

УДК 347.73

*А. Й. Іванський,
канд. юрид. наук, доцент кафедри адміністративного
та фінансового права ОНЮА*

ПРАВОВІ ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВИХ САНКЦІЙ ДО СУБ'ЄКТІВ СПЕЦІАЛЬНИХ (ВІЛЬНИХ) ЕКОНОМІЧНИХ ЗОН

Одним з інструментів досягнення відкритості економіки України зовнішньому світові й стимулювання міжнародного економічного співробітництва на основі залучення іноземних інвестицій є спеціальні (вільні) економічні зони (ВЕЗ), концепція створення яких знайшла своє відображення у Законі України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» від 13.10.1992 р. № 2673-XII [1], Постанові КМУ «Про концепцію створення спеціальних (вільних) економічних зон в Україні» від 14.03.1994 р. № 167 [2], у главі 39 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-IV [3]. В той же час, поряд з розвитком інвестування, яке вкрай необхідне для економіки України, вельми важливим є питання створення належного правового режиму здійснення діяльності суб'єктів вільних економічних зон, при якому не будуть існувати умови незаконного ухилення від оподаткування. Одним із сутевих елементів у механізмі правового регулювання таких відносин є інститут фінансової відповідальності та відповідного застосування фінансових санкцій за податкові правопорушення.

На території спеціальної (вільної) економічної зони діє законодавство України з урахуванням особливостей, передбачених Законом України «Про загальні засади створення й функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» (далі Закон) або законом про створення конкретної спеціальної (вільної) економічної зони.

Згідно ст. 12 Закону у спеціальних (вільних) економічних зонах створюються сприятливі митні умови та режим митного оподаткування: пільговий режим та рівень оподаткування, специфічні валютно-фінансові умови, банківсько-кредитна система, система кредитування й страхування, умови окремих видів платежів та система державного інвестування.

Право об'єктів та суб'єктів економічної діяльності вільних економічних зон (далі — ВЕЗ) на державні гарантії, закріплено у ст. 13 Закону, яке свідчить про поширення системи державних гарантій захисту інвестицій, передбачених законодавством про інвестиційну діяльність та іноземні інвестиції, на всі, без винятку, об'єкти та суб'єкти економічної діяльності. Аналогічне положення містить і ст. 404 Господарського кодексу України.

На сьогоднішній день на території України діють 12 спеціальних (вільних) економічних зон, до них відносяться: СЕЗ «Порто-франко» [4], СЕЗ «Миколаїв» [5], СЕЗ «Курорт-поліс Трускавець» [6], СЕЗ «Яворів» [7], СЕЗ «Славутич» [8], СЕЗ «Закарпаття» [9], СЕЗ «Сиваш» [10], СЕЗ «Донецьк» [11], СЕЗ «Рені» [12], СЕЗ «Порт Крим» [13], СЕЗ «Інтерпорт Ковель» [14] та ін.

Усі спеціальні (вільні) економічні зони, що діють на території України можна поділити на засадах дихотомії на види за ознакою змінюваності законодавства, яке створює відповідний правовий режим діяльності суб'єктів ВЕЗ.

Перший вид — це спеціальні (вільні) економічні зони, суб'єктам яких на території спеціальних (вільних) економічних зон у законодавчому порядку гарантована незмінність законодавства, яке діяло на день їх реєстрації як суб'єктів спеціальних (вільних) економічних зон. До таких спеціальних (вільних) економічних зон відносяться, наприклад, СЕЗ «Порто-франко», СЕЗ «Миколаїв» та ін.

До другого виду необхідно віднести спеціальні (вільні) економічні зони, суб'єктам яких на території спеціальних (вільних) економічних зон у законодавчому порядку не гарантована незмінність законодавства. До таких спеціальних (вільних) економічних зон відносяться, наприклад, СЕЗ «Азов», СЕЗ «Донецьк» та ін.

Проаналізуємо гарантії, що надаються суб'єктам спеціальних (вільних) економічних зон першого виду. Так, згідно ч. 4 ст. 2 Закону України «Про спеціальну (вільну) економічну зону “Порто-франко” на території Одеського морського торговельного порту» від 23.03.2000 р. № 1607-III, у разі зміни законодавства України з питань оподаткування та митного регулювання до суб'єктів спеціальної (вільної) економічної зони на їх вимогу протягом періоду функціонування спеціальної (вільної) економічної зони застосовуються особливості оподаткування та митного регулювання, передбачені Законом України «Про спеціальну (вільну) економічну зону «Порто-франко» на день її реєстрації як суб'єкта спеціальної (вільної) економічної зони.

Тобто при зміні податкового законодавства для суб'єктів спеціальних економічних зон, у частині податкових пільг, що надані на підставі відповідного закону, законодавство залишається незмінним, але тільки за їх вимогою. А частина, на яку пільги в оподаткуванні не розповсюджуються, регулюється відповідно до діючого законодавства України.

Суб'єкти спеціальних (вільних) економічних зон, гарантії незмінності законодавства на яких не розповсюджуються, також мають пільгові умови в оподаткуванні, але при зміні законодавства, пільги, що були надані спеціальним законом, будуть застосовуватися з урахуванням вимог нового законодавства.

У деяких спеціальних законах про конкретні спеціальні (вільні) економічні зони до суб'єктів спеціальних (вільних) економічних зон застосовуються фінансові санкції у вигляді пені у разі несплати податку на додану вартість.

Так, згідно з ч. 2 п. 4 Закон України «Про спеціальну економічну зону «Яворів», у разі нецільового використання устаткування, обладнання та комплектуючих деталей до них платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за наслідками податкового періоду, в якому відбулося таке порушення, на суму податку на додану вартість, що мала б бути сплачена при ввезенні (пересиланні) на митну територію України таких товарів, а також сплатити пеню, нараховану на таку суму податку, виходячи з 120% облікової ставки Національного банку України, що діяла на день збільшення податкового зобо-

в'язання, за період від дати ввезення таких товарів до дати збільшення податкового зобов'язання. Аналогічне нарахування пені на суму податку на додану вартість знайшло своє відображення і у ч. 3 п. 3 Закону України «Про спеціальну економічну зону «Миколаїв», на відміну від Закону України «Про спеціальну економічну зону туристсько-рекреаційного типу «Курортополіс Трускавець» та Закону України «Про спеціальну економічну зону «Славутич», де за нецільове використання відповідних товарів справляється податок на додану вартість, але без нарахування пені.

Отже, нарахування пені на суму податкового зобов'язання податок на додану вартість у зв'язку з нецільовим використанням устаткування є єдиним видом фінансових санкцій, що застосовуються відповідно до спеціального закону щодо створення конкретної економічної зони. Виникає логічне питання, чи застосовуються до суб'єктів спеціальних (вільних) економічних зон ще якісь фінансові санкції за порушення податкового законодавства, яке буде розглянуто далі.

Що стосується суб'єктів спеціальних (вільних) економічних зон, на яких не розповсюджуються гарантії забезпечення незмінності законодавства, то до них, у разі порушення податкового законодавства, застосовуються фінансові санкції на підставі Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III [15] та інших нормативно-правових актів, у яких передбачено застосування фінансових санкцій.

Складніша ситуація склалася з суб'єктами спеціальних (вільних) економічних зон, на яких розповсюджується гарантія незмінності законодавства.

По-перше, право на незмінність в оподаткуванні суб'єктів спеціальної (вільної) економічної зони виникає лише за їх вимогою, але законодавством не встановлено, в якій формі має бути ця вимога.

По-друге, до суб'єктів спеціальних (вільних) економічних зон застосовуються особливості оподаткування на день їх реєстрації як суб'єктів спеціальної (вільної) економічної зони. Порядок державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності здійснюється у встановленому законодавством порядку, тобто для кожного суб'єкта СЕЗ буде своя дата реєстрації, що свідчить про необхідність диференційованого підходу до права виникнення гарантій незмінності законодавства у суб'єкта СЕЗ.

На виконання деяких положень спеціальних законів про створення конкретних спеціальних (вільних) економічних зон були внесені зміни до Законів України з питань оподаткування. Так, у п. 11.12 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97 [16] встановлено, що на період функціонування спеціальної економічної зони податок на додану вартість справляється з урахуванням особливостей, встановлених спеціальним законом про таку спеціальну економічну зону.

У п. 22.5 ст. 22 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94 [17] встановлено, що на період функціонування спеціальної економічної зони податок на прибуток платників податку —

суб'єктів цієї зони справляється з урахуванням особливостей, встановлених спеціальним законом про таку спеціальну економічну зону.

Отже, у вищезазначених законах дійсно закріплюється пільгова система оподаткування для суб'єктів спеціальних економічних зон, але це не позбавляє їх відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

На сьогоднішній день основним законом, що регулює розмір та порядок накладання фінансових санкцій за порушення податкового законодавства є Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III, який набрав чинності з 1 квітня 2001 р.

До суб'єктів підприємницької діяльності, що зареєструвались у встановленому законом порядку як суб'єкти спеціальної (вільної) економічної зони до набрання чинності Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» положення цього закону не застосовуються, а застосовуються нормативно-правові акти, що діяли на момент реєстрації. До них відносяться Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509-XII [18], Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII [19], Інструкція про порядок застосування та стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затверджена наказом ГДПІ України від 20 квітня 1995 р. № 28 [20], зареєстрована в Міністерстві юстиції України 06.05.1995 р.

Але якщо такі суб'єкти були зареєстровані вже після набрання чинності Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», то дія цього закону на них розповсюджується.

Література

1. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон: Закон України № 2673-XII від 13.10.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — 15 груд. — Ст. 676.
2. Про концепцію створення спеціальних (вільних) економічних зон в Україні: Постанова КМУ № 167 від 14.03.1994 р. // Урядовий кур'єр. — 1994. — 28 квіт.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // Голос України. — 2003. — 14 берез.
4. Про спеціальну (вільну) економічну зону «Порто-франко на території Одеського морського торговельного порту»: Закон України № 1607-III від 23.03.2000 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2000. — 30 черв. — Ст. 208.
5. Про спеціальну економічну зону «Миколаїв»: Закон України № 1909-III від 13.07.2000 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2000. — 20 жовт. — Ст. 349.
6. Про спеціальну економічну зону туристсько-рекреаційного типу «Курорт-поліс Трускавець»: Закон України № 514 від 18.03.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — 7 трав. — Ст. 139.
7. Про спеціальну економічну зону «Яворів»: Закон України № 402 від 15.01.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — 16 квіт. — Ст. 82.
8. Про спеціальну економічну зону «Славутич»: Закон України № 721 від 03.06.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — 13 серп. — Ст. 263.
9. Про спеціальну економічну зону «Закарпаття»: Указ Президента України № 1339 від 09.12.1998 р. // Урядовий кур'єр. — 1998. — 17 груд.

10. Про деякі питання валютного регулювання та оподаткування суб'єктів експериментальної економічної зони «Сиваш»: Закон України № 65 від 23.02.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — 12 берез. — Ст. 52.
11. Про спеціальні економічні зони та спеціальний режим інвестиційної діяльності в Донецькій області: Закон України № 356-XIV від 24.12.1998 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — 19 лют. — Ст. 50.
12. Про спеціальну економічну зону «Рені»: Закон України № 1605-III від 23.03.2000 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2000. — 23 черв. — Ст. 196.
13. Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку та спеціальну економічну зону «Порт Крим» в Автономній Республіці Крим: Указ Президента України № 740 від 27.06.1999 р.
14. Про спеціальну економічну зону «Інтерпорт Ковель»: Указ Президента України № 702 від 22.06.1999 р. // Урядовий кур'єр. — 1999. — 26 серп.
15. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України № 2181-III від 21.12.2000 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — 9 берез. — Ст. 44.
16. Про податок на додану вартість: Закон України № 168/97 від 03.04.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21. — Ст. 156.
17. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України № 334/94 від 28.12.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1995. — 24 січ. — Ст. 28.
18. Про державну податкову службу в Україні: Закон України № 509-XII від 04.12.1990 р. // Голос України. — 1991. — 12 січ.
19. Про систему оподаткування: Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — 24 верес. — Ст. 510.
20. Інструкція про порядок застосування та стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затверджена наказом ГДП України від 20 квітня 1995 р. № 28 // Офіційний вісник України. — 2001. — 13 квіт. — Ст. 578.

УДК 347.98

*І. К. Залюбовська,
канд. юрид. наук, в. о. доцента кафедри адміністративного
та фінансового права ОНЮА*

СУДОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ЗАСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАКОННОСТІ В СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ: ІСТОРІЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Конституція України гарантує судовий захист від будь-яких рішень, дій чи бездіяльності органів публічної влади, що порушують права і свободи людини і громадянина. У частині другій ст. 55 Основного Закону визначено: «Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб».

У повсякденному житті ця конституційна гарантія права на судовий захист від неправомірних дій органів державної влади має реалізовуватися через систему адміністративних судів.

Адміністративна юстиція в нашій країні має досить давню історію ще з часів царської Росії. Так адміністративно-правові спори у дореволюційній Росії другої половини XIX ст. розглядалися спеціально створеними органами — змішаними губернськими присутствіями, до складу яких входили чиновники