

ЩОДО ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВИХ САНКЦІЙ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Інтенсивний розвиток ринкових механізмів вимагає перетворення всіх елементів системи оподаткування. З'являються нові податки, механізми їх обчислення і сплати, конкретизуються повноваження органів влади різноманітних рівней і компетенції. З'являється податкова міліція, принципово змінюється набір і зміст функцій, що виконують контрольно-ревізійні управління. Подібні зміни пов'язані з необхідністю підсилення контролюючих механізмів у галузі оподаткування, що викликане бурхливим зростанням і якісним перетворенням податкових важелів.

Діяльність контролюючих органів пов'язана з наглядом з боку держави за виконанням платником податків своїх зобов'язань перед державою з повного і своєчасного внесення податкових платежів у відповідні бюджети чи фонди. Проте туди не завжди поступають кошти в тій кількості, на яку розраховували при плануванні бюджету, і було б неправильним бачити в цьому тільки правопорушення, невиконання платником своїх обов'язків. Бюджети позбавляються надходжень за рахунок двох процесів: відхилення від сплати податків і правомірного обходу податку.

Запобігання податковим правопорушенням не завжди веде до очікуваних наслідків, тому особливого значення набувають питання регулювання відповідальності за здійснення податкових проступків.

Ситуація, коли податок з доходів у фізичної особи не було утримано взагалі або було утримано в сумі меншій, ніж потрібно, неминуче призводить до недоплати коштів до бюджету. І в цьому випадку у підприємця виникають два запитання: за рахунок яких коштів провести доплату податку з доходів: утримати з працівника (непрацівника) або заплатити за рахунок своїх коштів; які штрафні санкції можуть загрожувати підприємцю в цьому випадку? [7, с. 2].

У підпункті 20.3.2 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" (далі Закон) зазначено: якщо податковий агент до або під час виплати доходу на користь платника податку не здійснює нарахування, утримання або сплату (перерахування) податку з доходів, відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок таких дій, покладається на такого податкового агента. При цьому платник податку – отримувач таких доходів – звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу. Із цієї норми випливає: якщо підприємець неправомірно не утримав (або недоутримав) податок з доходів з фізичної особи, то він сам відповідає за погашення невнесеної до бюджету суми податку. Тобто доплачувати податок з доходів підприємець повинен за рахунок власних коштів.

Причому в згаданій вище нормі не зазначено, чи стосується це тільки неутримання (недоутримання) податку з доходів фізичних осіб, які не є працівниками підприємця, або стосовно найманих працівників підприємця ця норма теж діє. Узагалі ж, у підпункті 20.3.2 Закону поділу на працівників і непрацівників немає. Органи

державної податкової служби не робитимуть різницю між непрацівником та працівником у плані неутримання (недоутримання) податку з доходів. Тобто норми підпункту 20.3.2 Закону стосуються всіх випадків неутримання (недоутримання) податку з доходів. Інакше кажучи, підприємцю, принаймні до появи офіційних роз'яснень із цього приводу (якщо такі взагалі з'являться), найімовірніше, доведеться за рахунок своїх коштів сплачувати податок з доходів як у разі неправомірного неутримання (недоутримання) податку з доходів з працівника, так і в разі неправомірного неутримання (недоутримання) податку з доходів з непрацівника.

Розглянемо ситуацію, коли підприємець дохід виплатив, але при цьому податок з доходів не було нараховано та сплачено або було нараховано та сплачено в сумі меншій, ніж потрібно. При цьому виходитимемо з того, що помилку знайшли податківці.

Підпункт 17.1.9 Закону [2] застосовується податковими органами у всіх випадках ненарахування (неповного нарахування) сум прибуткового податку з нарахованих або виплачених фізичним особам доходів. І хоча це Податкове роз'яснення було затверджено під час існування прибуткового податку, твердження щодо застосування підпункту 17.1.9 Закону у разі ненарахування (неповного нарахування) сум податку залишається справедливим і сьогодні щодо податку з доходів [10, с. 20].

У разі недоплати податку з доходів, крім штрафу, передбаченого підпунктом 17.1.9, ні пеню, ні інші штрафні санкції за Законом у цьому випадку податківці не можуть застосувати до підприємця. Пояснюється це тим, що штрафні санкції, передбачені Законом, стосуються випадків, коли податок нараховується за даними податкової декларації (розрахунку) або узгоджується іншим шляхом. Підприємець як податковий агент не повинен подавати до податкових органів жодної податкової декларації (розрахунку) з податку з доходів (форма № 1ДФ не може вважатися податковою декларацією в розумінні Закону, з чим погоджуються навіть податківці). Саме тому всі інші штрафи за Законом (крім штрафу, за підпунктом 17.1.9) у ситуації з недоплатою податку з доходів не може бути застосовано.

Якщо суб'єкт підприємництва самостійно виявить помилку, що призвела до недоплати податку з доходів фізичних осіб (при виплаті не утримано, недоутримано податок з доходів), потім сам цю помилку виправить (доплатить до перевірки податків до бюджету), то до такого суб'єкта ніякі штрафи не застосовуються. Зокрема, не повинні в цьому випадку застосовуватися ні штраф, передбачений підпунктом 17.1.9 Закону (у подвійному розмірі від суми зобов'язання з такого податку), ні 5-відсотковий штраф, передбачений підпунктом 17.1.2 Закону, ні адміністративний штраф. Таким чином, єдині витрати підприємця, який виявить недоплату податку з доходів і сам виправить помилку, – це витрати на сплату до бюджету суми такої недоплати. Пені теж не має бути, оскільки немає податкового боргу [7, с. 2].

Якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податку, то податок, що підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає сплаті (перерахуванню) податковим агентом у бюджет у строки, установлені законом для місячного податкового періоду. Наприклад, якщо заробітну плату у квітні 2006 року було нараховано, але з якихось причин не виплачено, відповідний податок з доходів перераховувати до бюджету потрібно. Причому, оскільки строки сплати прив'язано до місячного податкового періоду, то логічно стверджувати, що йдеться про сплату податку протягом 30 календарних днів після закінчення того місяця, за який нараховано дохід (підпункт 5.3.1 Закону). У даному прикладі – не пізніше 30 травня 2006 року.

Штрафна санкція, передбачена підпунктом 17.1.9 Закону, застосовується при здійсненні продажу товарів або грошових виплат без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо такі нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продажу або виплати. Тобто цей штраф застосовується тільки щодо тих податків (зборів, обов'язкових платежів), стосовно стягнення яких чинним законодавством передбачено дві обов'язкові передумови здійснення господарських операцій:

- попереднє нарахування;
- попередня сплата податку, збору, обов'язкового платежу [8, с. 75].

Штрафні санкції застосовуються також, коли фізична особа-підприємець на загальній системі оподаткування не сплачував протягом року авансові внески з податку з доходів, які йому було нараховано податковим органом. Як відомо, виходячи з суми, обчисленої податковими органами, підприємець на загальній системі оподаткування шокварталу повинен сплачувати авансові платежі з податку з доходів. Авансові внески розраховуються, виходячи з очікуваного (оціночного) чистого доходу для початківців або виходячи із чистого доходу за минулий рік для тих, хто вже якийсь період пропрацював на загальній системі. Податкові органи розмір авансових платежів доводять до підприємця відповідним повідомленням. Після одержання податкового повідомлення суму податкових зобов'язань щодо авансових внесків можна вважати узгодженою (якщо підприємець не оскаржив її в 30-денний строк з моменту одержання податкового повідомлення). За підсумками року (а іноді й за підсумками кожного кварталу) на підставі декларації про доходи проводиться остаточний розрахунок річного (квартального) податку з доходів. Сума податку з доходів за результатами остаточного розрахунку сплачується протягом 30 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення про донарахування податку. За несвоєчасну сплату авансових внесків з податку з доходів і несвоєчасну сплату донарахованої суми податку з доходів підприємцю може загрожувати штраф, передбачений підпунктом 17.1.7 Закону [9, с. 49].

Наприклад, які штрафні санкції передбачено для приватного підприємця на єдиному податку за перевищення 500000 грн. валового обороту? У даному випадку штрафні санкції за сам факт перевищення виручки від реалізації 500000 грн. чинним законодавством не передбачені. Втім, у разі перевищення виручки 500000 грн. такий суб'єкт підприємницької діяльності (далі – СПД) втрачає право перебувати на спрощеній системі та сплачувати єдиний податок, тобто повинен перейти на загальну систему оподаткування, починаючи з наступного звітного періоду (кварталу) (Указ Президента „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”) і, починаючи з цього періоду, сплачувати податки відповідно до розділу IV Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” та Інструкції про оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю. Ставка оподаткування в даному випадку – 15 %. Оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід. Якщо ці витрати не можуть бути підтверджені документально, то вони враховуються податковими органами при проведенні остаточних розрахунків за нормами. Але після закінчення кварталу, в якому відбулося перевищення, у додатку І до Декларації про доходи слід зазначити лише оціночний дохід на рік, що може бути будь-яким і жодного підтвердження не потребує.

На підставі даних декларації податківці у 15-денний строк з дня її одержання визначають суму авансового внеску з податку з доходів. Протягом року платники шокварталу у встановленому порядку сплачують до бюджету по 25 % від річної суми податку, обчисленої за доходами за попередній рік, а платники, які вперше залучаються до сплати податку, – 25 % від суми, обчисленої їм податковими органами за оціночним доходом на поточний рік.

За несплату авансового внеску відповідальності не передбачено, втім, контрагенти СПД „виступатимуть податковими агентами (оскільки фізична особа-СПД не зможе пред’явити платіжне доручення про сплату авансового внеску) й утримуватимуть 15 % від належних фізичній особі-СПД сум. Суми податку, сплачені у вигляді авансових платежів, пред’явлених податковими органами, враховуються при остаточному розрахунку суми податку на підставі документального підтвердження факту сплати податку”. За неподання такої декларації СПД - фізична особа несе відповідальність, передбачену Законом, за кожну неподану декларацію, „а також на активи такого СПД виникає право податкової застави”. У разі несплати узгодженого податкового зобов’язання нараховується штраф відповідно до пп. 17.1.7 Закону [4, с. 135].

Для всіх видів податків, зборів, інших обов’язкових платежів відповідними нормативними актами передбачено порядок, розміри, терміни їх сплати. У разі порушення податкових приписів настають наслідки у вигляді ненадходження коштів до бюджетів та державних цільових фондів, що тягне за собою застосування до неплатників (неналежних платників) фінансових санкцій та за наявності умисної вини і залежно від суми несплаченого платежу адміністративну чи кримінальну відповідальність.

Література

1. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 20.12.2000 року №2181 – III //ЛІГА: Закон Юрист, 7.7.3. ІАЦ “Ліга”, ЛігаБізнес Інформ, 2006.
2. Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 року №889-IV // ЛІГА: Закон Юрист, 7.7.3, ІАЦ “Ліга” ЛігаБізнес Інформ, 2006.
3. Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. – Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. – 440 с.
4. Павлюк В.С. Податкова система: Конспект лекцій. – Чернігів, 2003. – 256 с.
5. Фінансове право України: Підручник /Бех Г.В., Дмитрик О.О., Криницький І.С. та ін.; за ред. Кучерявенка М.Л. – Київ: Юрінком Інтер, 2005. – 319 с.
6. Фінансові санкції за законодавством України /Відп. ред. В.С. Ковальський. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 345 с.
7. Владимирська К. Відповідальність за помилки стосовно податку з доходів: що загрожує, чого чекати // Власне діло. – 5 червня 2006 року. – №11 (162). – С.2.
8. Налоговое законодательство и финансовая ответственность в Украине //Право и практика. – 2005. – №33. – С.75-80.
9. Пришва Н. Фінансово-правове регулювання відносин зі справляння обов’язкових платежів. Актуальні питання // Право України. – 2004. – №5. – С.49-51.
10. Трофімова Л., Гречанова Т. Строки застосування фінансових санкцій, передбачених Законом №2181-III //Вісник податкової служби України. – жовтень 2006 року. – №37 (416). – С.20.