

9. Про Державний бюджет України на 2019 рік: Закон України від 23 листопада 2018 року № 2629-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 50. Ст. 400.

10. Про затвердження Порядку здійснення заходів сприяння зайнятості, повернення коштів, спрямованих на фінансування таких заходів, у разі порушення гарантій зайнятості для внутрішньо переміщених осіб. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/696-2015-п>.

11. Допомога внутрішньо переміщеним особам. URL: <https://www.facebook.com/DiversityMarathon/posts/місця-компактного-проживання-мкп-внутрішньо-переміщених-осіб-в-україні-досліджен/1599734443378895/>.

12. Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення заходів щодо підтримки територій, що зазнали негативного впливу внаслідок збройного конфлікту на сході України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/769-2017-п>.

13. Деякі питання надання (розміщення) додаткових місць державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних кадрів для громадян України, які проживають на тимчасово окупованій території або переселилися з неї. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/450-2014-%D0%BF>.

14. Щодо зарахування учнів та вихованців, батьки яких змінюють місце проживання, до навчальних закладів у 2013–2014 навчальному році: Лист МОН від 24 березня 14 року № 1/9-171. URL: http://osvita.ua/legislation/Ser_osv/40370/.

УДК 347.73

КАРПЕНКО Н.В.

МІСЦЕ ПЕНІ В СИСТЕМІ ЗАХОДІВ ПОДАТКОВОГО ПРИМУСУ

Стаття містить низку питань, присвячених з'ясуванню місця пені в системі заходів податкового примусу, її значення як стимулювального заходу та засобу компенсації державі завданих несвоечасною реалізацією податкового обов'язку збитків. Розглядається низка питань, які пов'язані з місцем пені в системі заходів, що застосовуються як примусові. Застосовано системний підхід до аналізу нормативного регулювання сплати пені, що проявляється в зіставленні чинних норм Податкового кодексу України, пропозицій учених і науковців, практики правозастосування.

Ключові слова: відсотки, пеня, податки, податковий борг, податковий примус.

Статья содержит в себе ряд положений, посвященных определению места пени в системе мер налогового принуждения, ее значения как стимулирующего мероприятия и средства компенсации государству нанесенного несвоевременной реализацией налогового долга убытка. Рассматривается ряд вопросов, связанных с местом пени в системе мер принудительного характера. Применен системный подход к анализу нормативного регулирования уплаты пени, что проявляется в сопоставлении действующих норм Налогового кодекса Украины, предложений ученых, практики правоприменения.

Ключевые слова: пеня, налоговое принуждение, налоги, проценты, налоговый долг.

The article contains a number of questions about the place of penalties in the system of measures of tax coercion, its importance as a stimulating measure and a means of compensation to the state caused by the timely implementation of the tax liability for losses.

The article deals with a number of issues related to the place of fines in the system of measures that are used as coercive. The systematic approach to the analysis of the normative regulation of payment of penalties is applied, which is manifested in the comparison of current norms of the Tax Code of Ukraine, proposals of scientists and researchers, law enforcement practices.

Key words: *penalties, tax coercion, taxes, interest, tax debt.*

Вступ. Нормативне регулювання питань, що стосуються фінансової відповідальності й обрахування пені в Україні, важко назвати належним. Зумовлено це тим, що законодавець навіть під час формулювання назви статей, якими врегульовано основи фінансової відповідальності в разі порушення правил реалізації податкового обов'язку, допускає неоднозначне трактування окремих понять. Це актуалізує необхідність дослідження значення та місця пені в системі заходів податкового примусу з урахуванням позиції законодавця, практики правозастосування й напрацювань учених-фінансистів, що й зроблено в статті.

Проблеми зазначеної тематики в наукових працях висвітлювали такі українські вчені, як М.П. Кучерявенко, О.О. Ємельянова, О.О. Головашевич, З.М. Будько, П.М. Дуравкін та інші. Також проблемам співвідношення пені й інших забезпечувальних заходів присвячували увагу вчені інших країн, зокрема Є. Імикшенова, С.В. Євдокимов, Ю.М. Старилов та інші.

Незважаючи на постійні дискусії щодо місця й ролі пені як заходу податкового примусу серед науковців і практиків, низка питань досі залишається недостатньо розкритою. Стосується це насамперед правового регулювання пені та неоднозначного закріплення цього механізму. Проявляється це в неоднозначній назві статті 113 Податкового кодексу України, що дає змогу ставити питання про змішування законодавцем різних за своєю цільовою спрямованістю конструкцій – штрафів як міри відповідальності й пені як засобу забезпечення виконання податкового обов'язку.

Постановка завдання. Метою статті є визначення місця пені серед інших заходів забезпечення виконання податкового обов'язку.

Результати дослідження. С.В. Євдокимов характеризує застосування правовідновлювальних заходів як первинну охоронну реакцію на сам об'єктивний факт відхилення від правопорядку. Він підкреслює, що таку реакцію спрямовано на відновлення порядку одразу ж після припинення правопорушення. Відбувається це примушуванням суб'єкта виконувати раніше покладений на нього обов'язок, чим і вичерпується їх основне завдання: «Правовідновлювальні заходи не передбачають ніяких додаткових обтяжень, жодних змін чинного обов'язку, ніякої кари» [1, с. 31, 95]. При цьому дуже влучним, на наш погляд, є зауваження З.М. Будько: «Заходи відповідальності, крім виконання порушеного обов'язку, тягнуть за собою покладання на правопорушника додаткового обтяження» [2].

Є. Імикшенова з приводу місця пені серед засобів податкового впливу пише: «Зараховуючи пеню до способів забезпечення, мають на увазі й те, що підставою її нарахування є виконання податкового обов'язку в більш пізні строки, ніж це передбачено законодавством про податки і збори» [3, с. 106]. Із цього приводу П.М. Дуравкін зауважує, що «пеня виплачується в разі сплати податків і зборів у більш пізні порівняно зі встановленими законодавством строки. Утім указана підстава нарахування пені не свідчить про її забезпечувальну природу, а означає лише її нарахування в разі зміни строків виконання податкового обов'язку. При цьому необхідно зважати на те, що саме розуміється під виконанням податкового обов'язку в більш пізні строки» [4, с. 3]. У цьому випадку, мабуть, потрібно нагадати, що податковий обов'язок у більш пізні строки може бути реалізовано й під час укладання договору відстрочки виконання податкового обов'язку, що не свідчить про необхідність застосування пені.

Розмірковуючи про призначення механізмів забезпечення виконання обов'язків платника податків, а також про погашення податкового боргу, А.В. Головач, О.В. Онишко та Д.Г. Мулявка пишуть, що «погашення податкового боргу – це сукупність адміністративно-правових відносин у сфері реалізації контролюючих, виконавчо-розпорядчих функцій податкових органів, а також належних дій податкового боржника, пов'язаних із застосуванням заходів, передбачених законом, спрямованих на самостійну сплату або примусове стягнення податкових зобов'язань, що призвели до зменшення абсолютного значення суми податкового боргу, підтвердженого відповідним документом. Це забезпечить адекватне відображення його процесуально-правової, а не переважно арифметичної сутності» [5, с. 174]. Проте виникненню податкового боргу може передувати застосування інших заходів податкового примусу, таких як податкова застава й адміністративний арешт активів.

На наше переконання, аналіз пені як способу забезпечення має проводитися поряд із характеристикою інших різновидів забезпечувальних заходів. Чинне податкове законодавство закріплює механізми податкової застави та адміністративного арешту активів, які між собою відмінні за декількома принциповими критеріями. Передусім різними вони є за обсягом складників права власності, які обмежуються. У разі застосування податкової застави платник позбавляється можливості вільно розпоряджатися належним йому майном, а в разі адміністративного арешту майна – додатково може обмежуватися право користування. У будь-якому разі право володіння за ним зберігається.

Згідно з п. 14.1.155 ст. 14 Податкового кодексу України, податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк. Характеризуючи цей захід правового впливу, А.В. Сліденко вказує: «По-перше, на відміну від усіх інших заходів податкового примусу, податкова застава виникає поза межами владного волевиявлення контролюючого органу чи то у формі прийняття власного письмового рішення, чи то у формі складання процесуального документа для звернення до суду (стаття 88 Податкового кодексу України). По-друге, право податкової застави не потребує документального оформлення. По-третє, під час фактичної реалізації права податкової застави у спосіб складання акта опису майна платника податків у податкову заставу податковий керуючий обмежений лише двома факторами: а) дія податкової застави не поширюється на активи, котрі не можуть бути джерелами погашення податкового боргу платника податків; б) балансова або оціночна вартість активів, котрі описуються в податкову заставу, має відповідати розміру податкового боргу платника податків» [6, с. 90–96]. У цьому випадку робиться наголос на відсутності в механізмі податкової застави важелів впливу платника на те, яке саме майно буде описано в податкову заставу, внаслідок застосування імперативного методу регулювання цей аспект вирішує контролюючий орган.

Адміністративний арешт майна платника податків є більш суворим заходом впливу на його поведінку. Відповідно до норм ст. 94 Податкового кодексу України, він є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. При цьому застосовується арешт майна лише за наявності підстав, чітко визначених законодавцем. До їх кола належать [7]:

- порушення правил відчуження майна, що перебуває в податковій заставі;
- намагання фізичної особи, яка має податковий борг, виїхати за кордон;
- відмова платника податків від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу;
- відсутність дозволів (ліцензій) на здійснення господарської діяльності, а також відсутність реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;
- відсутність реєстрації особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до норм Податкового кодексу України або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення, має податковий борг, учиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;
- відмова платника податків від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває в податковій заставі;
- недопуск платником податків податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу, тощо.

Адміністративний арешт майна існує двох типів – повний та умовний. У першому випадку накладається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження й користування його майном, але ризик, пов'язаний з утратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону. У другому випадку відбувається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно. Фактично реалізується цей механізм через установлення обов'язку попередньо отримувати дозвіл керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення [7].

Указані механізми за своєю сутністю є припиняючими заходами у сфері оподаткування. Ю.М. Старілов наголошує, що їх застосовують у випадках, коли необхідно в примусовому порядку припинити (присікти) протиправні дії й запобігти їх шкідливим для суспільства й держави

наслідкам. Учений при цьому наполягає на виконанні заходами припиняючого характеру функції процесуального забезпечення. Він упевнений, що вони забезпечують притягнення в майбутньому правопорушника (за відповідного рівня доказування й обсягу доказів) до фінансової чи іншої юридичної відповідальності [8, с. 474]. Пеня ж, на відміну від податкової застави та адміністративного арешту майна, не виконує функцію процесуального забезпечення: вона має правовідновлювальний характер.

Характеризуючи пеню як захід податкового примусу, С.В. Євдокимов підкреслює, що вона спрямована на реалізацію компенсаційної функції права [9, с. 92]. Утім на хибності підходу ототожнення компенсаційних і правовідновлювальних заходів наполягає З.М. Будько, на переконання якого «компенсаційна та правовідновлювальна функція права посідають відносно самостійне місце в системі функцій права. Неприпустимо ототожнювати правовідновлювальну функцію права з компенсаційною, каральною й іншими її функціями. Кожна з них посідає своє місце в механізмі правового регулювання суспільних відносин. Розмежування правовідновлювальних і компенсаційних заходів відображається в юридичних і фактичних підставах, характері юридичних дій, засобах і способах їх здійснення, меті й результатах» [2].

Не викликає сумнівів, що сума пені фактично входить у суму заборгованості платника податків, сплата якої може забезпечуватися іншими способами (податковою заставою, порукою, адміністративним арештом активів) [10, с. 490]. Із цього приводу П.М. Дуравкін указує: «Грунтуючись на тому, що податкова порука, податкова застава й адміністративний арешт активів платника податків фактично є способами забезпечення погашення податкового боргу, можна припустити, що вони забезпечують і погашення пені, яка нараховується на суму податкового боргу та є водночас його складником. Отже, сплата або стягнення пені також підпадає під забезпечення означеними заходами погашення податкового боргу» [4, с. 3].

Висновки. У результаті дослідження питання щодо місця пені в системі заходів податкового примусу зроблено низку висновків. По-перше, податковий обов'язок у більш пізні строки може бути реалізовано під час укладання договору відстрочки виконання податкового обов'язку, що не свідчить про необхідність застосування пені. Плата, яка при цьому застосовується, не є пенею, хоча й обчислюється за тотожними правилами. По-друге, застосування таких засобів забезпечення, як податкова застава й адміністративний арешт майна, спрямовано не лише на сплату грошового зобов'язання, а й на погашення податкового боргу загалом. Отже, ці заходи спрямовані й на забезпечення сплати пені, яка є складником податкового боргу. По-третє, на відміну від податкової застави й адміністративного арешту майна, пеня не виконує функцію процесуального забезпечення: вона має правовідновлювальний характер.

Список використаних джерел:

1. Евдокимов С.В. Правовосстановительные меры в российском праве: дисс. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 1999.
2. Будько З.М. Місце пені у системі заходів державного примусу сфери оподаткування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2003. Вип. 24. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs_2003_24_44.
3. Имыкшенова Е. Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов). *Хозяйство и право*. 2003. № 2. С. 100–106.
4. Дуравкин П.М. Пеня в податковом праве: між способом забезпечення і санкцією. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2. С. 3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2015_2_19.
5. Головач А.В., Онишко О.В., Мулявка Д.Г. Правові засади регулювання податкового боргу в Україні: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. 174 с.
6. Сліденко А.В. До проблеми визначення законних інтересів платників податків під час застосування заходів податкового примусу. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія «Юридичні науки»*. 2018. Т. 29 (68). № 3. С. 90–96. С. 93. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29\(68\)_3_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29(68)_3_18).
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230.
8. Стариков Ю.Н. Принуждение в сфере применения и исполнения налогового законодательства. *Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева*. Москва: БЕК, 1995. С. 474.
9. Евдокимов С.В. Правовосстановительные меры в российском праве: дисс. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 1999.
10. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть / отв. ред. Н.А. Шевелева. Москва: Юрист, 2001. 490 с.