документів його дії будуть відповідати приписам пункту 44.5 статті 44 Податкового кодексу, але суперечити статті 83 цього ж Кодексу.

Одним із заходів впливу на правомірну поведінку суб'єктів господарської діяльності

Податковим кодексом України визначено застосування адміністративного арешту майна такого суб'єкту.

Як визначено Податковим кодексом органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Однією з обставин застосування адміністративного арешту майна є відмова суб'єкта господарювання від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби. Положення кодексу встановлює саме відмову від документальної перевірки. За таким недосконалим формулюванням приписів у суб'єктів господарювання вбачається можливість не допуску до проведення фактичних перевірок, хоча у податкових органів і будуть існувати обставини для її проведення. Враховуючи зазначене за доцільно виключити слово «документальної» з підпункту 94.2.3 пункту 94.2 статті 94 Податкового кодексу України.

Недосконалим є механізм стягнення податкового боргу суб'єктів господарської діяльності які визначені самостійно зазначеними суб'єктами.

Так, приписами Податкового кодексу України визначено неможливість оскарження суб'єктами господарювання самостійно визначених грошових зобов'язань.

Податковий орган має право на звернення до суду щодо стягнення коштів суб'єкта господарської діяльності, який має податковий борг, з рахунків у банках, обслуговуючих такого платника, на суму податкового боргу або його частини.

Так, згідно з пунктом 240.1 статті 240 Податкового кодексу України, платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

240.1.1 викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення.

Відповідно до пункту 249.1 статті 249 Податкового кодексу України, суми податку обчислюються за податковий (звітний) квартал платниками податку, податковими агентами (які визначені підпунктом 241.2.1 пункту 241.2 статті 241 цього ж Кодексу). Податкові агенти, які визначені підпунктом 241.2.2 пункту 241.2 статті 241 цього ж Кодексу, обчислюють суми податку на дату подання митної декларації для митного оформлення.

Статтею 250 Податкового кодексу України передбачено, що базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу. Платники податку, крім тих, які визначені пунктом 240.2 статті 240 цього Кодексу, та податкові агенти складають податкові декларації за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до органів державної податкової служби та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, за винятком податкових агентів, визначених підпунктом 241.2.2 пункту 241.2 статті 241 цього Кодексу, які сплачують податок до або в день подання митної декларації:

250.2.1. за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів.

Згідно з підпунктом 14.1.175 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [3].

Відповідно до Податкового кодексу України, платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв); землекористувачі.

Згідно статті 285 цього ж Кодексу, базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців).

Пункт 286.5 статті 286 Кодексу, нарахування фізичним особам сум податку проводиться органами державної податкової служби, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за формою, встановленою у порядку визначеному статтею 58 цього Кодексу.

Згідно з пунктом 10 типового договору оренди землі, обчислення розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності здійснюється з урахуванням їх цільового призначення та коефіцієнтів індексації, визначених законодавством [7].

Податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення. Борг з орендної плати за земельну ділянку виникає внаслідок несплати нарахувань за відповідний рік згідно прийнятого

податкового повідомлення-рішення яке суб'єктом господарської діяльності не оскаржувалось та є формою визначення зобов'язання.

Щодо виникнення заборгованості у суб'єктів господарювання можливо ствердити що суб'єкт самостійно обирає спрощену систему оподаткування та подає відповідну заяву про право застосування спрощеної системи оподаткування та стає платником єдиного податку відповідно до Податкового кодексу України.

Податковий борг суб'єкта господарювання з єдиного податку виникає в результаті самостійної несплати узгоджених сум податкових зобов'язань.

Згідно зі статтею 95 Податкового кодексу України, орган державної податкової служби здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Відповідно до статті 59 Податкового кодексу України, у разі коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, орган державної податкової служби надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення [3].

Враховуючи наведене вище вбачається, що органами податкової служби за будь яких підстав за необхідне звернення до суду, хоча сума заборгованості є самостійно узгодженою суб'єктом господарювання. Зазначений порядок є занадто обтяжливим як для підготовки відповідного звернення до суду податковими органами, так і самого розгляду справи судом, що в свою чергу потребує видатків з державного бюджету на направлення позовних заяв суб'єкту господарської діяльності, суду та витрат на відрядження представників органів податкової служби.

Внесення змін до законодавчих актів щодо встановлення можливості податкових органів самостійно приймати рішення (без звернення до суду) про стягнення коштів за податковим боргом, який суб'єкт господарської діяльності визначив самостійно та є узгодженим, надасть змогу реалізувати розвантаження судів від розгляду «малозначних» справ, які майже стовідсотково вирішуються на користь органів податкової служби, та дасть можливість забезпечити дієве та оперативне реагування з боку органів податкової служби на погашення заборгованості суб'єктів господарювання перед державою.

Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, передбачено механізм виконання платіжних документів органів державної податкової служби – інкасових доручень (розпоряджень) та форму таких інкасових доручень [11].

Зазначений механізм дає можливість органам державної податкової служби здійснювати заходи

щодо погашення податкового боргу платників податків та погашення простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за кредитом (позикою), залученим державою або під державну (місцеву) гарантію, а також за кредитом з бюджету на підставі рішень судів, які направляються до виконання органам державної податкової служби.

Склалась практика при виконанні інкасових доручень, які пред'являються в банки органами податкової служби, а саме на рахунку платника коштів немає і протягом операційного часу коштів на його рахунок не надходили, то після закінчення операційного часу ці інкасові доручення (розпорядження) повертаються без виконання до органів податкової служби.

На мою думку, зазначений механізм не є раціональним та доцільно переглянути норми глави 12 Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, та внести зміни у пункти зазначеної глави відповідно до яких, інкасові доручення (розпорядження) органів податкової служби будуть залишатися в банках до їх повного виконання, але не протягом операційного часу.

Зазначені зміни дозволять удосконалити механізм погашення податкового боргу платників

податків. А саме зміна порядку списання банком коштів з рахунків платників податків зменшить листування податкових органів з банками з приводу виконання інкасових доручень (розпоряджень), та виключить можливість «маніпулювання» суб'єктами господарської діяльності недосконалими нормами законодавства щодо зняття коштів з рахунків в банках до повного погашення податкового боргу.

Висновки. Аналіз податкового законодавства показує, що норми законодавства, які регламентують податкові механізми регулювання господарської діяльності, в більшості випадків є неузгодженими та потребують їх перегляду. Виникнення даних правових прогалин є результатом недостатнього наукового забезпечення існуючих норм законодавства.

Перспективи подальших досліджень. Подальші розробки нормативно-правових актів повинні здійснюватись на основі глибокого системного вивчення законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів України, практичні аспекти їх застосування, та аналогічні механізми податкового регулювання господарської діяльності на прикладі зарубіжного досвіду, ретельно аналізуючи слабкі сторони та переваги таких механізмів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. // Відом. Верховної Ради України. – 1996.
2. Господарський кодекс України реєстр. № 436-IV від 16.01.2003 р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Податковий кодекс України реєстр. № 2755-VI від 02.12.2010 р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
4. Кодекс адміністративного судочинства України реєстр. № 2747-IV від 06.07.2005 р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення реєстр. № 8073-X від 07.12.1984 р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» реєстр. № 996-XIV від 16.07.1999 р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. Постанова Кабінету Міністрів України від 3 березня 2004 р. № 220 – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. Рішення Конституційного Суду України від 30 травня 2001 р. № 7-рп/2001 у справі № 1-22/2001. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
9. Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності» від 25 квітня 2003 р. № 3. – Режим доступу : <http://scourt.gov.ua>.
10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку реєстр. № 88 від 24.05.1995 р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
11. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті затвердженої 21.01.2004 року постановою Національного банку України № 22 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 29.03.2004 за № 377/8976. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Лист Міністерства юстиції України від 17.07.2007 № 22-14-493. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
13. Інструкція Головної державної податкової інспекції України від 22.03.1994 року № 04-115/10-1018. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
14. Битяк Ю. П. Адміністративне право України / Ю. П. Битяк. – Харків : Право, 2003. – 576 с.

Рецензенти: Ємельянов В. М., к.т.н, доц.;
Кальниш Ю. Г., д.держ.упр.

© Косенчук С. І., 2013

Дата надходження статті до редколегії 16.05.2013 р.

КОСЕНЧУК Сергій Іванович – начальник юридичного відділу Очаківської об'єднаної Державної податкової інспекції Миколаївської області Державної податкової служби, аспірант, ЧДУ імені Петра Могили, м. Миколаїв.

Коло наукових інтересів: шляхи реформування податкової системи України.