

УДК 347.73

**ОКРЕМІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ
ЗА НЕСВОЄЧАСНУ СПЛАТУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК**

**SOME ASPECTS OF FINANCIAL RESPONSIBILITY OF A TAXPAYER
FOR LATE INCOME TAX PAYMENT**

Кравцова Т.М.,
доктор юридичних наук, професор
професор кафедри юридичних дисциплін
Харківського національного університету внутрішніх справ,
Сумська філія
Божко Ю.В.,
здобувач ННІ ПМК
Харківського національного університету внутрішніх справ

У статті розкриваються деякі аспекти фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, в тому числі за несвоєчасну сплату податку на прибуток. Зокрема, досліджені такі правові категорії, як фінансова відповідальність та податкове правопорушення в розумінні норм Податкового кодексу України, а також виокремленні загальні ознаки останнього. Окремо проаналізовано аспекти фінансової відповідальності платника податків за несвоєчасну сплату або несплату податків згідно з Податковим кодексом України на прикладі штрафів за несвоєчасну сплату або несплату податку на прибуток при розгляді цієї категорії податкових спорів в порядку адміністративного судочинства.

Ключові слова: податкове правопорушення, податковий спір, податок на прибуток, фінансова відповідальність, фінансова санкція.

В статье раскрываются некоторые аспекты финансовой ответственности за нарушение законов о вопросах налогообложения, в том числе, за несвоевременную уплату налога на прибыль. В частности, исследованы такие правовые категории, как финансовая ответственность и налоговое правонарушение в понимании норм Налогового кодекса Украины, а также выделены общие признаки последнего. Отдельно проанализированы аспекты финансовой ответственности налогоплательщика за несвоевременную уплату или неуплату налогов в соответствии с Налоговым кодексом Украины на примере штрафов за несвоевременную уплату или неуплату налога на прибыль при рассмотрении этой категории налоговых споров в порядке административного судопроизводства.

Ключевые слова: налоговое правонарушение, налоговый спор, налог на прибыль, финансовая ответственность, финансовая санкция.

The article describes some aspects of the financial responsibility for the violation of laws on tax matters, including the late income tax payment. In particular, such legal categories as financial responsibility and tax offenses within the meaning of the Tax Code of Ukraine are investigated, and also the common signs of the latter are highlighted. The aspects of the financial liability of a taxpayer for late payment or non-payment of taxes in accordance with the Tax Code of Ukraine by the example of penalties for late payment or non-payment of income tax in the consideration of this category of tax dispute in administrative proceedings are also analysed.

Key words: tax violations, tax controversy, corporate income tax, financial liability, a financial sanction.

Постановка проблеми. За останні три роки суттєві зміни у судовій практиці розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства були викликані застосуванням адміністративними судами при їх розгляді норм нового Податкового кодексу України (надалі – ПК України) [1], який набув чинності з 1 січня 2011 року.

Оскільки судовий розгляд податкових спорів завдяки процесуальним засобам, які на даний час є в розпорядженні адміністративного судочинства, має не тільки процесуальне, але й конкретне соціально-економічне значення [2, с. 479], врахування в поточній господарській діяльності нових тенденцій судової практики щодо розгляду податкових спорів, у тому числі пов'язаних з податком на прибуток, має важливе значення для ведення бізнесу та уникнення можливих спорів з контролюючими органами, або ж побудови аргументованої правової позиції та формування достатньої й ефективної доказової бази – у разі виникнення таких спорів.

Стан дослідження. Різноманітні проблеми у сфері податкових правовідносин, включаючи проблеми процедури розгляду справ, що виникають з податкових правовідносин, були предметом наукових досліджень багатьох вчених, серед яких, зокрема, Р.С. Алімов, Л.С. Анохіна, Ю.В. Бондарчук, І.Л. Бородин, С.В. Буряк, Л.К. Воронова, Я.В. Греца, І.Є. Криницький, О.В. Кузьменко, О.А. Куций, М.П. Кучерявенко, Д.Г. Мулявка, В.Н. Назаров, А.Ю. Осадчий, Ю.С. Педько, І.Ю. Петраш, Г.В. Петров, Є.А. Усенко, Д.Є. Фадеева, О.М. Федорчук, Ю.В. Шильник, О.І. Шостенко, Ф.О. Ярошенко, К.В. Ященко та інші.

Формулювання цілей статті. Автори мають на меті в даній статті дослідити окремі аспекти фінансової відповідальності платника податків за порушення законів з питань оподаткування, в тому числі за несвоєчасну сплату податку на прибуток, а також зупинитися на застосуванні окремих норм Податкового кодексу України при розгляді цієї категорії податкових спорів у порядку адміністративного судочинства, надавши цьому питанню необхідного концептуального осмислення як самостійній науковій проблемі. Це, серед іншого, дозволить більш ефективно забезпечувати виконання адміністративними судами при розгляді зазначених податкових справ завдання адміністративного судочинства, визначеного у частині 1 статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України, щодо захисту прав та інтересів фізичних та юридичних осіб – платників податків у сфері податкових правовідносин від порушень з боку контролюючих органів.

Виклад основного матеріалу. Для дослідження суті фінансової відповідальності, в першу чер-

гу, необхідно звернутися до статті 109 ПК України, яка визначає, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України.

Отже, наведена норма ПК України фактично містить загальні ознаки податкового правопорушення, якими є:

1) діяння, тобто дії (активна форма поведінки особи) чи бездіяльність (форма поведінки особи, що пов'язана з невчиненням дій, які вона повинна була і могла вчинити в силу закону або взятого на себе зобов'язання). Відтак, за відсутністю самого діяння у формі дії чи бездіяльності одні лише наміри (плани) особи діяти з порушенням податкового законодавства, як і бездіяльність, якщо норма містить пряму вказівку про застосування штрафу саме за певні дії, не можуть визнаватися податковим правопорушенням;

2) протиправність діяння у формі дії чи бездіяльності, тобто невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (митного законодавства, законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом тощо);

3) суб'єкт правопорушення – особа, яка вчиняє це правопорушення (платник податків, податковий агент, посадова особа платника податків, податкового агента, контролюючого органу, а також інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори (стаття 120 ПК України).

При цьому необхідно враховувати, що вина посадової особи не віднесена до обов'язкових ознак податкового правопорушення, що означає можливість застосування фінансових санкцій незалежно від наявності умислу або необережності такої особи щодо порушення вимог податкового законодавства.

Комплексний аналіз норм ПК України свідчить, що поняття «податкове правопорушення» розуміється законодавцем як синонім поняття «порушення

вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». У свою чергу, податкове правопорушення розуміється як протиправне діяння у формі дії чи бездіяльності платника податків, податкового агента, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, або вимог, установлених іншими нормативними актами з питань оподаткування, і за які (протиправні діяння) передбачено застосування фінансових санкцій.

У розумінні ПК України поняття «штрафна санкція», «фінансова санкція», «штраф» є тотожними та являють собою плату 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 (стаття 14 Кодексу).

Суб'єктами фінансової відповідальності за податкові правопорушення є платники податків (фізичні та юридичні особи (резиденти і нерезиденти України), та їх відокремлені підрозділи), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або продавають діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з податковим законодавством, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.

Встановлення фінансової відповідальності – це прийняття та набуття чинності нормативним актом, що містить опис ознак податкового правопорушення, вид і розмір фінансової санкції за його вчинення.

Застосування даного виду відповідальності передбачає обов'язкове застосування процедури з певними етапами: фіксування конкретного факту податкового правопорушення; прийняття рішення про притягнення до відповідальності (про застосування штрафної санкції); виконання рішення про застосування штрафної санкції – сплата штрафу.

Крім того, необхідно враховувати, що контролюючий орган має право і зобов'язаний приймати рішення про застосування фінансових санкцій і забезпечувати їх виконання. Тобто відповідальність за застосування штрафних (фінансових) санкцій покладається саме на контролюючий орган, навіть незважаючи на той факт, що у вказаних вище нормах ПК України передбачена можливість платника податків самостійно вирахувати і сплатити штраф (наприклад, при самостійному виявленні факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів).

Оскільки фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність є різними видами відповідальності, притягнення особи за одне і те ж саме податкове правопорушення одночасно до кількох видів відповідальності жодним чином не суперечить статті 61 Конституції України [3], згідно з приписами якої

ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення.

Що стосується фінансової відповідальності платника податків за несвоєчасну сплату або несплату податків згідно ПК України, розглянемо встановлені цим Кодексом штрафи на прикладі штрафів за несвоєчасну сплату або несплату податку на прибуток, оскільки саме цей податок в Україні має значне фінансове значення та широкі можливості для регулювання і стимулювання підприємницької діяльності. Як зазначає І.А. Золотько, за допомогою податку на прибуток держава може здійснювати стимулюючий вплив (за рахунок диференціації ставок оподаткування і надання пільг, амортизаційної політики, податкового кредиту та податкових знижок) на розвиток окремих галузей або регіонів, на виробництво пріоритетних товарів, робіт, послуг, на поживлення інвестиційної та інноваційної діяльності та розвиток конкурентних відносин тощо. Водночас цей податок має досить складний механізм визначення, що надає несумлінним платникам можливості для ухилення від його сплати, а також, як досить нестабільна величина, з одного боку, є «вбудованим стабілізатором» економічного розвитку, тобто автоматично пом'якшує циклічні коливання економіки, а з іншого – створює проблеми для формування бюджетних надходжень у періоди економічного спаду [4].

Так, згідно приписів ПК України, у разі, якщо платник податків не сплачує суму самостійно визначеного грошового зобов'язання (зокрема, податку на прибуток) протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати грошового зобов'язання, та 20-ти відсотків – якщо затримка склала більше 30 календарних днів.

При цьому під несплатою розуміється не тільки повна відсутність платежу, а й сплата самостійно визначеної суми податку на прибуток у встановлені строки не в повному обсязі.

Якщо ж податковий орган за результатами проведеної перевірки самостійно визначає суму податкового зобов'язання зі сплати податку на прибуток, це тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання. При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку штраф складає 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання.

При вирішенні даної категорії податкових спорів у порядку адміністративного судочинства необхідно враховувати, що відповідальність у цьому випадку настає саме за протиправне діяння – дії або бездіяльність платника податків, які створили підстави для контролюючого органу самостійно визначити суму податкового зобов'язання (наприклад, неподання платником податків у встановлені строки податко-

вої декларації; заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків, заявлених у податковій декларації, уточнюючих розрахунках, порушення правил нарахування та сплати податку на прибуток, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків).

Для підтвердження наявності повторності порушень, які встановлюються за даними перевірок (контролю), необхідні самостійні (окремі) перевірки як за першим, так за повторним фактом порушення. Повторність утворюється незалежно від того, чи була застосована фінансова санкція за перший випадок.

Якщо платник податків був притягнутий до відповідальності за перше порушення, відлік річного строку починається з дня сплати штрафу за попереднє правопорушення і закінчується 1095-м календарним днем включно. Якщо ж за перше порушення штрафні санкції не застосовувалися, термін починається з наступного дня після належного оформлення рішення контролюючого органу самостійно визначити суму податкового зобов'язання. Штраф застосовується за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо, тобто штраф у розмірі 25 відсотків відповідної суми за перше порушення і штраф в розмірі 50 відсотків – за повторне. При цьому, як повторне вбачається, розглядати визначення контролюючим органом податкових зобов'язань внаслідок вчинення одного й того самого порушення (наприклад, заниження податко-

вих зобов'язань з окремого виду податку тощо), а не різних податкових правопорушень [5].

Крім того, враховуючи зазначене, увагу слід звернути на пункт 123.1 статті 123 ПК України, яким передбачено нарахування підвищеного до 50 відсотків штрафу у разі повторного протягом 1095 днів визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування.

Застосовуючи наведену норму ПК України, адміністративний суд має врахувати, що така повторність може бути застосована лише до відносин, що мали місце на час дії цієї норми, тобто лише для випадків визначення податкових зобов'язань з 1 січня 2011 року. Не повинні братися до уваги повторні визначення податкових зобов'язань, що були здійснені хоча і після 1 січня 2011 року, але за протиправні діяння, вчинені до 1 січня 2011 року, оскільки попереднє законодавство не передбачало підвищеної відповідальності за повторне вчинення того самого податкового правопорушення.

Висновки. Підсумовуючи, зазначимо, що будь-який податковий спір потребує індивідуального підходу як з боку адміністративного суду, який його розглядає, так і з боку платника податків. Відтак, розуміння суті фінансової відповідальності платника податків за порушення законів з питань оподаткування, в тому числі за несвоєчасну сплату податку на прибуток, є одним з ключових моментів для правильного вирішення адміністративними судами відповідних категорій податкових спорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Податкові спори : виникнення, природа, засоби регулювання : навч. пос. / С.В. Буряк, П.В. Мельник, В.В. Тильчик та ін.; за заг. ред. С.В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 800 с.
3. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
4. Золотько І.А. Податкова система : Навч. посібник. — К. : КНЕУ, 2005. – 204 с.
5. Лист Вищого адміністративного суду України від 22.04.2011 року № 571/11/13-11 та від 09.04.2011 року № 1017/11/13-12 щодо розгляду справ про стягнення коштів за податковим боргом. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.