

УДК 351.713(477)

**С. М. Попова**

### **ШТРАФИ ТА ПЕНЯ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА: ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЗАСТОСУВАННЯ**

*Проведено правовий аналіз фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. Розроблено напрямки з вдосконалення застосування штрафних (фінансових) санкцій і пені за податкові правопорушення.*

Україна перебуває на стадії реформування податкової системи, головне завдання якої – створення умов для розвитку підприємництва і на цій основі забезпечення якомога повнішого задоволення

© Попова С. М., 2011

державних і соціальних потреб. Поняття податкової реформи містить в собі не тільки прийняття Податкового кодексу, який регулює розміри та процес адміністрування податків і зборів, але й модернізацію та зміну адміністративно-правового статусу самої податкової служби, приведення її у відповідність з уже існуючими ринковими умовами, яка навіть у наявному не досить досконалому правовому полі могла б на достатньому рівні забезпечувати доходну частину зведеного бюджету.

Однак неможливо знайти єдину формулу побудови податкової системи, яка б задовольняла усі без винятку держави, навіть на однаковому рівні їх розвитку. Кожна держава шукає свій шлях, зумовлений широким спектром історичних, національних, економічних та інших особливостей. Всі пошуки раціональної податкової системи, як правило, зводились до визначення найоптимальніших співвідношень розмірів податків та оподаткованих доходів залежно від певного етапу економічного розвитку країни, а також до застосування різноманітних форм пільгового стимулювання та розвитку окремих галузей виробництва, соціальних програм тощо. Проте до цього часу людство не винайшло жодних мотивацій посилити бажання осіб сплачувати будь-які податки, хоч якими малими вони не були, окрім застосування засобів державного впливу на платників. А основним засобом забезпечення виконання податкових зобов'язань суб'єктами господарювання залишається застосування штрафних санкцій.

Саме тому проблемам оптимізації системи штрафних санкцій та встановлення паритетності у відносинах підприємців з державними органами податкової системи присвячено багато праць вітчизняних і закордонних вчених, таких, як М. Я. Азаров, О. О. Бандурка, С. Ф. Денисюк, Ю. Б. Іванов, О. В. Кірш та ін. Але справжнього партнерства між державою і платниками податків поки що не встановлено, а кількість податкових правопорушень практично не зменшується.

Тому метою нашої роботи є проведення правового аналізу фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та розробка напрямків з удосконалення застосування штрафних (фінансових) санкцій і пені за податкові правопорушення.

Відповідно до ст. 106 Податкового кодексу України [1] 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, установлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на

контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом та іншими законами України.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

- а) фінансова;
- б) адміністративна;
- в) кримінальна;
- г) дисциплінарна.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та/або пені. Визначення понять «штраф» та «пеня» наведено у ст. 549 Цивільного кодексу України, в якій, зокрема, вказано, що штрафом є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання [2, с. 394]. А в п. 1.3 Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби [3] вказано, що податкове зобов'язання – це «сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та у строки, визначені податковим законодавством». Тобто, виходячи з цих положень, сума штрафу встановлюється виключно у відсотках до суми несплаченого податку чи збору і не залежить від терміну сплати суми такого податку. Тому некоректним, на нашу думку, є положення ст. 126 Податкового кодексу України, в якій сума штрафу встановлюється залежно від строку затримки сплати зобов'язання. Зокрема, в цій статті йдеться про те, якщо платник податків, який не сплатив узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених Податковим кодексом, такий платник притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах:

– при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;

– при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Підставами виникнення будь-яких зобов'язань є юридичні факти – обставини, з якими норми права пов'язують встановлення, зміну, припинення, поновлення тощо прав та обов'язків суб'єктів певних правовідносин. Від юридичних фактів слід відрізнити так звані юридичні умови. Так, підставою застосування штрафних санкцій завжди є правопорушення, наприклад, несплата платником податків визначеного грошового зобов'язання до певного бюджету протягом строків, установлених Податковим кодексом України. Однак порядок їх застосування та розмір може залежати від певних умов, наприклад, від повторюваності здійснення одних і тих самих правопорушень протягом певного періоду часу. Тому

слухним є положення ст. 127 Податкового кодексу України, згідно з яким нарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Ті ж дії, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Відповідальність за порушення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок вчинення таких дій, та обов'язок щодо погашення такого податкового боргу покладаються на особу, визначену Податковим кодексом України, у тому числі на податкового агента. При цьому платник податку – отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу.

Пенею, відповідно до Цивільного кодексу України, є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день простроченого зобов'язання. Причому, згідно зі ст. 550 Цивільного кодексу України, «проценти на неустойку не нараховуються». А це суперечить принципам Податкового кодексу України, який встановлює, що пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій). Тобто пеня (як один з видів неустойки) нараховується у вигляді процентів на штрафні санкції (інший вид неустойки). Такий порядок значно ускладнює розрахунки з бюджетом платників податків за платежами, що контролюються органами ДПС. А на думку колишнього радника Верховної Ради України з питань податкової політики та законодавства з Міністерства фінансів США Л. Стюбена Нортон, чим простіші та зрозуміліші будуть податкові закони, тим легше буде платнику податків, а у випадку помилки – податковому інспектору прийняти правильне рішення [4, с. 8].

Спінрим є також положення Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за яким пеня нараховується із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті. А це не сприяє налагодженню рівноправного партнерства між державою і платниками податків.

У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні

(фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

Однак не завжди розмір фінансових санкцій відповідає дійсній шкоді, завданій державі та окремим громадянам у разі скоєння певних правопорушень. Так, відповідно до ст. 80 Податкового кодексу України, органи ДПС мають право перевірити інформацію про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та встановлювати факти виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичними особами підприємницької діяльності без державної реєстрації. За інформацією Голови Державної інспекції України з питань праці рівень нелегального працевлаштування в Україні в 2011 р. становить від 2 до 4,7 млн осіб, а це 14–33 % від офіційно працюючих [5]. Це означає, що, наймаючись на роботу, такі працівники отримують частину заробітної плати у «конвертах» або, що ще гірше, працюють неофіційно і отримують повністю не задекларовану зарплату. Фактично такі працівники позбавлені соціальних гарантій як тепер, так і в майбутньому. У той же час в Україні 120 тис. директорів отримують мінімальну заробітну плату – 960 грн.

Проте з-поміж країн Європи Україна має найнижчі штрафні санкції за порушення законодавства про працю – від 510 до 850 грн. А в країнах Східної Європи, наших найближчих сусідів, мінімальні штрафні санкції за неоформлення трудового договору в розрахунку на гривню становлять від 8,3 тис. грн (Болгарія) до 100 тис. грн (Чехія), а максимальні – від 83 тис. грн (Болгарія) до 2 млн грн (Словаччина). Саме тому нові урядові законопроекти щодо детінізації економіки та відносин у сфері зайнятості, на нашу думку, слушно передбачають, що за кожного працівника, з яким не оформлені трудові відносини, буде встановлено штраф у розмірі двох річних фондів оплати праці – приблизно до 34 тис. грн. Тобто роботодавцю буде вигідніше укласти трудовий договір, ніж платити штрафи. Причому рішення про застосування таких посилені фінансових санкцій може приймати лише суд.

Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства, як зазначає О. М. Бандурка, є її компенсаційно-каральний характер, який полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів усіх рівнів від податків та зборів [6, с. 153]. Тобто відповідальність за порушення податкового законодавства об'єднує дві різні моделі юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Саме це підкреслює ст. 112 Податкового кодексу України, в якій зазначено, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності. Наприклад, у Франції за нелегальну зайнятість встановлена кримінальна відповідальність.

Проте запровадження такої відповідальності є також дискусійним питанням. Тому в Україні законодавці більше схильються до посилення фінансових санкцій за порушення норм законодавства, що контролюється органами ДПС.

Такий експрес-аналіз фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства дозволяє зробити такі висновки:

1. З метою поглиблення партнерських відносин між платниками податків та органами ДПС слід спростити порядок розрахунку фінансових санкцій за порушення податкового законодавства та встановити принцип паритетності їх нарахування.

2. Необхідно посилити фінансові санкції за правопорушення, які завдають значної шкоди фінансам держави та негативно впливають на соціальні права окремих громадян.

3. Рішення про застосування фінансових санкцій до порушників податкового законодавства повинні прийматися лише судом.

**Список літератури:** 1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. – Редакція від 07.08.2011. 2. Цивільний кодекс України : коментар. – Х. : Одісей, 2003. – 856 с. 3. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : затв. наказом ДПА України від 17 груд. 2010 р. № 953 // Урядовий кур'єр. – 2011. – 25 січ. – № 13. 4. Нортон Л. Стюбен Ефективна податкова система: основні принципи побудови / Стюбен Л. Нортон // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 15. – 18 лют. – С. 5–9. 5. Черкасов А. Роботодавці отримують економічні стимули надавати саме легальні робочі місця / А. Черкасов // Урядовий кур'єр. – 2011. – 2 серп. – № 139. 6. Бандурка О. М. Податкове право : наук.-практ. посіб. / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 312 с.

*Надійшла до редколегії 22.08.2011*

*Проведён правовой анализ финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства. Разработаны направления по совершенствованию применения штрафных (финансовых) санкций и пени за налоговые правонарушения.*

*The legal analysis of financial responsibility for violation of tax law is conducted. Directions on perfection of application of penalty (financial) approvals and fine for tax offences are worked out.*