

Баїк О. І.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри цивільного права та процесу
Інституту права та психології
Національного університету «Львівська політехніка»

ПРО РІЗНОВИДИ САНКЦІЙ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ НОРМ

ABOUT THE TYPES OF SANCTIONS OF THE TAX RULE OF LAW

У статті розглядаються загальнотеоретичні поняття «санкції норми права». Характеризується санкція як структурний елемент податково-правової норми. Виокремлюються види санкцій податково-правової норми з позиції сучасного податкового законодавства України. Пропонуються авторські висновки про санкцію податково-правової норми.

Ключові слова: норма права, податково-правова норма, санкція, фінансова санкція, штраф.

В статье рассматриваются общетеоретические понятия «санкции нормы права». Характеризуется санкция как структурный элемент налогово-правовой нормы. Выделяются виды санкций налогово-правовой нормы с позиций современного налогового законодательства Украины. Предлагаются авторские выводы о санкции налогово-правовой нормы.

Ключевые слова: норма права, налогово-правовая норма, санкция, финансовая санкция, штраф.

The article deals with the general theoretical concepts of the sanction of the rule of law. Sanction is characterized as an integral element of the tax rule of law. The types of sanctions of the tax rule of law are distinguished on the basis of the examples given in Ukrainian tax legislation. The author makes his conclusions about the sanction of the tax rule of law.

Key words: rule of law, tax rule of law, sanction, financial sanction, fine.

Постановка проблеми. У податкових право-відносинах часто спостерігаються різні порушення щодо сплати податків. З однієї сторони, це викликає тим, що не всі суб'єкти вказаних правовідносин належним чином оцінюють розмір шкоди, яку завдають державі, з іншої – високі податки породжують протиправні дії платників податків, які, як правило, полягають в ухиленні від оподаткування. Як засіб впливу до порушників податкового законодавства застосовуються санкції податково-правових норм, що мають різний характер та види.

Аналіз останніх досліджень. Варто зазначити, що хоча характеристики санкції норми права присвячено достатньо наукових праць, однак нині це питання ще залишається дискусійним. Загальнотеоретичні положення щодо санкції норм права у своїх наукових працях висвітлювали вітчизняні вчені, серед яких Ю. Ведреніков, М. Кельман, О. Мурашин, І. Онищук, А. Папірна, В. Сухонос, Н. Хома.

Також актуальною для дослідження з позиції сучасного податкового законодавства України є санкція як структурний елемент податково-правової норми.

Мета статті полягає у з'ясуванні сутності та різновидів санкцій податково-правових норм у сфері регулювання податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу дослідження. У словниковій літературі санкція (від лат. *sanctio* – непорушна постанова) визначається як складова частина правової норми, статті, закону, договору, що конкретизує правові наслідки їхнього порушення [1, с. 677]. Санкція – складова частина норми, яка у разі її невиконання визначає заходи щодо відновлення порушеного права та покарання правопорушника [2, с. 312]. Санкція вказує на наслідки, які виникають у результаті дотримання чи порушення

диспозиції норми права [3, с. 353]. Основна мета всіх санкцій – попередження правопорушень – у змісті різних санкцій відбувається по-різному. Одні з них передбачають заходи примусу, безпосередньо спрямовані на відновлення протиправно порушених суспільних відносин; інші – на загальну і приватну превенції цього виду правопорушень, виправлення і перевиховання правопорушника; зрештою за деякі правопорушення необхідне застосування тих чи інших санкцій [4, с. 60].

В. Орехов звертає увагу на те, що місце санкції в структурі правової норми визначається: а) розумінням правової норми як загальнообов'язкового правила поведінки, що встановлене чи санкціоноване державою, є загальнообов'язковим для виконання усіма суб'єктами права; б) логічним взаємозв'язком санкції правової норми з іншими її структурними елементами – гіпотезою і диспозицією; в) її особливим значенням, яке полягає в тому, що санкція виступає своєрідним атрибутом правової норми [5, с. 8, 14].

На перший погляд може здатися, що в багатьох нормах права санкції безпосередньо немає. Такі норми є в конституційному, адміністративному, трудовому, процесуальному і в деяких інших галузях права. Але за тими нормами стоїть можливість державного примусу. Найлегше санкцію шукати в нормах адміністративного та кримінального права через те, що ці галузі немов бій «спеціалізуються» на регулюванні відповідальності за порушення встановленого державного порядку стосунків у багатьох сферах суспільного життя [2, с. 314].

Під санкцією податково-правової норми розуміють певні юридичні наслідки, що настають при недотриманні або порушенні диспозиції даної норми. Санкція податково-правової норми закріплює різ-

ний характер наслідків, який проявляється у заходах державного примусу. Характеризуючи санкцію податково-правової норми, необхідно розмежувати: а) власне санкцію як несприятливі юридичні наслідки для правопорушника, передбачені безпосередньо в податково-правовій нормі і застосовуються при її порушенні; б) забезпечення примусовою силою держави здійснення податково-правової норми [6, с. 159]. Санкція є завершальним структурним елементом податково-правової норми, зміст якої в юридичній наукі поєднують із негативними наслідками для правопорушника, заходами державного впливу, покаранням [7, с. 229–230].

Види санкцій податково-правових норм:

1) за ступенем визначеності [8, с. 111]:

а) абсолютно визначені санкції чітко визначають вид та міру юридичної відповідальності. У податковому законодавстві, зокрема Податковому кодексі України (далі – ПК України) [9], абсолютно визначеними є санкції, якими встановлено:

– чітко визначений розмір штрафу, що передбачається у п. 117.1 ст. 117; п. 118.1, 118.3 ст. 118; ст. 119; п. 120.1 ст. 120; ст. 121; ст. 128 ПК України;

– розмір штрафу у вигляді відсотків від певної суми, що визначається у п. 120.2 ст. 120; ст.ст. 120-1, 120-2, 122; п. 123.1 ст.ст. 123, 123-1, 126, 127 ПК України, або ж вартості – у п. 117.3 ст. 117; ст. 124 ПК України;

– розмір штрафу від прожиткового мінімуму, що визначається у п.п. 120.3, 120.4 ст. 120; п. 128-1.1 ст. 128-1 ПК України;

б) порівняно визначені санкції – межі юридичної відповідальності визначаються від мінімальної до максимальної або тільки до максимальної. Прикладом порівняно визначеної санкції податково-правової норми є положення, закріплена у п. 120.4 ст. 120 ПК України, а саме: за несвоєчасне подання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або несвоєчасне декларування контролюваних операцій у поданому звіті відповідно до вимог п. 39.4 ст. 39 ПК України тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі: а) одного розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року; б) одного розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день несвоєчасного декларування контролюваних операцій у поданому звіті про контрольовані операції у разі подання уточнюючого звіту, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року; в) двох розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день несвоєчасного подання

документації з трансфертного ціноутворення, визначеної п.п. 39.4.6, 39.4.8 п. 39.4 ст. 39 ПК України, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року [9].

Порівняно визначена санкція податково-правової норми характеризується також накладенням штрафу з граничними межами (від меншої до більшої) і закріплюється у статтях Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП), Кримінального кодексу України (далі – КК України), якими встановлено відповідальність за порушення податкового законодавства України;

в) альтернативні санкції – вказують на кілька можливих засобів впливу на правопорушника, а доцільність застосування конкретного засобу визначається правозастосовним органом з огляду на особливості конкретної справи. Прикладом альтернативної санкції податково-правової норми є покарання штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавлення права обійтися певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (ч. 1 ст. 212 КК України) [10].

Альтернативність санкції податково-правової норми простежується, окрім накладення штрафу також у попередженні. До прикладу, неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку, тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ст. 164-1 КУпАП) [11];

г) відсильні санкції містять вказівки на санкції інших норм, до яких варто звертатися для визначення конкретного засобу впливу. Як приклад відсильної санкції податково-правової норми наведемо положення, закріплена у п. 123.2 ст. 123 ПК України, а саме: «використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом із питань відповідного податку, збору, платежу додатково до штрафів, передбачених п. 123.1 цієї статті, тягне за собою стягнення до бюджету суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне

ухилення від оподаткування» [9]. У такому разі відсилення спрямовується до ст. 212 КК України, якою передбачається відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Відсільно також варто вважати санкцію, закріплена у ст. 21 ПК України, яка визначає, що посадові (службові) особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків (п. 21.2). Зокрема, за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом (п.п. 21.2.1 п. 21.2 ст. 21 ПК України). Повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, є підставою для застосування до такої посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом [9]. Отже, у такому разі санкція має відсильний характер до трудового законодавства, зокрема ст.ст. 147, 147-1, 148, 149 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпП України);

2) за характером реакції на певне порушення [12, с. 362–363; 8, с. 112]:

а) каральні санкції є найгострішою реакцією на протиправні діяння. Карапальні санкції податково-правових норм за невиконання або неналежне виконання податкового законодавства, як правило, окрім покарання у вигляді штрафу передбачають також позбавлення права обійтися певні посади чи займатися певною діяльністю на визначений строк, конфіскацію майна, позбавлення волі (ст.ст. 204, 205, 209, 212, 216, 218, 222 КК України);

б) правовідновлювальні санкції – найактивніша реакція на протиправні діяння, проте спрямовані ці санкції не на покарання порушника, а на відновлення попереднього стану, на реабілітацію правопорядку. В основі усіх санкцій податково-правових норм закладено правовідновлювальний характер, адже п. 113.2 ст. 113 ПК України визначено, що застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених главою 11 ПК України, не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених ПК України;

3) за складом [13, с. 338]:

а) прості санкції передбачають один правовий наслідок. Прикладом простої санкції податково-правової норми є накладення штрафу в розмірі вартості відчуженого майна за відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з ПК України (п. 124.1 ст. 124 ПК України);

б) складні санкції передбачають кілька (сукупність) правових наслідків. До прикладу, п. 120-1.3 ст. 120-1 ПК України визначено: «Допущення продавцем товарів/послуг помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених п. 201.1 ст. 201 ПК України, виявлених контролюючим органом за результатами перевірки, проведеної за заявкою покупця, тягне за собою накладення на платника податку – продавця штрафу в розмірі 170 гривень та зобов'язання віправити такі помилки під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної» [9]. У такому разі одночасне накладення штрафу на продавця товарів/послуг та зобов'язання його віправити допущені помилки під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної є складною санкцією податково-правової норми.

Не можна оминути увагою те, що характерним для податкового законодавства, зокрема ПК України, є закріплення санкцій за повторюваність протиправних дій, які тягнуть за собою накладення штрафу у більшому розмірі. Це також свідчить про складність санкцій податково-правових норм;

в) альтернативні санкції передбачають настання одного з кількох сформульованих у нормі наслідків. Прикладом альтернативної санкції податково-правової норми є покарання у вигляді штрафу від однієї тисячі до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян із позбавленням права обійтися певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років за надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам із метою одержання пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності (ч. 1 ст. 222 КК України) тощо.

Також прикладом альтернативної санкції податково-правової норми є попередження або накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, передбачене ч. 1 ст. 163-3 КУпАП за невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів, передбачених у п.п. 20.1.3, 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 п. 20.1 ст. 20 ПК України тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Варто зазначити, що альтернативні санкції податково-правової норми здебільшого закріплені у статтях КУпАП, КК України;

4) за спрямованістю несприятливих для порушника наслідків [12, с. 363]:

а) особисті санкції – коли вплив стосується безпосередньо особи правопорушника, що призводить до зміни його громадського і службового становища. Прикладом цієї санкції є позбавлення права обійтися певні посади чи займатися певною діяльністю на визначений строк (ст.ст. 212, 222 КК України);

б) майнові санкції – пов’язані з певними втратами матеріального порядку (конфіскація майна, штраф). Майнові санкції податково-правової норми здебільшого полягають у накладенні штрафу за порушення податкового законодавства та закріплени у ПК України, КУпАП, КК України.

Зокрема, у ПК України законодавець визначає: «Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата 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» (п.п. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України). У вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) застосовується фінансова відповідальність (п. 111.2 ст. 111 ПК України). Поряд із цим законодавець рівноцінно визнає пеню як засіб фінансової відповідальності. Однак пеню не варто ототожнювати зі штрафом як санкцією податково-правової норми, оскільки пения є сумою коштів у вигляді відсотків, яка нарахована на суми грошових зобов’язань у встановлених ПК України випадках та не сплачена у встановлені законодавством строки (п.п. 14.1.162 п. 14.1. ст. 14 ПК України) [9].

У КУпАП штраф визначається як грошове стягнення, що накладається на громадян, посадових та юридичних осіб за адміністративні правопору-

шення у випадках і розмірі, встановлених КУпАП та іншими законами України (ст. 27 КУпАП). У КК України під штрафом законодавець розуміє грошове стягнення, що накладається судом у випадках і розмірі, встановлених в Особливій частині КК України, з урахуванням положень ч. 2 ст. 53 КК України (ч. 1 ст. 53 КК України). Отже, за адміністративним та кримінальним законодавством штраф встановлюється як грошове стягнення за вчинення правопорушень та може застосовуватись у регулюванні податкових правовідносин;

5) за галузями права [8, с. 112], якими передбачено відповідальність за вчинення правопорушень у сфері податкових правовідносин, на: а) фінансові санкції, які встановлені ПК України; б) адміністративні санкції, які визначені у КУпАП; в) кримінальні санкції, які закріплени у КК України; г) дисциплінарні санкції, які встановлені КЗпП України тощо.

Висновки. Отже, санкція податково-правової норми є одним з її структурних елементів, який передбачає вид і розмір державного впливу щодо суб’єкта податкових правовідносин у разі їх невиконання. При цьому варто зазначити, що для санкції податково-правової норми властивими є як загальні, так і особливі ознаки, які нормативно закріплюються у Податковому кодексі України та інших законодавчих актах, що прямо чи опосередковано регулюють податкові правовідносини.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Куньч З.Й. Універсальний словник української мови. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2007. 848 с.
2. Кельман М.С., Мурашин О.Г., Хома Н.М. Загальна теорія держави і права: Підручник. 3-е видання, стереотипне. Львів: «Новий Світ – 2000», 2013. 584 с.
3. Сухонос В.В. Теорія держави і права: Навчальний посібник. Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. 536 с.
4. Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы). М.: Изд-во МГУ, 1981. 240 с.
5. Орехов В.Ю. Санкції в праві як елемент правового регулювання та охорони суспільних відносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2008. 20 с.
6. Кучерявенко Н.П. Курс податкового права. В 6 т. Т. II: Введение в теорию податкового права. Х.: Легас, 2004. 600 с.
7. Податкова політика України : навч. посіб. / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангут та ін.; за ред. П.В. Мельника. К.: Знання України, 2011. 505 с.
8. Веденріков Ю.А., Папірна А.В. Теорія держави і права: Навч. посіб. К.: Знання, 2008. 333 с.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13 (№ 13-14, № 15-16, № 17). Ст. 112.
10. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25-26. Ст. 131.
11. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р. № 8073-X. Відомості Верховної Ради УРСР. 1984. № 51. Ст. 1122.
12. Теория государства и права: учебник / В.А. Козлов ... [та ін.]; отв. ред.: А.И. Королев, Л.С. Явич. Ленинград: Издательство Ленинградского университета, 1987. 549 с.
13. Теория государства и права / Под ред. С.С. Алексеева. М.: Юрид. лит., 1985. 480 с.