

статті важко проаналізувати детально етапи становлення законодавства та зробити належні висновки, але при цьому вважаємо, що зроблене теоретичне дослідження буде представляти достатній науковий інтерес. Метою даної статті є здійснення комплексного та системного теоретичного аналізу основних етапів становлення законодавства про податкові правопорушення на території України.

Найдавніша система прямих податків була у Київській Русі — данина на утримання княжого двору та дружини. Данина сплачувалась зазвичай продуктами сільського господарства і промислів (хутро, віск, мед, шкіра). Збирали данину, безпосередньо виїжджаючи на так зване полюддя, у вигляді різних дарів князю чи представникам його адміністрації, чи “повозом”, коли її привозили до Києва. Саме при зборі данини проявлялися найбільш характерні, негативні риси феодально-децентралізованої системи: неврегульованість розмірів та періоду збору більшості податків, їх величезна кількість і різновидність, випадковість і свавілля поборів, збирання особами, які особисто зацікавлені у максимальному доході. Усе це на практиці доводило до значних зловживань, результатом чого були заворушення і навіть повстання.

Класичним прикладом стали події 945 року — повстання у Древлянській землі проти Київського князя Ігоря. Під час полюддя він спробував стягнути данину з деревлян двічі, за що і поплатився головою [4, 25].

Великим досягненням за часів Київської Русі у впорядкуванні податкової системи стало зведення Ярославом Мудрим загальноприйнятих у ті часи законів у єдину “Руську правду”, яка стала правовим кодексом усієї країни.

Відповідальність за деякі правопорушення у сфері оподаткування вже встановлювало Соборне уложення 1649 року. Передбачалися наступні види деліктів: неправомірне стягнення мита з феодалів або залежних від них осіб; ухилення від сплати мита торговими людьми; об’їзд мостів в зимовий час по річці з метою ухилення від “мостовини” [14].

В Уложенні про покарання кримінальні та виправні 1845 року (в виданні 1866 року) та Кримінальному уложенні 1903 року також містилися норми про відповідальність за податкові правопорушення.

Слід зазначити, що кримінальне законодавство того періоду встановлювало відповідальність як за скоєння злочинів, внаслідок чого виникала кримінальна відповідальність, так і за скоєння проступку, який тягнув за собою адміністративну відповідальність. В кримінальному законодавстві того часу було відсутнє чітке розмежування в визначенні злочину та проступку. У вказані кримінальні уложення були включені, в основному, норми податкового законодавства — Положень 1865 та 1898 років. В більшості випадків за скоєння податкових правопорушень використовувалися заходи адміністративної відповідальності у вигляді стягнень — грошових штрафів та пені. На думку багатьох вчених, метою такого покарання була каральна функція. Дана функція, з точки зору теоретичних положень цивільного права, забезпечувалася винагородою казні держави за понесені збитки. Відшкодування даних збитків забезпечувалося стягненням штрафу у вигляді пені як публічної неустойки.

Після революції 1917 року приймаються перші декрети про стягнення податків, зокрема, 27 листопада 1917 року “Про стягнення прямих податків, про сплату прибуткового податку за окладами; штрафних та адміністративних санкцій за порушення строку внесення податків (аж до конфіскації майна та тюремного ув’язнення) та примушення до виконання приписів Декрету силами Червоної гвардії та міліції”. 30 жовтня 1918 року вводиться одноразовий надзвичайний десятимільярдний революційний податок, який стягувався за розкладною системою: загальна сума податку розкладалася по губерніям, містам, повітам, волостям, а потім — за платниками. Міська та сільська біднота повністю звільнялися від сплати податку.

В період з жовтня 1917 р. та до закінчення “військового комунізму” дію всіх податків практично було призупинено, а податкові органи було розформовано.

Формування податкової системи України почалося на рубежі 1991–1992 рр. Однак ще довгий час при оподаткуванні використовувалися радянські нормативні акти. В Україні з 1991 р. керувалися Законом Української РСР від 25 червня 1991 р. “Про систему оподаткування” в якості закону, який регулює національну систему оподаткування [12].

21 січня 1993 р. було прийнято Декрет КМУ “Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів”. Відповідно до норм цього Декрету, після закінчення встановлених строків сплати відповідних платежів невнесена сума вважалася недоїмкою і стягувалася з нарахуванням пені, якщо законодавством України не було встановлено стягнення недоїмки за окремими платежами без нарахування пені. Пеня із сум недоїмки нараховувалась з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України від суми недоплати, розрахованої за кожний день прострочення платежу. Крім того, встановлювалося, що за несвоечасне зарахування платежів з вини установ банків до доходів державного бюджету України, бюджету Республіки Крим, бюджетів місцевого самоврядування, інших місцевих бюджетів і позабюджетних фондів, на рахунки установ Української державної страхової комерційної організації, Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України та централізованого Фонду соціального страхування колгоспників України, установа банку сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, у розмірах, установлених законодавством за такими видами платежів. Днем подання до установ банків платіжного доручення за всіма видами платежів вважається день його реєстрації в цих установах [10].

На розвиток положень цього Декрету 2 листопада 1993 р. було прийнято Інструкцію Міністерства фінансів України “Про особливості застосування Декрету Кабінету Міністрів України N 8–93 від 21 січня 1993 року “Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів”. Даною інструкцією встановлювався порядок стягнення не внесених у встановлені строки податків, податкового кредиту та інших платежів, у тому числі платежів щодо відшкодування витрат Державного бюджету України на виконання кредитних та гарантійних зобов’язань України, які виникли внаслідок невиконання юридичними особами-позичальниками своїх зобов’язань щодо погашення та обслуговування на даних на умовах повернення кредитів, залучених державою або під державні гарантії, передбачених Класифікацією доходів і видатків Державного та місцевих бюджетів України, до Державного бюджету України, бюджету Республіки Крим, бюджетів місцевого самоврядування, інших місцевих бюджетів і позабюджетних фондів, внесків до державних цільових фондів, сум фінансових санкцій, що застосовуються до підприємств, установ, організацій і громадян за порушення сплати податків і неподаткових платежів до бюджетів і державних цільових фондів [11].

Система штрафних санкції за порушення податкового законодавства одержала певне впорядкування в Україні з 2001 року. Із прийняттям 21 грудня 2000 р. Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” штрафні санкції за порушення податкового законодавства накладаються на платників податків у відповідності зі ст. 17 даного Закону, крім штрафних санкції за порушення валютного законодавства, установлюваних окремими законодавством. Штрафні санкції при цьому накладають контролюючими органами й самостійно нараховуються й сплачуються платниками податків [9].

В якому ж напрямку буде проходити подальше вдосконалення нормативно-правових актів, які регламентують суспільні відносини в галузі оподаткування та відповідальності за податкові правопорушення? Уявляється, що на розвиток податкових правовідносин в цілому впливає багато причин. Можна виділити фактори, які впливають із зовнішніх структур — суспільства і держави, і внутрішні закономірності, які випливають з логіки та традицій розвитку самого права і законодавства.

Безумовно, основним зовнішнім фактором, який визначає подальшу судьбу податкового права в цілому, та інституту відповідальності, як його частини є податкова політика, яка проводиться державою. На думку автора, податкова політика, яка проводиться державою сьогодні, не є цільною. Однак існує розуміння того, що ефективна податкова система, а відповідно, і ефективна правова система заходів юридичної відповідальності необхідна для забезпечення економічної безпеки України.

Ще одним зовнішнім фактором є суспільна думка, яка є опосередкованою. Але, уявляється, що по мірі розвитку громадянського суспільства даний фактор буде грати все більш суттєву роль. Слід зазначити, що на сьогоднішній день відношення більшої частини суспільства до сплати податків та інституту відповідальності за податкові правопорушення залишається негативним.

На сьогоднішній день очікується прийняття Податкового кодексу України. В останні часи роботи над ним почали форсуватися, планується, що цим кодексом будуть врегульовані в Україні принципи оподаткування правової держави, та визначені тим самим критерії, які мають першочергове значення для податкової системи, зокрема, і питання порядку та умов притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, оскарження дій податкових органів та їх посадових осіб.

Література

1. Кучеров И. И. *Налоговые преступления : Учебное пособие.* / И. И. Кучеров. — М. : ЮрИнфоР, 1997. — 230 с.
2. Кучерявенко Н. П. *Курс налогового права : в 6 т. Т. 1: Генезис налогового регулирования : В 2 ч. Ч. 2.* / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас, 2002. — 791 с.
3. Левицька Л. В. *Історичні аспекти адміністрування податків в Україні* / Л. В. Левицька // *Наше право.* — 2007. — № 2. — С. 96–102
4. Музыченко П. П. *История государства и права зарубежных стран* / П. П. Музыченко, К. Н. Витман. — 3-е изд., перераб. и доп. — Х. : “Одиссей”, 2004. — 624 с.
5. *О налогах с предприятий, объединений, организаций : Закон СССР от 14 июня 1990 года № 1560-1 / ВСНД СССР и ВС СССР.* 1990. № 27. Ст. 522.
6. *О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства : Закон СРСР от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 / ВСНД СССР и ВС СССР,* 1990. — № 19. — Ст. 320.
7. *О кооперации в СССР : Закон СССР от 26 мая 1988 г. № 8998-ХІ / Ведомости Верховного Совета СССР,* 1988. — № 22. — Ст. 355.
8. *О государственном предприятии (объединении) : Закон СССР от 30 июня 1987 р. № 7284-ХІ / Ведомости Верховного Совета СССР,* 1987. — № 26. — Ст. 385.
9. *Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня 2000 року № 2181-III / Відомості Верховної Ради України,* 2001. — № 10. — Ст. 44.
10. *Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів : Декрет КМУ № 8–93 21.01.1993 р. / Відомості Верховної Ради України,* 1993. — № 13. — Ст. 114.
11. *Про особливості застосування Декрету Кабінету Міністрів України N 8–93 від 21 січня 1993 року “Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів” : Наказ Міністерства Фінансів України від 2 листопада 1993 р. / <http://www.rada.gov.ua> — офіційний сайт Верховної Ради України.*
12. *Про систему оподаткування : Закон України 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ / Відомості Верховної Ради України,* 1991. — № 39. — Ст. 510.
13. *Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань та організацій” : Закону УРСР 5 липня 1991 року № 1308-ХІІ / Ведомости Верховного Совета Украины.* 1991. № 39. Ст. 510.
14. *Российское законодательство X–XX веков. В девяти томах. Т. 3. Акты Земских соборов.* — М., 1985. — 283 с.

15. Тлуцак Ю. М. Фіскальний апарат Російської імперії в Українських губерніях / Ю. М. Тлуцак // Ученые записки Таврического университета им. В. И. Вернадского. Серия "Юридические науки". Том 19 (58). — № 1. — 2006. — 32–37 с.

16. Шандра Р. С. Правове регулювання сплати податків та зборів населенням сіл волоського права на Західноукраїнських землях (XIII–XVIII ст.) / Р. С. Шандра // Часопис Київського університету права. — 2008. — № 3. — С. 71–78.

17. Цимбал Т. Я. Підприємницька діяльність і податки: історико-правовий аспект / Т. Я. Цимбал // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. — 2000. — № 1. — С. 109–114.

18. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник / Т. Ф. Юткина. — 2-е изд. перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М., 2001. — 575 с.

Н. Я. Сакалы, соискатель

Киевский национальный университет внутренних дел,
кафедра административной деятельности,
пл. Соломенская, 1, г. Киев, 03035, Украина

СТАНОВЛЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, РЕГУЛИРУЮЩЕГО ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ В УКРАИНЕ

РЕЗЮМЕ

Статья посвящена исследованию основных этапов становления законодательства о налоговых правонарушениях на территории Украины в период Киевской Руси, Советской власти и на современном этапе. Автор останавливается на кратком содержании нормативно-правовых актов и дает короткую характеристику главным особенностям правового регулирования вопроса юридической ответственности за налоговые правонарушения в тот или иной период времени.

Ключевые слова: налог, ответственность, становление, взыскание, санкции.