



*В.М. Хуторной*  
суддя Запорізького апеляційного  
господарського суду



*Л.П. Казіміна*  
суддя Запорізького апеляційного  
господарського суду

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ДІЮЧОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

**1. 3 питання правомірності списання податковим органом зборганості по внескам на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття.**

Відповідно до преамбули Закону України "Про систему оподаткування" в редакції від 17 грудня 1998 р., цей закон визначає принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів, а також права та обов'язки і відповідальність платників. Пунктом 16 ст. 14 Закону "Про систему оподаткування" визначено збір на обов'язкове соціальне страхування, як один з видів податкового платежу, тобто відповідно до вкладеного за своєю правовою природою збір на обов'язкове соціальне страхування, на момент виникнення боргу та прийняття рішення про його списання відноситься до загальнодержавних податків та зборів.

Виходячи зі змісту преамбули Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 р. № 2181-III (далі Закон України № 2181) у редакції, що діяла на час виникнення спірних правовідносин, цей Закон є спеціальним законом з питань оподаткування, який встановлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), включаючи збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначає процедуру оскарження дій

органів стягнення. Отже, як випливає з приписів даної правової норми, встановленої цим Законом порядок погашення зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів) поширюється і на внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Пункт "г" п. п 182.1 п. 182. ст. 18 Закону України № 2181 передбачає, що підлягає списанню податковий борг юридичних чи фізичних осіб, що виникли внаслідок обставин непереборної сили. Пунктом 1.3 ст. 1 Закону України № 2181, визначено поняття податкового боргу, як податкового зобов'язання, самостійно узгодженого платником податків, але не сплачено в встановлений термін.

Відповідно до Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків, затвердженого Наказом Державної податкової адміністрації України від 14.03.2001 р. та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10 січня 2002 р. за № 16/6304 (п. 1.5) органами, уповноваженими здійснювати процедуру списання безнадійного податкового боргу, є виключно податкові органи. Визначення та списання безнадійного податкового боргу органами державної податкової служби здійснюються щодо: - податків і зборів (обов'язкових платежів), контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування яких покладено на відповідні контролюючі органи згідно з законодавством; Контролюючий орган - державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу.

Відповідно до підпункту 2.13 Закону № 2181 контролюючим органом є установи Фонду соціального страхування України відносно внесків в Фонд соціального страхування України. Цей порядок є діючим з урахуванням змін, внесених наказом державної податкової адміністрації України від 03.11.2004 р. за N 629.

На нашу думку є помилковим висновок про те що, оскільки кошти фонду не включаються до Державного бюджету та у зв'язку з прийняттям Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо загальнообов'язкового державного соціального страхування" від 16.01.2003 р. № 429-IV, яким в Законі України "Про систему оподаткування" з переліку загальнообов'язкових податків та зборів виключені внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, то Закон № 2181 не поширюється на дані правовідносини. Відповідно до Закону України від 20.02.2003 р. № 550-IV, в преамбулі Закону № 2181 окремо виключені внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Оскільки Законом України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" від 02.03.2000 р. № 1533-III не встановлює порядок сплати без надійного боргу по страховим внескам, то в цьому випадку слід керуватись п. 18.2 Закону № 2181, оскільки внески (збір) по своїй суті як були обов'язковими платежами, так ними і залишаються.

**2.3 питання правомірності прийняття податкових повідомлень - рішень за порушення методологічного законодавства.**

Відповідно до ст. 16 Закону України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" № 481/95 від 19.12.1995 р., контроль за дотриманням норм цього Закону здійснюють органи, які видають ліцензії, а також інші органи в межах компетенції, визначеної законами України.

Указом Президента України від 11.07.2001 р. № 510/2001 "Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів" (далі Указ Президента України №510/2001) на Державну податкову адміністрацію України покладено функції із забезпечення реалізації державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, здійснення міжгалузєвої координації у цій сфері.

На виконання Указу Президента України від 11 липня 2001 р. № 510/2001 Кабінет Міністрів України прийняв Постанову від 7.08.2001 р. № 940

"Про заходи щодо посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів" (далі постанова КМУ № 940), відповідно до якої вирішено утворити у складі Державної податкової адміністрації Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів (далі - Департамент) як самостійний функціональний підрозділ з правами юридичної особи, у складі державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі - регіональні управління Департаменту з правами юридичної особи та їх територіальні підрозділи.

Відповідно до п. 2 постанови КМУ № 940, Департамент діє на підставі положення, що затверджується Головою Державної податкової адміністрації, а його регіональні управління - на підставі положень, що затверджуються начальником Департаменту.

На виконання Указу Президента України від 11 липня 2001 року № 510/2001, постанови КМУ № 940 та наказу ДПА України від 9 серпня 2001 року № 320 "Про створення Департаменту з питань адміністрування акцизного збору та контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів" наказом ДПА України від 21.08.2001 р. № 331, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 7.09.2001 р. за № 789/5980, затверджено Положення про Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів (далі Положення).

Відповідно до п. 2.7 Положення одним з основних завдань Департаменту є - застосування у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення вимог законодавства, яке регулює відносини у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Сукупний аналіз змісту наведених норм свідчить, що рішення про застосування штрафних санкцій, передбачених статтею 17 Закону України № 481/95, зокрема за виробництво вин без ліцензії, приймаються Департаментом з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Те, що вказані штрафні санкції, в спірному випадку, приймаються виключно Департаментом пояснюється Порядком застосування фінансових санкцій, передбачених ст. 17 Закону України № 481/95, затвердженом Постановою Кабінету Міністрів України від 2.06.2003 р. № 790 (далі Постанова КМУ № 790), яка в свою чергу прийнята на виконання Указу Президента України від 26.04.2003 р. № 372.

Відповідно до ст. 17 Закону України № 481/95 та п. 6 Постанови КМУ, рішення про застосування фінансових санкцій приймаються керівником, а у разі його відсутності - заступником керівника органу, який видає ліцензію на право виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодояним, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодояним, спиртом - сирцем виноградним, спиртом - сирцем плодояним, алкогольними напоями і тютюновими виробами (Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів Державної податкової адміністрації, його регіональні управління та їх територіальні підрозділи, Мінекономіки), чи керівником (його заступником) органів МВС, МОЗ, Державної податкової адміністрації, Держкомстату, Держспоживстандарту у межах їх компетенції, визначені законодавством.

Рішення про застосування фінансових санкцій до суб'єкта підприємницької діяльності за порушення норм Закону України № 481/95 складається за формою згідно з додатком до Постанови КМУ № 790.

Питання про застосування фінансових санкцій може розглядатися за участю представника суб'єкта підприємницької діяльності на його вимогу або на вимогу органу, що прийняв рішення про застосування санкцій.

В свою чергу, рішення про застосування фінансових санкцій, прийняте Департаментом направляється органу державної податкової служби за місцем знаходження платника податку для контролю за його виконанням (за надходженням суми штрафу до державного бюджету).

Про надходження або ненадходження суми штрафу до державного бюджету протягом 30 днів орган державної податкової служби за місцем знаходження платника податків повідомляє орган, який прийняв рішення про застосування фінансових санкцій.

Відповідно до ст. 17 Закону України № 481/95, дії органів, які мають право контролю за реалізацією норм цього Закону, можуть бути оскаржені в місячний термін у судовому порядку.

У разі невиконання суб'єктом підприємницької діяльності рішення органів, зазначених у частині третій цієї статті, сума штрафу стягується на підставі рішення суду.

Підсумовуючи викладене, слід відзначити наступне :

- рішення про застосування штрафних санкцій за порушення ст. 17 Закону України № 481/95 приймає Департамент, і лише після цього, направляє прийняте рішення для контролю за його виконанням до ДПІ на обліку якої стоїть платник податків, по відношенню до якого застосовані такі штрафні санкції;

- рішення, яке приймається Департаментом має спеціальну форму затверджену Постановою КМУ № 790, яка не відповідає жодній з форм податкових повідомлень - рішень затверджених наказом ДПА України від 21.06.2001 року за № 253;

- строк на самостійну сплату штрафних санкцій за рішеннями Департаменту 30 днів, а не 10, як вказано в спірному податковому повідомленню - рішенню;

- у разі не виконання в добровільному порядку рішення Департаменту, останній звертається з позовом до суду про стягнення такого штрафу. Тобто, за наслідками несплати в добровільному порядку в 30 - денний строк штрафу, у платника податків не виникає податковий борг, у податкового органу не виникає права податкової застави, орган податкової служби не направляє податковий вимог, та відповідно не має права на стягнення активів платника податку у безспірному порядку,

Відповідно до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" на ДПА України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та державні податкові інспекції в містах з районним поділом покладено виконання такої функції, як проведення роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптовик та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, застосування у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійсненням заходів по вилученню та знищенню або передачі на промислову переробку алкогольних напоїв, знищенню тютюнових виробів, що були незаконно вироблені чи знайдені у незаконному обігу.

В той же час, на державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції виконання таких функцій не покладено.

Слід враховувати, що згідно з додатком № 1 до наказу ДПА України від 16.07.2003 р. № 355 "Про організаційну структуру органів державної податкової служби" серед функцій та процедур державних податкових інспекцій передбачено таку функцію, як адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, що містить, зокрема, такі процедури:

п/п 1.13.16. контроль за мінімальними цінами на алкогольні напої;

п/п 1.13.17. здійснення контролю за виробництвом та обігом спирту, винних матеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів;

п/п 1.13.20. контроль за застосуванням законодавства з питань зберігання, транспортування та реалізації спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів;

п/п 1.13.22. застосування у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства з ліцензування, виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів.

Поряд з викладеним, згідно з додатками № 7 та 8 до наказу ДПА України від 16.07.2003 р. № 355 виконання функції адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом податкових товарів покладено на територіальні підрозділи Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом податкових товарів, і лише, як виключення, до створення таких територіальних підрозділів виконання зазначеної функції покладено на підрозділи непрямих податків. Тобто виконання ряду функцій ДПА України у сфері контролю за виробництвом і обігом податкових товарів делеговано відповідним податковим інспекціям, і вони виконують такі функції до створення територіальних підрозділів Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом податкових товарів.

Зважаючи на те, що в Херсонській області та Запорізькій області створено відповідний підрозділ Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом податкових товарів, то у відповідача відсутні правові підстави на прийняття рішень про застосування штрафних санкцій по виявленні фактах порушення при виробництві та обігу податкових товарів.

Відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі,

в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Враховуючи наведені конституційні положення, органи державної податкової служби можуть застосовувати фінансові санкції у межах їх компетенції.

З цих підстав, у разі відсутності повноважень щодо застосування фінансових санкцій, оригінали актів, які свідчать про вчинення правопорушення, з усіма додатками направляють органу, до компетенції якого належить застосування фінансових санкцій.

У разі, якщо в ході перевірки виявлено декілька порушень чинного законодавства і застосування санкцій за певні порушення належить до компетенції органу, що здійснив перевірку, а за інші - ні, то орган, що здійснив перевірку, направляє зазначені в установленому порядку копії акта перевірки з додатками матеріалами органу, до компетенції якого належить застосування фінансових санкцій за відповідні порушення.

В зв'язку з тим, що стягнення суми фінансових санкцій за порушення законодавства з питань виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів здійснюється на підставі рішення суду, і в суді необхідно пред'явити оригінали документів, що були підставою для застосування фінансових санкцій, орган державної податкової служби, що здійснює перевірку, на вимогу органу, що прийняв відповідне рішення, повинен надати оригінали документів, які йому повертаються після розгляду справи.

Орган ДПП повинен був надіслати копію акту до Департаменту для прийняття останнім відповідного рішення.

Слід зазначити, що орган ДПП не позбавлений права надіслати копію акту перевірки до компетентного органу для розгляду про наявність підстав для прийняття рішення про застосування штрафних санкцій.

Стосовно застосування ДПП санкцій за порушення, не пов'язані із податковими платежами, то така можливість передбачена ч. 2 п/п 5.3.1 Закону № 2181.