

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

КАРПЕНКО Наталія Вікторівна



УДК 347.73:336.22

ПЕНЯ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Ірпінь – 2019

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України,
Державна фіскальна служба України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
ЛУКАШЕВ Олександр Анатолійович,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
професор кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, доцент
БРИГІНЕЦЬ Олександр Олексійович,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України, професор кафедри
теорії та історії держави і права;

кандидат юридичних наук,
ТОКАРЄВА Катерина Олегівна,
Науково-дослідний інститут правового
забезпечення інноваційного розвитку
Національної академії правових наук
України, науковий співробітник відділу правового
забезпечення функціонування національної
інноваційної системи.

Захист відбудеться 27 червня 2019 року о 10 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська область, 08201.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, 08201.

Автореферат розісланий 27 травня 2019 року.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради



Т. О. Мацелик

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Виконання платниками податків і зборів податкового обов'язку завжди пов'язане з необхідністю передачі права власності на частину коштів платника, що не в усіх випадках співпадає з інтересами останнього. При цьому може виникати ситуація, коли податковий обов'язок не виконується взагалі або податок сплачується із запізненням, унаслідок чого виникає податковий борг. У такому разі до платника податків вживаються заходи податкового примусу, метою яких є як гарантування виконання платником податкового обов'язку, погашення податкового боргу, так і компенсація державі та територіальним громадам шкоди, заподіяної невчасним надходженням коштів. Одним з таких заходів є пеня.

Виникнення податкового боргу супроводжується застосуванням заходів забезпечення виконання податкового обов'язку та мір фінансової відповідальності. З огляду на це однією з найбільш складних проблем є визначення співвідношення забезпечувальних заходів податкового примусу і заходів фінансової відповідальності, що обумовлено недостатньо чіткими нормативними приписами статей 108, 113, 129 Податкового кодексу України. Пеня при цьому виконує низку функцій, які характеризують її перш за все як правовідновлювальний і компенсаційний захід. У зв'язку з цим гостро постає проблема відмежування пені від фінансових санкцій, яка на тепер не вирішена, а в наукових колах досі точаться дискусії з цього приводу.

Дослідження податково-правової природи пені неможливе без урахування вже існуючих напрацювань доктрини податкового права у сфері правозастосування, виконання податкового обов'язку платників податків, вирішення податкових спорів, питань погашення податкового боргу, а також фундаментальних положень теорії держави та права, фінансового права, адміністративного права. Таким науково-теоретичним підґрунтям дисертаційної роботи стали праці С. С. Алексєєва, В. Д. Ардашкіна, Д. М. Бахраха, Ю. П. Битяка, В. А. Бортняка, З. М. Будька, Л. К. Воронової, Д. О. Гетманцева, О. О. Головашевича, В. Л. Грищука, Н. В. Гребенюк, Д. П. Дорошенка, О. М. Дуванського, П. М. Дуравкіна, О. В. Дьоміна, С. В. Євдокімова, О. О. Ємельянової, О. С. Ємельянова, Є. О. Імикшенової, Л. М. Касьяненко, В. В. Кириченко, Т. О. Коломоець, А. Т. Комзюка, В. В. Кузовкова, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, О. У. Латипової, О. Е. Лейста, О. А. Лукашева, Ю. А. Ровинського, Н. А. Саттарової, В. В. Сергєєвої, В. В. Серьогіної, О. Ф. Скакун, А. М. Тимченка, Ю. О. Тихомирова, Р. Й. Халфіної, Р. Ф. Ханової, Н. І. Хімичевої, М. В. Цвіка, Н. В. Шевцової, О. Є. Якушкіної та ін. Водночас незважаючи на наявність значних наукових розробок у позначеній царині, достеменно характеристика пені у податковому праві наразі відсутня.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складовою частиною науково-дослідної роботи кафедри за темою «Правове забезпечення фінансової безпеки

України» (номер державної реєстрації: 0117U004165). Дисертація відповідає Стратегічному плану розвитку ДФС України на 2015-2018 роки, затвердженого наказом ДФС України від 12 лютого 2015 р. № 80, Доктрині інформаційної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 25 лютого 2017 р. № 47/2017, Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015, Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016-2020 роки, затвердженої Указом Президента України від 26 лютого 2016 р. № 68/2016, та Пріоритетним напрямів розвитку правової науки на 2016-2020 роки, схвалених на загальних зборах НАПрН України 3 березня 2016 року.

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Університету державної фіскальної служби України (протокол № 1 від 28 січня 2016 року).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дослідження полягає у всебічній характеристиці пені у податковому праві, з'ясуванні функцій, які виконує пеня, визначенні місця пені серед інших заходів податково-правового впливу, з'ясуванні особливостей реалізації процедур нарахування, обчислення, обліку пені, її сплати та стягнення, а також у розробці наукових рекомендацій щодо вдосконалення правового регулювання податкових відносин в Україні.

Реалізація зазначеної мети зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- визначити фактори, які зумовлюють специфіку податково-правової природи пені;
- сформулювати поняття та охарактеризувати ознаки пені у податковому праві;
- провести аналіз пені як способу забезпечення виконання податкового обов'язку порівняно з іншими різновидами забезпечувальних заходів;
- провести розмежування пені та фінансових санкцій;
- схарактеризувати пеню як складову податкового боргу;
- встановити функціональне призначення пені;
- охарактеризувати процедури з нарахування пені;
- розкрити особливості процедур відображення результатів діяльності в облікових та звітних документах, визначити їх вплив на нарахування пені;
- охарактеризувати сплату і стягнення пені при реалізації процедур з погашення податкового боргу;
- розробити пропозиції, спрямовані на удосконалення механізму пені.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які виникають у процесі нарахування та сплати пені.

Предметом дослідження є пеня у податковому праві.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертації становить сукупність загальних та спеціальних методів наукового пізнання, використання яких дало змогу досягти поставленої мети й забезпечити наукову достовірність та визначеність отриманих результатів. Усі методи були застосовані у взаємозв'язку, що, як наслідок, сприяло всебічності, повноті й об'єктивності наукових висновків.

У дослідженні основним інструментом вивчення предмета дисертації був діалектичний метод, що забезпечив об'єктивне і всебічне пізнання правової дійсності, визначення суті досліджуваних явищ правовідновлення в єдності їх матеріального змісту та юридичної форми (підрозділи 1.1, 1.2). Структурний і функціональний аналіз завдяки врахуванню таких якостей системи, як інтегративність, компонентність, співвідношення цілого й частини, структури й функцій, сприяли з'ясуванню сутності пені як заходу правовідновлення, визначенню обсягу правовідновлення у податковому праві, визначенню місця пені серед елементів системи правовідновлювальних заходів (підрозділи 1.2, 1.3). Дослідження чинного вітчизняного та зарубіжного податкового і фінансового законодавства проведено із застосуванням порівняльно-правового методу, що дало змогу узагальнити наукові концепції провідних учених щодо сутності та особливостей правового регулювання пені у податковому праві, її відмежування від інших заходів державного примусу (підрозділи 1.4, 2.1, 2.2, 2.3). За допомогою спеціально-юридичного методу зроблено змістовний аналіз сучасного стану законодавчих положень, на підставі чого вироблено пропозиції щодо вдосконалення вітчизняного податкового законодавства в частині відмежування пені як заходу податкового правовідновлення від інших форм податкового примусу і забезпечення реалізації публічного інтересу територіального утворення та законних приватних інтересів платників податків у податковій сфері (підрозділи 1.4, 2.1, 2.2, розділ 3).

Нормативну основу роботи склали Конституція України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України та інші джерела вітчизняного законодавства в сфері податків та зборів, податкове законодавство зарубіжних країн.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані, акумульовані Державною службою статистики України, відомості Державної фіскальної служби України щодо стану дотримання податкового законодавства, судова практика вирішення податкових спорів Верховного Суду та інших органів судової влади у частині застосування заходів податкового правовідновлення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що дисертація є одним із перших комплексних наукових досліджень пені в податковому праві. У результаті дослідження сформульовано низку нових наукових положень, рекомендацій та висновків, зокрема:

уперше:

- надано характеристику пені як трьохстороннього заходу впливу на поведінку суб'єктів податкових відносин, спрямованого на виконання компенсаційної функції у випадках порушення: (а) строку реалізації обов'язку зі сплати податків і зборів платником податків, (б) строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених чинним законодавством, (в) порядку відшкодування платникам податку на додану вартість (перерахування платникам з Державного бюджету України бюджетного відшкодування);

- запропоновано визначення пені як способу забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків або з повернення коштів з бюджету (у

встановлених податковим законодавством випадках), що застосовується у разі прострочення сплати податків і зборів чи повернення коштів з бюджету, нараховується на суму узгодженого грошового зобов'язання (за вирахуванням штрафних фінансових санкцій та попередньо нарахованої пені у разі наявності) або суму заборгованості бюджету;

- доведено, що податково-правовий примус застосовується як до зобов'язаних (платник, податковий агент), так і владних (контролюючі органи) суб'єктів податкових правовідносин, що обумовлено необхідністю відновлення порушеного права суб'єкта користуватися певними грошовими коштами, дотримання балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування;

- встановлено похідний характер фінансових гарантій як механізму забезпечення реалізації податкового зобов'язку при ввезенні товарів на територію України, що передбачає можливість забезпечення гарантом сплати митних платежів за інших осіб в умовах, коли застосовується обмежена диспозитивність відносин між гарантами та платниками митних платежів;

удосконалено:

- трактування пені як динамічної категорії, що характеризується: (а) порушенням платником порядку реалізації податкового зобов'язку або контролюючим органом порядку відшкодування платникам податку на додану вартість як підстави для нарахування пені; (б) визначенням в часі моменту скоєння платником відповідного правопорушення; (в) встановленням моменту погашення платником податків податкового боргу як підстави для припинення нарахування пені; (г) залежністю строків нарахування пені від способу узгодження податкового зобов'язання;

- характеристику спільних (і штраф, і пеня застосовуються тільки у деліктних відносинах) та відмінних (різна мета– призначенням штрафу є покарання, а пені – відновлення порушеного права на використання грошових ресурсів та стимулювання платника якнайскоріше погасити податковий борг; різні суб'єкти застосування) рис засобів податкового примусу;

- підхід до застосування категорії «проценти» у податковому регулюванні, за якого вони у податкових відносинах (на відміну від інших відносин - господарських, цивільних тощо), розуміються у двох аспектах: (а) як об'єкт оподаткування та (б) як складова механізму компенсаційного характеру, спрямованого на забезпечення виконання податкового зобов'язку (при відстроченні і розстроченні);

дістали подальшого розвитку:

- підхід до розмежування засобів податкового примусу за цільовою ознакою, коли податкова застава, адміністративний арешт майна застосовуються, у першу чергу, з метою унеможливлення втрати потенційних джерел погашення податкового боргу, а пеня спрямована на стимулювання платника якнайскоріше погасити податковий борг та компенсувати втрати, пов'язані із затримкою сплати податку;

- характеристика функцій податково-правового примусу як напрямів впливу на поведінку зобов'язаного і владного суб'єктів податкових правовідносин, що шляхом застосування відповідних примусових засобів,

зокрема, пені, забезпечують дотриманням балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування;

– аргументація самостійного характеру пені, обов'язок зі сплати якої з'являється у платника внаслідок прострочення термінів сплати податку та появи податкового боргу, що обумовлює припинення первісного податкового обов'язку та появу нового обов'язку – з погашення податкового боргу, складовою якого і є пеня.

Практичне значення одержаних результатів дисертаційної роботи полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані у:

– *правотворчій діяльності* – у процесі підготовки пропозицій щодо внесення змін до чинного законодавства України з метою вдосконалення правового регулювання пені та системи податкових правовідновлювальних заходів (акт впровадження № 34/12-03/2019/ВД-3 від 12 березня 2019 року);

– *науково-дослідній роботі* – для подальших розробок та наукових досліджень пені й інших правовідновлювальних заходів у податковому праві (акт впровадження № 57/1 від 12 березня 2019 року);

– *навчальному процесі* – у викладанні дисциплін «Фінансове право» і «Податкове право» у вищих навчальних закладах, підготовці навчальних посібників та підручників із зазначених дисциплін (акт впровадження № 08/19-06 від 4 березня 2019 року);

– *правозастосовній сфері* – у проведенні науково-методичних семінарів із працівниками контролюючих органів з проблем застосування податкового законодавства (акт впровадження № 2550/К/20-40-13-01 від 6 березня 2019 року).

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження, його основні висновки й рекомендації оприлюднено на 5 науково-практичних конференціях: «Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)» (м. Київ, 2016 р.); «Вороновські читання (Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)» (м. Чернівці, 2017 р.); «Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур)» (м. Львів, 2018 р.); Сучасні наукові дослідження представників юридичної науки – прогрес законодавства України майбутнього (м. Дніпро, 2019 р.); Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті (м. Одеса, 2019 р.).

Публікації. Основні положення роботи знайшли відображення у 5 наукових статтях, опублікованих у виданнях, що визнані як фахові з юридичних дисциплін, у тому числі 1 наукова стаття – у зарубіжному науковому виданні, а також у 5 тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура роботи. Дисертація складається із вступу, двох розділів, шести підрозділів, висновків та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 214 сторінок, обсяг основного тексту – 189 сторінок. Список використаних джерел містить 193 найменування.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, її зв'язок із науковими програмами, планами, темами, розкрито мету, завдання, об'єкт і предмет, методологічну основу дослідження, сформульовано положення наукової новизни, наведено апробацію результатів роботи та висвітлено її теоретичне та практичне значення.

Розділ 1 «Податково-правова природа пені» складається із чотирьох підрозділів. У підрозділі 1.1 *«Поняття та ознаки пені»* підкреслюється, що науковці під пенею розуміють нарахування відсотків у певних випадках. Такі відносини можуть складатися у разі як законослухняної поведінки суб'єктів правовідносин, так і їх деліктної поведінки. Проведено аналіз динаміки правового регулювання пені на території сучасної України з початку ХХ століття і зосереджено увагу як на нормативному встановленні розміру пені, визначенні бази її нарахування, так і на окремих аспектах нарахування пені залежно від виду платника.

Наголошено, що у наукових колах при визначенні правової природи пені у податкових відносинах виходять з таких підходів, коли пеня розглядається як: (а) санкція; (б) спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку; (в) засіб із подвійною правовою природою (об'єднує властивості санкції і способу забезпечення). Водночас звернено увагу на тому, що термін «санкція» може визначатися у трьох аспектах, зокрема, як: (а) міра відповідальності, (б) частина логічної структури правової норми, (в) невігідні (негативні) наслідки за порушення правової норми. Зважаючи на правову позицію Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, викладену у постанові від 14 березня 2019 року у справі №№822/553/17, обґрунтовано, що пеня у податковому праві характеризується як санкція у контексті настання негативних наслідків для суб'єктів податкових правовідносин, що зазначені у відповідній частині податково-правової норми.

З урахуванням досвіду правового регулювання пені у зарубіжних країнах (Республіці Білорусь, Чехії, Австрії, Німеччини, Данії та ін.) констатовано відсутність універсального підходу до характеристики пені як податково-правової категорії, що обумовлено різним ступенем превалювання в цих країнах тих або інших функцій, які виконує пеня в сфері оподаткування.

З метою визначення місця інституту пені у підгалузі податкового права досліджено регулювання пені у суміжних з фінансовим галузях права (галузі господарського, цивільного, сімейного права тощо). Доведено, що сукупність податково-правових норм, що регулюють порядок застосування пені, утворюють субінститут пені, який органічно входить до інституту забезпечувальних заходів у податковому праві, що є елементом його загальної частини.

У підрозділі 1.2 *«Пеня як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку»* встановлено, що запровадження пені зважаючи на положення ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, а також правових позицій Конституційного Суду України, викладених у рішенні

від 24 березня 2005 року за № 2-р/2005, є необхідним і доцільним, адже у випадках неналежного виконання платником податкового обов'язку держава має право застосовувати до таких суб'єктів певні заходи впливу, які фактично примушують їх діяти у рамках чинного податкового законодавства.

Характеризуючи пеню як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку приділено увагу питанням визначення державного примусу в податковому та адміністративному праві. З урахуванням положень ст. 129-132 і п. 129.6 ст. 129 Податкового кодексу України зроблено висновок, що податково-правовий примус застосовується як до платника, податкового агента, так і до контролюючого органу, що обумовлено необхідністю відновлення порушеного права суб'єкта користуватися певними грошовими коштами, дотриманням балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування. Зважаючи на такий підхід уточнено поняття податково-правового примусу.

Аналіз пені як способу забезпечення податкового обов'язку проведено поряд із характеристикою інших різновидів забезпечувальних заходів. Зважаючи на досвід іноземних країн (Республіки Білорусь, Республіки Казахстан), запропоновано норми, що стосуються регулювання забезпечувальних способів, об'єднати у окрему главу розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України.

Звертається увага на способах і строках захисту порушених прав суб'єктів податкових правовідносин у контексті нарахування і сплати пені. Аргументується, що системний аналіз статей 17, 43, 102 Податкового кодексу України засвідчує можливість захистити своє право на стягнення пені у зв'язку з несвоєчасним відшкодуванням державою податку на додану вартість протягом строку, що дорівнює 1095 днів. Така позиція цілком узгоджується із висновками Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, зазначених у постановках від 30 січня 2018 року у справі № К/9901/5878/18, від 18 вересня 2018 року у справі № 816/3978/15, від 14 березня 2019 року у справі № 822/553/17; висновками Великої Палати Верховного Суду, викладеними у постанові від 12 лютого 2019 року у справі № 826/7380/15.

У підрозділі 1.3 «Пеня як складова податкового боргу» приділено увагу проблемам правозастосування, пов'язаним із регулюванням податкового боргу. Зазначено, що податковим боргом є не виконане платником податків грошове зобов'язання з урахуванням фінансових санкцій. При цьому визначено структуру податкового боргу, яка включає три елементи: (а) узгоджене грошове зобов'язання; (б) фінансову санкцію; (в) пеню (п.п. 14.1.175, 14.1.39 ст. 14; ст. 54 Податкового кодексу України). Остання нараховується на суму перших двох складових податкового боргу і має динамічний характер, а її розмір змінюється з плином часу до погашення податкового боргу.

Значну увагу приділено процедурі визнання податкового боргу безнадійним та встановленню особливостей нарахування пені при цьому. Виокремлюються випадки виникнення податкового боргу, коли він підлягає автоматичному списанню контролюючим органом, та випадки, коли платник податку має власними діями розпочати процедуру визнання податкового боргу

безнадійним для його подальшого списання (ст. 101 Податкового кодексу України). Зроблено наголос на необхідності врахування всіх складових податкового боргу у складі безнадійного боргу, включаючи пеню, що пояснюється динамікою розвитку податкових відносин.

У підрозділі 1.4 «Співвідношення пені та фінансових санкцій» досліджено одне із найбільш актуальних питань, що виникає при застосуванні пені у податкових відносинах, а також стосується окреслення форм фінансової відповідальності, розмежування категорій «пеня» і «штраф» «проценти», «неустойка», (п.п. 14.1.206, 14.1.162 ст. 14; п. 164.2.14 ст. 164 Податкового кодексу України). Підкреслено, що податково-правовий примус реалізується через застосування санкцій. При цьому доведено неможливість ототожнення категорій «санкція» і «міра податково-правового примусу», адже зміст першої є значно ширшим. Сформульовано визначення податково-правової санкції як передбаченої Податковим кодексом України міри примусового характеру, що застосовується компетентним органом (контролюючим органом, судом) до порушника з метою забезпечення виконання встановлених законодавством обов'язків, припинення правопорушення, відновлення порушених прав, компенсації понесених збитків, покарання.

Зроблено наголос, що і штраф, і пеня застосовуються тільки у деліктних відносинах, однак вони мають суттєві відмінності. У цьому контексті виходячи з положення ст. 61 Конституції України, яке виключає притягнення двічі за одне і те саме правопорушення до відповідальності одного виду, запропоновано внести зміни до п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України.

Охарактеризовано види податкових правопорушень, за скоєння яких передбачено фінансову відповідальність у виді накладення штрафу на порушника. При цьому доведено, що не всі з передбачених Податковим кодексом України складів правопорушень передбачають необхідність нарахування пені (ст. ст. 118, 119, 121, 124 Податкового кодексу України).

При характеристиці пені як заходу, що має подвійну правову природу вказано на недоречність характеристики пені як самостійного джерела державних доходів. Обумовлено це тим, що відповідно до Бюджетної класифікації України, що визначає всі різновиди доходів і видатків, пеня, яка сплачується при погашенні податкового боргу, не відокремлюється від інших його елементів та фактично є лише складовою частиною окремого джерела доходів бюджету.

Розділ 2 «Функції пені у податкових правовідносинах» складається з трьох підрозділів. У підрозділі 2.1 «Функціональне призначення пені у податковому регулюванні» пеня характеризується як різноспрямований захід податкового примусу. Доведено, що пеня може застосовуватися при: невчасній реалізації платниками податків і зборів обов'язку зі сплати відповідного платежу; порушенні строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених чинним законодавством; неналежному виконанні своїх обов'язків контролюючими органами. Такий висновок цілком узгоджується із правовими позиціями Верховного Суду, який характеризує

механізм, що забезпечує стягнення пені в разі незаконної затримки відшкодування платникам податку на додану вартість.

Вказується, що пеня у податковому праві виконує декілька основних функцій – превентивну, стимулюючу та компенсаційну. Існування нормативно закріпленого механізму пені, усвідомлення наслідків пропущення строків сплати податків і зборів у своїй сукупності формують відповідний стимул у свідомості учасника податкових відносин, завдяки чому і реалізується превентивна функція примусового заходу. Виконання пенею превентивної функції не дає підстав для ототожнення її як заходу забезпечення виконання податкового обов'язку із санкціями за порушення податкового законодавства.

У підрозділі 2.2 «*Стимулююча функція пені*» поряд з аналізом безпосередньо стимулюючої функції пені визначаються також особливості стимулювання поведінки суб'єктів податкових відносин взагалі. Підкреслюється, що стимул у податковому регулюванні пов'язується із застосуванням податкових пільг, певних заохочень, формуванням механізмів урахування інтересів платників тощо. Вказується, що такі заходи податково-правового примусу, як податкова застава, адміністративний арешт майна застосовуються, у першу чергу, з метою унеможливлення втрати потенційних джерел погашення податкового боргу, який може виникнути у разі порушення платником встановленого порядку реалізації податкового обов'язку. При цьому відбувається примусове стимулювання до припинення правопорушення шляхом безпосереднього обмеження окремих складових права власності, спонукання платника податку до відмови від подальшого вчинення ним неправомірних дій. Підкреслено, що пеня такої мети не має, а її стимулююча функція проявляється у формуванні у платника стимулу для недопущення порушення податкового законодавства шляхом потенційного позбавлення права власності на частину коштів (суму пені) у майбутньому, а в разі його порушення – стимулу погашення податкового боргу.

Нарахування та сплата або стягнення пені характеризується виконанням стимулюючої функції у двох напрямках. По-перше, саме усвідомлення платниками того факту, що в разі несвоєчасної сплати податків до них буде застосовано захід додаткового матеріального обтяження, здатне підсилити мотивацію уникнути подібних ситуацій, більш уважно ставитися до строків виконання податкового обов'язку. По-друге, у разі виникнення податкового боргу нарахування пені, яка має динамічний характер, збільшується з плином часу, мотивує платника скоріше погасити такий борг.

У підрозділі 2.3 «*Компенсаційна функція пені*» охарактеризовано виконання пенею у податковому праві компенсаційної функції. Підкреслено, що за порушення податкового законодавства може наступати фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність, але, сплачуючи штраф або відбуваючи покарання при скоєнні злочину, платник не компенсує державі збитки, спричинені, наприклад, простроченням сплати податку – при цьому не виконується компенсаційна функція. Компенсаційна функція виконується при сплаті пені, а не внаслідок застосування мір фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності.

Обґрунтовується необхідність відмежування пені від інших схожих за порядком обчислення платежів. Наголошується, що при застосуванні механізмів розстрочення або відстрочення податкового зобов'язання сплачується платіж, що обраховується за правилами пені, але він фактично не є пенею – це плата за можливість реалізувати податковий обов'язок в інші строки. Пеня характеризується із урахуванням деліктності правовідносин та потреби реалізації компенсаційної функції, що обумовлено правопорушенням. Наводяться аргументи щодо зміни нормативно закріпленої конструкції пені та виведення штрафних санкцій з бази її нарахування. Такі зміни конкретизують призначення пені, визначають превалювання компенсаційної функції серед інших, які вона виконує.

Розділ 3 «Процедури нарахування, обліку та сплати пені» складається з двох підрозділів. У підрозділі 3.1 «Визначення розміру пені та особливості її нарахування» розмежовано підходи до визначення моменту, з якого має розпочатися нарахування пені, залежно від суб'єкта, який її нараховує. Підкреслюється, що при реалізації податкових відносин наявні випадки, коли підставами для початку нарахування пені контролюючі органи визнають відмінні від прострочення сплати податкового зобов'язання факти – помилки, допущені у документах податкової звітності. З урахуванням судової практики констатовано, що відображення платником у звітних документах нарахованого та виплаченого доходу з помилковою ознакою не можна кваліфікувати як подання звітності з недостовірними відомостями, що виключає нарахування пені у таких випадках.

Встановлено вплив характеру використання товарів в окремих випадках на виникнення підстав нарахування пені. Певні товари звільняються від оподаткування ввізним митом, що ввозяться на митну територію України. При цьому закріплено необхідність їх використання за визначеним чинним законодавством призначенням. У разі ж нецільового використання зазначених товарів платник податку зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надане таке звільнення або умовне повне звільнення, та на нього додатково покладається обов'язок сплатити пеню, нараховану відповідно до статті 129 Податкового кодексу України.

Вказується на необхідність розмежування процедур сплати та стягнення пені. Зауважується, що визначальним фактором при цьому має бути ставлення платника до необхідності погашення податкового боргу – погашається він добровільно або примусово.

Проведено аналіз порядку обчислення пені у європейських державах (Чехія, Австрія, Данія тощо). При цьому позитивно оцінено запровадження механізмів обмеження розміру пені за різними підставами, а також звільнення платників від сплати пені при недосягненні нею певних розмірів. Запропоновано впровадити механізми обмеження розміру пені та звільнення від її сплати в Україні. Доведено доцільність застосування в Україні механізму заохочення платників податків, які вчасно і повністю сплачують їх протягом тривалого часу, шляхом звільнення від сплати частини пені при настанні прострочення платежу (за прикладом Данії).

У підрозділі 3.2 «Облік пені та її відображення в облікових та звітних документах» наголошено на певних особливостях відображення обрахованої пені у формах податкових декларацій. Такі особливості розглядаються окремо по різних податках, адже форми звітності диференційовані за типом платежу. При цьому вказується, що розмір пені може залежати від способу виправлення помилок уподатковій декларації. Обумовлено це застосуванням різних штрафів при різних варіантах виправлення помилок. Враховуючи, що пеня нараховується на суму узгодженого грошового зобов'язання та штрафних фінансових санкцій, її розмір у даному разі теж змінюється.

Окрему увагу приділено процедурам розподілу коштів, що надійшли у рахунок погашення податкового боргу, та їх спрямування у рахунок погашення окремих його складових елементів (узгодженого грошового зобов'язання, штрафу, пені). У цьому контексті обґрунтовано доцільність застосування підходу, за якого при погашенні платником суми податкового боргу або його частини, кошти, які він сплачує, у першу чергу зараховуються у рахунок податкового зобов'язання. При повному погашенні суми податкового боргу сплачені платником кошти у другу чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, а в останню – у рахунок пені згідно з черговістю їх виникнення. При цьому у разі, якщо платник не дотримується зазначеної черговості погашення або не визначає її у платіжному документі чи визначає інший порядок, контролюючий орган самостійно здійснює розподіл такої суми саме у такому порядку – спочатку грошове зобов'язання, потім сума нарахованих штрафних санкцій і в останню чергу – нарахована пеня.

З урахуванням практики Європейського суду з прав людини (рішення у справах «Шокін проти України» та «EuromakMetal DOO проти Колишньої Югославської Республіки Македонія») визначено доцільність зміни ст. 201 Податкового кодексу України в частині конкретизації процедур реєстрації податкових накладних. Запропоновано не розповсюджувати обов'язок з реєстрації податкових накладних по операціях, які звільнені від оподаткування або оподатковуються за нульовою ставкою, адже розмір грошового зобов'язання у такому разі дорівнює нулю, відповідно і пеня матиме нульовий розмір.

ВИСНОВКИ

У дисертації запропоновано нове вирішення наукового завдання щодо всебічної характеристики інституту пені у податковому праві, з'ясування функцій, які виконує пеня, визначення місця пені серед інших засобів податково-правового впливу, з'ясування особливостей реалізації процедур нарахування, обчислення, обліку пені, її сплати та стягнення, а також щодо розробки наукових рекомендацій удосконалення правового регулювання податкових відносин в Україні. У результаті зроблено такі основні висновки:

1. Визначено фактори, якими зумовлена відмінність у правовій природі пені як цивільно-правової та податково-правової категорії, до кола яких відносяться: (а) функціональне призначення – функції пені у податково-

правових відносинах різняться від функцій пені у цивільно-правових угодах (в останньому випадку основне її призначення зводиться до стимулювання належного виконання суб'єктом зобов'язання); (б) механізми обчислення пені – у цих двох випадках вони є різними, що впливає з різних методів регулювання, які застосовуються щодо відповідних відносин (диспозитивного у цивільно-правових та імперативного у податково-правових відносинах); (в) ступінь процедурної регламентації – закріплення порядку обрахування пені у цих двох сферах регулювання є різним; (г) неможливість корегування розміру пені в податкових відносинах (яка обчислюється у відсотках, як і в інших галузях права) на договірних засадах, що є наслідком превалювання імперативного методу регулювання.

2. Запровадження пені як примусового заходу узгоджується із положенням ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, відповідно до якого підтверджується право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів. Тож у випадках неналежного виконання платником податкового обов'язку держава має право застосовувати до таких суб'єктів певні заходи впливу, і зокрема, пеню, які фактично примушують їх діяти у рамках чинного податкового законодавства.

3. Виокремлено і систематизовано ознаки пені: матеріальні (передбачає настання не вигідних для порушника майнових наслідків; основна спрямованість – компенсувати понесені збитки; її нарахування є похідним від основного податкового зобов'язання; за наслідком її застосування «початкове» податкове зобов'язання особи не змінюється; її застосування не обумовлює реалізацію інших примусових забезпечувальних заходів і відповідальності; триваючий характер); процесуальні (нараховується в силу закону, незалежно від волевиявлення як суб'єкта, на користь якого вона виплачується, так і владного суб'єкта; застосовується незалежно від волевиявлення порушника; має односторонній характер, що передбачає реалізацію владних функцій контролюючого органу без звернення за захистом до суду).

4. Встановлено причини, що зумовлюють необхідність нарахування пені по всіх категоріях податкового боргу, включаючи безнадійний. По-перше, необхідність урахування всіх складових податкового боргу у складі безнадійного боргу пояснюється динамікою розвитку податкових відносин – неможливо вгадати, буде податковий борг платника податків визнаний безнадійним у майбутньому, чи ні. Саме тому на момент виникнення необхідності з його списання контролюючий орган вже обчислив і штрафну фінансову санкцію, і нарахував пеню. По-друге, пеня є одним із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, тому контролюючий орган має її застосовувати до моменту ініціації процедури списання податкового боргу (у тому числі й нарахованої на цей час пені).

5. Проведено співвідношення пені та санкції крізь призму їх функціонального призначення й установлено, що пеня є додатковим майновим обтяженням для платника, який вчасно не виконав свій податковий обов'язок.

Доведено, що розглядати пеню в податковому праві як санкцію, що є мірою фінансової відповідальності, немає підстав, оскільки згідно зі ст. 61 Конституції України ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне і те саме правопорушення. Констатовано, що у податкових відносинах штраф і пеня не є однопорядковими категоріями, а виконання пенею превентивної функції не дає підстав для ототожнення її як заходу забезпечення виконання податкового обов'язку із відповідальністю за порушення податкового законодавства.

6. Констатовано, що за порушення податкового законодавства може наступати фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність, але, сплачуючи штраф або відбуваючи покарання при скоєнні злочину, платник не компенсує державі збитки, спричинені простроченням сплати податку. Водночас реалізація пенею компенсаційної функції не означає повного відшкодування заподіяної суб'єкту податкових відносин шкоди. Визначити ефективність компенсаційної функції пені загалом можна лише опосередковано – не може існувати універсальний механізм компенсації, який повністю і завжди буде покривати всі наслідки, заподіяні неправомірними діями учасників податкових відносин.

7. Доведено можливість покладання обов'язку з нарахування та сплати пені не тільки на зобов'язаних суб'єктів (платника, податкового агента), а й на інших суб'єктів податкових правовідносин, що обумовлено основним призначенням пені, яким є відновлення порушеного права на можливість користуватися певними грошовими ресурсами. Затримка з виплатою платнику бюджетного відшкодування по податку на додану вартість порушує його право на користування цими коштами, виходячи з чого аргументовано можливість та доцільність застосування пені до контролюючих та казначейських органів.

8. З урахуванням правових позицій Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, зазначених у постановках від 30 січня 2018 року у справі № К/9901/5878/18, від 18 вересня 2018 року у справі № 816/3978/15, від 14 березня 2019 року у справі № № 822/553/17, а також висновками Великої Палати Верховного Суду, викладеними у постанові від 12 лютого 2019 року у справі № № 826/7380/15, доведено, що способами ефективного відновлення права платника податків можуть бути: (1) зобов'язання контролюючого органу надати висновок про підтвердження заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування, (2) зобов'язання контролюючого органу внести заяву платника податку до Тимчасового реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, (3) стягнення з Державного бюджету України через фіскальні органи на користь платника заборгованості бюджету із відшкодування податку на додану вартість та пені, нарахованої на суму такої заборгованості.

9. Констатовано залежність розміру штрафу від способу виправлення помилок у податковій декларації. У разі виявлення помилки до закінчення граничного строку подання декларації для її виправлення складається нова звітна декларація з виправленими показниками, а коли граничний термін подачі вже настав – необхідно подавати уточнену декларацію. Причому наслідки

застосування цих двох процедур уточнення є різними: у першому випадку при уточненні даних в одній уточнюючій декларації можна виправити помилку тільки за один податковий період, розмір штрафу складатиме 3%, а у другому випадку при виправленні помилки за один минулий період у складі звітної або звітної нової декларації розмір штрафу становитиме 5% від суми недоплати. Доведено, що при скоєнні податкового правопорушення у вигляді неналежного подання звітних документів пеня не нараховується, адже базою її нарахування є сума узгодженого грошового зобов'язання та санкцій, апри порушенні порядку подання звітності формально суми грошового зобов'язання немає.

10. Запропоновано внести зміни до п. 14.1.162 ст. 14 Податкового кодексу України та викласти його у такій редакції: «пеня – це спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку та обов'язку з повернення коштів з бюджету у встановлених цим Кодексом випадках, що застосовується у разі прострочення сплати податків і зборів або повернення коштів з бюджету, нараховується у вигляді відсотків на суму узгодженого грошового зобов'язання (за вирахуванням штрафних фінансових санкцій та попередньо нарахованої пені у разі наявності) або суму заборгованості бюджету».

11. Доведена доцільність зміни нормативно закріпленої ст. 129 Податкового кодексу України конструкції пені шляхом виведення штрафних санкцій з бази її нарахування. Для цього запропоновано викласти п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України у наступній редакції:

«129.4. На суми грошового зобов'язання, визначеного підпунктами 129.1.1 та 129.1.2 пункту 129.1 цієї статті (за вирахуванням суми штрафних фінансових санкцій та суми пені), та в інших випадках визначення пені відповідно до вимог цього Кодексу, коли її розмір не встановлений, нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

На суми грошового зобов'язання, визначеного підпунктом 129.1.3 пункту 129.1 цієї статті (за вирахуванням суми штрафних фінансових санкцій та суми пені), нараховується пеня за кожний календарний день прострочення у його сплаті, починаючи з 91 календарного дня (з 271 календарного дня у разі здійснення платником податків самостійного коригування відповідно до підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, із розрахунку 100 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день».

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у вітчизняних наукових фахових виданнях

1. Карпенко Н. В. Поняття пені як категорії податкового права та генеза її нормативного регулювання. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 4. С. 79-83.
2. Карпенко Н. В. Вплив визнання податкового боргу безнадійним на реалізацію механізму пені. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція»*. 2018. № 36. С. 141-143.
3. Карпенко Н. В. Застосування заходів податкового примусу при неналежному виконанні податкового обов'язку. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Ч. 2. С. 43-47.
4. Карпенко Н. В. Місце пені у системі заходів податкового примусу. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 6. С. 274-277.

Стаття у міжнародному науковому виданні, включеному до міжнародних наукометричних баз

1. Карпенко Н. В. Правове регулювання пені : міжгалузевий аспект. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2. С. 92-97.

Матеріали науково-практичних конференцій

1. Карпенко Н. В. Обрахування пені при самостійному виявленні платником заниження суми податкового зобов'язання та у випадку адміністративного або судового оскарження податкового повідомлення-рішення. *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.) Харків: Асоціація фінансового права України, 2016. С. 97-101.
2. Карпенко Н. В. Виконання компенсаційної функції при нарахуванні пені у податкових відносинах. *Вороновські читання (Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)* : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції (м. Чернівці, 4-5 жовтня 2017 р.) Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. С. 81-86.
3. Карпенко Н. В. Місце пені серед інших забезпечувальних заходів податкового примусу. *Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур)* : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р.) Харків: Асоціація фінансового права України, 2018. С. 321-325.
4. Карпенко Н. В. Реалізація процедур нарахування пені: темпоральний аспект. *Сучасні наукові дослідження представників юридичної науки – прогрес законодавства України майбутнього*: Матеріали міжнародної науково-

практичної конференції, м. Дніпро, 11–12 січня 2019 р. – Дніпро: ГО «Правовий світ», 2019. С. 43-45.

5. Карпенко Н. В. Реалізація стимулюючої функції при нарахуванні та сплаті пені у податкових правовідносинах. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 12–13 квітня 2019 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2019. С. 93-95.

АНОТАЦІЇ

Карпенко Н. В. Пеня у податковому праві. – *На правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь, 2019.

У роботі проведено аналіз динаміки правового регулювання пені на території сучасної України з початку ХХ століття. Диференційовано підходи до визначення суті пені у податкових і цивільних правових відносинах. Досліджено найбільш принципові позиції, згідно з якими пеня розглядається як: а) спосіб забезпечення; санкція; б) засіб із подвійною правовою природою.

Аналіз пені як способу забезпечення здійснюється поряд із характеристикою інших різновидів забезпечувальних заходів, таких як податкова застава й адміністративний арештмайна, які між собою відмінні за обсягом складових права власності, що обмежуються. Систематизовано ознаки пені та виокремлено матеріальні (основна спрямованість – компенсувати понесені збитки; похідність від основного податкового зобов'язання; незмінність «початкового» податкового зобов'язання при її застосуванні; відсутність зв'язку з реалізацією інших примусових забезпечувальних заходів і відповідальності; триваючий характер) та процесуальні (нараховується в силу закону, незалежно від волевиявлення як суб'єкта, на користь якого вона виплачується; застосовується незалежно від волевиявлення порушника; має односторонній характер, що передбачає реалізацію владних функцій контролюючого органу без звернення за захистом до суду) ознаки.

Підкреслюється, що у податкових відносинах штраф і пеню не можна називати однопорядковими категоріями. У рамках диференціації категорій «пеня» і «штраф» розмежовуються і такі поняття, як «проценти», «неустойка», «пеня». Доведено неможливість ототожнення категорій «санкція» і «міра податково-правового примусу», адже зміст останньої є значно ширшим. Вказується, що і штраф, і пеня застосовуються тільки у деліктних відносинах, та робиться наголос на різній меті цих заходів – призначенням штрафу є покарання, а пені – відновлення порушеного права на використання грошових ресурсів держави та стимулювання платника якнайскоріше погасити податковий борг. Вказується, що пеня у податковому праві виконує одночасно три функції – превентивну, стимулюючу та компенсаційну.

Підкреслюється, що за порушення податкового законодавства може

наступати фінансова, адміністративна та навіть кримінальна відповідальність, але, сплачуючи штраф або відбуваючи покарання при скоєнні злочину, платник не компенсує державі збитки, спричинені, наприклад, простроченням сплати податку – при цьому він не виконує компенсаційної функції. У роботі доводиться компенсаційний та забезпечувальний характер пені у податковому регулюванні.

Ключові слова: заходи забезпечення, компенсаційна функція, нарахування пені, пеня, податковий борг, податковий обов'язок, податковий примус, санкція, стимулююча функція, штраф.

Карпенко Н. В. Пеня в налоговом праве. – *На правах рукописи.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право, информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины. – Ирпень, 2019.

В работе проведен анализ динамики правового регулирования пени на территории современной Украины с начала XX века. Дифференцированы подходы к определению сущности пени в налоговых и гражданских правовых отношениях; выделены специфические черты пени в этих отраслях права. Исследованы наиболее принципиальные позиции, когда пеня рассматривается как: а) способ обеспечения; санкция; б) средство с двойственной правовой природой (объединяет свойства санкции и способа обеспечения).

Анализ пени как способа обеспечения проводится наряду с характеристикой других разновидностей обеспечительных мер. Среди них налоговый залог и административный арест активов, которые между собой различны по объему ограничения составляющих права собственности. Обращается внимание на проблемы правоприменения, связанные с регулированием налогового долга; определяется структура налогового долга, которая включает три элемента: а) согласованное денежное обязательство; б) финансовая санкция; в) пеня. Последняя начисляется на сумму первых двух составляющих налогового долга и имеет динамичный характер, выражающийся в том, что ее размер изменяется с течением времени до погашения налогового долга. Аргументирована необходимость изменения нормативно закреплённой конструкции пени и исключения штрафных санкций из базы ее начисления.

Подчеркивается, что в налоговых отношениях штраф и пеню нельзя считать однопорядковыми категориями. В рамках дифференциации категорий «пеня» и «штраф» проводится также разграничение понятий «проценты», «неустойка», «пеня». Доказана невозможность отождествления категорий «санкция» и «мера налогово-правового принуждения», поскольку содержание последней значительно шире.

Указывается, что и штраф, и пеня применяются только в деликтных отношениях, и обращается внимание на неодинаковости целей этих мероприятий – назначением штрафа является наказание, а пени – восстановление нарушенного права на использование денежных ресурсов

государства и стимулирование плательщика скорее погасить налоговый долг.

С точки зрения функционального назначения отмечается двунаправленность пени как средства налогового принуждения, когда пеня может применяться и при несвоевременной уплате налогов налогоплательщиками, и при ненадлежащем исполнении своих обязанностей контролирующими органами – несвоевременном возврате сумм бюджетного возмещения. Указывается, что пеня в налоговом праве выполняет одновременно три функции – превентивную, стимулирующую и компенсационную. Если налоговый залог и административный арест активов применяются с целью предотвращения потери потенциальных источников погашения налогового долга, то пеня такую цель не преследует, а ее стимулирующая функция проявляется в формировании психологических ориентиров плательщиков для недопущения нарушения налогового законодательства, а в случае его нарушения – в скорейшем погашении налогового долга.

Подчеркивается, что за нарушение налогового законодательства может наступать финансовая, административная и даже уголовная ответственность, но, уплачивая штраф или отбывая наказание при совершении преступления, плательщик не компенсирует государству убытки, например, просрочку уплаты налога – при этом он не выполняет компенсационной функции. В работе доказан преимущественно компенсационный и обеспечительный характер пени в налоговом регулировании.

В ходе исследования процедур начисления пени делается вывод, что совершение налогового правонарушения, безусловно, влечет за собой наложение ответственности, что происходит в момент его возникновения, однако пеня с этого момента только начинает начисляться, а уплачивается она уже при погашении налогового долга. Таким образом, уплата пени фактически связывается не столько с фактом совершения самого правонарушения, сколько с реализацией процедур взыскания налогового долга.

Акцент сделан на определенных особенностях реализации процедур отображения исчисленной пени в формах налоговых деклараций. При этом указывается, что размер пени зависит от способа исправления ошибок в налоговой декларации. Обусловлено это применением различных штрафов при различных вариантах исправления ошибок. Учитывая, что пеня начисляется на сумму согласованного денежного обязательства и штрафных финансовых санкций, ее размер в данном случае тоже меняется.

Ключевые слова: меры обеспечения, компенсационная функция, начисление пени, пеня, налоговая обязанность, налоговый долг, налоговое принуждение, санкция, стимулирующая функция, штраф.

Karpenko N. V. Penalty in tax law.- On the rights of the manuscript.

Thesis for the degree of candidate in legal sciences, specialty 12.00.07 - administrative law and process; financial law; information law. – University of State Fiscal Service of Ukraine. – Irpin, 2019.

In the work the analysis of the dynamics of legal regulation of penalties in the

territory of modern Ukraine from the beginning of the twentieth century was conducted. Differentiated approaches to determining the nature of fines in tax and civil legal relations. The most fundamental approaches are considered when a fine is considered as: a) a way of providing; sanction; b) a dual legal entity.

The analysis of the fine as a way of ensuring is carried out along with the characteristics of other types of security measures. Among them, the mechanisms of tax collateral and administrative seizure of assets, which are different among themselves in terms of constituent property rights, are limited. Penalty, unlike tax pledges and administrative seizure of property, does not perform the function of procedural security - it has a remedial character.

It is emphasized that in the tax relations the fine and the fine can not be called single-ranking categories. Within the differentiation of the categories of "fine" and "fine", a distinction is made between the concepts of "interest", "penalty", "penalty". The impossibility of identifying categories of "sanction" and "measure of tax-legal coercion" is proved, since the content of the latter is much wider.

It is specified that both fines and penalties are applied only in tort relations, and emphasis is placed on the different purpose of these measures - the imposition of a fine is punishment, and fines - restoration of the violated right to use the state's monetary resources and stimulate the payer as soon as possible to repay the tax debt.

In the analysis of the functional purpose of the fine, it is characterized as a bidirectional measure of tax coercion, when the penalty can be applied also in case of untimely payment by taxpayers, and in case of improper performance of their duties by the controlling bodies - the timely return of the amounts of the budget reimbursement. It is noted that the penalty in the tax law performs simultaneously three functions - preventive, stimulating and compensatory.

It is emphasized that financial, administrative and even criminal liability may arise for violation of tax laws, but paying a fine or serving a sentence in the commission of a crime does not compensate the state for losses caused, for example, by the delay in paying the tax, while it does not perform a compensatory function. In the work there is mainly a compensatory and protective nature of the fine in tax regulation.

Key words: *security measures, compensation function, penalty fee, penalties, tax debt, tax liability, tax coercion, sanction, stimulating function, fine.*

Підписано до друку 24.05.2019 р. Формат 60x84/16
Папір офсетний. Друк офсетний
Друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.
Видруковано в Університеті
державної фіскальної служби України.
08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Університетська, 31