

УДК 345.5

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА Й ОРГАНИ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
ЯК СУБ'ЄКТИ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬ САНКЦІЇ ЗА ПОРУШЕННЯ
ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

**STATE FISCAL SERVICE AND BODIES OF INTERNAL AFFAIRS
AS THE SUBJECT OF APPLYING SANCTIONS FOR TAX LEGISLATION**

Кононець В.П.,

*кандидат юридичних наук, доцент кафедри адміністративного права,
процесу та адміністративної діяльності органів внутрішніх справ
Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ,
майор міліції*

Подальше вдосконалення податкового законодавства має ґрунтуватися виключно на науково вивірених і достовірних позиціях, тому питання подальшого розвитку норм Податкового кодексу України є, безумовно, актуальними. Однією із гарантій ефективного функціонування податкової системи є виконання платниками податків їх обов'язків, визначених законом. У випадках недобросовісного виконання останніми податкового обов'язку чинне законодавство дозволяє податковим органам застосовувати систему спеціальних адміністративно-правових способів, що спонукають до виконання податкового обов'язку.

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

Дальнейшее совершенствование налогового законодательства должно основываться исключительно на научно выверенных и достоверных позициях. Поэтому вопросы дальнейшего развития норм Налогового кодекса Украины является, безусловно, актуальными. Одной из гарантий эффективного функционирования налоговой системы является выполнение налогоплательщиками их обязанностей, определенных законом. В случаях недобросовестного выполнения последними налогового долга действующее законодательство позволяет налоговым органам применять систему специальных административно-правовых способов, побуждающих к выполнению налогового долга.

Ключевые слова: юридическая ответственность, виновность, наказуемость, налоги и сборы, кодифицированный законодательный акт, штрафные санкции, налогоплательщик, финансовая ответственность.

Further improvement of tax legislation must be based on scientifically verified and credible positions. Therefore, further development of norms PC Ukraine is certainly relevant. One of the guarantees effective functioning of the tax system is the taxpayers performance of their duties by law. However, in cases of unfair tax obligation fulfillment recent legislation allows the tax authorities to apply a system of special administrative and legal way that leads to the fulfillment of the tax obligation.

Key words: legal responsibility, guilt, punishment, taxes and fees, codified legislation, penalties, taxpayer financial responsibility.

Актуальність теми. Сплачування податків і зборів у порядку й розмірах, установлених законом, як загальний обов'язок кожного громадянина закріплений ст. 67 Конституції України [1]. З метою належного виконання цього конституційного обов'язку та забезпечення законності в податковій сфері законодавчо закріплені заходи правового впливу, серед яких головне місце відведено заходам юридичної відповідальності.

Інститут фінансової відповідальності в галузі податкового права вивчали, зокрема, А.В. Андреев, А.З. Арсланбекова, С.Є. Батиров, О.О. Гогін, І.А. Гончаренко, А.В. Гончаров, Т.А. Гусева, Є.С. Єфремова, В.О. Зайцев, О.В. Зимін, О.В. Каплієва, В.О. Мачехін, А.О. Ніколаєв, А.В. Передьорнін, А.В. Роздайбіда, Л.Б. Рейдель, Н.А. Саттарова, Р.О. Сергієнко, А.М. Сердцев, Н.В. Сердюкова, В.В. Стрельников, Т.В. Телятицька, Л.В. Тернова, О.О. Томілін, Д.В. Тютін, К.В. Хомич, Е.М. Циганков, О.І. Юстус.

Водночас поза увагою науковців залишилися, зокрема, питання визначення поняття податкового правопорушення, елементів його складу, установлення співвідношення фінансової відповідальності за податкові правопорушення з іншими видами юридичної відповідальності в цій сфері, дослідження сутності та видів фінансових санкцій, аналіз їх ефективності.

Метою статті є аналіз складу податкового правопорушення, його ознак, а також з'ясування умов і причин його виникнення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Головною метою діяльності контрольних органів є забезпечення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильність обчислення, повнота й своєчасність сплати до бюджетів державних цільових фондів податків і зборів, а також неподаткових платежів, установлених законодавством.

Отже, контрольними органами є посадові особи Державної фіскальної служби України, які мають права та обов'язки, реалізують надані їм повноваження щодо своєчасного, усебічного, повного й об'єктивного розгляду справи стосовно порушень податкового законодавства та притягнення до відповідальності за правопорушення суб'єктів господарської діяльності.

Слід зазначити, що у відносинах, які виникають між державою й платником з приводу сплати подат-

ків, інтереси держави представляють насамперед органи, що здійснюють управління в галузі надходження податкових платежів.

Фактично, система органів, що контролюють надходження коштів у бюджету у формі податків і зборів, представлена Державною фіскальною службою України (далі – ДФС України), але не можна залишити поза увагою значимість органів внутрішніх справ, що мають повноваження застосовувати санкції за порушення податкового законодавства. Так, ми вважаємо, що до переліку органів, які притягують до відповідальності суб'єктів за порушення податкового законодавства, належать підрозділи державної податкової служби й підрозділи органів внутрішніх справ.

Для них різним є місце і значення повноважень, пов'язаних із контролем за рухом цих платежів від платників до бюджетів, серед усіх їхніх повноважень. Податкові органи реалізують відповідну діяльність без яких-небудь додаткових умов, вони створені спеціально для функціонування лише у сфері оподаткування. Однак ст. 41 Податкового кодексу України (далі – ПК України) передбачає можливість і необхідність реалізації ними контролю за дотриманням також іншого законодавства. Це пов'язано зі спектром функцій державної податкової служби, який включає окремі питання в частині забезпечення дотримання порядку здійснення суб'єктами господарювання валютних операцій, застосування реєстраторів розрахункових операцій тощо.

Реалізацію повноважень контрольними органами слід пов'язувати не лише з питаннями їх функцій, прав та обов'язків, а й з інституційною структурою відповідних служб, оскільки важливо враховувати розподіл конкретних ролей між певними ланками ієрархічної фіскально-адміністративної системи.

Отже, органи ДФС України притягують до відповідальності суб'єктів господарської діяльності за такі порушення податкового законодавства:

– порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в контрольних органах (ст. 117 ПК України), тобто неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контрольному органі, реєстрації змін місця перебування чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподан-

ня виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи в неповному обсязі;

- порушення строку й порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (ст. 118 ПК України) – неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним контрольним органам у встановлений строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків;

- порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб-платників податків (ст. 119 ПК України);

- неподання або несвоєчасне подання податкової звітності чи невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120 ПК України);

- порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення та сплати податків і зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи (ст. 121 ПК України);

- порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою-підприємцем (ст. 122 ПК України);

- порушення порядку отримання й використання торгового патенту, тобто за порушення порядку використання торгового патенту, передбаченого пп. 267.6.1-267.6.3 пункту 267.6 ст. 267 ПК України, сплачують штраф у розмірі збору за один календарний місяць (для діяльності у сфері розваг – у розмірі збору за один квартал); за здійснення діяльності, передбаченої ст. 267 ПК України, без отримання відповідних торгових патентів або з порушенням порядку використання торгового патенту, передбаченого пп. 267.6.4-267.6.6 п. 267.6 ст. 267 ПК України (крім діяльності у сфері розваг), сплачують штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше ніж його подвійний розмір за один місяць (ст. 125 ПК України);

- порушення правил сплати (перерахування) податків і низка інших (ст. 126 ПК України).

Варто зазначити, що органи державної податкової служби України також розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з ухиленням від подання декларації про доходи (ст. 164-1), порушенням порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (ст. 166-6), відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП).

Незважаючи на те що в указаних вище нормах ПК України передбачена можливість платника податків вирахувати і сплатити штраф самостійно (наприклад, при самостійному виявленні факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів), відповідальність за застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, покладається на контрольний орган. Це означає, що контрольний орган має право й зобов'язаний приймати рішення про застосування фінансових санкцій і забезпечувати їх виконання.

Таке розв'язання питання дає змогу акцентувати увагу на безумовній потребі систематизувати вищеперелічені та ще низку неозвучених органів ДФС, яким не визначено чіткої компетенції щодо притягнення до відповідальності правопорушників. Як наслідок, існує проблема – повноваження одного підрозділу може дублювати інший підрозділ ДФС. Отже, здійснювати перевірки суб'єктів господарської діяльності можуть кілька підрозділів, чим спричинюється відсутність чітко визначених завдань і повноважень стосовно накладення санкцій підрозділами ДФС.

Тому вважаємо за необхідне запропонувати класифікатор органів ДФС, які притягують до відповідальності суб'єктів за порушення норм податкового законодавства.

Окрема роль щодо виявлення та притягнення до відповідальності суб'єктів за порушення податкового законодавства відведена органам внутрішніх справ, які можуть притягувати суб'єктів за порушення податкового законодавства до адміністративної та кримінальної відповідальності.

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства передбачена такими статтями КУпАП:

- ст. 156 – Порушення правил торгівлі пивом, алкогольними, слабоалкогольними напоями й тютюновими виробами (щодо відповідальності за торгівлю спиртом етиловим, коньячним або плодovým, алкогольними напоями чи тютюновими виробами без марок акцизного збору чи з підробленими марками цього збору);

- ст. 163-1 – порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;

- ст. 163-2 – неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);

- ст. 163-3 – невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби;

- ст. 163-4 – порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи;

- ст. 164-1 – порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат;

- ст. 164-2 – порушення законодавства з фінансових питань;

- ст. 164-5 – зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору, встановленого зразка;

- ст. 166-6 – порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи;

- ст. 166-9 – порушення законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Адміністративна відповідальність настає лише за умови вини громадянина чи посадової особи, тобто коли протиправне діяння (дія чи бездіяльність) було вчинено умисно або через необережність.

Тому необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності є наявність протоколу

про адміністративне правопорушення. Відповідно до ст. 255 КУпАП, протоколи про зазначені порушення мають право складати уповноважені на те посадові особи:

- ст. 156 – органів внутрішніх справ;
- ст. 163-1–163-4 – органів державної податкової служби;
- ст. 164-1, 164-2, 164-5 – органів державної податкової служби України та органів внутрішніх справ;
- ст. 166-6 – органів державної податкової служби;
- ст. 166-9 – спеціально уповноваженого органу виконавчої влади з питань фінансового моніторингу та Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Складені в законний спосіб протоколи про адміністративне правопорушення розглядаються уповноваженими на те органами.

Так, відповідно до ст. 234-2 КУпАП, органи державної податкової служби України розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з ухиленням від подання декларації про доходи (ст. 164-1), порушенням порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (ст. 166-6).

Стосовно кримінальної відповідальності за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства, то ми хочемо акцентувати увагу на тому, що контроль за дотриманням законодавства покладено на контрольні органи, що передбачено, зокрема, такими статтями Кримінального кодексу України (далі – КК України):

- ст. 204 – незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів;
- ст. 205 – фіктивне підприємництво;
- ст. 209 – легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- ст. 212 – ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- ст. 216 – незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок;
- ст. 218 – фіктивне банкрутство;
- ст. 221 – незаконні дії в разі банкрутства;
- ст. 222 – шахрайство з фінансовими ресурсами.

Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» змінені умови звільнення від кримінальної відповідальності осіб, винних у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Зокрема, передбачена можливість звільнення від відповідальності не лише за вчинення діянь, передбачених частиною першою і другою (як раніше), а й за діяння, передбачені частиною третьою цієї самої статті.

Згідно з ч. 4 ст. 212 КК України, відповідна особа звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Отже, діяльність контрольних органів цих підрозділів передбачає необхідність налагодження тісної взаємодії з іншими державними службами, функціонування яких може бути пов'язане з оподаткуванням або створювати інформаційні передумови для оподаткування, запобігання незаконним діям платників, установам обставин і змісту податкових правопорушень, реалізації перевірних заходів тощо.

Важливо, щоб при реалізації повноважень не дублювалися дії різних державних служб щодо платників податків. В іншому випадку виявлятиме себе дестимулюючий вплив адміністрування податків на економічну активність у країні.

Висновки. Враховуючи вищевикладене, автор хоче підкреслити, що орган Державної податкової служби, є основним суб'єктом, що здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, своєчасністю сплати до бюджетів державних цільових фондів податків і зборів, установлених законодавством.

Водночас не можна залишити поза увагою той факт, що Державна податкова служба координує свою діяльність із фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами Служби безпеки України, Міністерством внутрішніх справ України, прокуратурою, статистикою, Державною митною і контрольно-ревізійною службами та іншими контрольними органами, установами банків, а також з податковими службами інших держав.

Отже, з метою вдосконалення діяльності органів Державної податкової служби, їх структурних підрозділів і чіткого розмежування функціональних повноважень між ними розроблений і затверджений деталізований перелік функцій та процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України від 28.06.1996 р. – 254к // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень за авто-реф. дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / З.М. Будько ; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – 18 с.
4. Угровецький О.П. Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування : [монографія] / О.П. Угровецький. – Х. : Золота миля, 2009. – 327 с.
5. Українські реферати: фінанси і податкова система України. – 2007. – № 14.
6. Трипольська М.І. Фінансово-правова та адміністративна відповідальність: порівняльно-правова характеристика / М.І. Трипольська // Науковий вісник академії муніципального управління : збірник наукових праць. Серія «Право». – 2010. – Вип. 1. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_GumNvamu_pr/2010_I/15.pdf.