

УДК 347.73

П.М. ДУРАВКІН, канд. юрид. наук, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ПОХОДЖЕННЯ ФУНКЦІОНАЛЬНИХ ВЛАСТИВОСТЕЙ ПЕНІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Ключові слова: пеня, способи забезпечення виконання податкового обов'язку, фінансові санкції, фінансова відповідальність, відповідальність за порушення податкового законодавства

Питання функціонального призначення пені в податковому праві має досить суттєве теоретичне і практичне значення. Від відповіді на дане питання залежить визначення самої податково-правової природи пені, встановлення її місця серед заходів податково-правового впливу. Це, у свою чергу, дасть змогу забезпечити правильне й однозначне застосування податкової пені в практичній діяльності.

Серед науковців із податкового права, не минули своєю увагою цю проблему Є.А. Імикшенова, В.В. Кириченко, М.П. Кучерявенко, Є.У. Латипова, В.В. Стрельников, Р.А. Усенко, К.В. Хомич та інші вчені. При цьому, як правило, виділення функціональних складових пені пояснюється її належністю до тих чи інших заходів податково-правового впливу. Так, серед вчених склались три основних уявлення про пеню – як спосіб забезпечення [1, с.103, 106; 2, с.461; 3, с.26], як санкцію [4, с.12; 5, с.8] і, як таку, що має подвійну правову природу [6, с.14; 7, с.397; 8, с.154]. Однак примітно, що незалежно від прирахування пені до тих чи інших податково-правових заходів впливу, переконання про її функціональні риси збігаються.

Скажімо, відстоюючи точку зору про пеню як спосіб забезпечення, наполягають на виконанні нею стимулюючої та компенсаційної функцій [3, с.27]. Інші вчені також бачать реалізацію забезпечувальної функції пені у сти-

мулюванні та компенсації [6, с.14]. У свою чергу, визначаючи пеню як санкцію, на неї все одно покладають виконання стимулюючої та компенсаційної функцій [5, с.8, 9; 9, с.92]. Нарешті, й прихильники двоєдиної правової природи пені вважають, що їй характерні стимулююча та компенсаційна функції [8, с.153, 154]. Отже, з метою з'ясування походження функціональних властивостей пені в податковому праві, необхідно дослідити відповідні точки зору, які хоча й під різним кутом, але бачать притаманними їй однакові функції.

Так зазначається, що стимулююча функція пені реалізується шляхом покладення на платника податків додаткових майнових обтяжень [8, с.153]. Тобто, стимулювання бачиться в негативних наслідках прострочення сплати податків і зборів, які проявляються в нарахуванні пені, а отже, збільшенні суми, яка підлягає сплаті. Однак стимул, стимулювання має передбачати виклик зацікавленості в здійсненні чого-небудь, заохочення, нагороду [10, с.1392]. Нарахування ж пені, виникнення в результаті цього додаткових майнових обтяжень навряд чи відповідає стимулюванню, оскільки не створює для платника податків якихось вигод.

Уявляється, що пеня, скоріше, належить до мір, які встановлюються та застосовуються з метою охорони відповідних норм від порушень. Закріплення правового механізму пені покликано охороняти норми, в яких, зокрема, встановлюється обов'язок зі сплати податків і зборів. Крім цього, про належність пені до мір спонукання, а не заохочення, свідчить примусовий порядок її нарахування, тоді як отримання заохочень, напевно, має відбуватися добровільно.

У зв'язку з цим цілком доречною є вказівка на те, що санкція, залежно від мети та наслідків її застосування, може мати превентивну (попереджувальну), каральну (репресивну) чи заохочувальну (стимулюючу) функціональну дію. При цьому попереджувальна та каральна дія стосується негативних санкцій, а заохочувальні санкції (позитивні) вказують на

заохочення, стимулювання правомірної поведінки [11, с.12, 14]. Виникнення обов'язку зі сплати пені навряд чи можна вважати позитивною санкцією, адже це – не створює заохочень, а здійснює каральний, а також попереджувальний вплив.

Відтак не можна погодитись із тим, що стимулююча функція пені спонукає платника податків якнайшвидше виконати свій обов'язок зі сплати податків і зборів [12, с.35; 3, с.27]. Спонукування мало би виражатись у позитивних наслідках такого виконання, заохоченнях майнового або організаційного характеру. Стимулюючий же прояв пені, можна побачити хіба що у відсутності її нарахування при вчасній сплаті податків і зборів. Однак це не можна вважати заохоченням, оскільки, поперше, це не пов'язано із застосуванням пені, адже вона не нараховується, а, по-друге, при цьому платник податків не отримує якихось додаткових вигод, а лише звільняється від необхідності нести додаткові майнові обтяження. Стимулюючий ефект пені мав би проявлятися саме в наслідках її нарахування, що неможливо, оскільки такі наслідки полягають не в заохоченнях, а в позбавленнях.

Не досить обґрунтованим виглядає твердження, що примусове нарахування та сплата пені стимулюють платника податків до належної правової поведінки, забезпечуючи її в майбутньому [6, с.14]. Дотримуючись подібної логіки, а також враховуючи зміст стимулювання, виходить, що нарахування пені має відбуватись у випадку вчасного виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, тоді її можна буде вважати стимулом до належної поведінки. Однак насправді існує суперечність між наслідками нарахування пені та наслідками, які мають наставати при застосуванні заходів заохочення. Нарахування пені виключає стимулюючий ефект, оскільки є наслідком порушення, а не позитивної поведінки.

Інколи, розглядаючи пеню як санкцію, вказують на її стимулюючу функцію стосовно погашення податкового боргу [5, с.8–9]. Дійсно, у результаті прострочення сплати податків і зборів виникає сума податкового боргу,

погашення якої передбачає зупинення нарахування пені, що й може викликати уявлення про стимулюючий вплив пені стосовно погашення податкового боргу. Однак стимулювання погашення податкового боргу має передбачати отримання платником певних вигод, стимулом має виступати не нарахування пені, а зупинення її нарахування, що й було би позитивним наслідком, заохоченням за погашення податкового боргу. Тому нарахування пені не має стимулюючого характеру стосовно до погашення податкового боргу, оскільки воно не створює заохочень.

Більш логічною виглядає притаманність пені превентивної функції [13, с.295, 296]. Так, звертається увага на те, що неухильне накладення пені має призводити до втрати економічного інтересу в порушенні норм податкового права [14, с.89]. Тобто, загроза нарахування пені попереджає порушення строків сплати податків і зборів, а її нарахування в разі прострочення – попереджає скоєння нових порушень у майбутньому. Відтак реалізація превентивної функції пені досягається за рахунок як загрози, так і реального її нарахування, як загрози, так і реального створення додаткових майнових обтяжень. Тим самим відбувається не стимулювання своєчасної сплати податків і зборів або погашення податкового боргу, а превенція, попередження прострочень.

Все ж, найбільш обґрунтованим вбачається те, що за рахунок пені компенсуються втрати публічних грошових фондів, шкода, збитки, завдані майновим інтересам держави та органів місцевого самоврядування у зв'язку з не своєчасним надходженням податків і зборів [1, с.103, 105; 6, с.14; 3, с.27; 7, с. 330; 8, с.153; 15, с.43]. Напевно, саме в цьому й полягає основна функція пені, нарахування якої має компенсувати затримку надходження до бюджетів передбачених сум податків і зборів. Її нарахування є захисною реакцією на виникнення податкового боргу, яка зумовлюється необхідністю компенсації передбачуваних негативних наслідків прострочення сплати податків і зборів.

При цьому не можна оминати увагою міркування стосовно того, що виникнення дефіциту державного бюджету зумовлено цілою низкою економічних факторів, виходячи з чого, необґрунтованим є покладення на пеню функції компенсації такої шкоди [16, с.54]. Звичайно, причини дефіциту відповідного бюджету не обов'язково мають бути пов'язані із простроченням сплати податків і зборів, тим більше, навряд чи такий дефіцит може бути компенсований за рахунок пені. Проте, вказане зауваження не зовсім точно відображає співвідношення пені з тією шкодою, компенсація якої передбачається за її рахунок. Нарахування пені зумовлюється порушенням строку сплати податків і зборів, відповідно її компенсаційні властивості спрямовуються на відшкодування тих негативних наслідків, які пов'язані лише з вказаним порушенням, а не зо всіма причинами дефіциту бюджету.

Так, особливість компенсаційної функції пені в податковому праві полягає в тому, що вона є джерелом додаткових надходжень публічних грошових фондів [8, с.154]. Додатковий характер сум, які надходять до відповідних бюджетів у вигляді пені, свідчить про її компенсаційне функціональне призначення. За рахунок збільшення суми, яка підлягала сплаті до прострочення на розмір пені, яка нараховується в разі прострочення, відбувається компенсація невчасного надходження такої суми до бюджету.

При цьому навряд чи можна погодитись з тим, що розмір пені має суворо відповідати шкоді й обмежуватись її розміром [1, с.105–106]. Натомість дотримання компенсаційної функції пені з врахуванням інфляційних процесів в економіці стало можливим з використанням такого економічного показника, як облікова ставка Національного банку України [9, с.93]. Наприклад, у п.129.4 ст.129 Податкового кодексу України передбачено, що пеня нараховується із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України [17]. Тому розмір пені не позбавлений економічного обґрунтування, однак воно дає можливість врахувати лише гадану величину необхідної компенсації.

Водночас, необхідно зважати, що на розмір суми пені впливають декілька факторів, а саме: встановлений законодавством відсотковий розрахунок пені; період, за який вона нараховується; сума, до якої застосовується відсоткова величина пені (база нарахування). Так, відповідно до підпункту 14.1.162 п.14.1 ст.14, а також абз.1 п.129.4 ст.129 Податкового кодексу України, пеня нараховується на суми грошових зобов'язань (податкового боргу) [17]. Тобто, за цією нормою пеня нараховується як на суму несплачених вчасно податків і зборів, так і на суму штрафних санкцій, що й становить базу її нарахування.

У зв'язку з цим виникає питання про функціональне призначення пені в частині її нарахування на суму штрафних санкцій. Уявляється, що нарахування пені на суму штрафів надає їй карального характеру. Натомість виконання пенею компенсаційної функції можливе при умові її нарахування тільки на суму невчасно сплачених податків і зборів, а обрахування її стосовно інших сум суперечить її компенсаційному призначенню.

Так, у науці податкового права зазначається, що відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності: правовідновну (компенсаційну) та штрафну (каральну) [8, с.200]. У свою чергу, пеню цілком обґрунтовано вважають правовідновною (компенсаційною) санкцією [9, с.92; 4, с.12; 18, с.10]. Відповідно, пеня, виступаючи додатковим майновим обтяженням для платника, який прострочив сплату податків і зборів, виконує превентивну функцію, а будучи додатковим доходом для бюджетів, відшкодовуючи наслідки прострочення надходження до них податків і зборів, – компенсаційну. Тому пеню в податковому праві необхідно розглядати як правовідновну (компенсаційну) санкцію, яка забезпечує превенцію правопорушень, а також компенсацію несвоечасної сплати податків і зборів.

Однак натепер пеня в податковому законодавстві України фактично є компенсаційно-штрафною санкцією, що зумовлено її нарахуванням як на суму несплачених вчасно податків і зборів, так і на суму штрафів. У зв'язку з

цим необхідним є внесення змін до Податкового кодексу України, які мали б закріпити в якості бази нарахування пені – лише суму несплачених вчасно податків і зборів.

В той же час думається, що є перебільшенням ролі пені пропозиція виключити фінансово-правові штрафи із системи норм податкового права України, залишивши в ній лише правовідновлювальну санкцію – пеню [14, с.89]. Кожна з цих санкцій має своє функціональне призначення, яке не доцільно перекладати з однієї на іншу. Правовідновний характер пені проявляється у поєднанні в ній превентивної та компенсаційної функцій, тоді як штрафи забезпечують виконання превентивної і каральної функцій, що якраз і відрізняє їх між собою та дає можливість одночасного застосування. Крім цього, компенсаційна роль пені обмежується тільки наслідками невчасного надходження до бюджетів податків і зборів, тоді як штрафи встановлюються ще й за інші порушення.

Підсумовуючи зазначене, на жаль не можна погодитись із притаманністю пені стимулюючої функції, оскільки нарахування пені не містить в собі заохочень для платника податків. Якщо ж бачити стимул у припиненні її нарахування, тоді слід припустити, що вона виконує функцію припинення порушення строків сплати податків і зборів. Що ж стосується її характеру додаткового майнового обтяження для платника, то це наділяє її превентивною функцією, тобто загроза нарахування пені має попереджати порушення строків сплати податків і зборів. Нарешті, надходження до бюджетів додаткових коштів у вигляді пені свідчить про виконання нею компенсаційної функції, звичайно, за умови її реальної сплати або стягнення.

Отже, встановлюючи походження функціональних властивостей пені можна побачити, що загроза її нарахування покликана застерігати від порушення строків сплати податків і зборів, тобто виконує функцію превенції, яка властива санкціям. У випадку ж виникнення прострочення та реального нарахування пені, її функціональний потенціал проявляється у припиненні і компенсації прострочення. При

цьому компенсаційний вияв пені неминуче передбачає додаткові майнові втрати для платника податків, що знову ж таки притаманно санкціям. Тому означені функціональні властивості пені свідчать про те, що вони походять від податково-правової природи пені, як санкції.

ЛІТЕРАТУРА

1. Имыкшенова Е. Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) / Е. Имыкшенова // Хозяйство и право. – 2003. – № 2. – С. 100–106.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. / Николай Петрович Кучерявенко. – Х. : Право, 2002– . – Т. 3 : Учение о налоге. – Х. : Легас-Право, 2005. – 600 с.
3. Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / Е. У. Латыпова ; Московск. гос. ин-т межд. отношений (Ун-т) МИД России. – М., 2004. – 31 с.
4. Сакали М. Я. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення : автореф. дис.. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / М. Я. Сакали ; Відкритий міжнар. ун-т розвитку людини «Україна». – К., 2011. – 20 с.
5. Усенко Р. А. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України : автореф. дис.. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Р. А. Усенко ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. – К., 2007. – 19 с.
6. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис.. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В. В. Кириченко ; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – 20 с.
7. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3-х т. / кол. авторів заг. редакція, М. Я. Азаров. – К. : Мін. фін. України, 2010 – . – Т. 1. – К. : Мін. фін. України, 2010. – 448 с.

8. Податкове право : навч. посіб. / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

9. Бутько З. М. Функціональне призначення пені в податковому праві / З. М. Бутько // Вісник Запорізького державного університету. – 2004. – № 1. – С. 92–94.

10. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : Перун, 2005. – 1728 с.

11. Орехов В. Ю. Санкції в праві як елемент правового регулювання та охорони суспільних відносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / В. Ю. Орехов ; Київськ. нац. ун-т внутр. справ. – К., 2008. – 21 с.

12. Емельянов А. С. Реализация охранительной функции финансового права : автореф. дис. на соискание ученой степени докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 / А. С. Емельянов. – М., 2005. – 42 с.

13. Сергеева В. В. Теоретичні аспекти забезпечення виконання податкового обов'язку /

В. В. Сергеева // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. – 2004. – № 1. – С. 290–297.

14. Спасибо В. Фінансово-правові штрафи у податковому праві України / Валентин Спасибо // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 5. – С. 87–89.

15. Стрельников В. В. Правовой режим пені в налоговом праве: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Стрельников Вадим Валентинович ; Воронежск. гос. ун-т. – Воронеж, 2003. – 196 с.

16. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України : монографія / Роман Анатолійович Усенко. – К. : Дакор : КНТ, 2007. – 168 с.

17. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755–VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.

18. Хомич К. В. Административно-правовое принуждение в сфере налоговых отношений : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / К. В. Хомич. – Минск, 2002. – 21 с.

Дуравкін П. М. Походження функціональних властивостей пені в податковому праві / П. М. Дуравкін // Форум права. – 2015. – № 4. – С. 84–88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_4_16.pdf

Показано, що чинне податкове законодавство України закріплює компенсаційно-штрафну пеню, оскільки передбачає її нарахування як на суму несплачених вчасно податків і зборів, так і на суму штрафних санкцій. Обґрунтовується виконання пенею в податковому праві превентивної, припиняючої та компенсаційної функцій, які походять від податково-правової природи пені як санкції.

Дуравкин П.М. Происхождение функциональных свойств пени в налоговом праве

Показано, что действующее налоговое законодательство Украины закрепляет компенсационно-штрафную пеню, поскольку предусматривает ее начисление как на сумму неуплаченных налогов и сборов, так и на сумму штрафных санкций. Обосновывается выполнение пеней в налоговом праве превентивной, прекращающей и компенсационной функций, которые происходят от налогово-правовой природы пени как санкции.

Duravkin P.M. The Origin of the Functional Properties of Interest in Tax Law

Shown that the current tax legislation of Ukraine establishes compensatory and penalty fine because it includes accrued on the amount of unpaid taxes and duties, and for the amount of penalties. It was substantiated the execution of fines in tax law prevention, stops and compensation functions, which are derived from tax and legal nature of fines as sanctions.