

УДК 347.73

Н. В. Карпенко
здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

ПОНЯТТЯ ПЕНІ ЯК КАТЕГОРІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ТА ГЕНЕЗА ЇЇ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Постановка проблеми. Проблема розуміння пені як категорії податкового права є актуальною та має істотне значення у вирішенні питання нарахування плати боржникові (платникові) у вигляді процентів. Дане питання регулюється багатьма нормативно-правовими актами, зокрема: Податковим кодексом України, нормативними актами Кабінету Міністрів України та ін. Призначенням пені є нарахування та погашення за платежами, що контролюються органами державної фіскальної служби.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми зазначеної тематики у своїх наукових працях висвітлювали: М. Кучерявенко, Є. Імикшенова, Є. Латипова. Ці вчені в аспекті призначення пені наполягають на тому, що пеня використовується в податковому регулюванні виключно як один із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. Також досліджували це поняття і В. Спасибо, П. Дуравкін та інші.

Не вирішені раніше проблеми. Незважаючи на постійне перебування проблематики вчасної реалізації податкового обов'язку серед науковців та практиків, низка питань досі залишається недостатньо розкритою. Стосується це, насамперед, правового регулювання пені та її неоднозначного тлумачення в різних галузях права, способів обрахування, обчислення суми пені.

Метою даної роботи є визначення суті даного поняття, призначення пені, а також її структури, оскільки пеня є динамічною категорією, що зумовлено різними факторами, від яких залежить її розмір.

Виклад основного матеріалу. Нормативно закріплена податково-правова конструкція пені в сучасній Україні вперше з набуття незалежності з'явилась у Декреті Кабінету Міністрів України «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів». Даний нормативний акт закріплював перелік органів стягнення та визначав їх права, регулював стягнення недоїмки з підприємств, установ, організацій та іноземних юридичних осіб, містив механізми відстрочки і розстрочки податків і неподаткових платежів, визначав джерела погашення недоїмки та, зокрема, закріплював визначення недоїмки і пені за несвоєчасну сплату податків і неподаткових платежів й порядок зарахування пені із сум недоїмки. Встановлювалося, що пеня із сум недоїмки

нараховується з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України від суми недоплати, розрахованої за кожний день прострочення платежу [1, с. 144]. При цьому власне визначення терміну «пеня» вказаний Декрет не містив.

Більш детально конструкція пені була врегульована Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [2, с. 44]. Цей нормативний акт тривалий час регулював цілу низку податкових відносин і фактично був спеціальним законом із питань оподаткування, яким закріплювався порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами, а також порядок нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовувалися в той час до платників податків контролюючими органами. На відміну від Декрету Кабінету Міністрів України «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів», у цьому Законі з'явилось нормативне визначення терміна «пеня», під якою розумілася плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

Порядок застосування пені визначався ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», якою було регламентовано положення щодо визначення строків нарахування пені, їх зупинення та закінчення; визначення розміру пені; відповідальності банків за порушення строків перерахування податків, зборів, що могло призвести до початку перебігу строків нарахування пені тощо. При цьому варто зазначити, що більш деталізовано порядок застосування пені регулювався Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені, яка багато в чому дублювала положення ст. 16 вказаного Закону, але додатково містила визначення певних термінів, таких як: «податкове зобов'язання», «узгоджене податкове зобов'язання», «податковий борг (недоїмка)», «реструктуризація податкового боргу», «штрафна санкція (штраф)» тощо [3, с. 508].

Більшу деталізацію механізм пені в податковому регулюванні отримав через декілька років

після набуття чинності Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», коли Державною податковою адміністрацією України було розроблено Інструкцію про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби [4].

Після проведення кодифікації податкового законодавства у 2010 році податково-правовий механізм пені регулюється нормами Глави 12 Податкового кодексу України [5]. Тривалий час окремі положення його застосування було деталізовано в Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, яка також була прийнята у 2010 році [6]. Наразі деталізація процедур обчислення та нарахування пені деталізується Порядком ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [7].

Для найбільш повного та всебічного аналізу будь-якої категорії податкового права необхідно, перш за все, визначитися з тим, які вона має ознаки. Через з'ясування характерних ознак можна визначити поняття пені. Втім, перш ніж характеризувати ці ознаки, варто окреслити призначення пені. П.М. Дуравкін, аналізуючи погляди вчених на суть категорії «пеня», зосереджує увагу на трьох напрямках, згідно з якими пеня розуміється як [8, с. 1]:

- спосіб забезпечення;
- санкція;
- має подвійну правову природу й об'єднує властивості санкції і способу забезпечення.

Прихильниками першої концепції є М. Кучерявенко, Є. Імикшенова, Є. Латипова тощо. Ці вчені наполягають на тому, що пеня використовується в податковому регулюванні виключно як один із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. Наприклад, М. Кучерявенко пише: «Раніше пеня закріплювалася як захід, спрямований на припинення (запобігання) порушення податкового законодавства, а в сучасних умовах вона переважно характеризується як спосіб забезпечення виконання обов'язку щодо сплати податку» [10, с. 600].

Інші вчені обстоюють місце пені серед санкцій. Це такі вчені, як: З. Будько, М. Сокалі, В. Вищновецький та ін. Наприклад, на переконання З. Будько, «пеня носить виключно компенсаційний характер, спрямована на відшкодування втраченої державою вигоди через несвоєчасну сплату податків. Що, у свою чергу, може бути використано як ще один критерій розмежування фінансової та адміністративної відповідальності

в силу того, що адміністративна відповідальність має виключно каральний характер» [19].

Обидва приведені вище підходи до розуміння призначення пені намагаються поєднати автори деяких підручників із податкового права, коментарів до Податкового кодексу України тощо [20, с. 448]. При цьому варто відзначити, що з прийняттям Податкового кодексу України та з плином часу автори, що відстоювали першу або другу точку зору, поступово схиляються до подвійного призначення пені, що можна побачити, проводячи хронологічний аналіз положень їх робіт.

Учені-правники неоднаково підходять до визначення «пені», що може застосовуватися в регулюванні податкових відносин. В.С. Соловійов вважає, що пеня є формою «майново-правовідновлювальної відповідальності приватного суб'єкта» [23]. В.В. Спасибо розглядає пеню як правовідновлювальну фінансово-правову санкцію. На думку фахівця, така санкція може застосовуватися під час порушення платником або його податковим агентом строків виконання однієї зі складових частин податкового обов'язку – обов'язку зі сплати податку до Державного або місцевого бюджету. Він пише: «Пеня має нараховуватись на суму несвоєчасно сплаченого податкового зобов'язання починаючи з першого дня прострочення по день фактичної повної сплати. Звільнення від сплати пені має бути можливим виключно за процедурою податкового компромісу» [24, с. 30]. В науковій періодиці пеня часом розглядається як різновид неустойки. При цьому робиться порівняння її із штрафом та зазначається, що кожен із цих заходів впливу має свої особливості за підставою виникнення і методом обчислення залежно від характеру порушень зобов'язання [25, с. 46].

Укладачі юридичної енциклопедії за редакцією Ю.С. Шемшученко дають таке визначення пені: «Пеня (латин. – роена, від грец. ποινή – покарання, кара) – один із видів неустойки, визначена законом або договором грошова сума, яку боржник повинен сплатити кредиторі в разі прострочення виконання зобов'язання» [26, с. 720]. На наш погляд, у даному разі йдеться не про податково-правову природу пені, а про її цивільно-правове значення. Різниця у правовій природі пені як цивільно-правової та податково-правової категорії зумовлена, на наше переконання, низкою факторів. По-перше, це її функціональне призначення. Не зупиняючись зараз детально на функціях, які виконує пеня в податково-правових відносинах (цьому аспекту присвячено окремий розділ нашої роботи), варто зазначити, що вони відмінні від функцій пені, що встановлюється в цивільно-правових угодах. В останньому випадку основне її призначення зводиться до стимулювання належним чином виконувати взяте на себе,

як правило, за власною волею, суб'єктом цивільних відносин зобов'язання.

По-друге, механізми обчислення пені в цих двох випадках є різними. Це витікає з різних методів, що застосовуються в регулюванні відповідних відносин: диспозитивного – в цивільно-правових, та імперативного – в податково-правових відносинах. Відповідно, по-третє, різним за ступенем процедурної регламентації є закріплення порядку обрахування пені в цих двох сферах регулювання. Таким чином, запропоноване в юридичній енциклопедії за редакцією Ю.С. Шемшученко визначення пені не може застосовуватися в регулюванні податкових відносин.

Дуже влучно характеризує податково-правову природу пені П.М. Дуравкін. Він пише: «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» [27, с. 87]. При цьому варто підкреслити позицію Б.Н. Закаряна: «Не можна вважати, що це класична категорія публічного права. Скоріше за все, йдеться про появу певної родової категорії, яку залежно від галузевого аспекту можуть або мають застосовувати в різних галузях права» [28, с. 93].

Водночас П.М. Дуравкін на користь забезпечувальної природи пені в якості аргументу наводить особливості її обчислення в Російській Федерації. Спираючись на досвід нормативного регулювання конструкції «пені» цієї країни, він підкреслює, що її віднесено до способів забезпечення (ч. 1 ст. 72 ПК Російської Федерації) [29]. Проте далі вчений вдається до порівняльного аналізу конструкції пені в законодавствах пострадянських країн та вказує: «Згідно з п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України пеня належить до різновиду фінансової відповідальності [5], в ч. 1 ст. 49 Податкового кодексу Республіки Білорусь – до способів забезпечення виконання податкового зобов'язання [30], а в ч. 2 ст. 126 Податкового кодексу Грузії [31] – до податкових санкцій» [8, с. 1]. Отже, наразі навряд чи можна однозначно вивести універсальний підхід до розуміння пені як податково-правової категорії, що зумовлено, перш за все, диференціацією нормативного визначення пені національними законодавствами різних країн світу та, як наслідок, різним ступенем превалювання

в цих країнах тих або інших функцій, які виконує пеня в податкових відносинах.

На необхідності ґрунтовного осмислення нормативного визначення терміну «пеня» наполягає В.В. Спасибо. До 2011 року в Україні термін «пеня» в податкових відносинах визначався як плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з не своєчасним погашенням податкового зобов'язання [32, с. 44]. У такому визначенні містилася певна тавтологія, а сам термін «плата» при цьому має багато значень та фактично характеризується міжгалузевим характером. Із моменту набуття у 2011 році чинності Податковим кодексом України під терміном «пеня» розуміється «сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми грошових зобов'язань у встановлених Податковим кодексом України випадках та не сплачена у встановлені законодавством строки» [5]. При цьому більш чітко визначено, на що саме нараховується пеня – на суму грошових зобов'язань, а не на суму податкового боргу. Це принципово важливо, адже в податкових відносинах за правилами обчислення пені можуть сплачуватися суми, що нараховуються до факту моменту утворення податкового боргу. Саме тому необхідно чітко визначити, з яких елементів складається пеня, яка її структура.

Наразі немає єдиного підходу між науковцями, практиками та законодавцем щодо структури пені. На наше переконання, пеня є динамічною категорією, що зумовлено декількома факторами, від яких залежить її розмір. По-перше, найчастіше нарахування пені є наслідком порушення платником нормативно встановленого порядку реалізації податкового обов'язку. Отже, пеня пов'язується з деліктною, а не законослухняною, поведінкою платника. По-друге, на розмір пені впливає визначення в часі факту скоєння платником відповідного правопорушення. По-третє, розмір пені з початку її нарахування щоденно збільшується, тобто її розмір залежить від моменту погашення платником податків податкового боргу. По-четверте, плин строків нарахування пені залежить від факту оскарження платником податків податкового повідомлення-рішення та обраного ним способу оскарження.

У будь-якому разі, для обрахування пені необхідно: 1) визначення в нормативно-правовому акті відсоткового розміру пені; 2) підстав, що зумовлюють початок плину строків нарахування пені; 3) визначення бази нарахування пені. У ст. 129 Податкового кодексу України встановлено, що пеня нараховується на суми грошового зобов'язання, включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності, за кожний календарний день прострочення його сплати, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової став-

ки Національного банку України, діючої на кожний такий день [5].

Висновки. Наразі немає єдиного підходу між науковцями, практиками та законодавцем щодо структури пені. На наше переконання, пеня є динамічною категорією, що зумовлено декількома факторами, від яких залежить її розмір. По-перше, найчастіше нарахування пені є наслідком порушення платником нормативно встановленого порядку реалізації податкового обов'язку. Отже, пеня пов'язується з деліктною, а не законослухняною поведінкою платника. По-друге, на розмір пені впливає визначення в часі факту скоєння платником відповідного правопорушення. По-третє, розмір пені з початку її нарахування щоденно збільшується, тобто її розмір залежить від моменту погашення платником податків податкового боргу. По-четверте, плин строків нарахування пені залежить від факту оскарження платником податків податкового повідомлення-рішення та обраного ним способу оскарження.

У будь-якому разі, для обрахування пені необхідно: 1) визначення в нормативно-правовому акті відсоткового розміру пені; 2) підстави, що зумовлюють початок плин строків нарахування пені; 3) визначення бази нарахування пені. У ст. 129 Податкового кодексу України встановлено, що пеня нараховується на суми грошового зобов'язання, включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності, за кожний календарний день прострочення його сплати, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

Література

1. Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів : Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. № 8-93. *Відом. Верхов. Ради України*. 1993. № 13. Ст. 114.
2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. *Відом. Верхов. Ради України*. 2001. № 10. Ст. 44.
3. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені : Наказ Держ. податк. адмін. України від 01.03.2001 р. № 77. *Офіц. вісн. України*. 2001. № 12. Ст. 508.
4. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : Наказ Держ. податк. адмін. України від 11.06.2003 р. № 290. *Офіц. вісн. України*. 2003. № 27. Ст. 1347.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229-230.
6. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : Наказ Держ. податк. адмін. України від 17.12.2010 р. № 953. *Офіц. вісн. України*. 2010. № 101. Ст. 3644.
7. Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства фінансів України від 07.04.2016 р. № 422. *Офіційний вісник України*. 2016. № 43. Ст. 1594.
8. Дуравкин П.М. Пеня в податковому праві: між способом забезпечення і санкцією. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2015_2_19.
9. Имякшенова Е. Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов). *Хозяйство и право*. 2003. № 2. С. 100–106.
10. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: Общая часть : в 6 т. Харків : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харків : Легас-Право, 2005. 600 с.
11. Латыпова Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект : автореф. дис. канд. юрид. наук : спец 12.00.14. Москва, 2004. 31 с.
12. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс : підручник. Київ : Правова Єдність, 2008. 544 с. С. 314.
13. Будько З.М. Функціональне призначення пені в податковому праві. Вісник Запорізького державного університету : зб. наук. статей. Юридичні науки. Запоріжжя : Запорізький державний університет, 2004. С. 92–94.
14. Сакали М.Я. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ : Відкритий міжнар. ун-т розвитку людини «Україна», 2011. 20 с.
15. Вишновецький В.М. Юридична відповідальність платників податків та інших обов'язкових платежів. Теоретичні та практичні проблеми становлення правової держави в Україні : матеріали доп. і тези виступів наук. конф. викладачів, аспірантів та студентів юрид. ф-ту Чернівецького держ. ун-ту ім. Ю. Федьковича (4-5 травня 1995 р.). Чернівці, 1995. Вип. 2. С. 150–154.
16. Ровинський Ю. Поняття та види відповідальності за порушення фінансового законодавства України. *Право України*. 2010. № 11. С. 147–153.
17. Усенко Р.А. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ : Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2007. 19 с.
18. Філіпов В. Відповідальність за несвоєчасну сплату податків (пеня в податковому законодавстві). *Підприємництво, господарство і право*. 1996. № 5. С. 18–22.
19. 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.
20. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авт. [заг. ред. М.Я. Азаров]. Київ : Міністерство фінансів України, 2010. Т. 1. 448 с.
21. Податкове право : навч. посіб. / Г.В. Бех та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
22. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 20 с.
23. Соловьев В. Правовосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве. *Хозяйство и право*. 2001.
24. Спасибо В.В. Перспективи реформування інституту пені у податковому праві України. Адвокат.

2010. № 2. С. 28–31. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/adv_2010_2_4. – С. 30.

25. Неустойка: штраф і пеня — договірне право (ч. 2). Економіка. Фінанси. Право. 2013. № 7. С. 46. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2013_7_18.

26. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. Київ : Укр. енцикл., 1998. Т. 4 : Н-П. Київ : Укр. енцикл., 2002. 720 с.

27. Дуравкін П.М. Походження функціональних властивостей пені в податковому праві. Форум права. 2015. № 4. С. 84–88. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2015_4_16.pdf.

28. Закарян Б.Н. Пеня в системі забезпечувальних засобів при регулюванні відносин оподаткування. Журнал східноєвропейського права. 2014. № 2. С. 92–95. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/jousepr_2014_2_14.

29. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. URL : <http://duma.consultant.ru/page.aspx71127935>.

30. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-З. URL : <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289902>.

31. Налоговый кодекс Грузии от 22.12.2004 г. № 692-вс. URL : <http://taxpravo.ru/legislation/law/topic289919/s04ch08>.

32. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181—III від 21 грудня 2000 р. Відомості Верховної Ради (ВВР). 2001. № 10. Ст. 44.

Анотація

Карпенко Н. В. Поняття пені як категорії податкового права та генеза її нормативного регулювання. – Стаття.

У статті розглядається низка питань, які стосуються правової природи походження пені. Значну увагу зосереджено саме на вирішенні питання призначення та ознак пені, її місця серед санкцій. Доведено міжгалузевий характер відносин. Застосовано системний підхід до аналізу нормативного регулювання плати пені, що проявляється в зіставленні чинних норм Податкового

та Цивільних кодексів України з метою виявлення розбіжностей у регулюванні цього питання.

Ключові слова: пеня, санкція, неподаткові платежі, відсотки, структура пені, податкове зобов'язання.

Аннотация

Карпенко Н. В. Понятие пени как категории налогового права и генезис ее нормативного регулирования. – Статья.

В статье рассматривается ряд вопросов, касающихся правовой природы происхождения пени. Значительное внимание уделяется именно решению вопроса назначения и исчисления пени, ее места среди способов влияния на поведения плательщика. Доказан межотраслевой характер отношений по исчислению пени. Применен системный подход к анализу нормативного регулирования уплаты пени, который проявляется в сопоставлении действующих норм налогового законодательства Украины и других стран с целью выявления расхождений в регулировании этого вопроса.

Ключевые слова: пеня, санкция, неналоговые платежи, проценты, структура пени, налоговое обязательство.

Summary

Karpenko N. V. The concept of a fine as a category of tax law and the genesis of its regulatory regulation. – Article.

The article discusses a number of issues relating to the legal nature of the origin of fines. Considerable attention is paid to the solution of the question of the appointment and calculation of penalties, its place among the ways of influencing the payer's behavior. The inter-branch nature of relations on the calculation of penalties is proved. A systematic approach has been applied to the analysis of the regulatory regulation on the payment of fines, which is manifested in the comparison of the current tax legislation of Ukraine and other countries in order to identify differences in the regulation of this issue.

Key words: penalty, sanction, non-tax payments, interest, penalty structure, tax liability.