

ГОЛУБ Г. М.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри
господарського права та процесу
(Львівська комерційна академія)

УДК 347.73

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

В статті розглядається фінансово-правова відповідальність в контексті податкових правопорушень; розкрито зміст фінансових санкцій та особливості, що відрізняють їх від інших видів заходів впливу, які застосовуються до суб'єктів податкових правовідносин.

Ключові слова: фінансово-правова відповідальність, податкове правопорушення, фінансова санкція, протиправні дії, ухилення від сплати податку.

В статье рассматривается финансово-правовая ответственность в контексте налоговых правонарушений; раскрыто содержание финансовых санкций и особенности, отличающие их от других мер юридической ответственности, которые применяются к субъектам налоговых правоотношений.

Ключевые слова: финансово-правовая ответственность, налоговое правонарушение, финансовая санкция, незаконные действия, уклонение от оплаты налога.

In the article the financial liability in the context of tax offenses, the content of fines and features that distinguish them from other types of interventions that are applicable to business tax legal relations.

Key words: financial liability, tax offenses, financial sanction illegal actions, tax evasion.

Вступ. Проблема ухилення від сплати податків не є новою. Надмірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання погіршує їхню фінансову безпеку та умови ведення підприємницької діяльності, дестабілізує фінансове становище – тим самим спонукає до ухилення від оподаткування. Певним дійовим засобом при цьому є застосування фінансових санкцій, які тісно пов'язані з юридичною відповідальністю за податкові правопорушення. У зв'язку з цим усунення негативних для фінансової системи наслідків є актуальним і важливим завданням у суспільстві.

Податковим правопорушенням неодноразово присвячувались праці спеціалістів фінансово-правової галузі. У деяких дослідженнях ця проблема розглядалась як основна, в інших працях висвітлювались лише окремі аспекти відповідальності податкових правопорушень. Слід виділити праці Н. Хімічової, Л. Воронової, Н. Кучерявенко. Теоретико-правова характеристика фінансових санкцій, зокрема податкових, подана у наукових роботах А. Ємельянова, Н. Черногора, Р. Усенко, М. Карасьова та інших.

Постановка завдання. Мета статті полягає у розгляді загальних питань, пов'язаних з податковими правопорушеннями, які є протиправними діями платників податків, контрольних органів, службових осіб, що посягають на соціальні цінності у сфері оподаткування.

Результати дослідження. У сфері фінансової діяльності за порушення встановлених умов законодавство передбачає можливість застосування фінансових, адміністративних, дисциплінарних заходів. Нормативна підстава фінансово-правової відповідальності передбачає наявність норми права, яка забороняє соціально-шкідливу (небезпечну) поведінку у фінансовій сфері держави, органів місцевого самоврядування, тобто визначає фактичну підставу фінансово-правової відповідальності – склад фінансового правопорушення.

Заходи державного примусу застосовуються до суб'єктів у випадку вчинення фінансового правопорушення, шляхом встановлення для них певних негативних наслідків у виді обмежень особистого, організаційного чи майнового характеру з метою охорони фінансових відносин, покарання правопорушників, попередження правопорушень та спонукання суб'єктів до належної поведінки у сфері фінансової діяльності держави. До системи заходів державного примусу відносять юридичні санкції та заходи щодо припинення протиправних дій суб'єктів (як, наприклад, вилучення податковим органом у організації документів, що свідчать про приховування чи заниження об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів). До заходів запобіжних (превентивних), які передують застосуванню санкцій, відносять контроль за мобілізацією, розподілом, використанням фондів коштів. До зазначених заходів належать такі, як: обстеження контрольними органами приміщень платників податків; одержання від підприємств даних, необхідних для здійснення фінансового контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів; одержання від установ



банків відомостей про стан поточних бюджетних рахунків підприємств, що використовують бюджетні кошти, та інше.

Основними заходами державного примусу, які застосовуються до суб'єктів фінансових відносин у разі вчинення протиправних діянь, є санкції, залежно від виду юридичної відповідальності.

Фінансово-правові санкції застосовуються у разі вчинення фінансових правопорушень. Вони безпосередньо пов'язані з фінансово-правовою відповідальністю, застосовуються спеціально уповноваженими органами і мають імперативний характер, в окремих випадках вступають у дію за відсутності вини суб'єкта, мають здебільшого грошовий, правовідновлюючий (компенсаційний) штрафний характер; відрізняються від кримінальних, адміністративних, цивільних за змістом функціями і процедурою застосування. Представники науки фінансового права відносять фінансові санкції до особливого виду юридичної відповідальності, виділяючи їй певні ознаки та не ототожнюючи їх із адміністративними. Слід відзначити, що чинне законодавство не дає чіткого та однозначного визначення поняття фінансової санкції [5, с. 21].

Механізм застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства стосується будь-яких порушень щодо обов'язкових платежів. До податкових правопорушень належать відносини з приводу оплати митних платежів, обліку доходів, нарахування податку тощо. Фактично податковим правопорушенням є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування доходів (централізованих коштів). Суб'єктами податкових правопорушень можуть бути як платники податків, серед них і податкові агенти (які зобов'язані нараховувати, утримувати та здійснювати інші дії від імені платника), так і контролюючі та інші органи, їх посадові особи. Особливістю податкових правопорушень є те, що відповідальність настає у разі, коли порушення сталося через неправильне застосування законодавства про оподаткування.

Законодавство Росії (ПК РФ, ст. 110) розмежовує правопорушення, вчинене умисно, від правопорушення, що вчинено з необережності, якщо особа, яка його вчинила, не розуміла протиправного характеру своїх дій (бездіяльності) або шкідливих наслідків, що стали результатом таких дій, хоча мала б і могла це розуміти. Інші провідні країни Західної Європи та США опускають розуміння суб'єктом соціальної небезпеки вчиненого ним діяння та його наслідків. Поняття умислу та суспільної небезпеки вперше було закріплено у 1958 році і впливало з морально-політичної позиції суб'єкта.

Щодо вини організацій у вчиненні податкового правопорушення, то вона визначається залежно від вини її посадових осіб чи її представників, дії яких обумовили такі порушення. Для притягнення платника податку організації до відповідальності за податкові правопорушення, податковому органу треба довести не лише вину цих осіб, а й їхній зв'язок з організацією (посадове положення, відносини представництва) [8, с. 98-99].

Податкові правопорушення розрізняють за різними критеріями. Так, податкові правопорушення передбачені у сфері будівництва, спорту; правопорушення з використанням офшорних компаній, операцій з цінними паперами, фіктивних суб'єктів підприємництва та інших. Крім того, правопорушення можуть бути направлені на саму систему податків (зборів), або щодо прав і свобод платників податків, чи правопорушення, що стосуються ведення бухгалтерського обліку, звітності.

На практиці мають місце правопорушення щодо контрольних функцій податкових органів. Окремими видами правопорушень є протиправні діяння, спрямовані на соціальні цінності у сфері державного пенсійного та соціального страхування, що спричиняють ненадходження коштів до відповідних цільових фондів. До вчинених правопорушень належать: несвоєчасне подання заяви про взяття на облік у територіальних органах фонду; несплата (неперерахування) чи несвоєчасна сплата страхувальниками страхових внесків; приховування (заниження) страхувальником суми заробітної плати (виплат доходу), на які нараховуються страхові внески; неподання або надання недостовірних відомостей, що використовуються в системі персоналізованого обліку та іншої звітності, до відповідних державних фондів тощо.

Відповідальність платників податків охоплює в загальному такі напрямки:

- вилучення прихованого чи заниженого доходу або податку;
- штраф у розмірі, закріпленому у законодавстві, що стягується за чітко визначені види правопорушень;
- стягнення пені у разі затримки сплати податку.

При цьому важливим є те, що пеня стягується незалежно від причин затримки податкової сплати і не звільняє платника від інших видів відповідальності.

Розглядаючи податкові правопорушення як підставу застосування фінансових санкцій, слід вказати, що необґрунтованими є підходи у звуженні змісту категорії податкового правопорушення. Податкові правопорушення є протиправними діяннями суб'єктів відносин (суб'єкта оподаткування, органу, що здійснює податковий контроль, іншого органу чи їх службових осіб), що полягають у неналежному виконанні або невиконанні установлених правил у даній сфері. З цього огляду за податкові правопорушення залежно від ступеню їх суспільної шкідливості може бути передбачено і адміністративну, і кримінальну відповідальність.

До адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства можуть притягуватись громадяни, в тому числі посадові особи, що досягнули певного віку. Підставою такої відповідаль-



ності є адміністративне правопорушення – вина (умисна чи необережна дія). З усіх видів адміністративних стягнень податковим органам надається право використати адміністративний штраф. Його розмір у сумі є кратним до певного показника (мінімальний розмір заробітної плати чи неоподаткований мінімум доходів громадян) (ст. 164², КУпАП).

Кримінальні санкції застосовуються згідно Кримінального кодексу України (ст. 212). Вперше кримінальна відповідальність за податкове правопорушення покладалася на встановлений порядок стягнення податків у 1986 році (ст. 168¹ КК РСФСР, «Ухилення від подання декларації про доходи») [8, с. 301].

Нині законодавче регулювання форми вини в Україні чітко визначено (ст. 212 КК України), на відміну від російського, яке виходить із того, що ухилення від сплати податків вже заздалегідь передбачає усвідомлення суб'єктом того факту, що він укриває об'єкт оподаткування чи його частину.

Слід зауважити, що коло злочинних дій, пов'язаних із сплатою податків у кожній конкретній країні, відрізняється своїми особливостями. Відповідальність за такі правопорушення настає за нормами цивільного, адміністративного чи кримінального права. Так, у США відповідальність за злочини регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954 р., у Франції – Загальним кодексом про податки 1950 р., а у Великобританії та Італії – спеціальним законодавчим актом про податки [2, с. 120].

Нині чинне законодавство України передбачає можливість застосування у податковій сфері фінансових санкцій. У юридичній літературі за своєю суттю їх розглядають як економіко-юридичні. Так, фінансовими санкціями забезпечується виконання і дотримання норм, що належать до різних галузей права, як наприклад, державного матеріального резерву, вироблення алкогольних напоїв, ліцензійної діяльності, культурної спадщини та інших. Вплив фінансових санкцій на порушника виражається у стягненні певних сум грошей. Спеціальним законом з питань оподаткування, який установлює такі стягнення, є Податковий кодекс України. Фактично у ньому містяться всі ознаки фінансових санкцій.

За порушення податкового законодавства найчастіше застосовуються правовідновлюючі та каральні (штрафні) санкції, спрямовані на забезпечення загальних державних інтересів у сфері фінансів відшкодуванням шкоди, заподіяної державі, органам місцевого самоврядування неправомірними діями та покаранням правопорушника.

Каральною фінансово-правовою санкцією є штраф. Це плата, яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням правил оподаткування. Штраф встановлюється нормами податкового законодавства і є стягненням у грошовій формі на користь держави і муніципальних утворень, застосовується податковими та іншими уповноваженими органами щодо юридичних і фізичних осіб за вчинене фінансове правопорушення. На відміну від адміністративного штрафу, штраф як фінансово-правова санкція не може бути замінений іншим покаранням, і уповноважений державою орган не може звільнити від покарання у виді штрафу. На розмір штрафу впливають такі чинники, як: а) вид податкового правопорушення; б) його суб'єкт (зокрема, окремою нормою визначаються особливості сплати штрафу фізичними особами, які займають посади, що підлягають під визначення суб'єктів корупційних діянь, натомість інший розмір штрафу сплатить посадова особа платника податків, яку засуджено за ухилення від сплати податків); в) підстави, за якими контрольний орган визначає (донараховує) суму податкового зобов'язання. В деяких країнах така санкція має так зване «моделювання». Так, Кодекс про внутрішні доходи у США за недоплату податків передбачає комбінований штраф: 5% від несплаченої суми та 50% від суми, яку платник податку отримав би у разі розміщення цих коштів у банк, з урахуванням стандартних банківських ставок [7, с. 326].

Пеня як фінансова правова санкція є платою, що нараховується на суму податкового боргу. Її функція полягає у компенсації державі шкоди у зв'язку з несвоєчасною сплатою відповідними суб'єктами податків, інших обов'язкових платежів. Фінансово-правова пеня має свої особливості, як наприклад: її розмір прямо пропорційно залежить від тривалості прострочення виконання обов'язку; призначається за порушення податковим органом; фіксується нормативним актом (індивідуальним актом податкового органу); найчастіше нараховується на суму податкового боргу. Відрізняється від пені як цивільно-правової санкції тим, що не може встановлюватися угодою сторін, а її сума стягується виключно у дохід держави чи органів місцевого самоврядування. Крім того, стягнення пені з юридичних осіб здійснюється у безспірному порядку уповноваженими органами.

У системі засобів забезпечення виконання суб'єктами обов'язків зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів особливу роль виконує податкова застава – сукупність відносин, що виникають на підставі юридичних фактів, змістом яких є право уповноважених органів застосовувати примусові заходи до платника податків за наявності у нього непогашеного у строк податкового зобов'язання та частково обмежувати права такого платника розпоряджатися власними активами (коштами, рухомим та нерухомим майном), достатніми для забезпечення виконання ним податкового зобов'язання. Даний захід застосовується на підставі закону чи рішення суду.

Виятковим засобом забезпечення погашення податкового боргу є адміністративний арешт майна, який застосовується у разі, якщо інші заходи впливу можуть виявитися неефективними. Цей захід здійснюється виключно на підставі рішення суду за заявою податкового органу.



Розглядаючи податкове правопорушення як підставу застосування фінансових санкцій, слід визначити, що існує податкове правопорушення в широкому розумінні, тобто порушення вимог податкового законодавства, за які застосовуються різні види юридичної відповідальності, та податкове порушення у вузькому розумінні, – це порушення вимог податкових норм, наслідком якого є застосування фінансових санкцій у вигляді штрафу і пені в адміністративному порядку.

Висновки. Таким чином, фінансові санкції є явищем, що тісно пов'язані з юридичною відповідальністю, і ці важливі правові категорії мають розглядатись у взаємодії. Необхідним є ґрунтовне вивчення та дослідження фінансових санкцій, їх особливостей, мети застосування, загальних і спеціальних характеристик, за якими вони вирізняються серед широкого кола державно-примусових заходів. Застосування фінансових санкцій має на меті превенцію правопорушень, тобто стимулювання суб'єктів правовідносин до правомірних дій загалом.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України. – К.: Алерта, 2011. – 472 с.
2. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні / П. Т. Гега. – К.: Юрінком, 1997. – 144 с.
3. Замасло О. Т., Приймак І. І., Грін О. В. Податкова система / О. Т. Замасло, І. І. Приймак, О. В. Грін. – Львів: ЛНУ, 2011. – 378 с.
4. Запольский С. В. Ежегодник МАФП / С. В. Запольский. – М., 2006. – 320 с.
5. Дмитренко Є. С. Коментар до законодавства про фінансово-правові санкції / Є. С. Дмитренко. – К.: Юрінком Інтер. – 2007. – 416 с.
6. Емельянов А. С., Черногор Н. Н. Финансово-правовая ответственность / А. С. Емельянов, Н. Н. Черногор. – М.: Финансы и статистика. – 2004. – 208 с.
7. Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легос, 2001. – 584 с.
8. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України / Р. А. Усенко. – К.: Дакор, КНТ. – 2007. – 168 с.
9. Химичева Н. И. Финансовое право / Н. И. Химичева. – М., 1995. – 340 с.
10. Юридическая ответственность: проблемы теории и практики. – М. – 2011. – 163 с.

ДАНІСЛЯН С. А.,
здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 336.22

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ В УКРАЇНІ

Звертається увага на зміну набору спеціальних податкових режимів, аргументуються позитивні та негативні риси таких перемін, наголошується на можливості у майбутньому появи нових спеціальних податкових режимів. Досліджуються сучасні тенденції розвитку податкового законодавства, пропонується власне бачення стану правового регулювання окремих елементів єдиного податку та висновки щодо доцільності внесення змін з удосконалення податкового законодавства.

Ключові слова: оподаткування, режим, правовий режим, податковий режим, спеціальний податковий режим, єдиний податок, фіксований податок, правовий механізм податку, податковий обов'язок, податкове законодавство.

Обращается внимание на смену набора специальных налоговых режимов, аргументируются положительные и негативные черты таких перемен, акцентируется внимание на возможности в будущем появления новых специальных налоговых режимов. Исследуются современные тенденции развития налогового законодательства, предлагается собственное видение состояния правового регулирования отдельных элементов единого налога и выводы о целесообразности внесения изменений по усовершенствованию налогового законодательства.

Ключевые слова: налогообложение, режим, правовой режим, налоговый режим, специальный налоговый режим, единый налог, фиксированный налог, правовой механизм налога, налоговая обязанность, налоговое законодательство.

Draws attention to the change of a set of special tax regimes, argued for the positive and negative aspects of these changes, focuses on future opportunities for the emergence of new special tax regimes. Explores current trends of tax legislation, proposed its own vision of the state of legal

