

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

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

КАРПЕНКО НАТАЛІЯ ВІКТОРІВНА

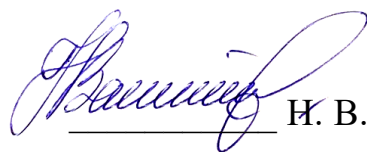
УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

ПЕНЯ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

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

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне
джерело


Н. В. Карпенко

Науковий керівник : Лукашев Олександр Анатолійович, доктор
юридичних наук, професор

Ірпінь – 2019

АНОТАЦІЯ

Карпенко Н. В. Пеня у податковому праві. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право). – Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019.

Зміст анотації. Одним із заходів податкового примусу, із застосуванням якого на практиці виникає чимало проблем, є пеня, що нараховується відповідно до податкового законодавства у разі порушення строків реалізації податкового обов'язку. В роботі проведено аналіз динаміки правового регулювання пені на території сучасної України з початку ХХ століття. При цьому увага зосереджувалась як на нормативному встановленні розміру пені, визначенні бази її нарахування, так і на окремих аспектах нарахування пені залежно від виду платника.

Диференційовано підходи до з'ясування суті пені у податкових і цивільних правових відносинах. При цьому визначено критерії, на підставі яких можна виокремити специфічні риси пені у цих галузях права: а) функціональне призначення пені; б) механізми обчислення пені; в) ступінь процедурної регламентації; г) міра імперативності нормативного регулювання елементів пені тощо.

При вивченні правової природи пені у податкових відносинах досліджено найбільш принципові підходи, коли пеня розглядається як: а) спосіб забезпечення; санкція; б) засіб із подвійною правовою природою (об'єднує властивості санкції і способу забезпечення). Проаналізовано аргументацію вчених-правників щодо можливості віднесення пені до

різновиду санкцій і способів забезпечення, досліджено напрацювання українських і зарубіжних учених з даного питання. При цьому констатується, що наразі навряд чи можна однозначно вивести універсальний підхід до розуміння пені як податково-правової категорії, що обумовлено, 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.

Вказується, що єдиного підходу між науковцями, практиками та законодавцем щодо структури пені немає. Пеня є динамічним явищем, що зумовлено декількома чинниками, 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 із 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. При цьому для обрахування пені необхідно: 1) визначення у нормативно-правовому акті відсоткового розміру пені; 2) підстав, що обумовлюють початок плину строків нарахування пені; 3) визначення бази нарахування пені.

Аналіз пені як способу забезпечення проводиться поряд із характеристикою інших різновидів забезпечувальних заходів. Чинне податкове законодавство закріплює механізми податкової застави та адміністративного арешту активів, які між собою відмінні за декількома

принциповими критеріями. Перш за все, різними вони є за обсягом складових права власності, які обмежуються. При застосуванні податкової застави платник позбавляється можливості вільно розпоряджатися належним йому майном, а при адміністративному арешті майна додатково може обмежуватися право користування. У будь-якому разі право володіння за ним зберігається. Вказано, що пеня, на відміну від податкової застави та адміністративного арешту майна, не виконує функції процесуального забезпечення – вона має правовідновлювальний характер.

Звертається увага на проблеми правозастосування, пов'язані з регулюванням податкового боргу. Зазначається, що податковим боргом є виконане платником податків грошове зобов'язання з урахуванням фінансових санкцій. При цьому визначається структура податкового боргу, яка включає три елементи: а) узгоджене грошове зобов'язання; б) фінансову санкцію; в) пеню. Остання нараховується на суму перших двох складових податкового боргу й має динамічний характер, а її розмір змінюється з плином часу до погашення податкового боргу.

Констатується, що податковий борг та, як наслідок, обов'язок сплатити пеню у його складі виникає через різні причини, які часто пояснюються вадами законодавчої техніки, правозастосування, наявністю неоднозначного підходу до вирішення податкових спорів судами, значним рівнем податкового тиску тощо. Підкреслено, що непоодинокими є випадки виникнення податкового боргу не через стійке небажання сплачувати податки і збори, а через несвідомі помилки платників при здійсненні ними господарської діяльності або оформленні документів податкової звітності. У будь-якому разі, незалежно від причин несплати податку, виникають відносини, які зумовлюють необхідність обрахування всіх складових податкового боргу, включаючи пеню.

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 низка випадків, коли платник податку має власними діями розпочати процедуру визнання податкового боргу безнадійним для його подальшого списання. При цьому робиться наголос на необхідності врахування всіх складових податкового боргу у складі безнадійного боргу, включаючи пеню, що зумовлено динамікою розвитку податкових відносин.

У роботі досліджено одне з найбільш актуальних питань, що виникає при застосуванні механізму пені у податкових відносинах – диференціація пені як забезпечувального заходу від фінансових санкцій. Підкреслюється, що у податкових відносинах штраф і пеню не можна називати однопорядковими категоріями. У рамках диференціації категорій «пеня» і «штраф» проводиться також розмежування понять «проценти», «неустойка», «пеня». Доведено неможливість ототожнення категорій «санкція» і «міра податково-правового примусу», адже зміст останньої є значно ширшим. Податково-правовий примус не обмежується застосуванням санкцій, а характеризується якраз наявністю конструкцій, спрямованих на стимулювання платників виконувати покладені на них чинним податковим законодавством обов'язки.

Вказується, що і штраф, і пеня застосовуються тільки в деліктних відносинах, проте наголошується 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. Охарактеризовано види податкових правопорушень, за скоєння яких передбачено фінансову відповідальність у виді накладення штрафу на порушника. При цьому доводиться, що не всі з передбачених

Податковим кодексом України складів правопорушень передбачають необхідність нарахування пені.

Пеня фактично є додатковим майновим обтяженням для платника, який вчасно не виконав свій податковий обов'язок. При цьому вона, по-перше, виконує превентивну функцію та, по-друге, за її рахунок відбувається відшкодування державі наслідків прострочення сплати податків і зборів, у чому полягає компенсаційна функція. Проте розглядати пеню в податковому праві як правовідновлювальну (компенсаційну) санкцію (що забезпечує превенцію правопорушень, а також компенсацію несвоєчасної сплати податків і зборів) не можна через положення ст. 61 Конституції України, яке виключає притягнення двічі за одне і те саме правопорушення до відповідальності одного виду.

На підставі аналізу функціонального призначення пені вона характеризується як двонаправлений захід податкового примусу. Доведено, що пеня може застосовуватися як при невчасній реалізації платниками податків і зборів обов'язку зі сплати відповідного платежу, так і при неналежному виконанні своїх обов'язків контролюючими органами, що підтверджується практикою Верховного Суду. Характеристика пені як двонаправленого заходу зумовлена наявністю механізму, який забезпечує стягнення пені у разі незаконної затримки відшкодування платникам податку на додану вартість, коли вони мають право на бюджетне відшкодування.

Вказується, що пеня у податковому праві виконує одночасно три функції – 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 із санкціями за порушення податкового законодавства, отже, й інші заходи забезпечення ототожнювати із санкціями не можна.

При аналізі стимулюючої функції пені визначаються також особливості стимулювання поведінки суб'єктів податкових відносин взагалі. Підкреслюється, що часто 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, та адміністративний арешт активів 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, спонукання платника податку до відмови від подальшого вчинення ним неправомірних дій. Утім, пеня такої мети не має, її стимулююча функція проявляється, перш за все, у формуванні психологічних орієнтирів платників для недопущення порушення податкового законодавства, а в разі його порушення – у якнайскорішому погашенні податкового боргу.

Характеризуючи виконання пенею у податковому праві компенсаційної функції, 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, а отже, при цьому компенсаційна функція не здійснюється. У роботі доводиться переважно компенсаційний та забезпечувальний характер пені у податковому регулюванні.

Стведжується думка про 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 необхідності зміни нормативно закріпленої конструкції пені та виведення штрафних санкцій з бази її нарахування, що сприятиме більш чіткому нормативному відображенню функціонального призначення пені, превалювання компенсаційної функції серед інших, які вона виконує.

У ході дослідження процедур нарахування пені робиться висновок, що скоєння податкового правопорушення, безумовно, тягне за собою накладення відповідальності, що відбувається на момент його виникнення, проте пеня з цього моменту починає тільки нараховуватися, а сплачується вона вже при погашенні податкового боргу. Таким чином, сплата пені фактично пов'язується не стільки з фактом скоєння самого правопорушення, скільки з реалізацією процедур стягнення податкового боргу.

У роботі звертається увага на диференціацію підходів до визначення моменту, з якого має розпочатися нарахування пені, залежно від суб'єкта, який ініціює відповідну процедуру її нарахування. Також підкреслюється, що при реалізації податкових відносин трапляються випадки, коли підставами для початку нарахування пені контролюючі органи визнають відмінні від прострочення сплати податкового зобов'язання факти – помилки, допущені у документах податкової звітності. При цьому судова практика свідчить про те, 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.

Наголошено на певних особливостях реалізації процедур 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 в Податковій 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.

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

SUMMARY

Karpenko N. V. Penalty in the tax law. - Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Law (Doctor of Philosophy) in specialty 12.00.07 «Administrative Law and Process; finance law; information law» (081 - Law). - University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, 2019.

Annotation content. One of the measures of tax coercion, with the application of which in practice there are many problems, is a penalty calculated in accordance with tax legislation in case of violation of the timing of the implementation of the tax duty. 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. At the same time, attention was focused on both the statutory size of the fine, the determination of the basis for its calculation, and on certain aspects of the calculation of the fine, depending on the type of payer.

Differentiated approaches to determining the nature of fines in tax and civil legal relations. In this case, a number of factors are distinguished, on the basis of which one can distinguish the specific features of the fine in these branches of law: a) the functional purpose of the fine; b) mechanisms for calculating fines; c) the degree of procedural regulation; d) the degree of imperative of the normative regulation of fine elements and the like.

In determining the legal nature of the fine in tax relations, the most fundamental approaches are considered when the penalty is considered as: a) the way of securing; sanction; b) a dual legal entity (combining the properties of the sanction and the way of securing). The arguments of lawyers about the possibility of attributing fines to a variety of sanctions and methods of providing and investigating the work of Ukrainian and foreign scientists on this issue are analyzed. It is stated that at present it is unlikely that the universal approach to the understanding of the fine as a tax-legal category is unlikely to be unequivocally determined, first of all, by the differentiation of the normative definition of the fine by the national laws of different countries of the world and, consequently, by the different degree of prevalence in those countries or other functions that perform a fine in tax relations.

It is noted that there is currently no single approach between scientists, practitioners and legislators regarding the structure of fines. Footage is a dynamic category, due to several factors, on which depends its size. Firstly, the most often, the imposition of a fine is a consequence of a violation by a payer of a statutory procedure for the implementation of a tax liability. Consequently, the fine is

associated with a tort, and not a law-abiding, behavior of the payer. Secondly, the size of the fine is affected by the definition of the time when the offender committed the offense. Thirdly, the amount of the fine from the beginning of its calculation increases daily, that is, its size depends on the moment of repayment by the taxpayer of the tax debt. Fourthly, the duration of the penalty payment period depends on the fact that the taxpayer appeals against the tax notice and the chosen method of appeal. At the same time for the calculation of the fine it is necessary: 1) the definition in the legal act of the percentage change in penalties; 2) the reasons for the beginning of the flow of penalties; 3) determination of the basis of calculation of the fine.

The analysis of the fine as a way of ensuring is carried out along with the characteristics of other types of security measures. The current tax legislation establishes mechanisms for tax pledges and administrative seizure of assets, which differ from each other in accordance with several fundamental criteria. First of all, they are different in terms of constituent property rights, which are limited. In applying a tax deposit, the payer is deprived of the opportunity to freely dispose of his property, and, if an administrative seizure of property - may additionally be limited to the right to use. In any case, the ownership of it is retained. It is indicated that the penalty, in contrast to the tax pledge and the administrative seizure of property, does not perform the function of procedural security - it has a remedial character.

Attention is drawn to the problems of law enforcement related to the regulation of tax debt. It is noted that the tax debt is a taxpayer's monetary obligation, taking into account financial sanctions. In this case, the structure of the tax debt, which includes three elements: a) the agreed monetary obligation; b) financial sanction; c) penalty. The latter is charged on the sum of the first two components of the tax debt and has a dynamic character, and its size varies with the passage of time until the repayment of the tax debt.

It is noted that the tax debt and, as a consequence, the obligation to pay a fine in its composition, arise due to various reasons, which are often due to the shortcomings of legislative technique, enforcement, the presence of ambiguous approaches to tax disputes, significant level of tax pressure, etc. It is emphasized that cases of tax debt arise not from persistent reluctance to pay taxes and fees, but because of unconscious mistakes of taxpayers in the course of their business activity or in the preparation of tax reporting documents. In any case, regardless of the reasons for non-payment of tax, there are relations that determine the need for the calculation of all components of tax debt, including interest.

Considerable attention is paid to the procedure for the recognition of tax debt to be hopeless and the establishment of peculiarities of charging a fine at that. The cases of a tax debt arise when it is subject to an automatic write-off by the controlling body, and a number of cases when the taxpayer has to initiate the procedure for recognizing a tax debt to be impracticable for his subsequent write-off by his own actions. It emphasizes the need to take into account all components of the tax debt as a part of a bad debt, including a penalty, due to the dynamics of the development of tax relations.

The paper investigates one of the most pressing issues that arises when applying the penalty mechanism in tax relations - the differentiation of the fine as a safeguard measure from financial sanctions. 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. Voluntary coercion is not limited to the use of sanctions, but is characterized, just by the presence of designs aimed at stimulating

the payers to comply with the obligations imposed on them by the current tax legislation.

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. The types of tax offenses for which the financial liability is foreseen in the form of imposing a fine on the violator is described. At the same time, it turns out that not all of the predicted by the Tax Code of Ukraine warehouses of offenses provide for the need to charge a penalty.

Penalty is actually an additional property encumbrance for a payer who failed to fulfill his tax obligation on time. At the same time, it, firstly, performs a preventive function, and, secondly, at its expense there is a state compensation for the consequences of delayed payment of taxes and fees, which is a compensatory function. However, to consider a fine in tax law as a remedy (compensation) sanction (which provides for the prevention of offenses, as well as compensation for late payment of taxes and fees) can not be through the provisions of Art. 61 of the Constitution of Ukraine, which excludes the prosecution of one form twice for the same offense.

In the work on the analysis of the functional purpose of the fine, it is characterized as a bidirectional measure of tax coercion. It is proved that a fine can be applied both in case of untimely realization by the taxpayers and fees of the obligation to pay the corresponding payment, as well as in the improper performance of their duties by the controlling bodies, as evidenced by the practice of the Supreme Court. Characteristics of the fine as a bidirectional measure is due to the presence of a mechanism aimed at obtaining a fine in the event of an unlawful delay with the

reimbursement of value added tax payers when they are entitled to a budget reimbursement.

It is noted that the penalty in the tax law performs simultaneously three functions - preventive, stimulating and compensatory. The existence of a regulated penalty mechanism, awareness of the consequences of omitting the timing of payment of taxes and fees in their aggregate form an appropriate incentive in the minds of the participant in tax relations, which is why the preventive function of the compulsory measure is realized. Fulfilling the preventive function does not give grounds for identifying it as a measure of providing with sanctions for violation of tax laws, therefore, other measures of security can not be identified with sanctions.

In the analysis of the stimulating function of the fine are determined also features of stimulating the behavior of subjects of tax relations in general. It is emphasized that often the stimulus in tax regulation is associated with the application of tax privileges, certain incentives, the formation of mechanisms for taking into account the interests of taxpayers, etc. It is indicated that such measures of tax-legal coercion as a tax pledge, administrative seizure of assets are used, first of all, in order to prevent the loss of potential sources of repayment of tax debt that may arise in the event of a violation by the payer of the established procedure for the implementation of the tax duty. In this case, there is a compulsory incentive to stop the offense, inducing the taxpayer to refuse to further commit unlawful acts. However, the fine does not pursue such a goal, and its stimulating function manifests itself, first of all, in the formation of psychological guidelines for taxpayers to prevent the violation of tax laws, and in case of violation - in the earliest repayment of tax debt.

Characterizing the implementation of the penalty payment in the tax law of the compensation function, it is emphasized that financial, administrative and even criminal liability may occur in violation of tax laws, but paying a fine or serving a

sentence in the commission of a crime the payer does not compensate the state for losses caused, for example, by the delay in paying the tax - thus it does not perform the compensation function. In the work there is mainly a compensatory and protective nature of the fine in tax regulation.

The attention is drawn to the need to differentiate fines from other similar procedures for calculating payments. It is noted that when applying the mechanisms of installment or deferral of a tax liability, a payment is made, which is calculated on the basis of penalties rules, but it is in fact not foam - it is a fee for the opportunity to realize the tax liability in other terms. Penalty is characterized by the delicacy of legal relationships and the need for the implementation of the compensation function, which is due to the offense. The necessity to change the statutory structure of a fine and to deduct penal sanctions from the basis of its calculation is argued. In this case, there are no doubts as to the predominance of the compensatory penalty function among other functions it performs.

During the investigation of the procedures for charging a fine, it is concluded that the commission of a tax offense, of course, entails the imposition of liability that occurs at the time of its occurrence, but the penalty from this moment begins to accrue, and it is paid already at the time of repayment of the tax debt. Thus, the payment of a fine is in fact attributable not so much to the fact of committing the offense itself, but to the implementation of procedures for collecting a tax debt.

The paper points to the differentiation of approaches to determining the moment at which fines should begin, depending on the subject, which initiates the appropriate procedure for its calculation. It is also emphasized that during the implementation of tax relations cases occur when, as a basis for the commencement of accrual of fines, supervisory authorities recognize facts that are different from late payment of tax liability - mistakes made in tax reporting documents. At the same time, the judicial practice shows that the display by the payer in the accounting

documents of the accrued and paid income with an erroneous sign can not be qualified as submission of statements with inaccurate information, which excludes the calculation of penalties in such cases.

It is emphasized on certain features of realization of procedures for displaying the calculated penalty in the forms of tax declarations. Such features are considered separately for different taxes, since the reporting forms are differentiated by type of payment. It is indicated that the amount of the fine may depend on the way of correcting errors in the Tax Declaration. This is due to the application of various fines for various error correction options. Given that the penalty is charged on the amount of the agreed monetary obligation and fines financial sanctions, its size in this case also varies.

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

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Праці, у яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Карпенко Н. В. Правове регулювання пені : міжгалузевий аспект. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2. С. 92-97.
2. Карпенко Н. В. Поняття пені як категорії податкового права та генеза її нормативного регулювання. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 4. С. 79-83.
3. Карпенко Н. В. Вплив визнання податкового боргу безнадійним на реалізацію механізму пені. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція»*. 2018. № 36. С. 141-143.
4. Карпенко Н. В. Застосування заходів податкового примусу при неналежному виконанні податкового обов'язку. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Ч. 2. С. 43-47.

5. Карпенко Н. В. Місце пені у системі заходів податкового примусу. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 6. С. 274-277.

Публікації, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. 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.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВО-ПРАВОВА ПРИРОДА ПЕНІ.....	12
1.1. Поняття та ознаки пені.....	12
1.2. Пеня як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку	28
1.3. Пеня як складова податкового боргу	45
1.4. Співвідношення пені та фінансових санкцій	59
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1.....	80
РОЗДІЛ 2. ФУНКЦІЇ ПЕНІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ	85
2.1. Функціональне призначення пені у податковому регулюванні.....	85
2.2. Стимулююча функція пені.....	92
2.3. Компенсаційна функція пені	102
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2.....	110
РОЗДІЛ 3. ПРОЦЕДУРИ НАРАХУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА СПЛАТИ ПЕНІ	113
3.1. Визначення розміру пені та особливості її нарахування.....	113
3.2. Облік пені та її відображення в облікових та звітних документах	134
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3.....	163
ВИСНОВКИ	167
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	173

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. 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 натеper 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. Коломоєць, 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, достеменною характеристикою 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 обов'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 обумовлює виокремлення низки ознак: (а) порушення платником порядку реалізації податкового обов'язку або контролюючим органом порядку відшкодування платникам податку на додану вартість як підстави для нарахування пені; (б) визначення в часі моменту скоєння платником відповідного правопорушення; (в) встановлення моменту погашення платником податків

податкового боргу як підстави для припинення нарахування пені; (г) залежність 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 обов'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;

– підхід щодо неможливості визначення місця пені серед доходів бюджету як самостійного джерела доходу .

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.

РОЗДІЛ 1

ПОДАТКОВО-ПРАВОВА ПРИРОДА ПЕНІ

1.1. Поняття та ознаки пені.

У науковій літературі можна зустріти різні підходи при визначенні пені, механізмів її застосування тощо. При цьому характеризувати пеню можна із застосуванням різних підходів. Одним із найбільш поширених є підхід до пені як до інституту податкового права. У теорії права можна знайти різні визначення інституту права. Наприклад, Л. І. Петражицький визначає інститут права як «сукупність норм права, що регулюють відомий спеціальний вид відносин» [104, с. 261] О. Ф. Скакун пропонує схоже визначення: «система відносно відокремлених від інших і пов'язаних між собою правових норм, що регулюють певну групу (вид) однорідних суспільних відносин» [154, с. 269]. Широко поширеним є позиціонування пені саме як інституту податкового права або субінституту забезпечення виконання податкового обов'язку [35, с. 4, 58, 69-70].

Найчастіше під пенею розуміють нарахування відсотків у певних випадках, які можуть виникати як у разі законослухняної поведінки суб'єктів правовідносин, так і в разі їх деліктної поведінки. Для визначення місця інституту пені у підгалузі податкового права доцільно розглянути регулювання пені у суміжних з фінансовим галузях права. Ураховуючи грошовий характер фінансових відносин, у першу чергу, варто дослідити цивільно-правовий аспект регулювання пені.

На багатоманітність підходів до регулювання сплати процентів у разі порушення, зокрема, цивільного законодавства, звертає увагу Н. А. Сергієнко На переконання вченої, подібні відносини можна

характеризувати у декількох площинах [152, с. 69]. По-перше, як сплату відсотків у разі користування особою чужими грошовими коштами у випадках, коли інше не встановлено договором між фізичними особами, тобто йдеться про реалізацію приписів ч. 1 ст. 536 Цивільного кодексу України. По-друге, схожим механізмом є сплата суми боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції. Мається на увазі весь час прострочення зобов'язання. При цьому додатково повинні сплачуватися три відсотки річних від простроченої суми. У цьому вбачається реалізація ч. 2 ст. 625 Цивільного кодексу України. По-третє, це сплата пені як неустойки, яка має обчислюватися у відсотках від обсягу несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання, що зумовлено приписом ч. 3 ст. 549 Цивільного кодексу України [181]. Останній аспект є найбільш наближеним до податково-правового розуміння механізму пені.

Б. Н. Закарян у своїй роботі підкреслює, що «в найбільш змістовному вигляді конструкція пені використовувалась саме в цивільному праві» [41, с. 94]. Вчений зазначає, що пеня за походженням є способом забезпечення виконання цивільно-правових зобов'язань, а в цивільному праві вона традиційно розглядалася як різновид неустойки. Так, згідно із приписами ч.3 ст.559 Цивільного кодексу України пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання [181]. При цьому термін «проценти» дуже по-різному використовується у різних галузях права.

Наприклад, у п. 14.1.206 Податкового кодексу України під терміном «проценти» розуміється дохід, що сплачується або нараховується позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна. При цьому до такого доходу включаються: а) платіж за використання коштів або товарів (робіт,

послуг), отриманих у кредит; б) платіж за використання коштів, залучених у депозит; в) платіж за придбання товарів у розстрочку; г) платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (оренди) (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу); г) винагорода (дохід) орендодавця як частина орендного платежу за договором оренди житла з викупом, сплачена фізичною особою платнику податку, на користь якого відступлене право на отримання таких платежів тощо [111]. Тобто категорія «проценти» у податковому регулюванні розуміється переважно як об'єкт оподаткування, а не як механізм, спрямований на забезпечення виконання податкового обов'язку.

Більш розгалужене тлумачення категорії «проценти» можна знайти у роботах цивілістів О. В. Дзери, Н. С. Кузнецової та В. В. Луця. На їх переконання, проценти, як впливає зі ст. 536 Цивільного кодексу України, слід відрізняти від процентів, які сплачує боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання відповідно до ч. 2 ст. 625 Цивільного кодексу України. Вчені підкреслюють, що у першому випадку проценти є платою за користування чужими грошовими коштами. При цьому така плата може і не закріплюватися між фізичними особами договором. У другому випадку йдеться про різновид санкцій, що мають сплачуватися у встановленому законодавством розмірі від простроченої суми. При цьому розмір процентів може бути встановлений також договором, у той час як звільнення боржника від сплати цієї суми не допускається [93, с. 37]. Подібна конструкція можлива у рамках цивільного регулювання, що обумовлено диспозитивним методом регулювання. Утім, у податкових відносинах розмір пені, яка теж обчислюється у відсотках, не може корегуватися на договірних засадах насамперед через превалювання імперативного методу регулювання.

Аргументованою вбачається позиція О. І. Шаповалової, яка розглядає відсотки, що мають сплачуватися при порушенні грошового зобов'язання, у двох аспектах: «1) стягнення процентів-зростання розглядається як виконання зобов'язання у натурі; 2) стягнення процентів, що спеціально встановлені на випадок порушення грошового зобов'язання, розглядається як самостійна міра відповідальності або у виняткових випадках, якщо про це зазначено у законі або договорі, як відшкодування збитків або як неустойка» [184, с. 4]. Отже, вченою запропоновано диференціацію процентів залежно від ролі, яку вони виконують. Якщо проводити порівняння із податково-правовим розумінням процентів, то їх суть є подібною до першого різновиду вказаної класифікації. Другий різновид, запропонований О. І. Шаповаловою, за своєю суттю подібний до конструкції пені, що застосовується у податковому регулюванні.

Н. А. Сергієнко, розмежовуючи проценти і пеню у цивільному регулюванні, наводить більш складну класифікацію. Вона вважає, що «критерієм диференціації при стягненні процентів та пені має бути не спосіб їх визначення (розрахунку), а чітке окреслення предмета й підстави стягнення: 1) процентів за користування чужими грошима – як плати за користування грошима при відсутності порушення зобов'язання чи як плати за користування безпідставно одержаними чи збереженими грошима; 2) процентів за користування чужими грошима – як плати за користування грошима, що має місце при порушенні зобов'язання; 3) пені – як неустойки у випадках порушення зобов'язання [152, с. 71].

Судова практика також вказує на наявність різниці у конструкціях пені і процентів. Так, у Інформаційному листі Вищого господарського суду України від 17.07.2012 № 01-06/928/2012 «Про практику застосування Вищим господарським судом України у розгляді справ окремих норм матеріального права» [137] та постанові Вищого господарського суду України від 16.03.2016

у справі № 922/1056/15 вказується, що в розумінні ч. 3 ст. 692 та ст. 625 ЦК України проценти є платою за весь час користування грошовими коштами, що не були своєчасно сплачені боржником. При цьому зазначається, що договором може бути встановлено саме розмір процентів річних, відмінний від встановленого законодавчо, але не відмінний від нормативно визначеного способу їх обчислення. У податковому регулюванні не допускається встановлювати ані інший розмір пені, ані порядок її обчислення, який чітко визначений главою 12 розділу II Податкового кодексу України [110] та відповідними підзаконними нормативними актами.

У правовій та економічній літературі можна зустріти пропозиції щодо розмежування процедур застосування неустойки у вигляді штрафу або пені, які мають місце у договірних відносинах. Варто зазначити, що цивільне законодавство фактично ототожнює неустойку і пеню. Так, згідно із нормами ст. 549 Цивільного кодексу України неустойкою (штрафом, пенею) є грошова сума або інше майно, яке боржник має передати кредиторіві у випадку порушення боржником зобов'язання. [25] При цьому деякі автори окреслюють окремі риси неустойки перед іншими видами забезпечення, що зумовлює її широке застосування в договірних відносинах. На їх переконання така перевага полягає в тому, що за своєю суттю неустойка є спрощеною формою відшкодування втрат однієї зі сторін договору при виконанні взятих на себе зобов'язань. Фактично у такому разі господарюючі суб'єкти отримують можливість на власний розсуд формулювати положення договору, зокрема ті, що визначають розмір неустойки і порядок її нарахування. «Штрафом є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежним чином виконаного зобов'язання. Пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожний день прострочення виконання. Господарський кодекс

України визначає штраф і пеню як різновид штрафних санкцій. Відповідно до частини 1 статті 230 ГК штрафними санкціями в розумінні цього кодексу є господарські санкції у вигляді грошової суми (неустойка, пеня чи штраф), яку учасник господарських відносин зобов'язаний сплатити у разі порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання.» [95, с. 40]

Дещо відмінним від податково-правового та цивільного є підхід до пені, який можна знайти у сімейному законодавстві. У цій площині механізм пені застосовується, перш за все, при стягненні аліментів. Відповідно до приписів ст. 196 Сімейного кодексу України при виникненні заборгованості з вини особи, яка зобов'язана сплачувати аліменти за рішенням суду, одержувач аліментів має право на стягнення неустойки (пені) у розмірі одного відсотка від суми несплачених аліментів за кожен день прострочення [153]. При цьому наочною є відмінність у регулюванні даного питання цивільним та сімейним законодавством. У першому випадку під неустойкою (штрафом, пенею) розуміється грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторів у разі порушення боржником зобов'язання. Пенею відповідно до ст. 549 Цивільного кодексу України є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасного виконаного грошового зобов'язання за кожний день прострочення виконання [181]. Проте згідно із приписами ч. 1 ст. 196 Сімейного кодексу України розмір неустойки (пені) становить один відсоток від суми несплачених аліментів за кожен день прострочення [153], що суттєво відрізняється від підходу цивілістів до визначення розміру пені.

Пильну увагу окремим аспектам застосування пені в регулюванні сімейних спорів приділяв Р. С. Чугунков, який дійшов висновку про найбільше поширення двох способів розрахунку неустойки (пені) за прострочення сплати аліментів, які застосовуються на практиці. Він пише:

«Перша методика. Неустойка нараховується на всю суму несплачених аліментів (заборгованості) за кожен день прострочення її несплати, при цьому нарахування не обмежуються лише тим місяцем, протягом якого не проводилось стягнення [142; 170]. Тобто неустойка (пеня) за один місяць обчислюється шляхом помноження заборгованості за аліментами за місяць на 1 % пені і на кількість днів, що вираховуються з дня, з якого не сплачуються аліменти, до дня погашення відповідної заборгованості платником аліментів або до дня пред'явлення позову одержувачем аліментів про стягнення неустойки (пені). А загальна сума неустойки (пені) визначається шляхом додавання нарахованої пені за кожен із прострочених платежів (за кожен місяць). Друга методика. Виходячи з того, що аліменти призначаються та виплачуються (стягуються) щомісячно, то за змістом ст. 196 СК України пеня нараховується не на всю суму заборгованості, а її нарахування обмежується лише сумою несплачених аліментів за той місяць, у якому не проводилось стягнення аліментів. При цьому сума заборгованості за аліментами за попередні місяці не додається до заборгованості за наступні місяці, а кількість днів прострочення обчислюється виходячи з того місяця, в якому аліменти не сплачувались [141; 171]. Тобто неустойка (пеня) за один місяць рахується наступним чином: заборгованість за аліментами за місяць помножена на 1 % пені і помножена на кількість днів місяця, в якому виникла заборгованість. А загальна сума неустойки (пені), як і в першій методиці, визначається шляхом додавання нарахованої пені за кожен із прострочених платежів (за кожен місяць)» [183, с. 181]. Можна констатувати, що застосування пені у врегулюванні сімейних спорів ускладнюється проблемою визначеності строків її обчислення.

Варто зауважити, що окреслене вище питання знайшло своє вирішення у судовій практиці. Так у постанові від 11 вересня 2013 року Судова палата у

цивільних справах Верховного Суду України по справі № 6-81цс13 дійшла висновку про необхідність з'ясування розміру несплачених аліментів по кожному з періодичних платежів. Обґрунтовується це тим, що зобов'язання зі сплати аліментів носить періодичний характер і повинно виконуватися щомісяця. Суд має встановити строк, до якого кожне із цих зобов'язань мало бути виконано, та з урахуванням цих обставин обчислити розмір пені, виходячи із суми несплачених аліментів за кожен місяць окремо від дня порушення платником аліментів свого обов'язку щодо їх сплати. Загальна сума пені визначається тільки після ухвалення судом рішення про стягнення пені шляхом сумування розмірів нарахованої пені за кожен із прострочених платежів [116].

Витіснення натуральної форми сплати податків грошовою формою у другій половині 19 ст. стало одним із чинників, що викликав появу в податковому законодавстві інституту пені. Це стало можливим тільки з переважанням грошових розрахунків в економіці замість натурального обміну. Як свідчить історія грошей, їх вартість постійно зменшується в часі, що тягне необхідність сплати відсотків за їх використання [161, с. 10].

За радянської системи порядок нарахування та стягнення пені регулювалися Положенням про стягнення податків, затвердженим постановою Центрального Виконавчого Комітету та Радою Народних Комісарів СРСР від 2 жовтня 1925 року [99]. Цим нормативним актом встановлювалося, що за кожний день прострочення державні та кооперативні підприємства мають сплачувати пеню в розмірі 0,1%, а приватні особи та підприємства – 0,2 % від суми податкової недоїмки за кожний день прострочення. Іншим нормативно-правовим актом, що регламентував порядок нарахування та сплати пені було Положення про стягнення податків та неподаткових платежів, затвержене постановою Центрального Виконавчого Комітету та Радою Народних

Комісарів СРСР від 17 вересня 1932 року, яким встановлювалася сплата пені у розмірі від 0,05% до 0,2% від суми недоїмки за кожний день прострочення [100]. Втратило чинність це Положення майже через 50 років та діяло до прийняття Президією Верховної Ради СРСР Указу від 26 січня 1981 року № 3820-Х, яким було затверджено Положення про стягнення не внесених у строк податків та неподаткових платежів [101]. Відповідно до його норм розмір пені встановлювався на рівнях 0,05% та 0,1% залежно від конкретного податку. При цьому обов'язок з нарахування та сплати пені у розмірі 0,05% за кожний день прострочення було покладено і на кредитні установи за порушення строку зарахування платежів до бюджету [151, с. 146-147].

Нормативно закріплена податково-правова конструкція пені у 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 і порядок зарахування пені з сум недоїмки. Встановлювалося, що пеня із сум недоїмки нараховується з розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України від суми недоплати, розрахованої за кожний день прострочення платежу [139]. При цьому визначення терміна «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» [136]. Цей нормативний акт тривалий час регулював цілу низку податкових відносин і фактично був спеціальним

законом з 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 у 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'явилося нормативне визначення терміна «пеня», під яким 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 у 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 [125].

Більшу деталізацію механізм пені у 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 [127].

Після проведення кодифікації податкового законодавства у 2010 році податково-правовий механізм пені регулюється нормами глави 12 Податкового кодексу України [110]. Тривалий час окремі положення його застосування було деталізовано у Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, яка також була прийнята у 2010 році [126]. Наразі процедура обчислення та нарахування пені докладно виписана у Порядку 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 [114].

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». Утім, 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:

- спосіб забезпечення;
- санкція;
- має подвійну правову природу й об'єднує властивості санкції і способу забезпечення [33, с. 1-2].

Прихильниками першої концепції є М. П. Кучерявенко, Є. Імикшенова, Є. У. Латипова та ін. Ці вчені наполягають на тому, що пеня використовується в податковому регулюванні виключно як один із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку [43, с. 103, 106; 67, с. 461; 71, с. 26]. Наприклад, М. П. Кучерявенко зазначає, що «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» [66].

Інші вчені обстоюють місце пені серед санкцій. Це такі вчені, як З. М. Збудько, М. А. Сокалі, В. М. Вищновецький, Ровинський та ін. [13, с. 92, 94; 147, с. 12; 16, с. 151; 145, с. 152; 169, с. 8; 174, с. 18]. Наприклад, на переконання З. М. Будько «пеня носить виключно компенсаційний характер, спрямована на відшкодування втраченої державою вигоди через несвоєчасну сплату податків. Що в свою чергу, може бути використано як ще один критерій розмежування фінансової та адміністративної відповідальності, в силу того, що адміністративна відповідальність має виключно каральний характер» [12].

Обидва наведені вище підходи до розуміння призначення пені намагаються поєднати автори деяких підручників з податкового права, коментарів до Податкового кодексу України тощо [92, с. 397; 109, с. 154; 50, с. 14]. 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.

Вчені-правники неоднаково підходять до визначення «пені», що може застосовуватися при регулюванні податкових відносин. В. С. Соловійов вважає, що пеня є формою «майново-правовідновлювальної відповідальності приватного суб'єкта [157, с.94]. В. В. Спасибо розглядає пеню як правовідновлювальну фінансово-правову санкцію. На думку фахівця, така санкція може застосовуватися при порушенні платником або його податковим агентом строків виконання однієї зі складових податкового обов'язку – обов'язку зі сплати податку до Державного або місцевого бюджету. Вона 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» [159, с. 30]. У науковій періодиці пеня часом розглядається як різновид неустойки. При цьому робиться порівняння її із штрафом та зазначається, що кожен з цих заходів впливу має свої особливості за підставою виникнення і методом обчислення залежно від характеру порушень зобов'язання [96, с. 46].

У Податковому кодексі Російської Федерації (ч.1 ст.75) міститься наступне визначення пені: «Пенею визнається встановлена цією статтею грошова сума, яку платник податків, платник зборів чи податковий агент повинен виплатити у разі сплати належних сум податків чи зборів, у тому числі податків чи зборів, що сплачуються у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон Російської Федерації, у більш пізні порівняно з установленими законодавством про податки і збори строки» [89]. Характеризуючи перспективи реформування інституту пені у податковому праві України, В. В. Спасибо наголошує: «поняття «штрафна санкція» і «пеня» розкриваються через одне й те саме слово «плата». Тобто вони нібито є платою за певні правопорушення в сфері оподаткування, а не санкцією як мірою відповідальності за вчинення таких правопорушень, хоча подальше дослідження змісту Закону дозволяє спростувати цей висновок» [159, с. 29]. Варто уточнити, що подібна конструкція визначення пені через категорію «плата» існувала до набуття чинності Податковим кодексом України. Зараз законодавець уникнув цього та визначив пеню як «суму коштів у вигляді відсотків, нараховану на суми грошових зобов'язань у встановлених Податковим кодексом України випадках та не сплачену у встановлені законодавством строки» [111].

Укладачі юридичної енциклопедії за редакцією Ю. С. Шемшученка дають таке визначення пені: «пеня (латин. – роена, від грец. ποῖνρ – покарання, кара) – один із видів неустойки, визначена законом або договором грошова сума, яку боржник повинен сплатити кредиторіві в разі прострочення виконання зобов'язання» [186, с. 477]. На наш, подібний підхід виходить не з податково-правової природи пені, а з її цивільно-правового значення. Відмінність у правовій природі пені як цивільно-правової та податково-правової категорії обумовлена, на наше переконання, низкою факторів. По-перше, це її функціональне призначення. Не зупиняючись зараз детально на функціях, які виконує пеня у податково-правових відносинах (цьому аспекту присвячено окремий розділ нашої роботи), зазначимо, що вони відмінні від функцій пені, що встановлюється у цивільно-правових угодах. В останньому випадку основне її призначення зводиться до стимулювання належним чином виконувати суб'єктом цивільних відносин взяте на себе, як правило, за власною волею, зобов'язання.

По-друге, механізми обчислення пені у цих двох випадках є різними. Це витікає з різних методів, що застосовуються при регулюванні відповідних відносин – диспозитивного у цивільно-правових, та імперативного у податково-правових відносинах. Відповідно, по-третє, різним за ступенем процедурної регламентації є закріплення порядку обрахування пені у цих двох сферах регулювання. Таким чином, запропоноване у юридичній енциклопедії за редакцією Ю. С. Шемшученко визначення пені не може застосовуватися при 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» [34, 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» [41, с. 93-94].

Водночас П. М. Дуравкін на користь забезпечувальної природи пені у 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) [88]. Проте далі вчений вдається до порівняльного аналізу конструкції пені у законодавствах пострадянських країн і вказує: «згідно з п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України пеня належить до різновиду фінансової відповідальності [110], у ч. 1 ст. 49 Податкового кодексу Республіки Білорусь – до способів забезпечення виконання податкового зобов'язання [87], а в ч. 2 ст. 126 Податкового кодексу Грузії [86] – до податкових санкцій» [33, с. 2]. Отже, наразі навряд чи можна однозначно вивести універсальний підхід до розуміння пені як податково-правової категорії, що обумовлено, 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 терміна «пеня» наполягає В. В. Спасибо. До 2011 року в Україні термін «пеня» у 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 несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання [136]. Недосконалістю цього визначення є певна тавтологія, а сам термін «плата» при цьому має багато значень та фактично характеризується міжгалузевим характером. З 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» [111]. 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 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 обумовлено 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 із деліктною, а не законотрухняною, 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 у нормативно-правовому акті відсоткового розміру пені; 2) підстав, що обумовлюють початок плин timer 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 [111].

1.2. Пеня як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку

Характеризуючи обов'язок зі сплати пені та податковий обов'язок, П. М. Дуравкін наполягає на можливості появи пені «у рамках податкового зобов'язання» тільки у разі порушення строків сплати податків і зборів. При цьому фахівець доходить висновку, що пеня не є обов'язковим елементом податкового зобов'язання. Він пише: «пеня виступає доповненням, оскільки виникає після перетворення податкового зобов'язання (сум податків і зборів) на недоїмку, що є складовою податкового боргу. При цьому сума податків і зборів, яка підлягала сплаті до прострочення, не включала в себе пеню. Отже, остання є додатковим майновим обтяженням, порівняно з обов'язком зі сплати податків і зборів, який покладався на особу (платника податків) початково» [33, с. 3]. Маємо у цілому погодитись із таким висновком, але при цьому варто зауважити, що за правилами обчислення пені може сплачуватися плата за реалізацію механізмів відстрочення або розстрочення сплати податкового зобов'язання, що передбачене у ст. 100 Податкового кодексу

України [110]. Отже, у даному разі платник не несе податкової відповідальності, тобто податкові відносини не носять деліктного характеру, але додатково сплачується сума у відсотках до грошового зобов'язання, аналогічна за розміром сумі пені.

Виконання податкового обов'язку передбачає відчуження частини грошових коштів на користь держави (сплата всіх загальнодержавних податків) або територіальної громади (у випадку сплати місцевих податків і зборів або деяких загальнодержавних податків). Безумовно, така зміна власника коштів не завжди сприймається всіма платниками позитивно та завжди йде у розріз з економічними інтересами платника. Отже, у разі небажання виконувати податковий обов'язок держава має застосовувати до таких платників певні заходи впливу. Такі заходи фактично примушують платників податків діяти у рамках чинного податкового законодавства.

На переконання А. М. Тимченка та А. В. Сліденка, податково-правовий примус є особливим різновидом державного примусу. При цьому вчені наполягають на існуванні системи заходів впливу, встановленою нормами податкового права, яка застосовується до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення податково-правових норм з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку, надходження податків і зборів до публічних грошових фондів [164, с. 8; 155, с. 93].

Досліджуючи способи забезпечення виконання податкового обов'язку, В. В. Кириченко намагався дати визначення податково-правового примусу як зумовленого методом регулювання податкових відносин особливого різновиду державного примусу, що реалізується контролюючими органами й полягає у застосуванні примусових заходів до платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку [51, с. 7, 54]. Отже,

вчена розглядає податковий примус саме як різновид примусу державного. Державний примус розглядається вченими-правознавцями як спосіб правового регулювання, спосіб впливу з метою формування належної поведінки учасників суспільних відносин, та як метод реалізації державної влади у суспільстві [150, с. 162].

З'ясовуючи суть примусу, перш за все, варто звернутися до лексичного його значення. У тлумачних словниках його зміст трактується так: «примус – натиск із чийогось боку (примушування); зумовлена кимось або чимось необхідність діяти певним способом, незалежно від бажання; натиск обумовлений законом... примусовий - який здійснюється через натиск із чийогось боку, через обов'язок повинність; який спричиняється обставинами і не залежить від бажання» [15, с.1124]. Коли йдеться про примус дію як дію, то це означає: «...примушувати: 1) своєю дією, вчинками викликати певні дії, вчинки, стан, ставлення до чого-небудь у когось іншого; 2) вимагати від когось виконання чогось незалежно від його волі, бажання; 3) своїми зусиллями викликати, зумовлювати вияв чого-небудь; 4) добиватися чого-небудь, застосовуючи силу» [46, с.365].

Відомий вчений Ю. П. Битяк досить точно визначає державний примус як психологічний або фізичний вплив державних органів (посадових осіб) на певних осіб з метою спонукати, примусити їх виконувати правові норми [2, с. 163]. Подібної позиції притримується В. М. Горшеньов [23, с.73]. Проте Д. М. Бахрах робить наголос на тому, що примус варто розуміти як заперечення волі підвладного й зовнішній вплив на його поведінку, коли владний суб'єкт діє на моральну, майнову, організаційну або фізичну сферу підвладного, щоб перетворити його волю та досягти підпорядкування [5, с. 440]. На переконання Д. М. Бахраха та Т. О. Мацелик, примус потрібно розуміти як недотримання волі підвладного та зовнішній вплив на його

поведінку з боку керуючого суб'єкта. Вчені вказують, що коли команда не виконана і порушена воля владного суб'єкта, він впливає на моральну, майнову, організаційну і фізичну сферу підвладного, щоб змусити діяти так, щоб досягти мети, яку передбачив керуючий суб'єкт [7, с.197; 79, с.14].

А. Т. Комзюк зазначає, що державний примус потрібно розглядати як одну з невід'ємних складових здійснення державної влади, як її засіб (метод), а в кінцевому результаті – як основну ознаку держави в цілому [56, с. 135]. В. М. Корельський вказував на неможливість обходитися без особливого виду примусу при реалізації державної влади. Вчений підкреслює, що, застосовуючи державний примус, пануючий суб'єкт нав'язує свою волю підвладним й зазначає, що за цією ознакою державна влада відрізняється, зокрема, від авторитету, який теж підкоряє, але в державному примусі не має потреби [162, с. 137].

Т. О. Коломоець переконливо доводить, що застосування державою примусу в межах та на засадах, чітко визначених законодавством, потрібно розглядати як засіб забезпечення правопорядку, дотримання вимог, встановлених нормами права [54, с. 64]. Під терміном «адміністративний вплив» деякі вчені розуміють психологічний або фізичний вплив державних органів (посадових осіб) на певних осіб [2, с. 163].

Очевидно, що вчені-адміністративісти основною ознакою адміністративного примусу як складової соціального, державно-правового примусу називають його державно-владний характер застосування від імені держави уповноваженими державними органами та їх посадовими особами [54, с.103; 56, с. 31; 180, с. 13]. В. Іванцов у своїй роботі наводить ґрунтовний перелік ознак, що характеризують адміністративний примус: «1) заходи адміністративного примусу застосовуються, як правило, органами виконавчої влади та їх посадовими особами; 2) заходи адміністративного

примусу застосовуються як до фізичних, так і до юридичних осіб; 3) адміністративний примус не пов'язаний з підпорядкованістю; 4) однією з визначальних ознак адміністративного примусу є те, що заходи впливу застосовуються саме в примусовому порядку; 5) застосування адміністративно-примусових заходів здійснюється на основі норм права; б) заходи адміністративного примусу можуть мати характер морального, організаційно-правового, майнового, особистісного чи іншого впливу; 7) специфіка підстав застосування адміністративного примусу полягає в тому, що його заходи можуть застосовуватися як при вчиненні протиправних діянь, так і при настанні надзвичайних ситуацій; 8) адміністративний примус використовується в державному управлінні для охорони суспільних відносин, що виникають у цій сфері державної діяльності; 9) адміністративний примус застосовується з метою спонукання громадян до виконання загально-обов'язкових правил; попередження чи припинення протиправних дій; надзвичайних ситуацій, забезпечення громадської безпеки у разі їх виникнення та локалізації їх наслідків; притягнення правопорушників до відповідальності; 10) процедура застосування адміністративного примусу відрізняється оперативністю» [45, с. 76-79].

На переконання Л. Попова, адміністративний примус являє собою метод державного впливу суспільства, держави на свідомість та поведінку особи, яка скоїла адміністративні проступки [112, с.40-41]. На наше переконання, таке визначення складно назвати досконалим. Наприклад, у ході реалізації податкового обов'язку платником можуть бути допущені помилки у виконанні окремих його складових, наслідком чого буде накладення фінансової відповідальності відповідно до глави 11 розділу 2 Податкового кодексу України. Поряд із фінансовою відповідальністю до платника податків і зборів або до відповідальних за скоєння фінансового правопорушення осіб (у випадку

платника-юридичної особи) часто застосовується й адміністративна відповідальність у порядку Кодексу України про адміністративні правопорушення [53]. При цьому причиною застосування до платника адміністративного примусу буде скоєння саме податкового правопорушення.

Визначаючи ознаки адміністративного примусу, С. Студенікін та О. Якуба розуміють його як вплив, що застосовується уповноваженими органами державного управління безпосередньо без звернення до суду [193, с.157]. На наше переконання, подібна характеристика адміністративного примусу цілком може застосовуватися при аналізі податкових правовідносин. Більше того, вказаний підхід до розуміння адміністративного примусу цілком узгоджується з існуючими у податковому законодавстві способами захисту порушеного права платника податків, адже відповідно до ст. 56 Податкового кодексу України платник може оскаржувати рішення, прийняті контролюючим органом, в адміністративному або судовому порядку.

Підхід вчених-адміністративістів, на наш погляд, у більшості випадків є цілком справедливим і при характеристиці податково-правового примусу. Утім, у науковій літературі зустрічаються доволі цікаві погляди на суть останнього. Так, А. М. Тимченко розглядає податковий примус як систему. Він вважає, що «це особливий вид державно-правового примусу, який є встановленою нормами податкового права системою заходів впливу, що застосовують до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які порушують податково-правові норми, з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку, надходження податків і зборів до держави та територіальних громад» [163, с. 5]. В. В. Сергєєв вказує, що зміст податкового та іншого примусу полягає у застосуванні до конкретних учасників правовідносин передбачених законодавством спеціальних заходів (форм примусу) [150, с. 162].

Н. А. Саттарова, характеризуючи особливості реалізації податкових відносин, також звертає увагу на застосування контролюючими органами примусових заходів. При цьому під терміном «податково-правовий примус» вона пропонує розуміти «вплив податкових органів або їх посадових осіб на зобов'язаних суб'єктів через застосування до них примусових заходів, передбачених податковим законодавством, які пов'язані із настанням негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру» [148, с. 165]. Основною метою такого примусу вчена називає необхідність боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування та іншими небажаними наслідками. На жаль, що саме мається на увазі під небажаними наслідками не уточнюється.

Визнаючи суть впливу органів державної влади на податкові відносини, Н. В. Гребенюк диференціює його на майновий (який спрямовано на відновлення порушених фіскальних прав держави) та організаційний (який передбачає створення організаційних обмежень щодо здійснення фінансово-господарської діяльності платником податків). На переконання вченої, у цьому полягає основна відмінність податково-правового примусу від адміністративно-правового. Утім, О. В. Джафарова, наводячи співвідношення адміністративного та інших різновидів державного примусу, вказує, що раніше вчені одностайно наголошували на регулюванні адміністративного примусу нормами адміністративного права, але з появою фінансового, митного, податкового, земельного, екологічного права виникає питання щодо існування нових різновидів державно-правового примусу. Разом з тим вчена робить припущення, що «всі ознаки перелічених різновидів державного примусу, крім матеріально-технічної бази, запозичуються з адміністративного примусу, що ставить під сумнів доцільність їх відокремлення як самостійних, оскільки в Україні відсутні соціальні, а, як наслідок, і правові передумови для

збільшення різноманітних примусових заходів» [30, с. 290-291]. Навряд чи подібний підхід є однозначно вірним, адже примусові заходи при регулюванні податкових відносин мають власну специфіку, обумовлену, насамперед, предметом та методом регулювання відповідної галузі. Наприклад, якщо в адміністративному регулюванні застосовується владний метод регулювання, що передбачає чітке підпорядкування одних суб'єктів іншим, то метод фінансового права в окремих випадках допускає альтернативність поведінки зобов'язаних осіб (розстрочка або відстрочка грошового зобов'язання, застосування спеціального податкового режиму тощо). Вектор регулювання суспільних відносин у даному разі спрямований не просто на підпорядкування, а на врегулювання майнових аспектів діяльності підконтрольних суб'єктів.

Власне бачення суті та призначення податково-правового примусу пропонує в своїх роботах Н. В. Гребенюк. Розглядаючи сучасні підходи до розуміння податково-правового примусу, вчена вказує на недоцільність виокремлення як суб'єкта, що має застосовувати державний примус поряд із посадовими особами відповідного податкового органу, податковий орган загалом. Вона пояснює: «державний орган, яким і є Державна фіскальна служба України, становить організовану групу осіб, спеціально призначених для реалізації державної влади в передбачених законом випадках. Отже, примус у сфері оподаткування реалізується саме посадовими особами органів Державної фіскальної служби України. З огляду на це, вважаємо, що при визначенні податково-правового примусу доречно робити акцент на тому, що його застосовують або фіскальні органи, або посадові особи таких органів. Останні чинять відповідний вплив на податковозобов'язаних суб'єктів, якими є платники податків і зборів, що мають виконувати свій першочерговий податковий обов'язок, встановлений у ст. 67 Конституції України» [28, с. 37].

З таким підходом беззаперечно складно погодитись. Обумовлено це особливостями нормативної регламентації механізмів притягнення осіб до податкової відповідальності. Зрозуміло, що особа, яка застосовує заходи примусу, повинна мати відповідну деліктоздатність. Це дозволить у разі помилкового застосування заходів примусу притягнути винну особу до відповідальності. Проте у ст. 109 Податкового кодексу України вказано, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів. Утім, у подальших статтях глави 11 розділу II Податкового кодексу України, які регулюють питання притягнення до податкової відповідальності, вже не згадується про посадових осіб контролюючого органу як про відповідальних осіб [111]. Отже, притягнути їх до податкової відповідальності відповідно до чинного законодавства не уявляється можливим. З цієї точки зору, на наше переконання, не можна говорити про те, що вони виступають самостійними суб'єктами, які реалізують заходи податково-правового примусу, адже всіх складових правосуб'єктності (включаючи деліктоздатність) ці особи не мають.

Функціональний підхід при характеристиці податково-правового примусу застосовує В. В. Кириченко, яка виокремлює низку цілей, на реалізацію яких він має спрямовуватися. При цьому вчена виокремлює загальні (забезпечення режиму законності; охорона податкових відносин від протиправних посягань; виховання платників податків у дусі подальшого дотримання норм податкового законодавства тощо) та спеціальні цілі. До кола останніх вона відносить: «а) припинення неправомірного стану або неправомірних дій платників податків; б) відновлення порушеного правового стану (захист прав та забезпечення виконання обов'язків суб'єктів податкових

правовідносин); в) притягнення до відповідальності осіб, які порушують норми податкового законодавства» [51, с. 57].

На необхідності розуміти цілі, або мету застосування податково-правового примусу заострюють увагу вчені-фінансисти. При цьому мета застосування податкового примусу кореспондується із метою захисту публічного інтересу в оподаткуванні. В останньому випадку йдеться про своєчасне й у повному обсязі отримання коштів від сплати податків і зборів платниками. У рамках цього глобального орієнтиру виокремлюють видові особливості конкретного примусового заходу, де метою їх застосування можуть бути: запобігання, припинення, відновлення, покарання тощо [28, с. 37]. Ми поділяємо думку А. М. Тимченка, який з цього приводу пише: «завдяки такому критерію, як цільове призначення, ми зможемо встановити той результат, на досягнення якого спрямовано застосування певного заходу податково-правового примусу» [164, с. 95]. З цього можна зробити висновок, що кінцевою метою застосування будь-якого з різновидів податково-правового примусу буде забезпечення належної реалізації податкового обов'язку.

В. В. Сергєєва під поняттям «податково-правовий примус» розуміє «зумовлений методом правового регулювання податкових відносин особливий вид державного примусу, щодо застосування спеціально уповноваженими державними органами примусових заходів до платників податків або інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку» [150, с. 162]. Вона підкреслює, що примус у податковому праві реалізується у різних за своєю сутністю, підставами та метою застосування, способами впливу, призначенням в системі правового регулювання податкових відносин формах. Вчена пропонує виокремлювати декілька форм реалізації такого примусу: а) у

формі відповідальності за порушення податкового законодавства; б) у формі спеціальних забезпечувальних заходів-способів забезпечення виконання податкового обов'язку; в) у формі примусового погашення податкового боргу (примусового стягнення коштів та продажу інших активів платників податків, що мають податковий борг). Вона переконливо доводить, що вказані форми примусу у відповідній мірі пов'язані з виконанням податкового обов'язку платниками податків. Причиною їх застосування є неналежна реалізація цього обов'язку [150, с. 163].

Варто звернути увагу на відсутність однозначної думки щодо класифікації заходів податкового впливу примусового характеру. Наприклад, Ю. П. Битяк вважає, що заходи примусу поділяють на: а) заходи запобігання; б) заходи припинення правопорушень; в) заходи стягнення [2, с. 164]. М. П. Кучерявенко вказує, що примус у сфері оподаткування здійснюють запобіжними заходами, заходами припинення й відновлювальними заходами [67, с. 550]. На переконання В. В. Кузовкова, заходи фінансово-процесуального примусу можуть бути попереджувальними, припиняючими, забезпечувальними або відновлювальними [61]. А. М. Тимченко зазначає, що податково-правовий примус як системне явище містить припиняючі, правовідновлювальні й каральні заходи [163, с. 3]. Л. Л. Попова пропонує заходи примусу поділити на: а) попереджувальні заходи; б) заходи припинення; в) заходи відповідальності; г) заходи забезпечення [1].

Ю. В. Гаруст слушно наголошував, що «заходи припинення, як правило, реалізуються у вигляді прямого втручання у той чи інший вид діяльності суб'єкта, спостереження за законністю здійснення якої належить до компетенції контролюючого органу. Таким чином даний орган створює перепону для продовження здійснення протиправних дій або їх повторення у майбутньому. Дані заходи мають форму владних велінь, розпоряджень,

вказівок, які зобов'язують тих, до кого вони звернені, вчинити певні дії (або утриматися від них), незалежно від їх бажання, для того, щоб відновити порушений режим законності та стан правопорядку у податковій сфері» [18, с. 169]. Пеня, на наше переконання, є переважно компенсуючим заходом, але її застосування також формує у платника стимул якнайскоріше погасити податковий борг, тобто – припинити фінансове правопорушення.

Вважаємо, що спроби класифікації заходів податкового примусу мають ґрунтуватися на вимогах чинного законодавства. Відповідно до Податкового кодексу України можна виділити такі заходи податкового примусу:

- податкова застава (статті 88, 89 Податкового кодексу України);
- адміністративний арешт майна платника податків (окрім коштів) за рішенням контролюючого органу з подальшим підтвердженням обґрунтованості рішення контролюючого органу у судовому порядку (підпункт 20.1.9 статті 20, стаття 94 Податкового кодексу України);
- арешт коштів на рахунку платника податків у банку за рішенням суду (підпункт 20.1.9 статті 20, стаття 94 Податкового кодексу України);
- зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків у банку за рішенням суду (підпункт 20.1.31 статті 20, підпункт 20.1.32 статті 20, пункт 89.4 статті 89, пункт 91.4 статті 91);
- арешт товарів (пункт 94.7 статті 94 Податкового кодексу України)
- штраф (статті 113, 117-128¹ Податкового кодексу України);
- пеня (стаття 129 Податкового кодексу України) [111].

Це далеко не повний перелік можливих заходів податкового примусу, що може застосовуватися у світовій практиці. Вчені-фінансисти, здійснюючи класифікацію заходів примусу, виходять із їх мети, специфіки застосування та виокремлюють декілька груп: 1) запобіжні; 2) припиняючі; 3) правовідновлювальні; 4) каральні (штрафні). Критерієм такого поділу є

цільова спрямованість правового захисту публічного інтересу в оподаткуванні [28, с. 10]. При цьому, як справедливо наголошує Д. П. Дорошенко, «обтяжуючі (майнові) заходи примусу безпосередньо спрямовані на зменшення майнового капіталу платника податків, позаяк у такий спосіб ліквідується податкова заборгованість, тоді як стимулюючі заходи податково-правового примусу можуть застосовуватися під час створення платниками податків перешкод у реалізації контролюючими органами законних повноважень задля припинення вчинення таких дій. Тобто, як і заходи забезпечення позову, вони направлені на уникнення/попередження перешкод, які можуть виникнути під час здійснення контролюючими органами своїх безпосередніх повноважень зі стягнення податкової заборгованості» [31, с. 63].

С. В. Євдокимов характеризує застосування правовідновлювальних заходів як первинну охоронну реакцію на сам об'єктивний факт відхилення від правопорядку. Він підкреслює, що таку реакцію спрямовано на відновлення порядку одразу ж після припинення правопорушення. Відбувається це примушуванням суб'єкта виконувати раніше покладений на нього обов'язок, чим і вичерпується їх основна задача: «правовідновлювальні заходи не передбачають ніяких додаткових обтяжень, жодних змін існуючого обов'язку, ніякої кари» [38, с. 31, 95]. При цьому дуже влучним, на наш погляд, є зауваження З. М. Будько: «заходи відповідальності, крім виконання порушеного обов'язку, тягнуть за собою покладання на правопорушника додаткового обтяження» [12].

Е. Імикшенова з приводу місця пені серед засобів податкового впливу наводить пояснення: «відносячи пеню до способів забезпечення, мають на увазі й те, що підставою її нарахування є виконання податкового обов'язку у більш пізні строки, ніж це передбачено законодавством про податки і

збори» [43, с. 106]. З цього приводу П. М. Дуравкін зауважує, що «пеня виплачується у випадку сплати податків і зборів у більш пізні порівняно зі встановленими законодавством строки. Втім вказана підстава нарахування пені не свідчить про її забезпечувальну природу, а означає лише її нарахування у разі зміни строків виконання податкового обов'язку. При цьому необхідно зважати на те, що саме розуміється під виконанням податкового обов'язку у більш пізні строки» [33, с. 3]. Проте, мабуть, потрібно нагадати, що податковий обов'язок у більш пізні строки може бути реалізований і при укладанні договору відстрочки виконання податкового обов'язку, що не свідчить про необхідність застосування пені.

Розмірковуючи про призначення механізмів забезпечення виконання обов'язків платника податків, а також про погашення податкового боргу, А. В. Головач, О. В. Онишко та Д. Г. Мулявка пишуть «погашення податкового боргу – це сукупність адміністративно-правових відносин у сфері реалізації контролюючих, виконавчо-розпорядчих функцій податкових органів, а також належних дій податкового боржника, пов'язаних із застосуванням заходів, передбачених законом, спрямованих на самостійну сплату або примусове стягнення податкових зобов'язань, що призвели до зменшення абсолютного значення суми податкового боргу, підтвердженого відповідним документом. Це забезпечить адекватне відображення його процесуально-правової, а не переважно арифметичної сутності» [21, с.75-76]. Проте виникненню податкового боргу може передувати застосування інших заходів податкового примусу, таких як податкова застава та адміністративний арешт активів.

На наше переконання, аналіз пені як способу забезпечення має проводитися поряд із характеристикою інших різновидів забезпечувальних заходів. Чинне податкове законодавство закріплює механізми податкової

застави та адміністративного арешту активів, які між собою відмінні за декількома принциповими критеріями. Перш за все, різними вони є за обсягом складових права власності, які обмежуються. При застосуванні податкової застави платник позбавляється можливості вільно розпоряджатися належним йому майном, а при адміністративному арешті майна – додатково може обмежуватися право користування. У будь-якому разі право володіння за ним зберігається.

Відповідно до п. 14.1.155 ст. 14 Податкового кодексу України податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк. Характеризуючи цей захід правового впливу, А. В. Сліденко вказує: «по-перше, на відміну від усіх інших заходів податкового примусу податкова застава виникає поза межами владного волевиявлення контролюючого органу чи-то у формі прийняття власного письмового рішення, чи-то у формі складання процесуального документу для звернення до суду (стаття 88 Податкового кодексу України). По-друге, право податкової застави не потребує документального оформлення. По-третє, під час фактичної реалізації права податкової застави у спосіб складання акта опису майна платника податків у податкову заставу податковий керуючий обмежений лише двома факторами: а) дія податкової застави не поширюється на активи, котрі не можуть бути джерелами погашення податкового боргу платника податків; б) балансова або оціночна вартість активів, котрі описуються у податкову заставу, має відповідати розміру податкового боргу платника податків» [155, с. 93]. У даному разі робиться наголос на відсутності у механізмі податкової застави важелів впливу платника на те, яке саме майно буде описано у податкову заставу, – внаслідок застосування імперативного методу регулювання це вирішує контролюючий орган.

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

- порушення правил відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;
- намагання фізичної особи, яка має податковий борг, виїхати за кордон;
- відмова платника податків від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу;
- відсутність дозволів (ліцензій) на здійснення господарської діяльності, а також відсутність реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;
- відсутність реєстрації особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до норм Податкового кодексу України, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення, має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;
- відмова платника податків від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
- недопуск платником податків податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу, тощо [111].

Адміністративний арешт майна існує двох типів – повний та умовний. У першому випадку накладається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження та користування його майном, але ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону. У другому випадку відбувається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно. Фактично реалізується цей механізм через встановлення обов'язку попередньо отримувати дозвіл керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення [111].

Вказані механізми за своєю суттю є припиняючими заходами у сфері оподаткування. Ю. М. Старілов наголошує, що їх застосовують у випадках, коли необхідно у примусовому порядку припинити протиправні дії і запобігти їх шкідливим для суспільства й держави наслідкам. Вчений при цьому наполягає на виконанні заходами припиняючого характеру функції процесуального забезпечення. Він впевнений, що вони забезпечують притягнення в майбутньому правопорушника (при відповідному рівні доказування й обсязі доказів) до фінансової чи іншої юридичної відповідальності [160, с. 474]. Пеня ж, на відміну від податкової застави та адміністративного арешту майна, не виконує функції процесуального забезпечення – вона має правовідновлювальний характер.

Характеризуючи пеню як захід податкового примусу, С. В. Євдокимов підкреслює, що вона спрямована на реалізацію компенсаційної функції

права [38, с. 92]. Утім, на хибності підходу ототожнення компенсаційних та правовідновлювальних заходів наполягає З. М. Будько, на переконання якого «компенсаційна та правовідновлювальна функція права займають відносно самостійне місце в системі функцій права. Неприпустимо ототожнювати правовідновлювальну функцію права з компенсаційною, каральною й іншими її функціями. Кожна з них займає своє місце в механізмі правового регулювання суспільних відносин. Розмежування правовідновлювальних та компенсаційних заходів знаходить своє відображення в юридичних і фактичних підставах, характері юридичних дій, засобах і способах їх здійснення, меті і результатах» [12, с. 44].

Не викликає сумнівів, що сума пені фактично входить у суму заборгованості платника податків, сплата якої може забезпечуватися іншими способами (податковою заставою, адміністративним арештом активів) [62, с. 219]. З цього приводу П. М. Дуравкін вказує: «грунтуючись на тому, що податкова порука, податкова застава та адміністративний арешт активів платника податків, фактично, є способами забезпечення погашення податкового боргу, можна припустити, що вони забезпечують і погашення пені, яка нараховується на суму податкового боргу та є водночас його складовою. Таким чином, сплата або стягнення пені також підпадає під забезпечення означеними заходами погашення податкового боргу» [35, с. 149-150].

1.3. Пеня як складова податкового боргу

Пеня в податкових відносинах окрім того, що є способом забезпечення виконання податкового обов'язку, є складовою податкового боргу, який може утворюватися у разі несплати або прострочення сплати податкового зобов'язання. Зауважимо, що деякі вчені пропонують розглядати пеню у

деліктних податкових відносинах не як складову податкового боргу, а як елемент податкового обов'язку. Наприклад, Е. Імикшенова вважає, що виконання обов'язку зі сплати пені знаходиться в рамках податкового зобов'язання, а її стягнення не пов'язано із покладенням на особу додаткового обтяження [43, с. 103, 106]. Схожу позицію займає В. В. Спасибо, на переконання якого «пеня має нараховуватися на суму податкового боргу, який саме й є сумою несвоєчасно сплаченого податкового зобов'язання, додаткове нагадування у нормативному визначенні пені про те, що вона справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання, є абсолютно зайвим. Також уявляється неможливим стверджувати, що податковий борг включає в себе пеню, і одночасно вказувати на те, що пеня нараховується на суму податкового боргу, навіть за виключенням пені» [159, с. 29].

Подібні твердження мають певну логіку, адже провідними вченими-фінансистами податковий обов'язок розглядається і в вузькому, і в широкому розумінні [67, с. 385-386; 92, с. 87, 89]. Утім, вважаємо за необхідне надати певні аргументи проти такого підходу. У вузькому розумінні йдеться про обов'язок з безпосередньої сплати податку, тоді як у широкому – про комплекс обов'язків з обліку, сплати та звітності. На перший погляд, сплата податку в широкому розумінні має включати й сплату пені, адже вона є обов'язковою для сплати та нараховується виходячи із суми несплаченого податкового зобов'язання. Підставами виникнення податкового обов'язку є наявність об'єкта оподаткування і формальна визначеність платника. Проте пеня сплачується лише у разі виникнення податкового боргу – тобто якщо податкові відносини набули деліктного характеру. Ця додаткова обставина не характерна для всіх випадків реалізації податкового обов'язку – і у широкому,

і у вузькому розумінні. Саме тому включати обов'язок зі сплати пені до податкового обов'язку у його широкому розумінні неможна.

Аргументованим є підхід О. О. Ємельянової на визначення суті податкового обов'язку та диференціації термінів, що визначають обсяг коштів, які потрібно сплатити в результаті виконання податкового обов'язку. Проводячи диференціацію понять «грошове зобов'язання» і «податкове зобов'язання», що визначені чинною редакцією Податкового кодексу України, вчена робить висновок, що «з урахуванням виокремлення етапів реалізації податкового обов'язку можна стверджувати, що термін «податкове зобов'язання» у трактовці Податкового кодексу України має застосовуватися до настання терміну сплати податку (наприклад, до моменту спливу податкового (звітного) періоду), у той час як терміном «грошове зобов'язання» ми маємо оперувати після прострочення платником виконання обов'язку зі сплати податку. Тобто, термін «грошове зобов'язання» в його податковому сенсі пов'язується із фактом неналежного виконання податкового обов'язку, прострочення зі сплатою податку або його несплатою взагалі. Саме тому, коли ми говоримо про податковий борг, ми маємо оперувати термінами «грошове зобов'язання», «штрафні санкції» та «пеня», які у сукупності складають суть податкового боргу» [40, с. 19]. Цілком поділяємо позицію вченої щодо суті податкового боргу та елементів, які його складають, хоча в науковій літературі можна зустріти й інші підходи до визначення податкового боргу.

Так, В. В. Угрин розуміє під податковим боргом добровільне невиконання у встановлений термін узгодженого податкового зобов'язання платником податків перед державою, а також несплачені штрафну санкцію та пеню за їх наявності [167, с. 121]. При цьому вчений чомусь залишає поза увагою той факт, що немає різниці – не виконано податковий обов'язок добровільно (за власною ініціативою платника) або причини його невиконання

від платника не залежали (наприклад, через те, що з платником не розрахувався контрагент і у нього просто немає наразі коштів). У будь-якому разі після узгодження грошового зобов'язання податковий борг виникає і починає нараховуватися пеня.

На думку О. І. Юр'євої, «податковий борг – це не виконане платником податків грошове зобов'язання (з урахуванням фінансової санкції за її наявності) перед державою у сумі та в терміни, що визначені законодавством, яке узгоджене ним самостійно або в порядку оскарження, а також пеня, що нарахована на суму такого грошового зобов'язання» [185, с. 72]. Вадю такого підходу є звернення уваги автора на необхідність оскарження для узгодження грошового зобов'язання. Безумовно, воно може бути узгоджене не лише платником, а й контролюючим органом, але ініціація процедури оскарження для цього не є обов'язковою. Дозволимо собі висунути припущення, що О. І. Юр'єва, мабуть, мала на увазі положення п. 5 ст. 54 Податкового кодексу України, відповідно до якого коли сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, але несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму у встановленому Податковим кодексом України порядку [110].

На економічних аспектах податкового боргу загострює увагу А. М. Яковлєва. Вчена характеризує податковий борг як невчасно виконане або взагалі не виконане позадоговірне зобов'язання. Дійсно, обов'язок сплачувати податок виникає незалежно від волі учасників податкових правовідносин, а платник податків, як справедливо підкреслює вчена, не має можливості самостійно обирати суму податкового зобов'язання, особливості його визначення та строки погашення, ці питання регулюються законом [191,

с. 228-233; 192, с. 230-234]. При цьому А. М. Яковлева розкриває економічний зміст терміна «податковий борг» і пропонує розуміти його як «грошове зобов'язання (з урахуванням фінансової санкції за її наявності), визначене платником податків самостійно або шляхом застосування адміністративних чи судових процедур, та не виконане вчасно, а також пеня, що нарахована на розмір вказаного грошового зобов'язання» [190, с. 12]. Принциповою помилкою подібного підходу є хибне визначення бази нарахування пені, яка, відповідно до норм ст. 129 Податкового кодексу України, нараховується не лише на суму узгодженого грошового зобов'язання, а й на суму санкцій (штрафів), які має сплатити платник у разі порушення строків виконання податкового обов'язку.

Зважаючи на той факт, що пеня є однією зі складових податкового боргу, варто замислитися над питанням, а чи у всіх випадках виникнення податкового боргу ми маємо однаково підходити до обрахування пені, визначення її ролі у регулюванні податкових відносин? На це питання можна знайти відповідь шляхом диференціації податкового боргу на певні різновиди, проте починати потрібно з класифікації причин його виникнення.

Безумовно, до несплати податку та, як наслідок, виникнення податкового боргу можуть призвести як об'єктивні, так і суб'єктивні причини. Причини суб'єктивного характеру зазвичай обумовлюються деякими особистими моментами, безпосередньо пов'язаними з платником податків. Йдеться про усвідомлення платником справедливості податкової системи, рівень податкової свідомості, податковий менталітет, належність до конкретної соціальної групи тощо. Причини об'єктивного характеру обумовлені певним (часто неналежним) рівнем правового регулювання процедур оподаткування, величиною податкового тягаря, здатністю

контролюючих органів виконувати свої обов'язки на достатньо високому рівні, обраним способом оподаткування тощо [165, с. 20].

Якщо абстрагуватися від суб'єктивного та об'єктивного погляду на причини, що призводять до виникнення податкового боргу та необхідності обрахування й сплати пені, то можна класифікувати причини його виникнення у дуже багатьох площинах. Так, ще П. М. Годме виокремлював чотири групи причин, що призводять до неналежного виконання податкового обов'язку: 1) моральні причини; 2) політичні причини; 3) економічні причини; 4) технічні умови, під якими розуміється складність податкової системи [20, с. 177]. При цьому причини з будь-якої із вказаних груп можуть носити як об'єктивний, так і суб'єктивний характер.

Наразі податковий борг та, як наслідок, обов'язок сплатити пеню у його складі виникає через різні причини, які часто обумовлені недоліками законодавчої техніки, правозастосування, наявністю неоднозначного підходу до вирішення податкових спорів судами, значним рівнем податкового тиску тощо. З огляду на це маємо погодитися із думкою І. І. Кучерова та А. Ю. Кікіна щодо характеристики впливу сукупності окреслених причин на свідомість суб'єктів податкових відносин: «у своїй сукупності всі ці причини породжують у свідомості платників податків стійке небажання сплачувати податки до бюджету і, як наслідок, – масове поширення умисного з їх боку ухилення від їх сплати. З урахуванням цього здійснення державою примусу у сфері податків і зборів слід визнати переважно вимушеним заходом, що обумовлений небажанням окремих платників виконувати свої обов'язки в силу тих чи інших причин» [64, 27-29]. У цьому контексті варто зауважити, що непоодинокими є випадки виникнення податкового боргу не через «стійке небажання сплачувати податки і збори», а через несвідомі помилки платників

при здійсненні ними господарської діяльності або оформленні документів податкової звітності.

У будь-якому разі, незалежно від причин несплати податку, виникають відносини, які обумовлюють необхідність обрахування всіх складових податкового боргу, включаючи пеню. Часто це призводить до виникнення податкового спору між платником податку та контролюючим органом. З цього приводу О. О. Ємельянова зазначає, що з метою зменшення негативного впливу такого явища, як податковий борг, можуть застосовуватися заходи з уникнення (мінімізації) виникнення податкового боргу. Розглядаючи процедури погашення податкового боргу, вона відзначає, що вони можуть проходити декілька стадій, на кожній з яких можуть застосовуватися різні засоби впливу на поведінку платників. Вчена диференціює засоби впливу на платника на різних етапах виникнення податкового боргу і виокремлює такі стадії: «1) етап до виникнення податкового боргу; 2) етап розстрочення/відстрочення податкового зобов'язання; 3) етап документального оформлення факту виникнення податкового боргу контролюючими органами; 4) етап розстрочення або відстрочення податкового боргу; 5) застосування засобів впливу до платника податків (податкова застава, адміністративний арешт майна, пеня); 6) ініціювання процедури банкрутства платником або контролюючим органом; 7) адміністративне оскарження; 8) судове оскарження; 9) виконання рішення суду виконавчою службою» [40, с. 117-118]. Варто підкреслити, що процедури обрахування пені, її сплати можуть бути реалізовані на етапах починаючи з п'ятого. На попередніх етапах говорити про застосування пені буде передчасно.

У науковій літературі при характеристиці податкового боргу можна знайти пропозиції з виокремлення інертного та дієвого його статусів. Так, на

думку Р. М. Бойчука, С. М. Васильченка, В. М. Мельника, А. М. Яковлева та інших вчених інертний статус характеризується неможливістю застосування примусових заходів стягнення, крім вручення податкових вимог, реєстрації податкової застави в державному реєстрі застав нерухомого майна й опису заставного майна та, у виняткових випадках, арешту активів. При цьому вони вказують, що дієвий статус – це статус податкового боргу, у якому зменшення такого боргу відбувається завдяки певним діям, що виконує працівник підрозділу, уповноваженого щодо стягнення податкового боргу, – податковий керуючий, застосовуючи надані йому повноваження відповідно до законодавства [9, с. 301-306; 80, с. 7-8]. З подібним підходом не можна погодитись. На наше переконання, говорити про «статус» доцільно при характеристиці суб'єкта правовідносин. Правовий статус передбачає наявність низки прав і обов'язків, які обумовлюють діяльність суб'єкта правовідносин. Податковий борг – це об'єкт конкретних податкових правовідносин, тому правового статусу він мати не може. Можна говорити про облік податкового боргу, реалізацію процедур з його мінімізації або погашення, списання тощо, але не про його статус. Вважаємо, що більш доцільно характеризувати інертний та дієвий стан податкового боргу.

Крім того, навряд чи можна стверджувати, що в разі перебування податкового боргу в інертному стані контролюючі органи позбавляються можливості впливати на поведінку платника податків. Така ситуація не свідчить про втрату контролюючим органом своїх повноважень, а зазвичай є реалізацією процедур узгодження грошового зобов'язання. Тобто говорити у даному разі потрібно про одну зі стадій розвитку відносин з приводу адміністрування податкового боргу.

Розглядаючи ж активний стан податкового боргу, доцільно звернути на такий його різновид, як безнадійний податковий борг. Особливої актуальності

питання щодо реалізації процедур обчислення пені набувають саме при визнанні податкового боргу безнадійним, що у подальшому передбачає його часткове або повне списання. Вважаємо за необхідне більш детально зупинитися на цих проблемах.

Безнадійним вважається податковий борг, який виникає внаслідок передбачених чинним законодавством підстав, а саме у разі, коли: платник визнаний банкрутом і його активів недостатньо для задоволення вимог; платник - фізична особа - у судовому порядку визнаний зниклим або померлим, а майна недостатньо для задоволення вимог; минули терміни позовної давності (за відсутності сум податкового боргу, стосовно яких граничний термін стягнення ще не настав); заборгованість виникла внаслідок форс-мажорних обставин; юридична особа визнана фіктивною (ст. 101 Податкового кодексу України) [111].

На думку В. М. Мельника, у складі активного статусу доцільно окремо розглядати борг до прийняття контролюючим органом рішення про відстрочку (розстрочку) на підставі затвердженої судом мирової угоди та податковий борг, за яким вже прийнято рішення про розстрочку (відстрочку) [80, с. 7-8]. Р. М. Бойчук підкреслює, що розстроченим (відстроченим) податковим боргом є борг, статус якого характеризується активною роботою контролюючого органу з платником-боржником, що обмежена рамками строків та іншими умовами договору з приводу розстрочення або відстрочення податкового зобов'язання [9, с. 302-303].

На характеристиці ознак безнадійного податкового боргу, а не підстав визнання податкового боргу таким, зупиняється А. В. Красюков. Він пропонує визначати такі ознаки безнадійного податкового боргу: «Безнадійний борг – це недоїмка та заборгованість по пенях. Безнадійним боргом можуть бути визнані лише борги платника податків, платника зборів та податкового агента. Борг

визнається безнадійним у разі відсутності можливості стягнути податки (збори) з окремих платників податків. Неможливість стягнення породила необхідність в особливому податковому механізмі, що дозволяє припинити: а) певні податкові правовідносини без припинення податкового зобов'язання в цілому (наприклад, списання частини податкового боргу без ліквідації податкового боржника); б) податкові правовідносини, що формально продовжують існувати після припинення податкового зобов'язання (списання податкового боргу ліквідованих податкових боржників). Податковий борг стає безнадійним в результаті його визнання таким за наявності визначених юридичних фактів» [59, с. 89].

З таким підходом беззаперечно погодитися не можна, що обумовлено низкою факторів. По-перше, не можна зводити склад податкового боргу лише до двох елементів, які пропонує нам А. В. Красюков. Йдеться про наявність у складі будь-якого різновиду податкового боргу окрім самого грошового зобов'язання (яке А. В. Красюков хибно називає «недоїмкою») ще штрафної санкції та, як правило, пені. По-друге, штучним виглядає акцент автора на суб'єктному складі учасників податкових відносин, у яких може виникнути податковий борг. Цілком зрозуміло, що він виникає у осіб, на яких покладається відповідний обов'язок з обчислення та (або) сплати податку. У податкового органу податковий борг виникнути не може і на цьому навряд чи доцільно загострювати увагу. По-третє, виокремлення двох варіантів визнання податкового боргу безнадійним (частково та повністю всіх боргів платника) ґрунтується на можливості визнати платника банкрутом. Утім, відповідно до чинної редакції ст. 101 Податкового кодексу України, визнання безнадійним податкового боргу платника податку, визнаного в установленому порядку банкрутом, є лише однією з підстав поміж багатьох інших, у цьому немає якої-

небудь винятковості. Факт банкрутства не є системоутворюючою категорією у переліку обставин, на підставі яких податковий борг визнається безнадійним.

Р. Ф. Ханова, аналізуючи підстави набуття безнадійного характеру податковим боргом, наголошує на доцільності їх диференціації на три групи за суб'єктною ознакою: «а) пов'язані виключно з фізичними особами (визнання фізичної особи недієздатною, померлою та такою, що знаходиться в розшуку); б) пов'язані виключно з юридичними особами (банкрут); в) змішаний суб'єктний склад (закінчення строку давності, дія обставин непереборної сили, припинення державної реєстрації)» [178, с. 164-166]. При цьому вчена підкреслює, що «суб'єктний склад відносин, які регулюють процедуру списання безнадійного податкового боргу, безпосередньо пов'язується із складом зобов'язаної сторони такої процедури. Це обумовлено податковою правосуб'єктністю, яка суттєво відрізняється у юридичних і фізичних осіб (наприклад, стосовно ведення податкового обліку та визначення суми податку чи прибутку). Третій тип процедур, який передбачає змішаний суб'єктний склад, фактично спирається на юридичні факти, які породжують таку динаміку правовідносин, що не залежить від типу суб'єкта» [178, с. 164-166].

Характеризуючи правове регулювання безнадійного податкового боргу та місця у ньому пені варто наголосити на відсутності нормативного визначення цієї категорії у нормах податкового кодексу України. Дійсно, у ст. 101 Податкового кодексу України визначено обов'язок зі списання безнадійного податкового боргу, закріплено закритий перелік різновидів податкового боргу, які можна вважати безнадійним, регламентовано можливість списання не лише суми грошового зобов'язання, яка є складовою податкового боргу, а й суми штрафних санкцій та нарахованої пені [111]. Проте самої дефініції терміна «безнадійний податковий борг» у цій статті

немає. Відсутня така дефініція і на рівні підзаконних нормативних актів, зокрема, у Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України № 577 від 10.10.2013 р. [128]

Як стверджує О. О. Ємельянова, у ст. 101 Податкового кодексу України йдеться саме про «можливість визнання податкового боргу безнадійним, а не про беззаперечне надання певним різновидам податкового боргу цієї характеристики. Обумовлено це тим, що для визнання окремих різновидів податкового боргу безнадійним необхідною є активна позиція самого платника, у якого такий податковий борг виник. Тобто на контролюючий орган не обов'язково покладається імперативний обов'язок за власною ініціативою визнавати податковий борг безнадійним» [40, с. 61-63]. Виходячи з цього, вчена пропонує виокремлювати два види податкового боргу. Перший, на її переконання, передбачає активну участь платника для визнання податкового боргу безнадійним, а другий – визнання податкового боргу безнадійним без вчинення платником активних дій. У цілому підтримуючи подібну логіку, зауважимо, що мова може йти не про види безнадійного податкового боргу, а про різні процедури його списання. При цьому списуватися будуть за відповідною процедурою всі складові податкового боргу, включаючи, зокрема, й пеню.

Доволі цікаву позицію щодо механізмів списання безнадійного податкового боргу займає Р. Ф. Ханова. Вона пише: «списанню відповідно до ст. 101 Податкового кодексу України підлягає безнадійний податковий борг, у тому числі пеня та штрафні санкції, які нараховані на такий податковий борг. Вважаємо таке твердження не зовсім коректним. Справа в тому, що не є логічним нарахування пені та штрафних санкцій на безнадійний податковий борг. Останній і так визначає суму коштів, які за тими чи іншими підставами

не будуть повернені до бюджетів. Збільшення суми, яка не може бути повернена, не є зрозумілим кроком. Більш послідовним виглядає нарахування пені та штрафів на податковий борг, а не на безнадійний податковий борг. У той же час, можна здогадатись, що така конструкція запропонована законодавцем не для безпосереднього забезпечення надходження грошей до бюджету, а для застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку» [178, с. 160]. Погоджуючись у цілому із вказаними тезами, хотілося б доповнити окреслену Р. Ф. Хановою проблему.

По-перше, необхідність урахування всіх складових податкового боргу у складі безнадійного боргу обумовлена 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 санкцію, і нарахував пеню. По-друге, пеня, як ми вже з'ясували у попередніх підрозділах нашої роботи, є одним із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. Саме тому контролюючий орган має її застосовувати до моменту ініціалізації процедури списання податкового боргу (у тому числі й нарахованої на цей час пені). Відповідна процедура закріплена розділом IV Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків [128]. Отже, на наше переконання, принципової помилки законодавця у регулюванні процедур списання пені як складової безнадійного податкового боргу наразі немає.

Доволі ґрунтовно й повно основні риси безнадійного податкового боргу розкриває О. О. Ємельянова: «по-перше, доцільно диференціювати безнадійний податковий борг на два різновиди: а) безнадійний податковий борг, який визнається і списується контролюючим органом без активної участі платника; б) безнадійний податковий борг, що передбачає активну участь

платника для його визнання. По-друге, другий різновид безнадійного податкового боргу передбачає покладення обов'язку доказування наявності передбачених законодавством підстав для визнання його безнадійним безпосередньо на платника податків і зборів. По-третє, при реалізації процедур визнання податкового боргу безнадійним значну роль відіграє окрім контролюючого органу та платника податків ще один суб'єкт – Торгово-промислова палата. По-четверте, в умовах проведення в Україні антитерористичної операції було закріплено та деталізовано механізм визнання податкових зобов'язань та податкового боргу платників, зареєстрованих на території її проведення, безнадійним. По-п'яте, вагомою метою застосування механізму визнання податкового боргу безнадійним та подальшого його списання є зменшення навантаження на контролюючі органи, які адмініструють податки і збори» [40, с. 69]. При цьому варто наголосити, що саме останній аспект, визначений О. О. Ємельяною, фактично є основною причиною існування процедур визнання податкового боргу безнадійним та його списання. Наразі діяльність контролюючих органів з обліку податкового боргу платників податків і зборів регламентована, зокрема, 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, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 422 від 07 квітня 2016 р. [114]. Цей документ передбачає цілу низку доволі складних механізмів процедурного характеру, застосування яких до податкового боргу, який ніколи не зможе бути стягнений, безумовно, не є доцільним.

1.4. Співвідношення пені та фінансових санкцій

Одним із найбільш актуальних питань, що виникає при застосуванні механізму пені у податкових відносинах, є диференціація пені як забезпечувального заходу від фінансових санкцій. Особливо жваво це питання обговорюється у наукових колах, коли досліджується не тільки податково-правовий аспект застосування пені, а й робиться порівняння із призначенням даного інституту в інших галузях права. Часом вчені, характеризуючи пеню та заходи відповідальності, вдаються навіть до спроб консолідації цих конструкцій. Наприклад, Д. М. Бахрах у своїх роботах кінця 60-х – початку 70-х років обґрунтовував розширений підхід до адміністративної відповідальності. При цьому вчений пропонував відносити до заходів відповідальності застосування і стягнень, і відновлювальних заходів. Останні, за визначенням фахівця, є притягненням винного до адміністративної відповідальності [6, с.21]. Навряд чи подібну конструкцію можна застосовувати до регулювання податкових відносин. Обумовлено це певною мірою структурою податкового боргу, який включає як суму узгодженого грошового зобов'язання, так і суми штрафних санкцій і пені. Як відомо, двічі за одне і те саме правопорушення не можна притягати до відповідальності одного виду, що впливає із положень ст. 61 Конституції України. Саме тому у податкових відносинах штраф і пеню не можна називати однопорядковими категоріями.

У Російській Федерації законодавець пеню прямо визнає способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів (ч.1 ст.72 Податкового кодексу РФ), чим, на наш погляд, відмежовує пеню від податкових санкцій як заходів відповідальності за вчинення податкових правопорушень. У свою чергу, порядок їх застосування закріплено главами 15 та 16 зазначеного Кодексу. Проте подібний підхід стосується лише пені, яка

сплачується платниками у разі порушення ними строку або порядку виконання податкового обов'язку. Дещо по-іншому позиціонується вона при порушенні податкового законодавства банками – у цьому разі, відповідно до положень статей 133 та 135 Податкового кодексу РФ, банки несуть відповідальність у вигляді стягнення пені за порушення ними обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори [91].

В. В. Сергєєва, розглядаючи особливості нормативного регулювання пені у цій державі, доходить висновку про намагання законодавця завуалювати санкційну природу пені. Дійсно, російський законодавець при закріпленні підстави нарахування пені використовує формулювання «у разі сплати сум податків і зборів ... у більш пізні порівняно зі встановленими законодавством про податки і збори строки». При цьому варто погодитися із визначеною В. В. Сергєєвою метою такого завуалювання – створення можливості «одночасного застосування штрафу, який є податковою санкцією, та пені як способу забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів у разі несвоєчасної сплати податкового зобов'язання платником податків. Таким чином, одне порушення податково-правової норми тягне одночасне застосування двох санкцій як елементів цієї норми. Проте за своєю природою ці санкції є різними» [151, с. 150].

Коментуючи свою позицію В. В. Сергєєва наголошує, що «проблема відмежування способів забезпечення виконання податкового обов'язку від заходів юридичної відповідальності на прикладі пені має важливе теоретичне і практичне значення. Остаточне вирішення цього питання можливе лише у разі належної розробки та законодавчого закріплення інституту податкової відповідальності» [151, с. 149]. При цьому вчена, характеризуючи підхід українського законодавця, зазначає, що пеня має подвійну правову природу: «вона одночасно виступає способом забезпечення виконання обов'язку зі

сплати податків і зборів та мірою податкової відповідальності» [151, с. 149]. З таким твердженням не можна погодитись через неможливість порушення ст. 61 Конституції України.

По-іншому характеризує пеню у податкових відносинах М. В. Карасева, яка розуміє пеню як один з проявів більш загального поняття юридичної відповідальності – обов'язку особи, що скоїла правопорушення, зазнати заходів державно-правового примусу, які знаходять вираз в обмеженнях особистого немайнового, організаційного або майнового характеру [48, с.418]. Аналізуючи подібну концепцію, З. М. Будько виокремлює низку ознак, яким відповідає пеня: а) умови призначення і порядок реалізації пені законодавчо визначені; б) пеня невіддільна від правопорушення і виступає його наслідком; в) вона пов'язана з реалізацією санкції правової норми; г) сплата пені поєднана з державно-владною діяльністю і є проявом державно-правового примусу; д) сплата пені означає виконання додаткового обов'язку; е) при сплаті пені правопорушник зазнає позбавлення майнового характеру [12]. З цього вчений робить висновок, що пеня відповідає ознакам, які притаманні юридичній відповідальності.

На практиці подібної теоретичної конструкції недостатньо, про що свідчить усталена судова практика розгляду спорів щодо застосування пені. Аналізувати при цьому необхідно не лише рішення судів адміністративної юрисдикції, а й інших судів. Так, потрібно наголосити на різному розумінні судами таких категорій, як «проценти», «неустойка», «пеня». Відповідно до постанови Пленуму Вищого господарського суду України від 17.12.2013 р. № 14 «Про деякі питання практики застосування законодавства про відповідальність за порушення грошових зобов'язань» впливає, що стягнення пені за невиконання грошового зобов'язання не виключає можливості покладення на боржника також і відповідальності, передбаченої частиною

другою статті 625 Цивільного кодексу України за невиконання грошового зобов'язання. Проте у п.п. 4.1. наведеної постанови пленуму передбачено, що сплата трьох процентів річних від простроченої суми (якщо інший їх розмір не встановлений договором або законом), так само як й інфляційні нарахування, не мають характеру штрафних санкцій і є способом захисту майнового права та інтересу кредитора шляхом отримання від боржника компенсації (плати) за користування ним коштами, належними до сплати кредиторів [123, с. 22].

Прихильником визнання пені мірою юридичної відповідальності є В. В. Лазарев. Такого висновку вчений доходить внаслідок того, що реалізація механізму пені фактично є виконанням додаткового зобов'язання. Він підкреслює, що на правопорушника первісного обов'язку (у нашому випадку – податкового) покладається додатковий обов'язок, якого до скоєння правопорушення не існувало [140, с.491]. Факт порушення встановлених строків реалізації обов'язку зі сплати податку або збору є підставою застосування штрафу та пені. При цьому В. В. Сергєєва наполягає, що «на відміну від обов'язку погашення податкового зобов'язання або податкового боргу, який впливає з конституційної норми-обов'язку сплачувати податки і збори у встановленому законом порядку, обов'язок щодо сплати пені виникає лише у разі прострочення встановленого законом строку погашення податкового зобов'язання» [151, с. 151-152]. З останнім твердженням не можна погодитись, адже пеня не пов'язується виключно із фактом прострочення виконання податкового обов'язку. Податковий борг, формування якого було допущено платником, може ніколи не бути погашений, але це не означає, що пеню у такому разі нараховувати не потрібно. Основною підставою для її нарахування є невиконання встановленого порядку та строків реалізації податкового обов'язку, а метою – забезпечення його виконання, навіть після того, як строк сплати пройшов.

У зв'язку із цим вбачається вельми спірною позиція В. В. Сергєєвої щодо суті та призначення пені, яка вважає, що «за своєю природою пеня в податковому праві є санкцією, тобто, фактично, мірою податково-правового примусу, яка застосовується до платників податків у разі несвоєчасної сплати податків і зборів..., віднісши пеню до способів забезпечення, законодавець не зміг змінити її сутність як санкції на випадок несвоєчасного виконання обов'язку сплати податку» [151, с. 151-152]. На наше переконання, вчена в даному разі хибно ототожнює санкцію та міру податково-правового примусу, адже зміст останньої категорії є значно ширшим. Податково-правовий примус не обмежується застосуванням санкцій, а характеризується як раз наявністю конструкцій, спрямованих на стимулювання платників виконувати покладені на них чинним податковим законодавством обов'язки. За логікою В. В. Сергєєвої до санкції можна буде віднести й інші заходи податково-правового примусу (наприклад, адміністративний арешт активів), що кардинально невірно.

З огляду розглядуваного питання важливе пояснення дає М. П. Кучерявенко: «стягнення пені обумовлюється тільки фактом пропущення терміну сплати податку або збору, тоді як стягнення штрафів передбачає спеціальні процедури, в основі яких покладено правопорушення. Пеня ж може стягуватися і в тому випадку, коли платник податків може бути звільнений від застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства» [69, с.271].

На наш погляд переконливою видається позиція П. М. Дуравкіна, який називає суперечливими пропозиції вчених, які наголошують на подвійній природі пені. Він аргументовано називає хибним підхід, відповідно до якого пеня одночасно виступає способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів та мірою податкової відповідальності. Вчений пише:

«способи забезпечення виконання будь-якого обов'язку не повинні бути мірами відповідальності, вони не повинні карати. Призначення забезпечувальних заходів полягає у якомога більш наближеному до необхідного відтворенні обов'язку, який не був виконаний. Водночас, міри відповідальності повинні застосовуватися незалежно від того, чи було забезпечено виконання порушеного обов'язку у більш пізні строки, чи ні. Адже порушений обов'язок може бути не відтворений (не піддаватись відтворенню), але санкції за його порушення все одно застосовуються» [35, с. 153].

У науковій літературі зустрічаються підходи, відповідно до яких пеня позиціонується не просто як санкція, а як одна з її складових. Наприклад, А. О. Ніколаєв, А. О. Селіванов, В. В. Мудрих, В. С. Соловйова, М. В. Карасєва вважають, що пеню слід розглядати як правовідновлювальну санкцію (складову фінансово-правової санкції), результатом реалізація якої є фінансово-правова відповідальність. [48, с.191]. Подібну думку висловлює І. І. Кучеров, який, характеризуючи податкову відповідальність як різновид фінансової, зауважує, що відповідно до способу, за яким санкції слугують охороні правопорядку, вони поділяються на правовідновлювальні та штрафні (каральні). Вчений наполягає, що санкції за порушення законодавства про податки і збори шляхом стягнення пені за прострочення сплати податків, є правовідновлювальними, а ті санкції, що передбачають стягнення штрафів – каральними [65, 245].

Виходячи з такого розуміння пені, вчені наполягають на існуванні двох видів санкцій – правовідновлювальних і каральних. На їх переконання правовідновлювальні санкції спрямовані на усунення шкоди, що була завдана державі фінансовим правопорушенням, і саме за цією ознакою пеню вони відносять до зазначеної категорії. Дійсно, функція пені в податкових

відносинах здебільшого зводиться до формування джерел компенсації державі або територіальній громаді упущеної можливості користуватися коштами, які мали бути сплачені у формі податків і зборів на певний час. Але, окрім цієї функції, пеня виконує ще стимулюючу і превентивну функцію, про що більш детально буде сказано у наступному розділі нашої роботи. Саме тому вважаємо, що на користь визначення пені як правовідновлювальної санкції наразі бракує аргументів.

Більш стримано характеризує пеню А. Г. Пишний, який, з одного боку, заперечує ототожнення пені і штрафу, але поряд із цим не включає їх в загальну складову фінансових санкцій [105, с.218]. Протилежну думку має Д. І. Димченко, який пеню і стягнення недоїмки включає у склад фінансової санкції, пояснюючи свою позицію так: «сам закон говорить про фінансові санкції поряд з кримінальною та адміністративною відповідальністю, тобто не включає їх в адміністративну відповідальність. До того ж накладання штрафу за порушення податкових норм є відповідальністю, а при застосуванні інших фінансових санкцій ця відповідальність не виникає» [36, с.36]. Така аргументація вбачається переконливою, тож, приймаючи її, вважаємо, що пеня є окремим заходом правового примусу і не відноситься до кола фінансово-правових санкцій.

С. С. Алексєєв, поділяючи юридичні санкції на заходи захисту і заходи відповідальності, підкреслював правовідновлювальну природу та призначення заходів захисту – відновлення порушеного права, забезпечення виконання юридичного обов'язку [3, с.280]. Він вказував: «з точки зору змісту правового примусу та відносин, що складаються у зв'язку з ним, санкціями насамперед є самі заходи, реальні «носії» державно-примусового впливу» [3, с.270]. О. Е. Лейст зазначав, що санкція безпосередньо пов'язана з вимогою певної поведінки, що міститься у правовій нормі. У юридичному обов'язку виражена

вимога певної поведінки, в санкції – спосіб державного примусу до виконання (дотримання) цієї вимоги, загроза примусом на випадок його порушення [73, с.23].

П. М. Годме відносив до кола податкових санкцій збільшення податку, додатковий податок, стягнення податкових штрафів, які мають одночасно характер покарання і відшкодування, а тому можуть бути предметом угоди [20, 418]. Ю. А. Ровинський також виділяв пені і штрафи серед фінансових санкцій [144, 13-14]. На переконання М. П. Кучерявенка, фінансова санкція може виражатися в покладенні додаткових обов'язків, у припиненні чи зміні змісту правомочностей, що найчастіше реалізується в системі забезпечувальних способів податкового обов'язку, при здійсненні податкової застави тощо [68, 160]. При цьому М. П. Кучерявенко прямо не стверджує про належність пені до фінансових санкцій, але запропонована ним концепція свідчить про можливість такого варіанту.

Можливість характеризувати пеню як захід податкової відповідальності обстоюється авторами Науково-практичного коментаря за загальною редакцією М. Я. Азарова. Коментуючи ст. 129 Податкового кодексу України, вони зазначають: «пеня, з одного боку, вважається способом забезпечення, оскільки стимулює платника до належної поведінки, а з іншого – фінансовою санкцією, тому що підставою її нарахування є порушення строків погашення податкових зобов'язань» [92, с. 397]. З цього приводу дуже влучним вбачається заперечення П. М. Дуравкіна: «забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів й одночасне покарання за порушення терміну його виконання пенею уявляється взаємовиключним. Способи забезпечення не повинні передбачати карального впливу, а бути спрямовані на створення умов для гарантування погашення заборгованості, яка виникла в результаті прострочення. Їх застосування не має означати додаткових втрат, а повинно

забезпечувати сплату тих сум, які мали б бути сплачені до прострочення, а також виникли після цього» [33, с. 4-5].

У науковій літературі можна зустріти такі аргументи на користь подвійної природи пені, як віднесення цього платежу до кола джерел публічних грошових фондів [109, с. 154]. При цьому сплата пені пов'язується із порушенням встановлених строків сплати податків і зборів. Дійсно, відповідно до Бюджетної класифікації України пеня, яка сплачується при погашенні податкового боргу, є одним із джерел доходів бюджету. Разом з тим вона не відокремлюється від інших складових податкового боргу. Наприклад, щодо пені, яка нараховується при простроченні сплати податку на додану вартість, у Бюджетній класифікації зазначено, що як різновид джерела включаються: «надходження від погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого (відстроченого), з податку на додану вартість (з урахуванням штрафних санкцій, пені та процентів, нарахованих на суму цього розстроченого (відстроченого) боргу)» [14]. Таким чином, достатніх підстав характеризувати пеню як окреме самостійне джерело наповнення бюджету немає.

На вадах нормативного закріплення пені в податковому законодавстві та одночасно на недоречності її віднесення до кола санкцій наголошує Н. Є. Маринчак: «підхід законодавця, відбитий у Податковому кодексі України, не сприяє чіткому визначенню правової природи цього заходу. За такого розуміння, ігноруючи відмінності між різними заходами податково-правового примусу, будь-яка санкція може оголошуватися відповідальністю і, навпаки, відповідальність може розумітися як примусове виконання податкових обов'язків, незалежно від вини правопорушника. На наш погляд, принципова відмінність між штрафом і пенею полягає в тому, що підставою застосування штрафу є вчинення податкового правопорушення –

протиправного, винного діяння, а застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням, хоча її нарахування є наслідком порушення платником податків встановленого строку сплати податків і зборів» [78, с. 165]. Ми погоджуємося з позицією Н. Є. Маринчак щодо недоцільності віднесення пені до заходів відповідальності, але не можемо не звернути увагу на допущену помилку, яка полягає в тому, що однією з підстав застосування пені якраз і є порушення встановленого порядку реалізації податкового обов'язку. Адже і штраф, і пеня застосовуються тільки у деліктних відносинах, але, що важливо, мета їх різна – призначенням штрафу є покарання, а пені – відновлення порушеного права на використання грошових ресурсів держави та стимулювання платника якнайскоріше погасити податковий борг.

Зважаючи на це, ми не можемо погодитися з П. М. Дуравкіним, який пише: «пеня в податковому праві є санкцією за порушення строків сплати податків і зборів, яке спричинило затримання податкових надходжень до відповідних бюджетів. Належність пені до мір податково-правової відповідальності зумовлюється її додатковим характером по відношенню до сум податків і зборів, які не були вчасно сплачені. Створюючи додаткові майнові обтяження для платника податків, забезпечуючи додаткові надходження до відповідних бюджетів пеня має податково-правову природу компенсаційної санкції» [33, с. 9].

У даному контексті вбачається доречним звернутися до позиції Б. Н. Закаряна, який, характеризуючи заходи захисту, які застосовуються за умови порушення встановленого порядку виконання обов'язку, наголошує, що вони застосовуються ще до того, як у діях або бездіяльності зобов'язаної особи визначено склад правопорушення. «Підстава застосування забезпечувальних заходів при цьому принципово відрізняється від підстав відповідальності за порушення припису податково-правової норми. Заходи захисту мають власні

підстави застосування та інші цілі. Позитивне значення забезпечувальних заходів обумовлює їх застосування без використання механізму відповідальності та через це впливати на поведінку платників податків» [41, с. 93]. У даному разі вчений вдається до загальної характеристики заходів забезпечення виконання податкового обов'язку, включаючи податкову заставу та адміністративний арешт активів. Утім, як ми вже з'ясували у попередніх підрозділах нашої роботи, пеня теж належить до кола таких заходів.

Визначаючи підстави притягнення платників до фінансової відповідальності, З. М. Будько вказує на наявність трьох обставин, які виключають можливість притягнення особи до фінансової відповідальності за скоєння податкового правопорушення: «платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання, а також самостійно погашає суму недоплати та штрафу у розмірі п'яти відсотків суми такої недоплати; 2) закінчення строків давності визначення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу податковими органами; 3) вчинення податкового правопорушення внаслідок обставин непереборної сили» [12]. Зазначимо, що це не повний перелік таких обставин.

З огляду на зазначене вище вважаємо за необхідне охарактеризувати механізм надання консультацій платникам податків, реалізація якого може впливати на звільнення від відповідальності платника за порушення ним податкового законодавства. Так, згідно із ст. 52 Податкового кодексу України контролюючі органи за зверненням платників податків надають їм індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства. При цьому індивідуальна податкова консультація має індивідуалізований характер і саме через це може бути корисною виключно платнику податків, якому її надано. Наслідки її

застосування вказано у ст. 53 даного Кодексу, де чітко закріплено, що «не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансову (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована» [111]. Отже, застосування індивідуальних податкових консультацій може слугувати інструментом, завдяки якому платник може уникнути настання фінансової відповідальності. Це ж стосується обов'язку зі сплати пені як одного із заходів забезпечення

Розкриваючи особливості заходів забезпечення, В. В. Сергєєва підкреслює: «правова цінність забезпечувальних заходів полягає в тому, що їх застосування дозволяє без використання механізму відповідальності впливати на поведінку платників податків. Відмежовуючи способи забезпечення виконання податкового обов'язку від механізму відповідальності за порушення податкового законодавства, ми наголошуємо, що способи забезпечення у сукупності слід розглядати як специфічні санкції, застосування яких дозволяє забезпечити необхідну ступінь реалізації обов'язків платників податків. При цьому слід зауважити, що, використовуючи поняття «санкція» при характеристиці способів забезпечення виконання податкового обов'язку, ми розглядаємо її як елемент податково-правової норми, диспозиція якої закріплює варіант соціально-необхідної та належної правової поведінки в процесі реалізації податкового обов'язку» [150, с. 163-164]. Таким чином, вчена намагається розмежувати поняття санкції як елемента норми податкового права та окремого виду заходів юридичної відповідальності. Вона наголошує, що це вельми важливо через наявність поряд зі штрафними

санкціями встановлених податковими нормами інших примусових заходів, зокрема, способів забезпечення виконання податкового обов'язку.

В. В. Сергєєва вказує на принципову особливість функціональної ролі способів забезпечення виконання податкового обов'язку як специфічних податково-правових заходів захисту. На думку вченої, вони одночасно спрямовані як на забезпечення виконання власних обов'язків платниками податків, так і на відновлення порушеного права уповноваженої сторони у податковому правовідношенні: «шляхом застосування способів забезпечення виконання податкового обов'язку відновлюється право держави та органів місцевого самоврядування на повне надходження податків і зборів до бюджетів і державних цільових фондів, яке було порушено неналежним виконанням податкового обов'язку» [150, с. 163-164].

Доволі аргументованим вбачається підхід П. М. Дуравкіна до визначення суті пені, який він запропонував у своїй кандидатській дисертації. Вчений розглядає податково-правову природу пені як «захід, який не належить ні до способів забезпечення виконання податкового обов'язку, ні до штрафних санкцій, а становить собою компенсаційну плату у формі відсотків, які нараховуються на суму податкового боргу за кожний день прострочення сплати податків і зборів та погашається при погашенні податкового боргу (його частини)» [35, с. 8].

В. В. Спасибо, узагальнюючи точки зору вчених на сутність пені, виокремлює з них три ключові, згідно з якими пеня розуміється як: а) міра примусу за порушення норм податкового права (М. В. Карасьова, О. С. Ємельянов, М. М. Черногор, А. Г. Пишний, А. В. Андрєєв та ін.); б) юридичні наслідки, що виникають при недотриманні чи порушенні норм податкового права (Є. А. Ровинський, П. М. Годме, М. П. Кучерявенко,

Н. В. Туркіна та ін.); в) міра відповідальності за порушення норм податкового права (О. І. Юстус, З. М. Будько, Т. В. Архипенко та ін.). [159, с. 28]

Характеризуючи застосування пені у різних галузях О. В. Джафарова зазначає, що аналіз нормативних джерел дозволяє вести мову про одночасне використання кількох назв фактично одного і того ж заходу відповідальності: а) фінансові (штрафні) санкції [122] (хоча в Інструкції про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби, затвердженій наказом ДПА України від 17 березня 2001 року № 110, мова вже йде про штрафні (фінансові) санкції); б) фінансові санкції [133; 124]; в) штраф [124]; г) штрафні санкції (штраф) [136]. Разом з тим вчена наголошує, що за своєю юридичною природою кожен із зазначених заходів відповідальності є штрафом, який необхідно вважати платою у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання, яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами. Підсумовуючи, вчена робить висновок, що всі вони є адміністративними стягненнями (звісно, і заходами адміністративного примусу), що, в свою чергу, не суперечить КУпАП (ст. 24). [30, с. 294-295]. З такою точкою зору складно погодитись, адже заходи адміністративної відповідальності застосовуються до платників податків окремо від заходів відповідальності фінансової.

У науковій літературі зустрічаються різні підходи до визначення видів фінансових санкцій В. В. Спасибо пропонує наступні види: а) штрафи; б) штрафи і пеня; в) штрафи, пеня й інші заходи примусового характеру. До складу останньої категорії вона відносить стягнення донарахованих сум податків, інших обов'язкових платежів; примусове стягнення заборгованості; визнання недійсними певних актів і дій, пов'язаних із регулюванням оподаткування; припинення чи зміна змісту правочину тощо [159, с. 28].

На необхідності диференціації санкцій за галузевою приналежністю зосереджує увагу О. М. Дуванський, який так пояснює свою позицію: «на відміну від адміністративного штрафу, штраф як фінансово-правова санкція: не може бути замінено іншим покаранням; уповноважений державою орган не може звільнити від накладання штрафу; часто штраф як фінансово-правова санкція стягується разом із пенею. У той же час на відміну від штрафу як заходу цивільно-правової відповідальності, штраф як фінансово-правова санкція: сплачується юридичною особою – платником податку, одержувачем бюджетних коштів за рахунок прибутку, що залишається після сплати всіх обов'язкових платежів; передбачається законодавством, а не угодою сторін. Штраф як фінансово-правова санкція, на відміну від штрафу, який накладається у порядку кримінального судового провадження: застосовується тільки як основна міра покарання; може покладатися як на фізичних, так і на юридичних осіб; його застосування не тягне судимості; не допускається заміна штрафу (навіть у випадку неможливості його сплати) іншими видами покарання у межах юридичної відповідальності. Він застосовується уповноваженим органом у випадку вчинення фінансового правопорушення у вигляді фіксованої суми або відсотків чи у кратному розмірі від суми фінансового зобов'язання з метою покарання правопорушника та попередження вчинення нових правопорушень. Розмір фінансово-правового штрафу є диференційованим, а в окремих випадках – кратним і може встановлюватися: у відсотковому відношенні до належної сплати суми; у кратному розмірі до нарахованих сум; у фіксованому розмірі» [32, 169-170].

На необхідності враховувати міжгалузевий характер при аналізі поняття штрафу наполягає В. Л. Грищук, який, розглядаючи його як певну узагальнюючу категорію, вбачає в ній і кримінальну, і адміністративну, і фінансово-правову природу. Свою думку він аргументує таким: «санкції,

спрямовані на припинення правопорушення суб'єкта господарювання та ліквідації його наслідків (ч.1 ст. 238 Господарського кодексу України [25]), поєднують карну та відновлювальну спрямованість. З одного боку, сплата штрафу означає негативні наслідки для суб'єкта відповідальності. З іншого боку, кошти, які надходять від сплати штрафу відновлюють розриви в надходженні бюджетних доходів. При цьому застосування таких санкцій до суб'єктів господарювання уповноваженими органами державної влади або органами місцевого самоврядування спирається виключно на підстави порушення встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності. Саме таким чином вони і формуються як заходи організаційно-правового або майнового характеру, що карає винних та відновлює майновий стан потерпілих від ненадходження (своєчасного або в повному обсязі) коштів» [29, с. 162].

Накладення фінансової відповідальності у вигляді штрафу передбачено податковим законодавством за такі різновиди правопорушень (із зазначенням відповідної статті Податкового кодексу України): [111]

1) відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби (ст. 124);

2) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120);

3) неподання або подання з порушенням строку банками та іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби (ст. 128);

4) порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також виконання вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 121);

- 5) порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби (ст. 117);
- 6) порушення платниками податків порядку подання інформації про фізичних осіб — платників податків (ст. 119);
- 7) порушення порядку отримання та використання торгового патенту (ст. 125);
- 8) порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого підприємництва (ст. 122);
- 9) порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (ст. 127);
- 10) порушення правил сплати (перерахування) податків (ст. 126);
- 11) порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (ст. 118).

А. І. Фатхутдінов, з'ясовуючи природу покарання, наголошує, що кара — це сутність покарання, його основна властивість, без якої покарання як певне соціальне явище втрачає будь-який сенс. Він підкреслює, що застосування покарання означає цілеспрямовану діяльність із реалізації кари, тобто правообмежень і утисків як матеріальних носіїв державного осуду правопорушника і докору особі, яка його вчинила. «Кара — не самоціль покарання, а «мета-засіб» досягнення основних його цілей» [172, с. 8].

А. М. Тимченко наголошує на виконанні пенею функції покарання. На його переконання, її сплата спрямовується «не лише на припинення правопорушення або поновлення порушеного права, а й накладення на платника податків та зборів, який порушив приписи податково-правових норм, додаткових виплат як покарання. Це дозволяє державі та органам місцевого самоврядування не тільки відшкодувати збитки і таким чином відновити порушені інтереси держави й територіальних громад, а й змінити юридичний

статус особи-правопорушника шляхом покладання на платника додаткових обов'язків» [164, с. 152].

У роботах Л. В. Тернової, О. Є. Лейста, І. В. Хаменушко пеня розглядається як міра штрафної, «каральної» відповідальності. На думку цих вчених, неустойка і штрафи, які спрямовуються у державний бюджет, набувають винятково «штрафного» характеру, у той час як ті ж штрафи і неустойки, що стягуються на користь контрагента в угоді, виконують «компенсаційну» функцію, слугують відшкодуванню збитків, завданих невиконанням або неналежним виконанням зобов'язань [72, с.137]. При цьому І. В. Хаменушко запевнює, що пеня по своїй суті аналогічна штрафу, тобто пеня є різновидом штрафу [177, с.49].

З. М. Будько пропонує пеню розглядати як «самостійну санкцію фінансово-правової відповідальності, що характеризується самостійним характером по відношенню до штрафу. По-перше, тому що пеня, на відміну від штрафу, діє як стягнення вже в момент притягнення правопорушника до відповідальності. По-друге, особливість пені полягає у визначенні її розміру. По-третє, пеня здійснює компенсаційну функцію, на відміну від штрафу. По-четверте, пеня може бути додатковим за характером стягненням, що логічно впливає з норм податкового законодавства» [12].

Автори підручника Податкове право за редакцією професора М. П. Кучерявенка пропонують виокремлювати три моделі відповідальності, які можуть застосовуватися за порушення податкового законодавства: правовідновну (компенсаційну) та штрафну (каральну) [109, с.200]. При цьому у науці податкового права іноді пеню характеризують як правовідновлювальну (компенсаційну) санкцію [13, с.92; 147, с.12; 179, с.10]. Однозначно з таким твердженням складно погодитись, але аргументація такої позиції має певну логіку. Так, пеня фактично є додатковим майновим

обтяженням для платника, який вчасно не виконав свій податковий обов'язок. При цьому вона, по-перше, виконує превентивну функцію та, по-друге, за її рахунок відбувається відшкодування державі наслідків прострочення сплати податків і зборів, у чому полягає компенсаційна функція. Проте розглядати пеню в податковому праві як правовідновну (компенсаційну) санкцію (що забезпечує превенцію правопорушень, а також компенсацію несвоєчасної сплати податків і зборів) підстав немає – через неможливість притягнення за одне і те саме правопорушення до відповідальності одного виду.

Відмежовуючи заходи забезпечення від санкцій, складно погодитися із І. І. Кучеровим, який стверджує, що фінансова відповідальність, поряд із штрафними, передбачає санкції, що поновлюють порушені права та стимулюють виконання зобов'язаними особами їх обов'язків, а також забезпечують компенсацію шкоди, що спричиняється державі в результаті протиправної поведінки цих осіб [63, с. 143]. Важко погодитися і з Є. Імикшеновою, яка відносить штраф до загальних способів забезпечення податкового зобов'язання [43, с. 104]. У даному разі, на наш погляд, зміщуються акценти призначення відповідальності. Основна мета відповідальності при скоєнні податкових правопорушень – покарати порушника. Стосується це як фінансової, так і адміністративної відповідальності, заходи яких спільно можуть застосовуватися за одне і те саме податкове правопорушення, але регулюються вони різними галузями. Водночас, основною метою забезпечувальних заходів, виходячи з їх семантичного трактування, є забезпечення належної поведінки платників. При цьому не виключається притаманність додаткової мети конкретним заходам. Такою додатковою метою застосування пені є поновлення порушеного права.

В. В. Сергєєва диференціює пеню і штраф за підставами застосування. Вона наголошує, що підставою застосування штрафу є вчинення податкового

правопорушення (протиправного, винного діяння), а застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням, хоча її нарахування є наслідком порушення платником податків встановленого строку сплати податків і зборів [151, с. 150].

Для з'ясування суті юридичної відповідальності важливо виокремити її ознаки. М. С. Малєїн наголошує на трьох з них: 1) застосування державного примусу; 2) засудження правопорушення та суб'єкта, який його скоїв; 3) наявність несприятливих наслідків для правопорушника. При цьому В. В. Сергєєва аргументовано доводить, що ці ознаки не дозволяють однозначно диференціювати міру відповідальності за вчинення податкового правопорушення і способу забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. Вона пише: «за характером (обсягом) несприятливих наслідків сплата нарахованої пені в разі несвоєчасного погашення податкового зобов'язання в окремих випадках може бути навіть більш значущою, ніж сплата штрафу. Таким критерієм стосовно пені, на нашу думку, є правопорушення як підстава юридичної відповідальності» [151, с. 150-151]. Отже, вчена фактично пропонує визнавати факт притягнення до юридичної відповідальності юридичним фактом, що породжує обов'язок зі сплати пені.

На переконання Ю. А. Ровінського, пеня не пов'язана з попереднім встановленням причин неплатежу або виявленням об'єктивної та суб'єктивної вини порушника, вона діє автоматично та пов'язана тільки з фактом порушення строку платежу [143, с.127].

У літературі зустрічаються підходи, відповідно до яких пеню відрізняють від штрафу за роллю, яку виконують ці заходи примусу. Зокрема, зазначається, що, на відміну від штрафу, роль пені полягає у можливості її застосування тільки у разі прострочення виконання зобов'язання. Основною її метою є дисциплінування однієї із сторін для своєчасного виконання

обов'язків. Пеня носить триваючий за часом характер і є «тривалою неустойкою», що стягується за кожний наступний період прострочення невиконаного в строк зобов'язання [95].

На принциповій відмінності між заходами податкового примусу та мірами відповідальності наголошує Д. П. Дорошенко. Він пише: «виокремлення каральної функції податково-правового примусу, на наше переконання, взагалі суперечить сутності примусу, оскільки останній не є і не може бути каральним, бо кару не варто ототожнювати з відплатою. Кара властива всім видам покарання, і цією ознакою вона відокремлює кримінально-правовий примус від усіх інших видів примусу. Кара є реакцією держави на винне суспільно-небезпечне діяння і передбачає максимальний обсяг правообмежень. Кара – це встановлене кримінальним законом позбавлення соціальних, матеріальних та інших благ за вчинений злочин, що спричиняє страждання морального та фізичного характеру» [31, с. 55].

Диференціювати пеню і штраф можна за підставами їх застосування. Якщо штраф є мірою відповідальності за вчинення податкового правопорушення, то застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням. Б. Н. Закарян підкреслює, що нарахування пені є наслідком порушення платником податків встановленого строку сплати податків і зборів, проте подібні дії платника не завжди мають винний характер. «Природа пені в податковому праві забезпечує їй місце як формалізації міри податково-правового примусу, яка застосовується до платників податків у разі несвоєчасної сплати податків і зборів. Показово, що пеня застосовується не при порушенні строків сплати податків чи зборів, а при більш пізніх строках сплати. Виходячи з цього, вона нараховується як при правомірному перенесенні строків сплати податків чи зборів (відстрочення платежу), так і при неправомірному (прострочення платежу)» [41, с. 94].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

У процесі аналізу проблем, які увійшли до першого розділу дисертації, було зроблено такі висновки:

1. Встановлено 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. Визначено низку факторів, якими обумовлена різниця у правовій природі пені як цивільно-правової та податково-правової категорії. По-перше, це її функціональне призначення – функції пені, які вона виконує у податково-правових відносинах, відмінні від функцій пені, що встановлюється у цивільно-правових угодах. В останньому випадку основне її призначення зводиться до стимулювання належним чином виконувати взяті на себе, як правило, за власною волею суб'єктом цивільних відносин зобов'язання. По-друге, механізми обчислення пені у цих двох випадках є різними, що зумовлено різними методами регулювання, які застосовуються у регулюванні відповідних відносин – диспозитивного у цивільно-правових, та імперативного у податково-правових відносинах. По-третє, різним за ступенем процедурної регламентації є закріплення порядку обрахування пені у цих двох сферах регулювання.

3. Доведено наявність податково-правових конструкцій, реалізація яких вимагає обрахування, нарахування та сплати платежів, які обчислюються за правилами визначення пені, але пенею не є. Такі платежі нараховуються до моменту утворення податкового боргу у разі оформлення платником податків розстрочення або відстрочення виконання податкового обов'язку.

4. Встановлено, що для обрахування пені у будь-якому разі необхідно:
- 1) визначення у нормативно-правовому акті відсоткового розміру пені;
 - 2) підстави, що обумовлюють початок плину строків нарахування пені;
 - 3) визначення бази нарахування пені.

5. Охарактеризовано сутнісні ознаки примусових заходів, що застосовуються при регулюванні податкових відносин і обумовлені, насамперед, предметом та методом регулювання відповідної галузі. Якщо в адміністративному регулюванні застосовується імперативний метод регулювання, що передбачає чітке підпорядкування одних суб'єктів іншим, то метод фінансового права передбачає в окремих випадках альтернативність поведінки зобов'язаних осіб (розстрочка та відстрочка грошового зобов'язання, застосування спеціального податкового режиму тощо), а вектор регулювання суспільних відносин у даному випадку спрямований не виключно на підпорядкування як таке, а на врегулювання майнових аспектів діяльності підконтрольних суб'єктів. Кінцевою метою застосування будь-якого з різновидів податково-правового примусу є забезпечення належної реалізації податкового обов'язку.

6. Проведено аналіз пені як способу забезпечення поряд із характеристикою інших різновидів забезпечувальних заходів та визначено принциповий критерій, за яким відмежовуються механізми податкової застави та адміністративного арешту активів. Різними вони є за обсягом складових права власності, які обмежуються: при застосуванні податкової застави платник позбавляється можливості вільно розпоряджатися належним йому майном, а при адміністративному арешті майна – додатково може обмежуватися право користування. У будь-якому разі право володіння за ним зберігається.

7. Охарактеризовано функціональні відмінності засобів забезпечення у податковому регулюванні й установлено, що пеня, на відміну від податкової застави та адміністративного арешту майна, не виконує функції, процесуального забезпечення – вона має правовідновлювальний характер.

8. Констатовано відсутність різниці – не виконано податковий обов'язок добровільно (за власною ініціативою платника) або причини його невиконання від платника не залежали (наприклад, через те, що з платником не розрахувався контрагент і у нього просто немає наразі коштів), для нарахування пені. У будь-якому випадку після узгодження грошового зобов'язання податковий борг виникає і починає нараховуватися пеня.

9. Доведено недоречність визначення поняття «статусу податкового боргу» через можливість застосування категорії «статус» в характеристиці суб'єкта правовідносин, коли «правовий статус» передбачає наявність низки прав і обов'язків, які обумовлюють діяльність суб'єкта правовідносин. Податковий борг – це об'єкт конкретних податкових правовідносин, тому правового статусу він мати не може.

10. Аргументовано хибність позиції, відповідно до якої при знаходженні податкового боргу в інертному стані контролюючі органи позбавляються можливості впливати на поведінку платника податків. Така ситуація не свідчить про втрату контролюючим органом своїх повноважень, а зазвичай є реалізацією процедур узгодження грошового зобов'язання. Отже, говорити у даному разі потрібно про одну зі стадій розвитку відносин з приводу адміністрування податкового боргу.

11. Встановлено низку причин, що обумовлюють 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 санкцію, і нарахував пеню. По-друге, пеня є одним із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, тому контролюючий орган має її застосовувати до моменту ініціалізації процедури списання податкового боргу (у тому числі і нарахованої на цей час пені).

12. Констатовано хибність віднесення пені до кола санкцій, що обумовлено непорушністю норми ст. 61 Конституції України, яка передбачає неможливість притягнення двічі за одне і те саме правопорушення до відповідальності одного виду. Цим фактом доведено неможливість у податкових відносинах штраф і пеню характеризувати як однопорядкові категорії.

13. Встановлено, що пеня не пов'язується виключно з фактом прострочення виконання податкового обов'язку. Податковий борг, формування якого було допущено платником, може ніколи не бути погашений, але це не означає, що пеню в такому разі нараховувати не потрібно. Основною підставою для її нарахування є невиконання встановленого порядку та строків реалізації податкового обов'язку, а метою – забезпечення його виконання, навіть після того, як строк сплати сплинув.

14. Доведено можливість використання механізму надання індивідуальних податкових консультацій як інструменту, завдяки якому платник може уникнути настання фінансової відповідальності. Це стосується й обов'язку зі сплати пені як одного із заходів забезпечення.

15. Диференційовано пеню та санкції крізь призму їх функціонального призначення та встановлено, що пеня фактично є додатковим майновим обтяженням для платника, який вчасно не виконав свій податковий обов'язок.

При цьому вона, по-перше, виконує превентивну функцію та, по-друге, за її рахунок відбувається відшкодування державі наслідків прострочення сплати податків і зборів, у чому полягає компенсаційна функція. Констатовано, що розглядати пеню в податковому праві як правовідновлювальну (компенсаційну) санкцію (що забезпечує превенцію правопорушень, а також компенсацію несвоєчасної сплати податків і зборів) не можна через неможливість притягнення за одне і те саме правопорушення до відповідальності одного виду.

РОЗДІЛ 2

ФУНКЦІЇ ПЕНІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

2.1. Функціональне призначення пені у податковому регулюванні

У науковій літературі по-різному підходять до характеристики функцій тієї або іншої нормативної конструкції. Категорію «функція» трактують як «призначення, виражене в дії», «існування, мислиме нами в дії» [173, с. 481], «основні напрями діяльності» [2, с. 21, 89, 154]. На переконання Н. В. Макаренко, елементами системи функцій державного примусу виступають: регулятивна, право-обмежувальна (каральна, штрафна), попереджувальна (превентивна), відновлювальна, правозабезпечувальна, оцінна, стимулююча, виховна [75, с. 14]. Н. В. Гребенюк вважає, що виокремлення функцій будь-якого із видів державного примусу здійснено відповідно до тих цілей, на які спрямовано їх реалізацію. Виходячи з даного положення визначальним чинником для виокремлення та диференціювання функцій податково-правового примусу вчена визначає мету відповідних примусових заходів і пояснює, що саме вона окреслює той планований результат, який бажав отримати суб'єкт нормотворення, приймаючи відповідні правові норми й запроваджуючи певні примусові заходи [28, с. 39].

Аналізуючи реалізацію примусових заходів, О. М. Пастушенко вказує: «функції адміністративного примусу необхідно розуміти як правовий вплив адміністративного примусу на суспільні відносини у відповідному напрямі, зумовленому цілями такого примусу» [103, с. 9]. Погоджуючись з такою думкою, Н. В. Гребенюк зауважує, що «функцією податково-правового примусу можна вважати такий напрям його впливу на поведінку зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, який шляхом застосування владним

суб'єктом податкових правовідносин відповідних примусових податково-правових заходів забезпечує захист і досягнення публічного інтересу у сфері оподаткування» [28, с. 38]. З подібним твердженням важко однозначно погодитись, що обумовлено двонаправленістю окремих заходів податкового примусу. Йдеться про можливість застосування деяких заходів примусу як до платників податків, так і до контролюючих органів.

Двонаправленим заходом податкового примусу, поміж інших, виступає і пеня, що може застосовуватися як у разі невчасної реалізації платниками податків і зборів обов'язку зі сплати відповідного платежу, так і в разі неналежного виконання своїх обов'язків контролюючими органами. Характеристика пені як двонаправленого заходу обумовлена наявністю у чинному податковому законодавстві механізму, який застосовується для стягнення пені не тільки з платників, а й, в окремих випадках, з контролюючих органів. Йдеться про норму, яка міститься у п. 200.23 ст. 200 Податкового кодексу України. Вказаною статтею встановлено процедури реалізації бюджетного відшкодування, що передбачає зворотній рух коштів з Державного бюджету до платників податку на додану вартість. При цьому закріплено, що суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення [111].

Ураховуючи той факт, що пеня є заходом податково-правового примусу, потрібно зробити висновок, що дія функцій податково-правового примусу може спрямовуватися на обидві сторони податкових відносин. Пропонуємо таке визначення функцій заходів податково-правового примусу: «функцією

заходів податково-правового примусу є такий напрям його впливу на поведінку зобов'язаного або підконтрольного суб'єкта податкових правовідносин, який шляхом застосування владним суб'єктом податкових правовідносин або судом відповідних примусових податково-правових заходів забезпечує захист і досягнення публічного інтересу у сфері оподаткування із одночасним дотриманням приватного інтересу зобов'язаного суб'єкта у рамках наданих йому прав та покладених на нього обов'язків».

Однобічний розгляд окремими авторами функцій податково-правового примусу як напрямів його впливу на поведінку зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, що «завдяки застосуванню уповноваженим контролюючим органом або судом відповідних примусових податково-правових заходів забезпечує захист законності, реалізацію приписів податково-правових норм і гарантування публічного і приватного інтересів у сфері оподаткування» [31, с. 63-65; 28, с. 39], на наше переконання, не відповідає сучасним реаліям правового регулювання податкових відносин.

Натомість, аргументованим виглядає поділ Н. В. Гребенюк функцій податково-правового примусу на загальні (стимулюючу, регулюючу, охоронну, виховну), що притаманні податково-правовому примусу загалом, та спеціальні (превентивну, припинення, правопоновлювальну, покарання), що виявляються під час здійснення відповідних заходів податково-правового примусу [28, с. 39]. Логічно обґрунтованою при цьому вбачається констатація виконання конкретним заходом примусу одночасно декількох функцій.

Крізь призму функціонального призначення розглядає пеню В. В. Сергеева. Вона виходить з того, що природа пені як способу забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів у податкових відносинах розкривається через її функції. Вчена пише: «забезпечувальне призначення пені реалізується на двох рівнях. По-перше, примусове нарахування та сплата

пені стимулюють платника податків до належної правової поведінки, тим самим забезпечуючи її в майбутньому. По-друге, сплачуючи пеню, платник податків компенсує втрати відповідних бюджетів та державних цільових фондів від несвоєчасного погашення податкового зобов'язання. Таким чином, пеня як спосіб забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів виконує стимулюючу та компенсаційну функції» [151, с. 155-156].

Дещо по-іншому характеризує примусові заходи в податкових правовідносинах С. В. Євдокімов. На його переконання примусові заходи застосовують для: припинення правопорушення, забезпечення усунення вже заподіяної шкоди, перешкоджання протиправній поведінці особи, примушення особи не робити того, що заборонено правовою нормою, поновлення порушеного права. При цьому варто підтримати вченого у тому, що пеня як правопоновлювальних захід спонукає суб'єктів до здійснення активних дій, спрямованих на відновлення того стану, який уже був, але виявився порушеним [38, с. 81, 82].

Як стверджує В. М. Гаруст, державний примус не залежить від волі тих, на кого він спрямований. Вчений підкреслює, що він реалізується в односторонньому порядку. Проте особи, до яких застосовані заходи державного примусу, у правовій державі мають право оскаржувати законність його застосування. Із цим не можна не погодитися, як і з тим, що застосування державного примусу має, перш за все, на меті попередження або усунення протиправних, деструктивних суспільних явищ та процесів. Слушною видається також і думка В. М. Гаруста щодо зовнішнього виразу заходів державного примусу у встановленні певних обмежень та позбавлень для тих, до кого він застосовується. Вчений пише: «...несприятливі наслідки не є безпосередньою метою державного примусу – він спрямований на відновлення справедливості та повернення поведінки суб'єктів у русло законності.

Обтяжливі ж наслідки, які тягне за собою примус, є лише видом та мірою державної реакції на протиправну поведінку суб'єктів» [18, с. 169].

У науковій спільноті немає єдиного розуміння щодо функціонального призначення пені. З цього приводу, аналізуючи наявні у юридичній літературі підходи, П. М. Дуравкін [33, с. 84] вказує, що, обстоюючи точку зору про пеню як спосіб забезпечення, вчені наполягають на виконанні нею стимулюючої і компенсаційної функцій [71, с.27]. Інші фахівці бачать реалізацію забезпечувальної функції пені у стимулюванні та компенсації [50, с. 14]. Науковці, які пеню характеризують як санкцію, додатково покладають на неї виконання стимулюючої і компенсаційної функцій [169, с.8, 9; 13, с.92], а прихильники двоєдиної правової природи пені вважають, що їй характерні стимулююча і компенсаційна функції [109, с.153, 154]. На наше переконання, пеня виконує одночасно три функції – превентивну, стимулюючу і компенсаційну.

Наукова спільнота у питанні щодо притаманності пені в податковому праві превентивної функції розділилась на два табори. Одні вчені вважають, що пеня як інструмент податково-правового регулювання виконує цю функцію, інші вважають, що така функція не притаманна не тільки пені, а й всім іншим заходам податкового примусу. Перші звертають увагу на те, що неухильне накладення пені має призводити до втрати економічного інтересу в порушенні норм податкового права [149, с.295, 296; 158, с.89]. При цьому, як слушно зауважує П. М. Дуравкін, загроза нарахування пені запобігає порушенню строків сплати податків і зборів, а безпосереднє її нарахування в разі прострочення попереджає скоєння нових порушень у майбутньому. Вчений справедливо та аргументовано наголошує, що «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 погашень податкового боргу, а превенція, запобігання простроченням» [33, с. 85].

Противником притаманності пені превентивної функції виступає Д. П. Дорошенко. Характеризуючи у своїй статті обтяжуючі та стимулюючі заходи податково-правового примусу, він наголошує, що державний примус у сфері оподаткування превентивну функцію не може виконувати. Аргументує свою позицію вчений застосуванням заходів примусу тільки в разі порушення норми податкового законодавства. Він справедливо вказує, що застосуванню примусу має передувати конкретна підстава, якою є правопорушення (несплата податку, поява податкового боргу). При цьому не можна однозначно погодитись із тим, що «будь-які заходи примусу спрямовані на відновлення прав уповноваженої особи, а саме – держави та територіальних громад, застосовуються для забезпечення виконання проігнорованого обов'язку, метою є відновлення порушеного суб'єктивного права та, за загальним правилом, не містять суспільного осуду поведінки порушника» [31, с. 55]. У загальній характеристиці функціонального призначення пені ми вже зазначали, що вона може застосовуватися не тільки до підконтрольних суб'єктів. Тому невірною вбачається думка Д. П. Дорошенка щодо одностороннього впливу даного заходу. Вважаємо, що загроза його застосування, особливо коли це стосується обох сторін податкових правовідносин, формує суттєвий стимул для уникнення неправомірної поведінки та виконання покладених на суб'єктів податкових відносин обов'язків і дотримання відповідних прав.

Нам більше імponує підхід до характеристики превентивної функції пені А. М. Тимченка, який пише: «Податково-правовий примус є дієвим засобом попередження, запобігання можливим правопорушенням, тим самим він має

профілактичний характер, впливає на свідомість платників податків та зборів щодо належного виконання ними податкових обов'язків. У той же час всі заходи такого примусу захищають відповідних суб'єктів (зокрема, державу та територіальні громади) від протиправних дій інших учасників податкових відносин, припиняють порушення приписів податково-правових норм і сприяють відновленню порушених прав» [163, с. 83]. У даному судженні робиться акцент на впливі, що спрямований не на дії певного суб'єкта, а на його свідомість. Існування нормативно закріпленого механізму пені, усвідомлення наслідків пропусчення строків сплати податків і зборів у своїй сукупності формують відповідний стимул у свідомості учасника податкових відносин, завдяки чому і реалізується превентивна функція примусового заходу.

Автори академічного курсу із загальної теорії держави і права наголошують, що превентивна функція, як правило, властива санкціям за правопорушення [102, с. 602]. У даному разі складно сперечатися з тим, що негативні наслідки, які настають через нарахування пені, можуть здійснювати превентивний вплив на зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин загалом та контролюючі органи в разі нарахування пені у порядку п. 200.23 ст. 200 Податкового кодексу України. При цьому варто відмітити доволі полярний підхід до характеристики пені П. М. Дуравкіним, на переконання якого у разі виконання пенею превентивної функції «штрафні санкції необхідно розглядати як заходи забезпечення виконання тих обов'язків, за порушення яких вони застосовуються» [35, с. 152-153]. На нашу думку, виконання пенею превентивної функції не дає підстав для ототожнення її як заходу забезпечення із санкціями за порушення податкового законодавства, а отже, й інші заходи забезпечення ототожнювати із санкціями не можна.

Водночас, варто підтримати П. М. Дуравкіна в тому, що пеня належить до мір, які встановлюються і застосовуються з метою охорони відповідних норм від порушень. Ми поділяємо думку, що закріплення правового механізму пені покликано охороняти норми, в яких, зокрема, встановлюється обов'язок зі сплати податків і зборів. Вчений переконливо доводить належність пені до мір спонукання, а не заохочення, про що свідчить примусовий порядок її нарахування. Однак мусимо зауважити, що П. М. Дуравкін некоректно, на наш погляд, вказує на належність пені до санкцій: «санкція, залежно від мети та наслідків її застосування, може мати превентивну (попереджувальну), каральну (репресивну) чи заохочувальну (стимулюючу) функціональну дію...виникнення обов'язку зі сплати пені навряд чи можна вважати позитивною санкцією, адже це не створює заохочень, а здійснює каральний, а також попереджувальний вплив» [34, с. 84-85].

2.2. Стимулююча функція пені

Перш ніж приступати безпосередньо до характеристики стимулюючої функції пені варто визначитись із особливостями стимулювання поведінки суб'єктів податкових відносин взагалі. Зазвичай стимул у податковому регулюванні пов'язується із застосуванням податкових пільг, певних заохочень, формуванням механізмів урахування інтересів платників тощо. Н. Н. Лаченкова підкреслює складність такого явища, як податковий стимул, що уособлює способи впливу за допомогою норм права на платника податків із метою спонукати їх до правомірних дій як у сфері оподаткування, так і в інших сферах життєдіяльності (економічній, виробничій, інвестиційній, соціальній тощо) [70, с. 20].

На переконання Д. П. Дорошенка, призначенням правових стимулів є не стільки запобігання можливостям вчинення правопорушень (злочинів і

проступків), скільки формування мотивації, спрямованої на ефективну правову поведінку та високий результат дій [31, с. 63]. У даному разі, на нашу думку, варто говорити не лише про поведінку зобов'язаної сторони податкових відносин, а й про формування стимулів для належної реалізації обов'язків, покладених на всіх суб'єктів цих відносин, включаючи контролюючі органи. С. В. Мірошник влучно вказує, що правовий стимул у податковому праві це складне правове явище, виражене у вигляді особливого способу взаємозв'язку норм права, що регулюють здійснення податкового контролю, надання податкових пільг, норм, що закріплюють науково-обґрунтований податковий тягар, способу створення правового режиму, що спонукає до активної позитивної діяльності в інтересах самого індивіда, суспільства та держави [81, с. 140].

Д. Б. Будников, характеризуючи проблематику стимулювання платника до належної поведінки, наголошував на необхідності комплексного застосування і засобів політичного характеру, і засобів економічного характеру. На його переконання, останні спрямовані на уникнення встановлення надміру великого податкового тиску в умовах несприятливої економічної кон'юнктури. При цьому вчений стверджує, що провідна роль у цьому разі відводиться засобам морального порядку, пояснюючи свою думку таким: «розвиток податкової пропаганди спрямований на підвищення рівня податкової моралі платника, тобто сприйняття ним необхідності фіскальних платежів як можна з меншим опором. За допомогою податкової пропаганди держава повинна впливати на розвиток громадянської свідомості платника, рівень його податкової освіти, з тим, щоб формувати таку суспільну думку, яка б у найменшому ступені займала толерантну позицію по відношенню до невиконання податкових обов'язків. Практика розвитку податкової пропаганди свідчить, що кожна держава повинна займатися цією проблемою, виходячи із своїх можливостей та потреб. Багато країн (США,

Канада, Велика Британія, Швеція та ін.) уже давно усвідомили необхідність налагоджування процесу інформування платників податків та надання їм усесторонньої податкової допомоги» [11, с. 154]. У цілому погоджуючись із фахівцем, вважаємо за необхідне додати, що висвітлення у рамках запропонованих ним інформаційних заходів ролі та значення пені матиме відчутний ефект, якщо зробити акцент на зміцненні морального ставлення платника до необхідності відповідально, вчасно та в повному обсязі виконувати свій податковий обов'язок.

Розглядаючи податково-правовий примус, Н. В. Гребенюк наголошує на необхідності відносити до загальних функцій податково-правового примусу і стимулюючу функцію. Вона вважає, що остання виступає як такий напрям впливу податково-правового примусу на поведінку зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, коли шляхом застосування владним суб'єктом спеціальних податково-правових заходів (які використовуються в основному із метою захисту публічного інтересу) у нього формується безумовна (незважаючи на його внутрішню волю) орієнтація на підкорення припису податково-правової норми, вчинення передбачених таким приписом дій чи, навпаки, відмову від вчинення дій, що перешкоджають реалізації цього припису. Н. В. Гребенюк підкреслює, що при цьому конкретні форми реалізації стимулюючої функції податково-правового примусу залежать від способу захисту публічного інтересу та правових заходів, за допомогою яких владний суб'єкт чинить примусовий вплив на поведінку платників податків [28, с. 39-40]. Подібний підхід, безумовно, належним чином характеризує реалізацію стимулюючої функції у податкових правовідносинах, але хотілося б у даному разі зробити одне уточнення. Справа в тому, що Н. В. Гребенюк розглядає застосування податкового примусу односторонньо. На її переконання він може застосовуватися лише контролюючим органом щодо платника, але це не так. Наприклад, відповідно до п.п. 17.1.7, 17.1.11

ст. 17 Податкового кодексу України платники мають право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів, їх посадових осіб, надані ними індивідуальні або узагальнюючі податкові консультації, на повне відшкодування збитків і шкоди, заподіяних незаконними діями чи бездіяльністю контролюючих органів або їх посадових осіб тощо. Безумовно, відбувається це із застосуванням нормативно встановлених процедур, але при цьому фактично відбувається вплив на поведінку вже контролюючих органів і можливість застосування такого примусу також реалізується стимулююча функція.

Дещо по-іншому розглядає дію стимулюючої функції державного примусу в податковому праві В. В. Сергєєва, на думку якої вона теж спрямована на належне виконання податкового обов'язку платниками податків. При цьому вчена розглядає виключно стимулюючу функцію санкцій податково-правових норм. У даному разі, ототожнюючи пеню із санкціями, вона наголошує на двох напрямках реалізації стимулюючої функції: «по-перше, інформація про передбаченість законодавством санкцій, які застосовуються в разі порушення податкової дисципліни, стимулює платників податків до правомірної поведінки, що полягає у належному виконанні податкового обов'язку...по-друге, за наявності фактичних підстав (прострочення сплати податкового зобов'язання) нарахування пені завдає платнику податків реальних майнових втрат, тобто створює для нього фактичне правове обмеження, яким є правове стримання протизаконного діяння, що створює умови для задоволення інтересів контрsubj'єкта і суспільних інтересів в охороні та захисті; це встановлені в праві кордони, в межах яких subj'єкти повинні діяти, виключення певних можливостей у діяльності осіб» [151, с. 157].

Виправданим є зауваження А. В. Малько про необхідність виокремлювати серед заходів обмеження в інформаційно-психологічному сенсі конкретні (первинні) засоби: покарання, заборони, обов'язки, припинення, а не юридичні норми, інститути, тощо, в які ці конкретні засоби втілюються і які лише завдяки цьому наповнюються правообмежувальним змістом [77, с.91]. При цьому застосування до суб'єкта податкових правовідносин певних обмежень або можливість їх застосування виявляється як негативний різновид правового стимулювання.

Дефініцію терміну «стимулююча функція податково-правового примусу» пропонує Н. В. Гребенюк, на переконання якої «стимулюючою функцією є такий напрям впливу податково-правового примусу на поведінку зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, що шляхом застосування владним суб'єктом податкових правовідносин спеціальних податково-правових заходів, використовуваних із загальною метою захисту публічного інтересу, спонукає його безумовно, незважаючи на його внутрішню волю підкоритись припису податково-правової норми, вчинивши передбачені таким приписом дії чи, навпаки, відмовившись від вчинення дій, що перешкоджають реалізації цього припису» [26, с. 10]. При цьому в іншій своїй роботі вчена підкреслює, що, незважаючи на загальний характер стимулюючої функції податково-правового примусу, вона посідає особливе місце у функціональній структурі податково-правового примусу. Фахівець переконливо доводить, що всі примусові заходи спрямовані на стимулювання правомірної поведінки, належне виконання платником податків власних обов'язків, формування за допомогою відповідних засобів мотивів, які спонукають особу співвідносити свої дії з вимогами правових норм. Н. В. Гребенюк доходить логічного висновку, що реалізацією даної функції забезпечується публічний інтерес у

сфері оподаткування й сукупний ефект від застосування заходів податково-правового примусу [27, с. 7, 8].

На міжгалузевій схожості стимулюючих заходів загострює увагу Д. П. Дорошенко, який вказує, що стимулюючі заходи у податковому праві за цільовим призначенням є схожими на заходи забезпечення позову в цивільному процесі (ст.ст. 151, 152 Цивільного процесуального кодексу України) [181]. Вчений пише: «Умовою застосування заходів щодо забезпечення позову є достатньо обґрунтоване припущення, що майно (зокрема, грошові суми, цінні папери тощо), яке є у відповідача на момент пред'явлення позову до нього, може зникнути, зменшитися за кількістю або погіршитися за якістю на момент виконання рішення. Стимулюючі заходи податково-правового примусу можуть застосовуватися під час створення платниками податків перешкод у реалізації контролюючими органами законних повноважень задля припинення вчинення таких дій, тобто, як і заходи забезпечення позову, вони направлені на уникнення/попередження перешкод, які можуть виникнути під час здійснення контролюючими органами своїх безпосередніх повноважень зі стягнення податкової заборгованості» [31, с. 64]. З такою позицією можна погодитися частково.

Безумовно, такі заходи податково-правового примусу, як податкова застава, адміністративний арешт активів 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, спонукання платника податку до відмови від подальшого вчинення ним неправомірних дій. Утім, у випадку пені, яка є предметом нашого дисертаційного дослідження, така мета не ставиться, а її стимулююча функція проявляється, насамперед, у формуванні

психологічних орієнтирів платників для недопущення порушення податкового законодавства, а в разі його порушення – у якнайскорішому погашенні податкового боргу.

Б. Н. Закарян, аналізуючи засоби податкового впливу, пише: «Сутність забезпечення виконання норм права передбачає стимулювання правомірної поведінки, формування за допомогою відповідних засобів мотивів, що спонукають особу співвідносити свої дії з вимогами правових норм... Забезпеченість виконання норм права як об'єктивна його властивість знаходить своє вираження в правових способах, які спрямовані на корегування поведінки осіб з метою виконання ними правових норм. Особливістю забезпечувальних заходів є орієнтація на стимулювання правомірної поведінки учасників правовідносин. З метою забезпечення цього публічного обов'язку та відшкодування збитків законодавець вправі встановлювати заходи примусу. Підставою використання подібних засобів є порушення або недотримання вимог податково-правових норм. Такі заходи можуть бути як правовідновлювальними (забезпечують виконання платником податків його конституційного обов'язку зі сплати податків), так і штрафними (покладають на порушників додаткові важелі через грошові нарахування)» [41, с. 93-95]. Ми поділяємо думку вченого, що правове обмеження є своєрідним негативним правовим стимулюванням, особливість якого полягає в тому, що результат досягається за рахунок використання специфічних засобів (заборон, забезпечувальних заходів, санкцій тощо).

С. В. Євдокімов наголошує, що в своїй основі правовідновлювальні заходи спонукають до вчинення активних дій, спрямованих на відновлення того стану, який мав настати, але не настав [37, с. 22]. Характеризуючи стимулювання шляхом застосування правовідновлювальних заходів на прикладі продажу майна платника податку – боржника, що перебуває у

податковій заставі, А. М. Тимченко аргументовано стверджує, що він головним чином спрямований (будучи не просто заходом примусу, але й заходом правовідновлення) на активне відновлення прав уповноваженої особи, а саме держави та територіальних громад як власників податкових надходжень, заповучити очікувані, але вчасно або у повному обсязі не отримані податкові кошти [163, с. 10].

Характеризуючи пеню як правовідновлювальний захід вчені вказують на прояв при цьому стимулюючої функції. Дійсно, законодавець пов'язує припинення нарахування пені з моментом, коли кошти від сплати простроченого податкового зобов'язання потраплять на відповідний рахунок органу, що здійснює їх казначейське обслуговування [111, ст. 129]. М. П. Кучерявенко та Н. В. Гребенюк зазначають, що саме завдяки цьому в платника податку формується інтерес (узгоджений з публічним інтересом) якнайшвидше виконати в повному обсязі свій головний податковий обов'язок, щоб потім не бути змушеним сплачувати ще більший його розмір. Нарешті, підкреслюють вчені, навіть при застосуванні до зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин заходу фінансової відповідальності, яким є штраф, владний суб'єкт не лише накладає покарання на такого суб'єкта, що скоїв податкове правопорушення, й отримує певне відшкодування шкідливих наслідків останнього, але й чинить на платника податку стійкий стимулюючий вплив якомога скоріше повернутись до правомірної поведінки та не припускати відхилень від імперативних приписів податково-правової норми в майбутньому» [67; 26, с. 10-11].

Поряд із проаналізованими вище позиціями вчених, які визнають притаманність пені стимулюючої функції, у науковій літературі зустрічаються й інші підходи. Наприклад, П. М. Дуравкін, розмірковуючи про пеню, не завжди послідовний. Так, характеризуючи підходи В. В. Кириченко,

Е. У. Латипової, А. С. Ємельянова, які наполягають на притаманності пені функції стимулювання своєчасної сплати податків і зборів, а також спонукання до мінімального прострочення сплати податків і зборів [50, с. 14; 71, с. 27; 39, с. 35], П. М. Дуравкін в одній зі своїх робіт доходить такого висновку: «Справді, небажання сплачувати пеню може здійснювати стимулюючий вплив на зобов'язаного суб'єкта. Крім цього, кожний день прострочення означає збільшення суми податкового боргу за рахунок пені, що передбачає виникнення мотиву до найшвидшого його погашення» [35, с. 154-155]. Проте у своїй іншій роботі, характеризуючи позиції цих самих вчених, П. М. Дуравкін обстоює вже іншу, навіть протилежну позицію: «Не можна погодитись із тим, що стимулююча функція пені спонукає платника податків якнайшвидше виконати свій обов'язок зі сплати податків і зборів [39, с. 35; 71, с. 27]. Спонукання мало би виражатись у позитивних наслідках такого виконання, заохоченнях майнового або організаційного характеру. Стимулюючий же прояв пені можна побачити хіба що у відсутності її нарахувань при вчасній сплаті податків і зборів. Однак це важко вважати заохоченням, оскільки, по-перше, зазначене 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 проявляти 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 у майбутньому [50, с.14]. Дотримуючись подібної логіки, а також враховуючи зміст стимулювання, виходить, що нарахування пені має відбуватись у разі 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» [34, с. 84-85].

Вбачається, що нарахування та сплата або стягнення пені характеризується виконанням стимулюючої функції у двох напрямках. По-перше, саме усвідомлення платниками того факту, що у 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 із плином часу, мотивує платника скоріше погасити такий борг. У цьому разі справедливим є твердження авторів підручника з податкового права, які зазначають, що стимулююча функція пені реалізується шляхом покладення на платника податків додаткових майнових обтяжень [109, с.153]. Вбачається хибною точка зору П. М. Дуравкіна, що «нарахування пені, виникнення в результаті цього додаткових майнових обтяжень навряд чи відповідає стимулюванню, оскільки не створює для платника податків якихось вигод» [34, с. 84]. Дійсно, матеріальний вигод це не створює, але певним психологічним бар'єром можливість зазнання додаткових майнових обтяжень все ж таки є.

Не можна, на наш погляд, погодитися і з Є. О. Імикшеновою, яка, проводячи міжгалузеве дослідження пені, зазначає, що, на відміну від механізму забезпечувальної дії цивільно-правової неустойки, пеня за податковим законодавством не мав стимулюючого ефекту, вона як порука слугує лише джерелом задоволення майнових вимог держави до платника

податків у межах основного податкового зобов'язання [43, с.104]. З огляду на зазначене не можемо не приєднатися до позиції В. В. Сергєєвої, на переконання якої «стимулюючим чинником у даному разі виступає лише усвідомлення платником податків потенційної можливості застосування санкції податково-правової норми у вигляді пені в разі несвоєчасної сплати суми податкового зобов'язання» [151, с. 157].

2.3. Компенсаційна функція пені

На компенсаційний характер пені у податковому праві вказують багато провідних вчених-фінансистів, які вважають, що саме за рахунок пені компенсуються збитки, завдані майновим інтересам держави та органів місцевого самоврядування, втрати публічних грошових фондів, що обумовлюються несвоєчасною реалізацією обов'язку зі сплати податків і зборів [43, с. 103, 105; 50, с. 14; 52, с. 281; 71, с. 27; 85, с. 183; 92, с. 330; 109, с. 153; 146, с. 411 та ін.]. При цьому констатація компенсаційного характеру пені не залежить від того, як саме той або інший автор її розглядає (як спосіб забезпечення, санкцію, захід із подвійною природою тощо). Характеризуючи виконання пенею компенсаційної функції, П. М. Дуравкін наголошує, що «саме в цьому й полягає основне призначення пені в податковому праві, вона 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» [33, с. 4].

Схожу позицію обстоює Б. Н. Закарян, але він впевнений у виконанні компенсаційної функції не тільки пенею, а й усією нормативно встановленою сукупністю засобів правовідновлювального характеру. Він слушно зауважує,

що при регулюванні податкових відносин відновлювальні заходи орієнтовані на відновлення майнового стану суб'єктів, які мають отримувати кошти від сплати податків і зборів (держави та територіальних громад) внаслідок невиконання або неповного та несвоєчасного виконання обов'язку зі сплати податків [41, с. 92]. Проте, як нам вбачається, це не розкриває повною мірою суть компенсаційної функції пені. У своїй роботі Б. Н. Закарян характеризує пеню як правовідновлювальний захід, спрямований тільки на відновлення шкоди, завданої державі невчасною сплатою податку. При цьому він не враховує необхідність компенсувати шкоду, заподіяну платникові у результаті неправомірних дій з боку контролюючих органів.

Окрім цього, П. М. Дуравкін характеризує пеню у податковому праві як додаткове майнове обтяження для платника податків, який прострочив сплату податків і зборів. Він пише: «Пеня виступає мірою превенції, а будучи додатковим доходом для відповідних бюджетів, відшкодовуючи наслідки прострочення надходження до них податків і зборів, - засобом компенсації. Відповідно, пеню в податковому праві необхідно розглядати як захід, що забезпечує превенцію правопорушень, а також компенсацію несвоєчасної сплати податків і зборів до відповідних бюджетів» [33, с. 6-7]. Фактично, його підхід аналогічний підходу Б. Н. Закаряна і теж не враховує необхідності відновлення порушених інтересів платника податків. Така ситуація, скоріше за все, обумовлена тим, що пеню намагаються розглядати як різновид санкції, а не як виключно правовідновлювальний захід, внаслідок реалізації якого обов'язково виконується компенсаційна функція.

Нам складно погодитися із авторами, які змішують компенсаційні конструкції правовідновлення і механізми притягнення до відповідальності. Так, на переконання О. М. Бандурки, відповідальність за порушення податкового законодавства має «компенсаційно-каральний характер, який

полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів усіх рівнів від податків та зборів» [4, с. 153]. Безумовно, за порушення податкового законодавства може наступати фінансова, адміністративна і 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.

Принципову помилку, на наш погляд, допускає С. М. Попов, який стверджує, що відповідальність за порушення податкового законодавства об'єднує дві різні моделі юридичної відповідальності – правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Він пише: «Саме це підкреслює ст. 112 Податкового кодексу України, в якій зазначено, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності» [113, с. 273-274]. У даному разі доцільно вести мову про застосування відповідальності різного виду до одного і того самого правопорушення, але про правовідновлення у ст. 112 Податкового кодексу України немає жодного слова.

Подібний підхід, відповідно до якого пропонується виокремлювати дві моделі відповідальності за порушення податкового законодавства (правовідновлювальну, або компенсаційну, та штрафну – каральну) спостерігається й у інших вчених [65, с. 143; 109, с. 200]. Прихильники такого підходу пеню намагаються характеризувати як правовідновлювальну (компенсаційну) санкцію [13, с. 92; 147, с. 12; 159, с. 30; 179, с. 10]. Проте варто підкреслити, що пеня застосовується поряд із фінансовими штрафами, передбаченими главою 11 розділу II Податкового кодексу України [110].

Якщо це був різновид санкції, пеню не можна було б застосовувати разом із штрафами, тому що це протирічить ст. 61 Конституції України («Ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення») [58]. Наразі немає єдиної думки щодо того, яка характеристика пені (як правовідновлювального або компенсаційного заходу) найбільш повно відображає її правову природу. З. М. Будько схиляється більше до компенсаційної природи пені, оскільки компенсаційна та правовідновлювальна функції права займають відносно самостійне місце в системі функцій права [12, 219-220]. М.В. Карасьова розглядає пеню як правовідновлювальну санкцію [47, с.191]. Д. А. Ліпінського наголошує, що правовідновлювальними або каральними є не санкції, а функції, які вони виконують [74, с.293].

Приєднуємося до авторів, які виступають проти визнання пені мірою юридичної відповідальності, і вважаємо, що правова природа пені має переважно компенсаційний та забезпечувальний характер. При цьому аналіз податкового законодавства свідчить про віднесення пені до способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, а встановлений порядок та підстави її застосування переконують у виконанні компенсаційної функції. О. У. Латипова з цього приводу пише: «Якщо пеня була б за своєю природою санкцією, мірою юридичної відповідальності, вона не могла б застосовуватися за відсутності порушень податкового законодавства з боку платника податків» [71, с.26]. На наш погляд, вчена у даному разі припускається помилки, адже вона характеризує пеню, що починає нараховуватися у зв'язку із появою податкового боргу через невчасну сплату податків, і цілком справедливо вказує на реалізацію правовідновлювальної функції, а також прирівнює до неї плату за розстрочення податкового зобов'язання або його відстрочення. На наше переконання, в останньому

випадку компенсація має дещо інший характер. Дійсно, 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.

Слушною у даному контексті вбачається думка Н. В. Гребенюк: «Відновлююча функція податково-правового примусу виявляється в тому, що відбувається не лише припинення протиправної поведінки платника податків, а й поновлення попереднього правового становища, відновлення порушеного права владного суб'єкта податкових правовідносин, усунення негативних наслідків недотримання податково-правової норми, чим також досягається забезпечення публічного інтересу в податкових правовідносинах. Отже, ідеться про спонукання зобов'язаного суб'єкта вчинити те, що передбачено податково-правовою нормою, але за якихось причин не виконане ним, тим самим відновлюючи попередній стан певних суб'єктів» [28, с. 40]. Саме так має характеризуватися пеня – із урахуванням деліктності правовідносин та потреби реалізації компенсаційної функції, що обумовлено правопорушенням.

В. В. Сергєєва справедливо підкреслює, що забезпечувальна функція пені полягає в тому, що «з одного боку, обов'язок сплачувати пені (відповідно нести додаткові витрати) стимулює боржника до належного виконання покладеного на нього зобов'язання, з іншого боку, сплата пеней дозволяє державі компенсувати певною мірою ті збитки, які можуть бути нею понесені в результаті порушення строків сплати податків чи зборів. Компенсаційна функція пені полягає в тому, що платник податків, який несвоєчасно сплачує суму податкового зобов'язання, додатково зобов'язаний сплатити пеню та тим самим компенсувати збитки бюджетів та державних цільових фондів» [151, с. 154]. Як аргументи на підтвердження своєї позиції вчена наводить приклади

судової практики: «Несплата податку в строк повинна бути компенсована погашенням заборгованості за податковим зобов'язанням повним відшкодуванням шкоди, понесеної державою в результаті своєчасного внесення податку. Тому до суми власне не внесеного в строк податку (недоїмки) законодавець вправі додати додатковий платіж – пеню чи компенсацію втрат державної казни в результаті недоотримання додаткових сум у строк у разі затримки сплати податків» [118].

При цьому вчена, розкриваючи суть компенсаційної функції пені, наголошує, що ефективність її реалізації пов'язана з розміром, який закріплюється в законодавстві. Нормативний припис, що характеризує обов'язкове нарахування пені, неможливість договірного визначення її розміру за домовленістю сторін свідчить про імперативний характер цього заходу податково-правового примусу та принципову відмінність від пені як форми цивільно-правової неустойки [151, с. 154].

Викликає певні зауваження характеристика компенсаційного характеру пені, надана П. М. Дуравкіним. У своїй кандидатській дисертації він наголошує на неприйнятності підходу до пені як до компенсаційної санкції: «нарахування пені, на відміну від санкцій, не є відповідальністю за прострочення сплати податків і зборів, хоча й зумовлюється таким простроченням. Напевно, більш логічно говорити про компенсацію негативних наслідків, які виникають у зв'язку із простроченням сплати та існують до моменту погашення податкового боргу» [35, с. 153]. При цьому автор кардинально змінює власну думку і через декілька років після захисту своєї дисертації пише: «Наразі пеня в податковому праві України фактично є компенсаційно-штрафною санкцією, що зумовлено її нарахуванням як на суму несплачених вчасно податків і зборів, так і на суму штрафів. Тоді як пеня може виконувати компенсаційну функцію за умови її нарахування тільки на суму

невчасно сплачених податків і зборів, нарахування ж пені на інші суми суперечить її компенсаційному призначенню» [33, с. 7-8]. Складно погодитися з останнім через неможливість притягнення двічі до відповідальності одного виду. Проте варто підтримати П. М. Дуравкіна у тому, що необхідно змінити нормативно закріплену конструкцію пені та вивести штрафні санкції з бази її нарахування. У такому разі не залишиться сумнівів щодо превалювання компенсаційної функції пені серед інших функцій, які вона виконує.

Аргументованим вбачається підхід Н. Є. Маринчак, яка стверджує, що пеня в податковому праві має виключно відновлювальний характер. Фактично при цьому вона говорить про реалізацію компенсаційної функції пені, коли застосування цього механізму позбавляє правопорушника матеріальних благ, які він мав або міг би мати [78, с. 167-168]. Показовим у даному разі є порівняння ефективності заходів впливу на платника (санкцій та механізмів забезпечення виконання обов'язку), яке здійснює Р. Й. Халфіна. Вона наголошує, що правопоновлювальні заходи у низці випадків є ефективнішими, ніж заходи відповідальності [176, с. 310, 311]. З цього приводу Н. Є. Маринчак зазначає: «Пеня має яскраво виражену поновлювальну спрямованість і не передбачає змін існуючого податкового обов'язку платника. Більше того, застосовуючи штрафи, не завжди можливо відновити порушене право у повному обсягу, тим більше компенсувати шкоду, спричинену державі або територіальній громаді» [78, с. 167-168]. Маємо підкреслити, що застосування штрафів при вчиненні податкових правопорушень не має на меті поновлення порушеного права – це виключно каральний захід, спрямований, по-перше, на покарання винної особи та, по-друге, на формування у порушника стимула у майбутньому не вчиняти правопорушення. Тобто компенсаційна функція їм не притаманна.

Утім, реалізація пенею компенсаційної функції не означає повного відшкодування заподіяної суб'єкту податкових відносин шкоди. Вона не завжди компенсується, а майнове становище не завжди поновлюється. Для досягнення повного відшкодування необхідно, щоб збитки не відрізнялися від шкоди ні якісно, ні кількісно [97, с. 32]. Проте на практиці це може бути лише орієнтиром, оскільки встановити відповідність розмірів збитків бюджетів розміру пені, яка нараховується при виникненні податкового боргу, навряд чи можливо. І. В. Горський з цього приводу влучно зауважує, що наперед невідомо, які наслідки для держави або територіальної громади буде мати несплата податку вчасно. Це може призвести до прострочення виплат самої держави або до необхідності позичати кошти для покриття поточних видатків, що зазвичай відбувається на відплатних засадах [22, с. 8]. Отже, характеризуючи компенсаційну функцію пені, можемо визначити її ефективність лише опосередковано. При цьому говорити про універсальний механізм компенсації, який повністю і завжди буде покривати всі заподіяні неправомірними діями учасників податкових відносин наслідки, на наше переконання, не можна.

Крім того, саме нарахування пені не гарантує її сплати, адже платника може бути визнано банкрутом або податковий борг визнано безнадійним. У такому разі взагалі неможливо говорити про реалізацію компенсаційної функції. Так, нарахування пені, її облік у відповідних базах даних, робота співробітників контролюючих органів, що займаються питаннями погашення податкового боргу, – це все, фактично, потребує матеріальних ресурсів, адже такі напрями діяльності фінансуються за рахунок держави або територіальних громад. Таким чином, компенсаційна функція пені, незважаючи на те, що є основною, в окремих випадках може і не виконуватися. Влучною, на наш погляд, є думка В. Є. Кузнєнкової, яка наголошує, що законодавець,

закріплюючи механізм пені у податковому регулюванні, використав один із прийомів юридичної техніки, а саме неспростовні презумпції, тобто презумпції, спростування яких законом не передбачено, хоча за своєю природою вони становлять вірогідні узагальнення. Якщо в силу певних обставин дійсний розмір збитків держави не буде відповідати встановленому цією презумпцією, все рівно стягнення буде здійснюватися відповідно до останнього. Спростування такої презумпції не має юридичного значення, тому вона неспростовна [60, с. 258].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

У процесі аналізу проблем, які увійшли до другого розділу дисертації, було зроблено такі висновки:

1. Констатовано, що пеня в податкових відносинах виконує одночасно три функції – превентивну, стимулюючу і компенсаційну.

2. Доведено багатосторонність застосування пені у податкових правовідносинах та встановлено, що загроза застосування пені, особливо коли це стосується обох сторін податкових правовідносин, формує суттєвий стимул для уникнення неправомірної поведінки та виконання покладених на суб'єктів податкових відносин обов'язків і дотримання відповідних прав.

3. Встановлено, що превентивна функція примусового заходу реалізується завдяки існуванню нормативно закріпленого механізму пені, усвідомленню наслідків пропущення строків сплати податків і зборів, що у своїй сукупності формує відповідний стимул у свідомості учасника податкових відносин не порушувати податкове законодавство.

4. Констатовано, що виконання пенею превентивної функції не дає підстав для ототожнення її як заходу забезпечення із санкціями за порушення

податкового законодавства, отже, й інші заходи забезпечення ототожнювати із санкціями не можна.

5. Визначено два напрями виконанням стимулюючої функції при нарахуванні та сплаті або стягненні пені. По-перше, саме усвідомлення платниками того факту, що у 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 із плином часу, мотивує платника скоріше погасити такий борг.

6. Констатовано, що за порушення податкового законодавства може наступати фінансова, адміністративна і 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.

7. Охарактеризовано механізми розстрочення й відстрочення податкового зобов'язання, при застосуванні яких сплачується платіж, що обраховується за правилами пені, але він фактично не є пенею – це плата за можливість реалізувати податковий обов'язок в інші строки, яка на момент її застосування не пов'язується із податковим правопорушенням.

8. Зроблено наголос на тому, що пеня має характеризуватися із урахуванням деліктності правовідносин та потреби реалізації компенсаційної функції, що обумовлено правопорушенням.

9. Запропоновано змінити нормативно закріплену конструкцію пені та вивести штрафні санкції з бази її нарахування. У такому разі не залишиться сумнівів щодо превалювання компенсаційної функції пені серед інших функцій, які вона виконує.

10. Доведено відсутність мети поновлення порушеного права у разі застосуванні штрафів при вчиненні податкових правопорушень – це виключно каральний захід, спрямований, по-перше, на покарання винної особи та, по-друге, на формування у порушника стимулу в майбутньому не вчиняти правопорушення; компенсаційна функція не притаманна санкціям.

11. Констатовано, що реалізація пенею компенсаційної функції не означає повного відшкодування заподіяної суб'єкту податкових відносин шкоди – вона не завжди компенсується, а майнове становище не завжди поновлюється. Характеризуючи компенсаційну функцію пені, визначити її ефективність можна лише опосередковано. При цьому говорити про універсальний механізм компенсації, який повністю і завжди буде покривати всі заподіяні неправомірними діями учасників податкових відносин наслідки, на наше переконання, не можна.

12. Доведено, що саме нарахування пені не гарантує її сплати, адже платника може бути визнано банкрутом, або податковий борг визнано безнадійним. У такому разі взагалі неможливо говорити про реалізацію компенсаційної функції. Нарахування пені, її облік у відповідних базах даних, робота співробітників контролюючих органів, що займаються питаннями погашення податкового боргу, – це все, фактично, потребує матеріальних ресурсів, адже такі напрями діяльності фінансуються за рахунок держави або територіальних громад. Отже, компенсаційна функція пені, незважаючи на те, що є основною, в окремих випадках може і не виконуватися.

РОЗДІЛ 3

ПРОЦЕДУРИ НАРАХУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА СПЛАТИ ПЕНІ

3.1. Визначення розміру пені та особливості її нарахування

У попередніх підрозділах роботи ми наголошували на необхідності диференціації підстав виникнення обов'язків зі сплати пені та сплати фінансових санкцій у вигляді штрафів. Найчастіше пеня застосовується не при порушенні строків сплати податків і зборів, а при більш пізніх строках сплати [71, с. 26]. Слід зауважити, що в науковій літературі найбільш поширеним є підхід, відповідно до якого підставою сплати штрафів є порушення строків сплати податків і зборів, а підставою нарахування пені є їх сплата у більш пізні строки. Йдеться про те, що скоєння податкового правопорушення, безумовно, тягне за собою накладення відповідальності, що відбувається на момент його виникнення. Проте пеня з цього моменту починає нараховуватися, а сплачується вона вже при погашенні податкового боргу. Таким чином, сплата пені фактично пов'язується не стільки з фактом скоєння самого правопорушення, скільки з реалізацією процедур стягнення податкового боргу.

Деякі вчені, характеризуючи процедури стягнення податкового боргу або його списання, пропонують їх визначати як самостійний захід податково-правового примусу. Наприклад, А. М. Тимченко, розкриваючи суть стягнення податкового боргу, наголошує, що це правовідновлювальний захід податково-правового примусу, який застосовується виключно за рішенням суду до платника, який не виконав обов'язок зі сплати податку згідно з вимогами податкового законодавства і має податковий борг, шляхом списання коштів з

рахунків платника, вилучення його готівкових коштів, або продажу майна платника, що перебуває у податковій заставі [163, с. 67-69].

Наводячи таку характеристику, А. М. Тимченко визначає ознаки стягнення як окремого примусового заходу: (1) стягнення мають здійснювати не лише органи державної податкової служби, а й державні виконавці; (2) зміст стягнення полягає у здійсненні певних примусових дій податковими органами та державними виконавцями, що дозволяють не змусити платника виконати свій податковий обов'язок, а вилучити у платника податків, який не виконав обов'язок зі сплати податку, грошові кошти у рахунок погашення його податкового боргу; (3) стягнення відбувається за умови, якщо у платника виникає податковий борг. Виходячи з цього, мова має йти саме про стягнення податкового боргу, а не грошового зобов'язання; (4) метою його реалізації є забезпечення виконання платником податків обов'язку зі сплати податку, що передбачає поновлення права держави та територіальних громад на надходження до публічних фондів коштів від податків та зборів; (5) стягнення здійснюється незалежно від наявності вини платника у діях, що призвели до виникнення у останнього податкового боргу; (6) стягнення провадиться лише за рішенням суду; (7) погашення заборгованості відбувається або за рахунок стягнення коштів з рахунків боржника, тобто у безготівковій формі, або можливе (у разі їх наявності у платника) вилучення готівкових коштів, або продажу майна платника, що перебуває у податковій заставі; (8) погашення відбувається за певною чітко визначеною послідовністю [163, с. 67-69]. З такою позицією варто погодитися, адже у випадку, коли застосування заходів забезпечення виконання податкового обов'язку не призводить до добровільного погашення податкового боргу (у тому числі і сплати пені), доводиться вдаватися до імперативних примусових заходів крайнього порядку, які забезпечать надходження як грошового зобов'язання, так і коштів,

що мають компенсувати державі або територіальним громадам втрачений час (пені).

Характеризуючи процедури сплати податкового боргу, А. В. Бортняк застосовує таку категорію, як «механізм стягнення податкового боргу». [10] Аналогічний підхід міститься також у роботах К. В. Хомича [179]. Вчені обстоюють при цьому позицію, відповідно до якої механізм стягнення регулюється переважно нормами адміністративного законодавства. При цьому А. В. Бортняк виокремлює такі його елементи: «а) встановлення місцезнаходження боржника, направлення податкової вимоги; б) проведення з ним співбесіди; в) можливе розстрочення (відстрочення) сплати податків та інших платежів; г) аналіз активів боржника; д) податкова застава; е) реалізація майна, що перебуває у податковій заставі; є) застосування адміністративного арешту активів платника податків; ж) зупинення операцій на банківських рахунках боржника та його дебіторів; з) стягнення податкового боргу у відповідному порядку; і) погашення податкового боргу у разі реорганізації чи ліквідації платника податків – боржника; и) застосування процедури банкрутства» [10]. Запропонована характеристика стягнення податкового боргу, як убачається, має процедурний характер. Тобто у даному разі можна говорити про опис процесу стягнення податкового боргу, але не про визначення елементів механізму стягнення.

Зауважимо, що на кожній з названих А. В. Бортняком стадій можуть застосовуватися різні заходи впливу на платника, зокрема й різні заходи забезпечення виконання податкового обов'язку. Справа в тому, що стягнення саме по собі – це захід примусовий. Отже, за визначенням, всі його складові також мають примусовий характер. Виходячи із цього, стає незрозумілим, як стосується заходів примусу, наприклад, співбесіда з платником або з'ясування місцезнаходження боржника. Нарешті, вбачається помилковим говорити у

даному разі, що названі К. В. Хомичом та А. В. Бортником заходи регулюються адміністративним законодавством. Всі процедури адміністрування податків регулюються другим розділом Податкового кодексу України, що має назву «Адміністрування податків, зборів, платежів» (аналіз активів боржника – ст. 89 і 94 Податкового кодексу України; застосування адміністративного арешту майна – ст. 94 Податкового кодексу України; зупинення операцій на банківських рахунках боржника та його дебіторів – ст. 89 і 94 Податкового кодексу України; погашення податкового боргу у разі реорганізації чи ліквідації платника податків – боржника – 97, 98 Податкового кодексу України; податкова застава – ст. 88-93 Податкового кодексу України; реалізація майна, що перебуває у податковій заставі – ст. 95 Податкового кодексу України; розстрочення (відстрочення) сплати податків та інших платежів – ст. 100 Податкового кодексу України; стягнення податкового боргу – ст. 95 Податкового кодексу України) [110]. Зауважимо при цьому, що Кодекс України про адміністративні правопорушення не входить до складу податкового законодавства (ст. 3 Податкового кодексу України).

У науковій літературі часто розмір пені ставиться у залежність від розміру податкового боргу [187, с. 110]. У зв'язку з цим існують пропозиції визнавати базою нарахування пені розмір податкового боргу [84, с. 69]. Таке твердження вбачається хибним, що обумовлено існуючою наразі структурою податкового боргу. Відповідно до п. 14.1.175 ст. 14 Податкового кодексу України податковим боргом є сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному цим Кодексом. Саме тому є помилковим визначати податковий борг, що вже включає пеню, базою обрахування цієї ж пені. Розмір бази обрахування пені обумовлений лише

двома складовими податкового боргу – сумою узгодженого грошового зобов'язання та накладених штрафних фінансових санкцій.

Актуальним питанням при нарахуванні пені є можливість включення до її бази штрафних санкцій. Цей аспект застосування пені неоднаково врегульовано у різних країнах світу. Так, згідно з ч. 4 ст. 52 Податкового кодексу Республіки Білорусь пені визначаються від несплачених сум податку, збору (мита) [87]; відповідно до ч. 4 ст. 75 Податкового кодексу Російської Федерації пеня визначається від несплаченої суми податку чи збору [88]; згідно з за ч. 4 ст. 126, ч. 2 ст. 129 Податкового кодексу Грузії сплата пені здійснюється у вигляді надбавки на суму податкової заборгованості, тоді як на податкову санкцію пеня не нараховується [86]. З огляду на зазначене П. М. Дуравкін підкреслює, що у цих країнах пеня нараховується лише на суму простроченого податкового зобов'язання і робить висновок, що тільки ця сума і має бути базою її нарахування, а пені на суму штрафів (за нормами податкового законодавства України) надає їй штрафного (карального) характеру [33, с. 7]. На підтвердження думки щодо необхідності вивести зі складу бази обрахування пені фінансові санкції можна навести доводи В. Філіпова. Вчений наголошує, що стягнення пені пов'язано із затриманням сплати податку, що обумовлює неправомірність її нарахування на інші суми [174, с. 21].

Розмір пені залежить від низки факторів. До них відносяться, зокрема, такі: а) база нарахування пені (фактично сума, до якої застосовується відповідна відсоткова величина); б) відсотковий розрахунок пені, встановлений законодавством; в) період, за який нараховується пеня. Зараз пеня відповідно до вимог підпункту 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 та абз. 1 п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України нараховується на суми грошових зобов'язань [111], причому пеня нараховується як на суму несплачених

вчасно податків і зборів, так і на суму штрафних санкцій. Сума узгодженого грошового зобов'язання та штрафних санкцій становить базу нарахування пені.

Нормативна конструкція, що обумовлює нарахування пені як на суму несплаченого грошового зобов'язання, так і на суму штрафних санкцій, застосовується не тільки в Україні. Наприклад, відповідно до ч. 5 ст. 610 Кодексу Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі в бюджет» пеня нараховується на суму недоїмки при зміні строку виконання податкового зобов'язання зі сплати податків, продовженні строку надання податкової звітності, а також надання додаткової податкової звітності [98]. Майже так само визначається база нарахування пені і в деяких інших країнах (ч. 1 ст. 52 Податкового кодексу Республіки Білорусь, ч. 2 ст. 126 Податкового кодексу Грузії тощо) [87; 86].

Питанням функціонального призначення пені в частині її нарахування на суму штрафних санкцій приділяє увагу П. М. Дуравкін. Вчений зазначає, що виконання пенею компенсаційної функції можливе за умови її нарахування тільки на суму невчасно сплачених податків і зборів, а обрахування її стосовно інших сум суперечить її компенсаційному призначенню. Варто підтримати фахівця у його пропозиції внести зміни до Податкового кодексу України, які мали б закріпити як базу нарахування пені лише суму несплачених вчасно податків і зборів. При цьому П. М. Дуравкін наголошує: «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» [34, с. 86-87].

Логічність нарахування пені тільки на суму грошового зобов'язання, а не на штрафні санкції можна підтвердити підходом щодо нарахування пені в інших галузях права. Наприклад, відповідно до Цивільного кодексу України пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день простроченого зобов'язання. Відповідно до вимог ст. 550 Цивільного кодексу України «проценти на неустойку не нараховуються». З цього приводу С. М. Попова зауважує, що пеня (як один з видів неустойки) у податковому регулюванні нараховується у вигляді процентів на штрафні санкції (інший вид неустойки), а такий порядок значно ускладнює розрахунки з бюджетом платників податків за платежами, що адмініструються контролюючими органами [113, с. 272].

Аналізуючи базу нарахування пені, можна помітити, що її розмір не має прямої залежності від заподіяної простроченням сплати платежу шкоди, на що зверталась увага у науковій літературі [43, с.105-106]. Утім, законодавець передбачив опосередковане урахування інфляційних процесів в економіці шляхом прив'язки розміру пені до одного з економічних показників – облікової ставки Національного банку України. Це впливає зі змісту п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України, де передбачено, що пеня нараховується з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України [111]. На переконання В. В. Сергєєвої, встановлення розміру пені на підставі облікової ставки Національного банку України на сьогодні є універсальним способом обчислення збитків, завданих несвоєчасною сплатою податкового зобов'язання [151, с. 161].

На відсутність наукового економічного обґрунтування (розрахунку) різних розмірів штрафів, пені та неустойок звертав увагу М. С. Малєїн. Він дійшов висновку, що розмір пені не може бути економічно обґрунтованим відповідно до розміру збитків, завданих порушенням зобов'язання [76, с.124]. При цьому Р. Усенко, характеризуючи пеню та штрафи у податковому регулюванні [168, с. 60], наголошує на недоцільності обґрунтування розміру штрафних санкцій та пені за пропозиціями, наданими М. С. Малєїним.

Аналізуючи проблему визначення економічно обґрунтованого розміру пені, що сплачується внаслідок прострочення реалізації податкового обов'язку, варто звернути увагу на підхід С. Д. Шаталова. Вивчаючи причини застосування пені, він наголошує, що обов'язок сплачувати пеню за несвоєчасну сплату податків і зборів покладається на платника податків (або податкового агента) у зв'язку з тим, що, не виконавши своєчасно своїх податкових зобов'язань, він фактично залишив у себе на певний час бюджетні кошти. «За несанкціоноване використання бюджетних коштів, тобто за самовільно взятий кредит, слід сплачувати проценти, які не можуть бути нижче ринкових процентів за банківські кредити. Однак такі проценти не можуть бути й надвисокими, оскільки будь-яка затримка сплати податків може мати дуже тяжкі наслідки для платника податків» [90, с. 525-526]. Варто погодитися з такою думкою та підкреслити, що наразі чинне податкове законодавство як орієнтир якраз і застосовує облікову ставку Національного банку України при обчисленні розміру пені.

Темпоральні аспекти реалізації процедур обчислення пені та інших складових елементів податкового боргу обумовлені моментом виконання або невиконання податкового обов'язку. При цьому важливим питанням постає визнання податкового зобов'язання узгодженим. Податковий кодекс України не містить визначення терміна «узгоджене податкове зобов'язання».

Закріплення процедур узгодження у ст. 105 (Узгодження суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах) стосується лише окремих випадків, а загальна процедура визнання зобов'язання узгодженим встановлена у ст. 54 Податкового кодексу України. Її реалізація залежить від того, на кого покладено обов'язок обчислювати податок (на платника, контролюючий орган, податкового агента тощо), а також від реалізації процедур оскарження. В останньому випадку потрібно додатково керуватися вимогами ст. 56-57 для визначення моменту визнання грошового зобов'язання узгодженим.

В. В. Сергеева підкреслює, що своєчасність надходження коштів від сплати податків і зборів залежить від належного виконання установами банків обов'язків щодо перерахування коштів до бюджетів та державних цільових фондів. Вона наголошує, що обов'язок юридичної особи щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється із сплатою податку, збору, обов'язкового платежу або його скасуванням або списанням податкової заборгованості. Вчена висловлює думку, що виконання обов'язку зі сплати податків і зборів слід пов'язувати з моментом документального оформлення волевиявлення платника на перерахування коштів до бюджету [151, с. 163-165]. Це питання є актуальним не тільки для визначення моменту, з якого можливе нарахування пені, а й для визначення того, хто її має сплачувати.

Відповідно до пункту 8.1. ст.8 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в розрахунковому документі, який надійшов протягом операційного часу банку, в день його надходження. У разі надходження розрахункового документа клієнта до обслуговуючого банку після закінчення операційного часу банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що

міститься в цьому розрахунковому документі, не пізніше наступного робочого дня [135].

Згідно з положеннями п. 129.6 ст. 129 Податкового кодексу України за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», з вини банку або органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, такий банк/орган сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції. Днем подання до установ банків платіжного доручення за всіма видами податкових платежів вважається день його реєстрації у цих установах.

При цьому відповідно до норм ст. 129 Податкового кодексу України не вважається порушенням строків зарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) з вини банку, якщо таке порушення стало наслідком регулювання Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до браку вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку для здійснення зарахування. Якщо в майбутньому банк або його правонаступники відновлюють платоспроможність, відлік термінів зарахування податків, зборів (обов'язкових платежів) розпочинається з моменту такого відновлення. При стягненні коштів та майна платників податків – клієнтів банків, страхувальників страхових організацій або членів інших небанківських фінансових установ, створених відповідно до закону, податкові органи або державні виконавці не мають права звертати стягнення на залишки коштів на кореспондентських рахунках банків, а також на страхові та прирівняні до них резерви банків, страхових організацій або небанківських фінансових установ, сформованих відповідно до законодавства [111].

Варто зазначити, що обов'язок з нарахування та сплати пені може бути покладено не тільки на зобов'язаних суб'єктів (платника, податкового агента). Як ми з'ясували, основним призначенням пені є відновлення порушеного права на можливість користуватися певними грошовими ресурсами. Безумовно, в рамках податкового регулювання рух коштів спрямовано від платників податків і зборів у відповідні державні та місцеві публічні фонди коштів. Проте чинне податкове законодавство визначає і випадки, коли кошти рухаються у зворотному напрямку. Одним із таких випадків є застосування механізму бюджетного відшкодування при реалізації податкового обов'язку платниками податку на додану вартість.

При сплаті податку на додану вартість в окремих податкових періодах може виникнути ситуація, коли розмір податкового кредиту більший за розмір податкових зобов'язань платника по такому податку. При цьому платник отримує право на бюджетне відшкодування, затримка з виплатою якого порушує право платника на право користування цими коштами. Виходячи з цієї логіки, правильним буде застосовувати до винних осіб механізм пені. У подібних ситуаціях вина із затриманням бюджетного відшкодування податку на додану вартість зазвичай лежить на контролюючому органі, у якому обліковується платник. Обов'язок нарахування та сплати пені при цьому передбачено п. 200.23 ст. 200 Податкового кодексу України, відповідно до якого суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення [111].

Показово, що зараз з'являється судова практика стягнення пені з контролюючих органів за прострочення реалізації процедури бюджетного відшкодування. Так, 13 березня 2018 року платник податку на додану вартість звернувся до суду з позовом до контролюючого органу та Управління Державної казначейської служби про стягнення з Державного бюджету України на користь Товариства бюджетної заборгованості у формі пені за несвоєчасне повернення бюджетного відшкодування. Правовими підставами заявлених вимог позивач вважав положення пункту 200.23 статті 200 Податкового кодексу України. 24 травня 2018 року рішенням Харківського окружного адміністративного суду, залишеним без змін постановою Харківського апеляційного адміністративного суду від 19 липня 2018 року, задоволено адміністративний позов платника, внаслідок чого стягнуто з Державного бюджету України в особі Управління Державної казначейської служби України на його користь у зв'язку з несвоєчасним відшкодуванням бюджетної заборгованості з податку на додану вартість пеню за період з 23 серпня 2017 року по 28 лютого 2018 року [115].

Контролюючий орган 20 серпня 2018 року подав касаційну скаргу, в якій просив ухвалити нове судове рішення, яким у задоволенні позовних вимог платнику відмовити. При цьому контролюючим органом було наголошено на різному тлумаченні пені в розумінні підпункту 14.1.162 статті 14 Податкового кодексу України та пункту 200.23 цього Кодексу, а також на неправильному застосуванні облікової ставки НБУ, використаної для обчислення заявленої до стягнення пені, з посиланням на підпункт 19-1.1.6 статті 19-1 цього Кодексу. Крім того, було зазначено, що контроль за правомірністю бюджетного відшкодування здійснюють контролюючі органи, а не державні податкові інспекції, внаслідок чого звернення з позовом до контролюючого органу не є правомірним.

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув дану справу і зазначив наступне. Суди першої та апеляційної інстанцій установили, що платником податку на додану вартість було подано до податкової інспекції податкову декларацію, а згодом – уточнюючий розрахунок про відшкодування з бюджету від'ємного значення з податку на додану вартість. Керівником податкового органу прийняте податкове повідомлення-рішення, яким зменшено суму бюджетного відшкодування з податку на додану вартість та застосовано штрафні (фінансові) санкції на підставі акта, складеного за результатами проведення податковим органом документальної позапланової виїзної перевірки платника з питань правомірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Вказане податкове повідомлення-рішення визнано протиправним та скасоване постановою Харківського окружного адміністративного суду. Потім постановою Харківського окружного адміністративного суду було підтверджено протиправну бездіяльність податкового органу та виникнення бюджетної заборгованості бюджету перед позивачем і стягнуто з Державного бюджету України на користь платника відповідну суму пені [115].

Ненадходження суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість на банківський рахунок позивача на виконання рішення суду відповідно до пункту 200.23 статті 200 Податкового кодексу України зумовило звернення позивача із позовом про стягнення пені у зв'язку з несвоєчасним відшкодуванням бюджетної заборгованості. Судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду дійшли висновку, що суди попередніх інстанцій здійснили системний аналіз положень підпункту 14.1.18 пункту 14.1 статті 14, статті 200 Податкового кодексу України, звертаючись до пункту 200.23 цієї статті, згідно з якою, суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку,

вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня у розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені. Також судді дійшли висновку, що з набранням чинності цього Кодексу у платника податку, який не отримує бюджетне відшкодування в порядку та строки, визначені статтею 200 Податкового кодексу України, виникає право на нарахування пені на суму такої заборгованості [111].

При цьому судом було доведено, що посилення податкового органу на те, що стягнення пені, нарахованої на суму наявної бюджетної заборгованості податку на додану вартість, можливе та здійснюється лише після фактичного погашення платнику цієї заборгованості, не узгоджується з положеннями Податкового кодексу України та не є неприйнятною як така, що не передбачена чинним законодавством. Більше того, суд визнав, що з огляду на системний аналіз положень статті 43 (регулює умови повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та пені) та пункту 200.23 статті 200 Податкового кодексу України, пеня нараховується на суму бюджетної заборгованості в силу Закону та не залежить від волевиявлення платника податку на додану вартість. Умови, порядок та строки відшкодування пені також встановлені Законом, зокрема повернення коштів шляхом перерахування на поточний рахунок платника податків в установі банку встановлене пунктом 43.4 статті 43 Податкового кодексу України. [115]

Щодо визначення моменту, з якого починається нарахування пені у разі пропущення строків сплати податків їх платниками, показовим є аналіз вад нормативного регулювання, здійснений Н. Є. Маринчак. Зокрема, вона вказує, що норми Податкового кодексу України в частині визначення правової

природи пені містять явні та суттєві неузгодженості щодо змісту даної категорії та механізму реалізації. Так, згідно з п. 14.1.162 ст.14 Податкового кодексу України пеня визначена як сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Констатовано, що з огляду на запроваджений кодексом алгоритм узгодження самостійно обчисленого платником податків грошового зобов'язання з податку (збору), встановленого п. 54.1 ст. 54, ст. 57 Податкового кодексу України, та узгодження грошового зобов'язання з податку (збору), визначеного за рішенням контролюючого органу згідно з п. 54.3 ст. 54, п. 56.17 ст. 56, п. 56.18 ст. 56, ст. 57 Податкового кодексу України, нарахування пені є неможливим раніше настання моменту узгодження та збігу строку на добровільну оплату публічного платежу. Разом з тим, зазначає Н. Є. Маринчак, п. 129.1.2 ст. 129 Податкового кодексу України законодавець передбачив можливість нарахування пені на суму заниженого платником податків грошового зобов'язання з податку (збору) не з дати, коли мала місце подія закінчення строку на оплату узгодженого податкового зобов'язання, а з дати заниження грошового зобов'язання з податку (збору) [78, с. 165-166].

Відповідно до п. 102.4 ст. 102 ПК України в разі, якщо грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом до закінчення строку давності, визначеного в п. 102.1 ст. 102, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою в самостійному погашенні такого грошового зобов'язання, може бути стягнуто протягом наступних 1095 календарних днів із дня виникнення податкового боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або визначення боргу безнадійним. [111]

При цьому варто звернути увагу на характеристику норми, що міститься у п. 102.1 ст. 102 Податкового кодексу України, надану Д. О. Гетманцевим. На його переконання ця норма «містить правову презумпцію: якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір щодо такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному чи судовому порядку. Доволі спірним є рішення законодавця викласти норму саме у формі презумпції, зміст якої полягає в припущенні звільнення платника від грошового зобов'язання» [19, с. 41]. Навряд чи законодавець у даному разі ставив за мету надання можливості платникові уникнути відповідальності. Інститут строків застосовується у багатьох галузях права, не є виключенням і підгалузь податкового права. Крім того, надмірно великий обсяг інформації, яку потрібно обліковувати та обробляти, здатний значно ускладнити діяльність контролюючих органів, знизити її ефективність. З цих причин, вважаємо, застосування строку давності, вказаного у ст. 102 Податкового кодексу України, у тому числі для обрахування пені, є цілком виправданим.

Момент початку нарахування пені відповідно до чинного законодавства пов'язується із настанням однієї з трьох подій. По-перше, у разі закінчення строків погашення узгодженого грошового зобов'язання початок обрахування пені диференційовано залежно від суб'єкта її нарахування: а) при самостійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків – після спливу 90 днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного Податковим кодексом України; б) при нарахуванні суми грошового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні-рішенні

згідно з Податковим кодексом України. По-друге, нарахування пені починається у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного або судового оскарження). По-третє, пеня починає нараховуватися у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб або органом Державної фіскальної служби під час перевірки такого податкового агента [114]. У будь-якому разі можна стверджувати, що момент початку нарахування пені залежить від суб'єкта, на якого покладено відповідний обов'язок.

При реалізації податкових відносин трапляються випадки, коли підставами для початку нарахування пені визнаються відмінні від прострочення сплати податкового зобов'язання факти. Йдеться про помилки, допущені у документах податкової звітності, а саме – про помилку в ознаці доходу у формі 1 ДФ. Наразі є судова практика щодо цього питання, яка свідчить про наступне. Платник податку зобов'язаний подавати у строки, встановлені Податковим кодексом України, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до контролюючого органу за місцем свого розташування. Цей обов'язок встановлено відповідно до підпункту "б" пункту 176.2 статті 176 Податкового кодексу України. Такий розрахунок має подаватися лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду. При цьому неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми

доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 510 гривень (пункт 119.2 статті 119 Податкового кодексу України).

Колегія суддів Вищого адміністративного суду України звернула увагу на те, що відображення позивачем у розрахунках за формою 1ДФ «Сум доходу нарахованого (виплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку» нарахованого (виплаченого) доходу з помилковою ознакою не можна кваліфікувати як подання звітності з недостовірними відомостями, оскільки товариством у розрахунках відображалися правильні суми за правильні періоди, а помилка у ознаці не впливає на зміст розрахунку [117].

На необхідність нарахування пені може впливати характер використання товарів. Так, певні товари звільняються від оподаткування ввізним митом, що ввозяться на митну територію України в митному режимі імпорту Союзом європейських футбольних асоціацій (далі - УЄФА), уповноваженими УЄФА особами, футбольними клубами/командами, які беруть участь у фінальних матчах Ліги чемпіонів УЄФА та Ліги чемпіонів УЄФА серед жінок сезону 2017/2018 (далі - фінальні заходи Ліги чемпіонів УЄФА 2018 року). Йдеться про товари, необхідні для забезпечення організації та проведення зазначених заходів, при цьому продаж таких товарів на території України забороняється [131].

Також звільняються від оподаткування окремі різновиди транспортних засобів (ті, що класифікуються в товарних позиціях 8702, 8703, 8704 згідно з УКТ ЗЕД), які тимчасово ввозяться на митну територію України УЄФА, уповноваженими УЄФА особами, футбольними клубами/командами, які беруть участь у фінальних заходах Ліги чемпіонів УЄФА 2018 року, для забезпечення організації та проведення зазначених заходів. Ці транспортні засоби можуть бути поміщені у митний режим тимчасового ввезення з

умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без забезпечення виконання зобов'язань із сплати митних платежів, передбачених розділом X цього Кодексу, на строк до трьох місяців [131].

Принциповою вимогою законодавця, що стосується двох окреслених вище випадків, є необхідність використовувати такі товари за встановленим чинним податковим 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. При цьому додатково покладається обов'язок сплатити пеню, нараховану відповідно до статті 129 цього Кодексу, розраховану з дня надання звільнення або умовного повного звільнення від оподаткування. Отже, у разі надання платнику податків законної можливості не сплачувати податок у певних випадках пеня може нараховуватися, якщо платником порушено умови звільнення товарів від оподаткування навіть після їх ввезення та використання.

Характеризуючи строки давності під час нарахування пені, Д. О. Гетманцев зазначає, що її нарахування супроводжує весь період існування податкового боргу: від моменту його виникнення до повного погашення. Пеня не нараховується на пеню, однак нараховується на всю суму податкового боргу (узгодженого грошового зобов'язання). При цьому Д. О. Гетманцев підкреслює, що існування податкового боргу тягне за собою нарахування пені, а припинення податкового боргу припиняє таке нарахування, однак не впливає на зобов'язання платника зі сплати вже нарахованих сум пені. Вчений пояснює, що «являючи собою захід відповідальності за несвоєчасну сплату податкового боргу, пеня нараховується щоденно, автоматично, незалежно від строків давності й вини платника в несвоєчасній сплаті податкового боргу (за окремим винятком,

встановленим ст. 130 ПК України). При цьому закон не встановлює строків давності стягнення пені. Пеня не включається до складу грошового зобов'язання, а отже, на неї не поширюється дія ст. 102 ПК України. Аналізуючи чинну редакцію Податкового кодексу України, можемо з упевненістю стверджувати, що податкова пеня, нарахована один раз на суму грошового зобов'язання, стягується безстроково, що, безперечно, не має ані логіки, ані будь-якого сенсу взагалі» [19].

На необхідності розмежування сплати і стягнення пені заострює увагу М. П. Кучерявенко [67, с. 466]. На переконання вченого, визначальним у цьому разі має бути те, у який спосіб погашається сума податкового боргу – шляхом її сплати (добровільно) або стягнення (примусово). Відповідно до підзаконних нормативно-правових актів нарахування пені закінчується у день прийняття банком, обслуговуючим платника податків, платіжного доручення на сплату суми податкового боргу. У разі погашення суми податкового боргу шляхом стягнення коштів або відчуження інших активів боржника, нарахування пені зупиняється у день такого стягнення або відчуження активів з права власності (повного господарського відання) боржника в рахунок погашення, незалежно від строків оплати вартості таких активів їх покупцем [114; 127; 126].

П. М. Дуравкін при цьому підкреслює, що навіть у разі добровільного погашення податкового боргу можливим є примусове нарахування та погашення пені. Передбачається обов'язковий розподіл коштів, які сплачуються в рахунок погашення податкового боргу на дві частини. Тож, зазначає П. М. Дуравкін, у разі, коли такий розподіл здійснюється не платником податків у платіжному дорученні, а контролюючим органом, то нарахування й погашення пені здійснюється, по суті, примусово, тобто вона

стягується так само, як це було б при примусовому погашенні всієї суми податкового боргу [35, с. 163-164].

Чинним податковим законодавством передбачено випадки звільнення від нарахування пені. Так, згідно із п. 132.3 ст. 132 Податкового кодексу України у разі якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується. При цьому дане правило не застосовується у двох випадках. По-перше, коли платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження. По-друге, у разі встановлення судом факту вчинення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати податкового зобов'язання.

Певні особливості звільнення від нарахування пені стосуються випадків переміщення товарів через митний кордон України, коли у подальшому з'ясовується, що декларант порушив митні правила. Так, ч. 1 п. 132.1 ст. 132 Податкового кодексу України передбачено, що у разі порушення умов митних режимів, при розміщенні в які надано умовне звільнення від оподаткування, а також у разі порушення умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування відповідно до Податкового кодексу України, особа, відповідальна за дотримання митного режиму, а також особа, відповідальна за дотримання умов, за яких надається звільнення від оподаткування (щодо цільового використання товарів), зобов'язані сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення (умовне звільнення), та пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування до дня оплати. [111; 166]

У Російській Федерації платник податків при порушенні правил реалізації податкового обов'язку в окремих випадках може звільнитися тільки від застосування до нього податкових санкцій, а саме штрафу, але не від необхідності сплати в бюджет недоїмки і пені, тому що і недоїмка, і пеня відповідно до кодексу не належать до заходів відповідальності (ст.111 Податкового кодексу Російської Федерації). [89] Такої ж точки зору дотримується і Конституційний Суд Російської Федерації у постанові від 17 грудня 1996р. № 20-п «По справі про перевірку конституційності пунктів 2 і 3 частини першої статті 11 Закону Російської Федерації від 24 червня 1993 року «Про Федеральні органи податкової поліції» [108].

Показовим у даному контексті є коментар вказаного рішення, наданий О. В. Івановим: «Таке визначення сутності пені за затримку сплати податків в указаній постанові носило в більшій мірі характер прийняттого компромісу між об'єктивними фіскальними інтересами держави і тлумаченням норм Конституції про допустиме обмеження права власності платника податків. Правова конструкція пені як додаткового компенсаційного (по суті відновлювального) платежу, дозволила Конституційному Суду Російської Федерації визнати відповідним Конституції Російської Федерації безспірний порядок їх стягнення з платників податків - юридичних осіб» [42, с.131].

3.2. Облік пені та її відображення в облікових та звітних документах

Варто наголосити на певних особливостях реалізації процедур відображення обрахованої пені у формах податкових декларацій. Вважаємо, що їх доцільно розглядати окремо за різними податками, оскільки форми звітності диференційовані за типом платежу.

Так, форма Податкової декларації з рентної плати затверджена наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 № 719 [129]. Окрім основної

частини, декларація містить додатки. Відповідний тип додатка забезпечує обчислення податкового зобов'язання за відповідним видом об'єкта оподаткування. Зокрема, розрахунок податкових зобов'язань з рентної плати за спеціальне використання води здійснюється у Додатку 5 до декларації, де заповнюються всі рядки усіх розділів з урахуванням приміток, а показники розрахунку зазначаються у гривнях з копійками.

При цьому уточнююча декларація подається із Додатками 5, у яких виявлені помилки, окремо за кожний податковий період. У Додатках 5, зокрема, зазначається:

у рядку 13 - податкове зобов'язання за податковий (звітний) квартал;

у рядку 14 - сума податкового зобов'язання, зазначена у рядку 13 додатка 5 раніше поданої декларації, що узгоджується у зв'язку із самостійним виявленням помилки (у рядку 14.1 - податкове зобов'язання, що збільшується (р. 13 - р. 14), у рядку 14.2 - податкове зобов'язання, що зменшується (р. 14 - р. 13));

у рядку 15 - розмір штрафної санкції (десятковим дробом), що застосовується у разі заниження у раніше поданій декларації суми податкових зобов'язань, що самостійно узгоджується платником, визначеної відповідно до п.п. "а" п. 50.1 ст. 50 Податкового кодексу України (3 %);

у рядку 16 - сума штрафу;

у рядку 17 - сума пені, яка нараховується платником самостійно відповідно до ст. 129 Податкового кодексу України [129].

Розмір пені може змінюватися залежно від способу виправлення помилок у Податковій декларації. Розглянемо це на прикладі збору за місця для паркування транспортних засобів. У разі виявлення помилки до закінчення граничного строку подання декларації для її виправлення досить скласти нову звітну декларацію з виправленими показниками. В іншому випадку, коли

граничний термін подачі вже настав, необхідно керуватися нормами ст. 50 Податкового кодексу України та 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. Виходячи з цього, при виявленні декількох помилок у різних податкових періодах необхідно скласти і подати кілька уточнюючих декларацій. Одним з основних вимог податкового законодавства в даному випадку є складання уточнюючої декларації в періоді виявлення помилки за формою декларації збору з проставленням примітки в полі «Уточнюючий». У рядках 1-3 декларації вказуються правильні показники за виправляється період: в рядок 4 переносяться суму збору з декларації, в якій допущена помилка, тобто вказується помилкова сума; в рядку 5 записують правильну суму нарахованого збору за період, що уточнюється. Решта рядків заповнюється залежно від того, чи призвела виявлена помилка до переплати або недоплати платежу. Важливо зауважити, якщо внесені зміни свідчать про недоплату податкового зобов'язання (заповнено рядок 6 декларації), то платник збору самостійно нараховує собі штраф у розмірі 3% від суми недоплати.

У другому випадку при виправленні помилки за один минулий період у складі звітної або звітної нової декларації розмір самостійно обрахованого штрафу становитиме не 3%, а 5% від суми недоплати. У заголовній частині такої декларації додатково заповнюється поле «Податковий (звітний) період, за який виправляються помилки», а в табличній частині рядка 4-7 заповнюються так само, як і в уточнюючій декларації. За донарахування суми збору заповнюється рядок 8, в якій вказується сума штрафу, розрахована в розмірі 5% від суми недоплати.

Слід звернути увагу, що сума пені визначається згідно з положеннями ст. 129 Податкового кодексу України при заниженні податкових зобов'язань у будь-якому випадку незалежно від способу виправлення помилок. При цьому заповнюється рядок 9, у якому вказується сума пені. У той же час база нарахування пені різна для зазначених двох варіантів виправлення і відрізняється на 2% від розміру донарахованого зобов'язання, що впливає безпосередньо і на кінцевий розмір пені.

Відповідно до чинного законодавства платник податків самостійно обчислює суму податкового або грошового зобов'язання й пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені Податковим кодексом України (п. 54.1 ст. 54 Податкового кодексу України). При цьому фахівці Державної фіскальної служби України звертають увагу на терміни, з якими пов'язується момент початку нарахування пені [189]. Так, при нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, у тому числі у разі внесення змін до податкової звітності внаслідок самостійного виявлення платником податків помилок нарахування пені (пп. 129.1.3 п. 129.1 ст. 129 Податкового кодексу України) розпочинається після спливу 90 календарних днів (у загальному випадку), або 270 календарних днів (при застосуванні механізму трансфертного ціноутворення у разі здійснення платником податків самостійного коригування відповідно до пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України), наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання.

Момент закінчення нарахування пені пов'язується із днем зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, або в інших випадках погашення податкового боргу чи грошових зобов'язань (п.п. 129.3.1 п. 129.3 ст. 129

Податкового кодексу України). Абзацом другим п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України встановлено, що на суми грошового зобов'язання, визначеного пп. 129.1.3 п. 129.1 ст. 129 (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування 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 пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України), 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 [189].

При простроченні сплати таких платежів, як податок на доходи фізичних осіб та військового збору, податковий агент може це помітити та виправити у наступному податковому періоді шляхом сплати відповідних платежів. У разі, якщо на момент виявлення порушення контролюючим органом він сплатив його вже в повній сумі, зазвичай, як свідчить практика, представники контролюючих органів наполягають на застосуванні штрафів відповідно до п. 127.1 ст. 127 Податкового кодексу України (25% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету; 50% суми податку, якщо ті самі дії вчинені повторно протягом 1095 днів; 75% суми податку, якщо порушення відбувається втретє та кожного наступного разу) та нарахування пені за кожен календарний день прострочення згідно з правилами, установленими ст. 129 Податкового кодексу України [111].

Як убачає Є. Панчишин, така поведінка не відповідає вимогам чинного законодавства. Він обстоює думку, що за умов, коли на момент виявлення порушення контролерами податок сплачено в повному обсязі, слід вважати це не несплатою податку, а його несвоєчасною сплатою. Тому, зазначає фахівець, і штраф потрібно застосовувати інший – згідно зі ст. 126 Податкового кодексу

України за несплату суми грошового зобов'язання протягом строків, визначених Податковим кодексом України (при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – 10% погашеної суми податкового боргу, а у разі затримки понад 30 календарних днів – 20% погашеної суми податкового боргу) [17].

При з'ясуванні особливостей відповідальності, що виникає внаслідок неналежного подання звітних документів, варто звернути увагу на позицію В. В. Спасибо щодо цього питання. На його думку, подання податкової декларації є організаційним зобов'язанням, окремим обов'язком платника податку, який не є тотожним його іншому обов'язку зі сплати суми податку (організаційно-майновому зобов'язанню). Вчена переконливо доводить, що склад цього правопорушення не містить суспільно шкідливих наслідків у вигляді неотримання сум податків бюджетами чи державними цільовими фондами. При цьому вона зазначає, що «склад такого злочину, як ухилення від сплати податку, в обов'язковому порядку передбачає наявність суб'єктивної сторони у вигляді прямого умислу, встановлення якого навряд чи має бути обов'язковим для виникнення обов'язку по сплаті пені» [159, с. 30]. На наше переконання, у даному разі складно взагалі говорити про можливість нарахування пені, адже базою її нарахування, як ми вже вказували, є сума узгодженого грошового зобов'язання та санкцій. У випадку ж із порушенням порядку подання звітності формально суми грошового зобов'язання немає, тому говорити про нарахування пені – передчасно.

Даючи відповідь на запитання, яким чином нараховується пеня у разі адміністративного або судового оскарження податкового повідомлення-рішення, якщо рішення прийнято на користь контролюючого органу, потрібно керуватися, зокрема, ст. ст. 111, 126, 129 та 14 Податкового кодексу України. Так, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства,

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Фінансова відповідальність встановлюється та застосовується, перш за все, відповідно до вимог Податкового кодексу України. При цьому, на переконання фахівців Державної фіскальної служби України, фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені [182]. В попередніх розділах роботи ми неодноразово наголошували на хибності ототожнення пені та штрафів, тому вважаємо за необхідне надати власні аргументи щодо запропонованої в офіційних ресурсах характеристики процедури застосування пені.

Дійсно, відповідно до вимог п.п. 126.1 п. 126 Податкового кодексу України у разі, якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання (крім випадків, передбачених п. 126.2 ст. 126 Податкового кодексу України) протягом строків, визначених Податковим кодексом України, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу. Розмір штрафу диференційовано залежно від терміну затримки із сплатою відповідного платежу. Якщо затримка не перевищує 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, розмір штрафу складе 10 відсотків погашеної суми податкового боргу, а в разі затримки більше 30 календарних днів – 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

При цьому пунктом 129.1 ст. 129 Податкового кодексу України визначено два відправні моменти, що стосуються початку нарахування пені. При нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки, нарахування пені починається з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків податкового зобов'язання, визначеного

Податковим кодексом України (у тому числі за період адміністративного або судового оскарження). При нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом у випадках, не пов'язаних з проведенням податкових перевірок, нарахування пені починається з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження). При нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, пеня починає нараховуватися після спливу 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання.

Варто наголосити, що норми чинного податкового законодавства не передбачають відповідальності за несплату пені. Водночас, сума непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному Податковим кодексом України, є складовою податкового боргу відповідно до п.п. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України.

Розглянемо випадки нарахування пені, пов'язані зі сплатою податку на доходи фізичних осіб. При цьому можна виділити три різних випадки. У першому випадку пеня нараховується після закінчення встановлених Податковим кодексом України строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу (пп. 129.1.1 Податкового кодексу України). Причому, згідно з п. 54.2 Податкового кодексу України грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування (виплати) доходу на користь платника податків - фізичної особи, вважається узгодженим податковим агентом або платником податків, які отримують доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання. Цей момент визначається за календарною датою, встановленою

розділом IV Податкового кодексу України для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету.

При цьому застосовується традиційний підхід до нарахування пені: при самостійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків - від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного Податковим кодексом України; при нарахуванні суми грошового зобов'язання контролюючими органами - від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного в податковому повідомленні-рішенні згідно з Податковим кодексом України.

На суму податкового боргу нараховується пеня, визначена за правилами п.п. 129.1.1 Податкового кодексу України (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (частини) погашення (залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою), за кожен календарний день прострочення у його сплаті.

У другому випадку початок нарахування пені пов'язується з днем настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження (п.п. 129.1.2 Податкового кодексу України). При цьому пеня нараховується на суму заниження та за весь період заниження (в тому числі, за період адміністративного або судового оскарження) з розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день заниження.

У третьому випадку пеня починає нараховуватися з дня настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при

виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб та (або) контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента (пп. 129.1.2 Податкового кодексу України). Пеня нараховується із розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виплати (нарахування) доходів на користь платників податків – фізичних осіб.

Безумовно, притягнення до фінансової відповідальності за несвоєчасну сплату податкового обов'язку з податку на доходи фізичних осіб тягне за собою і нарахування пені за окресленими нами вище правилами. Утім, не в усіх випадках, пов'язаних із несплатою даного податку, може наставати відповідальність. [44] Так, за загальним правилом відповідно до вимог ст. 127 Податкового кодексу України ненарахування, неутримання або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від 25% до 75% відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню або сплаті до бюджету. У той же час, дані штрафи не застосовуються, коли ненарахування, неутримання або несплата податку на доходи фізичних осіб самостійно виявляє податковий агент при проведенні перерахунку цього податку, передбаченого п. 169.4 Податкового кодексу України, і виправляє в наступних податкових періодах протягом податкового (звітного) року відповідно до норм Податкового кодексу України (п. 119.2 ст. 119, ст. 50 Податкового кодексу України) [111].

Особливості звільнення від відповідальності і, як наслідок, від нарахування пені саме з цього податку пов'язані з одним з факультативних елементів його податкового механізму – з податковою соціальною пільгою. Відповідно до норм ст. 169 Податкового кодексу України платник податку може зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу на суму цієї пільги, розмір якої зв'язується з особливостями правового статусу

конкретного платника, кількості у нього дітей, наявності в сім'ї інвалідів і обчислюється в певному процентному співвідношенні до прожиткового мінімуму доходів громадян.

При обчисленні податкової соціальної пільги згідно з п.п. 169.4.2 ст. 169 Податкового кодексу України роботодавець працівника - платника даного податку зобов'язаний здійснити (в тому числі, за місцем застосування податкової соціальної пільги) перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги: а) за результатами кожного звітного податкового року під час нарахування заробітної плати за останній місяць звітного року; б) при здійсненні розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку або у випадках, визначених пп. 169.2.3 Податкового кодексу України; в) під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем. При цьому податковий агент може здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку на доходи фізичних осіб за будь-який період і в будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, причому незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги (пп. 169.4.3 Податкового кодексу України) [111].

Безумовно, в ході перерахунку податку на доходи фізичних осіб у зв'язку із зазначеними вище підставами може виникнути ситуація, коли виявляється його недоплата. У такому випадку сума недоплати даного обов'язкового платежу стягується агентом за рахунок суми будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць (п.п. 169.4.4 ст. 169 Податкового кодексу України), а в разі недостатності такого доходу - за

рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців до повного погашення суми такої недоплати.

Більш того, на практиці може виникнути ситуація, коли неможливо буде сплатити податок за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців. Йдеться про виявлення недоплати за цим податком після проведення остаточного розрахунку з працівником, який припинив трудові відносини. При цьому непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання працівника – платника податку з доходів фізичних осіб і обов'язок з її сплати покладається вже не на податкового агента, а на самого платника, який повинен розрахуватися з бюджетом за наслідками звітного податкового року самостійно. Таким чином, в подібному випадку ні штрафні санкції, ні пеня застосовуватися не буде. Це свідчить про невірність суджень про причинно-наслідковий зв'язок між несплатою податку та виникненням обов'язку зі сплати пені.

Як убачає В. В. Спасибо, законодавчо закріплена можливість не сплачувати пеню у разі самостійного виявлення помилки та сплати суми податку у наступному податковому періоді є необґрунтованою. Свою думку він обґрунтовує так: «пеня є періодичним платежем, який стягується за прострочення виконання певного грошового або іншого зобов'язання. Тому юридичним фактом, з яким має бути пов'язане виникнення зобов'язання по сплаті пені, є сам факт невиконання чи несвоєчасного виконання певного грошового зобов'язання. З цієї точки зору, припинення зобов'язання по сплаті пені не може бути пов'язане або поставлене в залежність із підставою припинення основного зобов'язання, в тому числі самостійним його виконанням зобов'язаною особою чи примусовим виконанням» [159, с. 28-31]. З подібним твердженням не можна погодитись, адже у даному випадку вчений не враховує правової природи пені, її основної мети – забезпечити

надходження відповідних податків і зборів, а також компенсувати втрати майнового характеру, обумовлені невчасним їх надходженням. Пеня – це не міра відповідальності, не штраф, тому говорити про необґрунтованість звільнення від пені у разі, коли платник самостійно виправив свою помилку, мабуть, недоречно.

Облік пені контролюючими органами ведеться із застосуванням інтегрованих карток платників. Застосування таких карток є формою оперативного обліку податків, зборів, митних платежів до бюджетів та єдиного внеску, що ведеться за кожним видом платежу та включає перелік показників підсистем інформаційної системи органів державної фіскальної служби, які характеризують стан розрахунків платника з бюджетами та цільовими фондами. Облікові показники, що інтегруються в процесі ведення оперативного обліку, фіксуються в інтегрованих картках платників відповідно до Порядку 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, затвердженого наказом Міністерства фінансів України у 2016 році [114].

Вказаним положенням встановлюється порядок зарахування коштів у рахунок різних складових податкового боргу. Так, при погашенні платником суми податкового боргу (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 наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, а в останню чергу – у рахунок пені згідно з черговістю їх виникнення. При цьому в разі, коли платник не дотримується такої черговості погашення або не визначає її у платіжному документі (чи визначає з порушенням даного порядку), орган Державної фіскальної служби України самостійно здійснює розподіл такої суми саме у

такому порядку – спочатку грошове зобов’язання, потім сума нарахованих штрафних санкцій і в останню чергу – нарахована пеня.

Дещо по-іншому обліковується та нараховується пеня у разі оскарження рішень контролюючих органів. Наприклад, у разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов’язання або його частини у порядку адміністративного або судового оскарження пеня за період заниження такого грошового зобов’язання або його частини скасовується (п. 129.2 ст. 129 Податкового кодексу України) [111].

У разі застосування платником податків права на адміністративне оскарження наданого йому податкового повідомлення-рішення, момент початку нарахування пені змінюється. Точніше, на час проведення адміністративного оскарження в порядку ст. 56 Податкового кодексу України призупиняється нарахування пені. Більше того, підставою для призупинення нарахування пені згідно із п. 130.1 ст. 130 Податкового кодексу України є прийняття відповідно до процедури адміністративного оскарження керівником контролюючого органу або його заступником рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені статтею 56 даного Кодексу. При цьому пеня не нараховується протягом таких додаткових строків незалежно від результатів адміністративного оскарження [111].

Згідно із положеннями п. 2 глави 1 розділу II Порядку 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, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.04.2016 р. № 422, у разі нарахування, зокрема, сум грошових зобов’язань і пені з податків, зборів та сум єдиного внеску, визначених у відповідному акті індивідуальної дії контролюючим

органом (акті перевірки, податковому повідомленні-рішенні, рішенні про застосування штрафних санкцій тощо), автоматично кожному платнику відкривається інтегрована картка платника. При цьому деталізується порядок відображення в інформаційній системі органів Державної фіскальної служби результатів адміністративного або судового оскарження донарахованих сум з відповідним перенесенням до інтегрованої картки платника у главі 4 розділу V вказаного Порядку [114].

Згідно з положеннями глави 4 розділу V наведеного Порядку працівники підрозділів органів Державної фіскальної служби України, до компетенції яких належать розгляд скарг при проведенні процедури адміністративного оскарження або супроводження справ у судах при проведенні процедури судового оскарження, забезпечують внесення даних до інформаційних систем, у яких відображаються результати адміністративного або судового оскарження. Внесення такої інформації має відбуватися у день отримання чи складання відповідних документів або отримання інформації з подальшим збереженням даних та встановленням зв'язків записів зазначених інформаційних систем із записами підсистеми, що відображає результати контрольно-перевірочної роботи. На підставі інформації з інформаційної системи, яка забезпечує відображення результатів адміністративного оскарження, про початок або продовження у законодавчо встановлені строки процедури адміністративного оскарження донарахована або зменшена сума вважається неузгодженою. У разі внесення вказаної інформації до настання граничного строку сплати чи зменшення відповідні облікові показники в інтегрованій картці платника блокуються, а донараховані чи зменшені суми не відображаються та не беруть участі у розрахунках. У разі внесення інформації після настання граничного строку сплати чи зменшення у інтегрованій картці платника відображаються облікові показники щодо виключення з обліку

донарахованих чи зменшених сум у зв'язку із запізненням надходження скарги [114].

За загальним правилом нарахування пені закінчується у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства. При цьому чинною редакцією ст. 129 Податкового кодексу України передбачено й інші випадки, коли нарахування пені припиняється [111]. Йдеться про:

- а) проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;
- б) запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення Національним банком України);
- в) прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

Характеризуючи процедури закінчення нарахування пені, варто звернути увагу на принципові зміни, що відбулися наприкінці 2016 року у зв'язку із корегуванням законодавцем ст. 129 Податкового кодексу України. До 1 січня 2017 року при нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, пеня починала нараховуватися після спливу 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання. При цьому розмір пені за кожний календарний день прострочення у його сплаті, включаючи день погашення, складав 100 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день. Після внесення змін Законом України від 21.12.2016 року [121] було диференційовано строк, після якого пеня має нараховуватися у разі здійснення платником податків самостійного коригування. Окремий строк (початок нарахування пені після 270 днів) було визначено для випадків, коли платник самостійно визначав податкове зобов'язання відповідно до підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 Податкового

кодексу України. На практиці при реалізації даної норми виникла суперечлива ситуація, пов'язана із можливістю ретроспективного у часі застосування нової норми.

З огляду на зазначене є сенс проаналізувати практику Конституційного Суду України щодо застосування нормативних актів у часі. Так, згідно із частиною першою статті 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. За такою логікою дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється з втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце.

Ураховуючи, що збільшення пільгового строку (з 90 до 270 днів) по окремих випадках нарахування пені можна вважати пом'якшенням відповідальності, юридичні особи – платники, які використовували механізм трансфертного ціноутворення, скористалися новими правилами. Представники контролюючого органу з таким підходом не погодились. У рішенні Конституційного Суду України від 09.02.99 р. № 1-рп/99 підтверджено, що положення частини першої ст. 58 Конституції України про те, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. При цьому представники контролюючих органів наполягають на тому, що ця позиція стосується людини і громадянина (фізичної особи). На їх переконання висновок, зроблений Конституційним Судом України щодо положень ч. 1 ст. 58 Конституції України про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом'якшують або

скасовують відповідальність особи, стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб.

Контролюючими органами зроблено спробу аргументувати позицію, відповідно до якої цей конституційний принцип не може поширюватись на закони та інші нормативно-правові акти, які пом'якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб. З їх точки зору, надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті. При цьому вони доходять висновку, що відсутність прямої вказівки у Кодексі на зворотну дію у часі закону передбачає застосування положень статті 129 Кодексу в редакції, яка діє з 01.01.2017 р., тільки до правовідносин, які виникли з 01.01.2017 р., тобто до відносин, коли граничний строк сплати грошового зобов'язання припадає на дату починаючи з 01.01.2017 р. [132].

Позицію контролюючих органів при цьому підтвердив Дніпропетровський апеляційний адміністративний суд, який у своїй постанові зазначив, що вказана індивідуальна податкова консультація відповідає чинному законодавству: «Враховуючи відсутність прямої вказівки на зворотну дію у часі вказаного Закону, застосування положень ст. 129 ПК України у редакції, що діє з 01.01.2017 року, застосовується до правовідносин, які виникли з 01.01.2017 року» [120]. Вважаємо, що подібний підхід свідчить про неможливість застосування норми п. 129.1.3 ст. 129 Податкового кодексу України щодо здійснення платником податків самостійного коригування відповідно до підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 цього Кодексу взагалі. Справа в тому, що механізм трансфертного ціноутворення, який регулюється ст. 39 даного Кодексу, застосовується при оподаткуванні податком на прибуток підприємств. Платниками даного податку не можуть бути фізичні

особи. Отже, враховуючи доводи Державної фіскальної служби України та Апеляційного суду, ця норма ніяк не може бути реалізована.

У попередніх підрозділах нашої роботи робився наголос на принциповій відмінності плати за розстрочення або відстрочення сплати грошового зобов'язання від пені, яка застосовується як компенсаційний захід при виникненні податкового боргу. У першому випадку податковий борг ще не формалізований, а у другому – він вже утворився, тож має обліковуватися в інтегрованій картці платника податків відповідно до встановлених чинним законодавством правил. При цьому, безумовно, йдеться вже про нарахування та сплату плати за розстрочення або відстрочення погашення податкового боргу, а не плати за розстрочення чи відстрочення сплати грошового зобов'язання.

Проте реалізація права на розстрочення або відстрочення сплати податкового боргу, що утворився, може відбуватися різними шляхами. Чинна редакція Податкового кодексу України у ст. 100 закріплює процедури звернення платників податків до контролюючих органів для отримання відстрочки або розстрочки, зокрема з погашення податкового боргу. При цьому під розстроченням або відстроченням сплати податкового боргу визнається перенесення строків такої сплати під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день прийняття контролюючим органом такого рішення. Така плата, незважаючи на тотожність її розміру із розміром пені, обліковується в інтегрованій картці платника податків за відмінними правилами. Для цього у Порядку 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 передбачено Розділ VI, що має назву «Відображення в ІКП сум погашення податкового боргу та заборгованості зі сплати єдиного внеску, розстрочення (відстрочення)

зобов'язань (боргів), а також списання податкового боргу та заборгованості зі сплати єдиного внеску» [114].

З метою отримання відстрочення або розстрочення податкового боргу платник податку звертається до контролюючого органу із відповідною заявою. У разі ухвалення контролюючим органом рішення про розстрочення податкового боргу платник має рівними частками погашати суми податкового боргу (у тому числі окремо – суми фінансових санкцій) починаючи з наступного місяця після того, у якому ухвалено рішення про надання такої розстрочки (п. 100.6 НКУ). Максимальний строк для надання розстрочення відповідно до чинного податкового законодавства складає 12 календарних місяців від дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово в повному обсязі (п. 100.7 НКУ). Іншими словами, у разі існування податкового боргу понад 12 календарних місяців платник позбувається можливості реалізації права на розстрочення податкового боргу.

При оформленні розстрочення податкового боргу та, відповідно, сплати пені, яка є його складовою, варто пам'ятати, що воно відбувається за кожним податком окремо. Крім того, у разі великого розміру податкового боргу (понад 1 мільйон гривень) окрім пені як компенсаційного та стимулюючого заходу застосовуються додаткові заходи податкового примусу. У цьому разі розстрочка або відстрочення може бути надано при: а) передачі в податкову заставу майна платника податків, балансова вартість якого рівняється або перевищує заявлену до розстрочки, відстрочки суму грошового зобов'язання; б) перебуванні в податковій заставі майна платника податків, балансова вартість якого рівняється або перевищує заявлену до розстрочки, відстрочки суму податкового боргу. Отже, податкова застава за наявності великого податкового боргу застосовується одночасно із нарахуванням пені в обов'язковому порядку.

Визначення сум грошових зобов'язань (податкового боргу), що підлягають розстрочці (відстрочці), здійснюється за даними інформаційної системи, яка ведеться контролюючими органами. Водночас варто мати на увазі, що відстрочення або розстрочення сум, що підлягають сплаті як податковий борг (включаючи суму пені), може відбуватися і в іншому порядку, відмінному від встановленого ст. 100 Податкового кодексу України. Йдеться про розстрочення виконання судового рішення про погашення податкового боргу. Зважаючи на це, показовим є приклад розгляду Херсонським окружним адміністративним судом звернення Державного підприємства «Підприємство державної кримінально-виконавчої служби України (N 90)» з позовною заявою до Головного управління Державної фіскальної служби у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі, у якому позивач просив визнати протиправними та скасувати низку податкових повідомлень-рішень про накладення фінансових санкцій [119].

Суть справи полягала у незгоді позивача із доводами відповідача стосовно накладення штрафних фінансових санкцій, що було обумовлено специфікою відображення санкцій та пені в інтегрованій картці платника податків. Справа в тому, що за рішеннями різних судів з позивача до державного бюджету було призначено стягнення податкового боргу, який пізніше було розстрочено за рішеннями інших судів. При цьому складено графіки погашення розстрочених сум боргу, а позивач своєчасно та у повному обсязі відповідно до цих графіків сплачував суми податкових зобов'язань. Проте контролюючий орган своєчасно не відобразив в інтегрованих картках рішення суду щодо обрахованої пені, яку незаконно нараховано контролюючим органом підприємству на суму боргу, розстрочену згідно з ухвалами. Це спричинило невідповідність у податковому обліку.

Апеляційним судом встановлено, що за висновком акту камеральної перевірки контролюючого органу виявлено порушення позивачем термінів сплати грошового зобов'язання з податку на додану вартість, що свідчить про необхідність притягнення до відповідальності, зокрема, за п. 126.1 ст. 126 Податкового кодексу України. За змістом акту перевірки підставою для застосування штрафу є порушення термінів сплати самостійно визначених платником своїх податкових зобов'язань з податку на додану вартість протягом строків, визначених п. 57.1, 57.3 ст. 57, п. 50.1 ст. 50 Податкового кодексу України [111]. Проте позивач наполягав, що у контролюючого органу відсутні підстави для застосування штрафу, оскільки сплата податкових зобов'язань відбувалась відповідно до судових ухвал про розстрочення виконання судових рішень [119].

У ході розгляду справи з'ясувалося, що позивачем своєчасно та в повному обсязі сплачувались суми за розстроченими податковими зобов'язаннями згідно з графіками їх погашення, що підтверджується наданими до матеріалів справи платіжними дорученнями та не заперечується жодною зі сторін. Проте, стосовно правомірності контролюючого органу щодо нарахування позивачеві штрафу за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань відносно сум податкового боргу, розстрочених згідно з рішенням одного із судів, суд вказав на декілька принципових моментів.

По-перше, фінансова санкція – це плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (п.п. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України). Відповідно до чинної редакції ст. 131 Податкового кодексу України кошти, які сплачує платник при погашенні

податкового боргу, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання [111]. При повному погашенні суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, зараховуються у рахунок погашення штрафів і лише в останню чергу в рахунок пені.

По-друге, навіть у випадках, коли платником вказується інша черговість зарахування платежів (при наявності податкового боргу по декількох податках/періодах), контролюючі органи зобов'язані зарахувати кошти в рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного платником податків. Такий саме підхід має застосовуватися при зарахуванні коштів, що надходять у рахунок погашення податкового боргу відповідно до ст. 95 Податкового кодексу України або за рішенням суду.

По-третє, можливість зміни строку сплати податку передбачена ст. 32 Податкового кодексу України у формі відстрочки або розстрочки. При цьому зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку. Фактично йдеться про перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк.

Нарешті, по-четверте, суд резюмував, що процедура виконання судового рішення, на підставі якого з платника податків стягуються кошти, є самостійною процедурою, яка регулюється окремими нормами Податкового кодексу України, а порядок стягнення податкового боргу платників податків регулюється статтями 95 – 99 Податкового кодексу України. При цьому зроблено висновок, що відстрочення застосовується як у процедурі примусового стягнення податкового боргу, так і під час добровільного погашення платником грошових зобов'язань. Отже, відстрочення є лише законодавчо передбаченою формою розрахунків платника з бюджетом шляхом

зміни строків платежу. На переконання суду, відстрочення не можна розцінювати як окремий спосіб погашення податкового боргу, що виключає можливість застосування інших заходів з примусового стягнення податкового боргу. Зазначається, що використання інституту розстрочення не виключається і на стадії виконання судового рішення про примусове стягнення податкового боргу. Увагу звернено на те, що «...розстрочення є лише формою розрахунків платника з бюджетом шляхом зміни строків платежу, яка може застосовуватись в тому числі і у процедурі примусового стягнення податкового боргу. Рішення суду про розстрочення сплати податкового боргу є лише процесуальним рішенням, що визначає спосіб виконання судового рішення про стягнення податкового боргу. Разом з цим постановлення такого рішення не змінює статус такої заборгованості та не спростовує того факту, що боржник вчинив податкове правопорушення у вигляді несплати податкового боргу і таке правопорушення триває до часу погашення боргу в добровільному чи примусовому порядку... судові рішення про стягнення податкового боргу, за яким встановлено порядок його виконання шляхом розстрочення сплати боргу, не звільняє платника податків від відповідальності у вигляді штрафних санкцій та пені, передбачених 126.1 ст. 126 та пп. 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 ПК України... прийняття судових рішень, якими визначено згідно з процесуальним законом порядок виконання судових рішень щодо стягнення податкового боргу, жодним чином не впливає на звільнення платника податків від відповідальності у вигляді штрафних санкцій та пені» [119].

Варто підкреслити, що таку саму правову позицію займає Касаційний адміністративний суд Верховного Суду у адміністративному провадженні № К/9901/19309/18 у справі № 802/777/16-а, що відображено в його Ухвалі від 08.05.2018 р. [138]. З цього можна зробити висновок, що незалежно від методу реалізації платником права на розстрочення або відстрочення сплати

податкового боргу (у порядку прямого застосування норм ст. 100 Податкового кодексу України або шляхом надання розстрочки чи відстрочки у судовому порядку) він не звільняється ані від фінансової відповідальності, ані від обов'язку зі сплати пені, яка нараховується у складі такого податкового боргу.

Індивідуальні картки платника ведуться з метою обліку нарахованих і сплачених сум податків, зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску. При цьому органами Державної фіскальної служби України інтегровані картки платника відкриваються за кожним платником та кожним видом платежу, які повинні сплачуватися такими платниками. Відповідно до вимог чинного законодавства [114] доступ на читання та запис до інтегрованих карток платників надається органу Державної фіскальної служби, в якому перебуває платник за основним місцем обліку. Саме ці органи мають вносити відповідні дані, у тому числі про нараховану пеню, до цих карток. Коли платник перебуває в органі Державної фіскальної служби України за неосновним місцем обліку, такий орган отримує доступ до інформації у режимі перегляду.

На практиці часом трапляються ситуації, коли в інтегрованих картках платників податків ведеться облік нарахованої пені, у той час як ці суми не зазначаються у податкових повідомленнях-рішеннях. Проблема у даному разі полягає у відсутності в податковому законодавстві механізму, який дозволяв би оскаржувати такі дії співробітників контролюючих органів. З метою урегулювання Інформаційно-довідковим департаментом Державної фіскальної служби України було видано роз'яснення, розміщене на сайті Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу [188]. У цьому документі підкреслюється відсутність у чинному Податковому кодексі України порядку оскарження нарахованих в інтегрованих картках платників сум пені, яка не зазначена в податкових повідомленнях-рішеннях. Натомість платникам податків пропонується звертатися до контролюючого органу, в якому вони

перебувають за місцем обліку, щодо отримання роз'яснення про історію нарахування пені. У якості правової підстави такого звернення називається Закон України «Про звернення громадян» [130].

Вбачається, що запропонований шлях оскарження має низку вад, що на практиці не дозволить усунути всі розбіжності. По-перше, Закон України «Про звернення громадян» не є складовою податкового законодавства України. Цей нормативний акт регулює питання практичної реалізації громадянами України наданого їм Конституцією України права вносити в органи державної влади, об'єднання громадян відповідно до їх статуту пропозиції про поліпшення їх діяльності. При цьому відповідно до ст. 3 даного Закону громадяни можуть звертатися у формі пропозицій (зауважень), заяв та скарг [130]. Про роз'яснення у Законі мова не йде.

По-друге, в порядку, передбаченому Законом України «Про звернення громадян», до органів державної влади, до органів Державної фіскальної служби України звертатися можуть лише фізичні особи. Проте платниками податків в Україні визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування [111]. Отже, згідно з відповіддю, розміщеною на сайті Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу Державної фіскальної служби України, юридичні особи-платники податків, їх відокремлені підрозділи та частина фізичних осіб-платників, що не є громадянами, фактично позбавляються можливості не тільки оскарження нарахованих в інтегрованих картках платників сум пені, не зазначених у податкових повідомленнях-рішеннях, а й не мають можливості отримати цю інформацію.

Вважаємо, що цю проблему можна вирішити двома шляхами. По-перше, внести зміни до Порядку 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, запровадивши таким чином можливість надання відповідної інформації. По-друге, запровадити порядок надання такої інформації у законодавстві, що входить до складу податкового законодавства відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України. При цьому у будь-якому разі потрібно передбачити можливість отримання інформації всіма категоріями платників податків.

Характеризуючи облік пені та процедури її відображення, маємо приділити увагу випадкам нарахування пені, пов'язаним із порушенням митного законодавства. Відповідно до ст. 302 Митного кодексу України у разі прострочення передбачених цим та Податковим кодексом строків сплати митних платежів на суму податкового боргу нараховується пеня [83]. За загальним правилом вона обчислюється у порядку, визначеному Податковим кодексом України.

Особливості при нарахуванні пені, пов'язаному із порушенням правил митного оформлення, можна звести до декількох моментів. По-перше, при направленні гаранту претензій щодо сплати митних платежів відповідно до Податкового кодексу України пеня нараховується на строк, що не перевищує трьох місяців з дня, наступного за днем закінчення строку виконання зобов'язань, забезпечених гарантією. По-друге, на відміну від інших випадків сплати пені у податкових відносинах відповідно до митного законодавства пеня нараховується платником податків самостійно та сплачується одночасно зі сплатою митних платежів. По-третє, пеня сплачується незалежно від застосування інших заходів відповідальності за порушення вимог

законодавства України, визначених цим Кодексом, Податковим кодексом України та іншими законами України [83].

Також варто зауважити, що під час здійснення перевезень за процедурою МДП нарахування пені призупиняється на строк до трьох місяців з дня отримання претензії гарантійним об'єднанням і поновлюється, якщо після закінчення цього строку претензія залишається неврегульованою. У даному разі йдеться про спосіб забезпечення сплати митних платежів на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП 1975 року. Ця Конвенція стосується перевезення вантажів, що здійснюється без їхнього проміжного перевантаження, в дорожніх транспортних засобах, складах транспортних засобів або контейнерах, з перетинанням одного або декількох кордонів від митниці місця відправлення однієї з Договірних Сторін до митниці місця призначення іншої Договірної Сторони або тієї ж Договірної Сторони за умови, що деяка частина операції МДП між її початком і кінцем провадиться автомобільним транспортом [8].

Механізм сплати мита за правилами вказаної Конвенції передбачає видачу книжок МДП, що застосовуються при визначенні відповідальності гарантійних об'єднань. Конвенцією встановлено, що гарантійне об'єднання бере на себе зобов'язання сплачувати належні ввізні або вивізні мито і збори, а також будь-які відсотки за прострочення, які можуть належати відповідно до митних законів і правил країни, в якій виявлено порушення у зв'язку з операцією МДП. Гарантійне об'єднання зобов'язується сплачувати згадані вище суми в порядку солідарної відповідальності разом з особами, з яких належать ці суми [82].

Окрім застосування вказаної конвенції, до засобів забезпечення сплати митних платежів відносяться також: а) гарантування на умовах Конвенції про тимчасове ввезення із застосуванням книжки (карнету) А.Т.А.; б) фінансові

гарантії. У першому випадку йдеться про положення Конвенції про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 р.), відповідно до якого можливим є застосування митного режиму, що дозволяє приймати на митну територію певні товари (у тому числі транспортні засоби), умовно звільнені від ввізного мита і податків, без застосування заборон чи обмежень економічного характеру на ввезення; такі товари (у тому числі транспортні засоби) мають ввозитися з визначеною метою і призначатися для подальшого вивезення у встановлений термін, та не піддаватися змінам, за винятком нормального зниження їхньої вартості (амортизації) внаслідок їхнього використання [57].

Застосування фінансових гарантій передбачає поєднання засобів імперативного і диспозитивного впливу. Зауважимо, що цей механізм схожий на податкову поруку – захід забезпечення виконання податкового обов'язку, що існував в Україні раніше. Наразі інститут фінансових гарантій передбачає можливість забезпечення гарантом перед контролюючими органами зобов'язань зі сплати митних платежів (у тому числі пені у разі прострочення сплати цих платежів) за інших осіб. Відповідно до ст. 307 Митного кодексу України взаємовідносини між центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та гарантами регулюються на підставі укладених угод. У цьому полягає, на наш погляд, диспозитивність регулювання відносин між гарантами та платниками митних платежів.

Зручність інституту фінансових гарантій полягає також у формі взаємодії між гарантами та контролюючими органами. По-перше, фінансова гарантія, видана гарантом, діє на території всієї України. По-друге, обмін інформацією між гарантом та контролюючим органом відбувається із застосуванням засобів електронного зв'язку, а саме – шляхом надсилання авторизованих повідомлень в електронній формі, засвідчених електронним

цифровим підписом гарантів. Важливо, що обмін інформацією є двостороннім, завдяки чому гарантам надається інформація про статус усіх отриманих фінансових гарантій, а отже, відбувається оперативний обмін інформацією між всіма учасниками, а гарант може вчасно визначити, зокрема, розмір пені, що підлягає сплаті у разі прострочення із реалізацією платником обов'язку зі сплати митних платежів. До речі, до складу митних платежів відноситься не тільки мито, а й податок на додану вартість і акцизний податок, що мають сплачуватися у зв'язку з перетинанням товарами (послугами) митного кордону України.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

У процесі аналізу проблем, які увійшли до третього розділу дисертації, було зроблено такі висновки:

1. Доведено, що скоєння податкового правопорушення тягне за собою накладення відповідальності, що відбувається на момент його виникнення. Пеня з цього моменту починає нараховуватися, а сплачується вона вже при погашенні податкового боргу – сплата пені фактично пов'язується не стільки із фактом скоєння самого правопорушення, скільки із реалізацією процедур стягнення податкового боргу.

2. Констатовано, що у випадку, коли застосування заходів забезпечення виконання податкового обов'язку не призводить до добровільного погашення податкового боргу (у тому числі і сплати пені), доводиться застосовувати імперативні примусові заходи крайнього порядку, які забезпечать надходження як грошового зобов'язання, так і коштів, що мають компенсувати державі або територіальним громадам втрачений час (пені). Такими заходами є нормативно встановлені процедури стягнення.

3. Аргументовано недоцільність визначення податкового боргу, що вже включає пеню, базою обрахування цієї ж пені. Розмір бази обрахування пені обумовлений лише двома складовими податкового боргу – сумою узгодженого грошового зобов'язання та накладених штрафних фінансових санкцій.

4. 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. У рамках податкового регулювання рух коштів спрямовано від платників податків і зборів у відповідні державні та місцеві публічні фонди коштів, але чинне податкове законодавство визначає і випадки, коли кошти рухаються у зворотному напрямку. Одним із таких випадків є застосування механізму бюджетного відшкодування при реалізації податкового обов'язку платниками податку на додану вартість. Затримка з таким відшкодуванням порушує право платника на користування цими коштами, виходячи з чого аргументовано можливість застосування до винних осіб, якими зазвичай у цих випадках є контролюючі органи або органи державного казначейства України, механізму пені.

5. Визначено три події, з якими пов'язується нарахування пені, та констатовано, що момент початку нарахування пені залежить від суб'єкта, на якого покладено обов'язок з обрахування суми податкового зобов'язання.

6. 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. Наголошено, що принциповим при цьому є необхідність

їх використання за встановленим чинним податковим законодавством призначенням. У разі 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.

7. Охарактеризовано можливість зміни розміру штрафу залежно від способу виправлення помилок у податковій декларації. У разі виявлення помилки до закінчення граничного строку подання декларації для її виправлення досить скласти нову звітну декларацію з виправленими показниками. В іншому випадку, 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%. У другому випадку при виправленні помилки за один минулий період у складі звітної або звітної нової декларації розмір самостійно обрахованого штрафу становитиме 5% від суми недоплати.

8. Констатовано, що при скоєнні податкового правопорушення у вигляді неналежного подання звітних документів складно взагалі говорити про можливість нарахування пені, адже базою її нарахування є сума узгодженого грошового зобов'язання та санкцій. У випадку ж із порушенням порядку подання звітності формально суми грошового зобов'язання немає.

9. Охарактеризовано правила зарахування коштів при погашенні податкового боргу (включаючи пеню) та встановлено, що при повному погашенні суми податкового боргу сплачені платником кошти в другу чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, а в останню – у рахунок пені

згідно з черговістю їх виникнення. При цьому у разі, коли платник не дотримується зазначеної черговості погашення або не визначає її у платіжному документі (чи визначає з порушенням даного порядку), орган Державної фіскальної служби України самостійно здійснює розподіл суми саме у такому порядку – спочатку грошове зобов'язання, потім сума нарахованих штрафних санкцій і в останню чергу – нарахована пеня

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 з 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 встановлено, що пеня фактично є додатковим майновим обтяженням для платника, який вчасно не виконав свій податковий обов'язок. При цьому вона, по-перше, виконує превентивну функцію і, по-друге, за її рахунок відбувається відшкодування державі наслідків прострочення сплати податків і зборів, у чому полягає компенсаційна функція. 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, тобто компенсаційної функції при цьому він не виконує. Встановлено, що реалізація пенею компенсаційної функції не означає повного відшкодування заподіяної суб'єкту податкових відносин шкоди – вона не завжди компенсується, а майнове становище не завжди поновлюється. 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, а при 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 у 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.

12. 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 ЛІТЕРАТУРИ

1. Административное право / под ред. Л. Л. Попова. - 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Юрист, 2005. 703 с.
2. Адміністративне право України : підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук, О. В. Дьяченко та ін. ; за ред. Ю. П. Битяка. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 544 с.
3. Алексеев С. С. Общая теория права В 2-хт. Т. 1. Москва : Юрид. лит., 1981. 360 с.
4. Бандурка О. М. Податкове право : наук.-практ. посіб. / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. Київ : ЦУЛ, 2011. 312 с.
5. Бахрах Д. Н. Административное право : учебник / Д. Н. Бахрах. Москва : Норма, 2001. 640 с.
6. Бахрах Д.Н. Административная ответственность. *М-во высш. и сред. спец. обр. РСФСР. Пермский ордена Трудового Красного знамени гос. ун-т им. А.М. Горького*. Пермь, 1966. 193 с.
7. Бахрах Д. Н. Административное право Учебник для вузов. Москва : Изд-во БЕК, 1997. 368 с.
8. Бізнес - Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства, 2011, № 6.
9. Бойчук Р. М., Васильченко С. М. Погашення податкового боргу в контексті Податкового кодексу України. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7 (2). С. 301-306. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7\(2\)__55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7(2)__55).

10. Бортняк А. В. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Ірпінь, 2008. 20 с.
11. Будников Д. Б. Проблемы привлечения к налоговой ответственности в России и пути ее совершенствования: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. Санкт-Петербург, 2006. 212 с.
12. 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.
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. Бюджетна класифікація : Наказ Міністерства Фінансів України № 11 від 14.01.2011 р. *Баланс-Бюджет*, 2011, 02, № 6.
15. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ, Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005, 1728 с.
16. 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.
17. *Газета Інтерактивна бухгалтерія*, липень 2018 р., № 152/2018 URL: www.interbuh.com.ua

18. Гаруст Ю. В. Примусові заходи, не пов'язані з відповідальністю, як спосіб захисту прав громадян у податковій сфері. Митна справа. 2014. № 3 (2). С. 167-172. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2014_3\(2\)__31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2014_3(2)__31).
19. Гетманцев Д. О. До питання про особливості строків давності для застосування й стягнення штрафів та пені в податкових правовідносинах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право.* 2014. Вип. 29 (2). С. 39-43. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2014_29\(2\)__11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2014_29(2)__11).
20. Годме П. М. Финансовое право [пер. Р.О. Халфиной]. Москва : Прогресс, 1978. С. 177.
21. Головач А. В., Онишко О. В., Мулявка Д. Г. Правові засади регулювання податкового боргу в Україні : монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. 174 с.
22. Горский И. В. Налоговый кодекс и бюджет. *Налоговый вестник.* 1999. № 1. С. 6-10.
23. Горшенев В. М. Способы и организационные формы правового регулирования в советском обществе. Москва : Юрид. лит., 1972. 258 с.
24. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. *Офіційний вісник України*, 2003, № 11. Ст. 462.
25. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р., № 436-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18-22. Ст. 144.
26. Гребенюк Н. В. Стимулююча функція податково-правового примусу: поняття та форми реалізації. *Право та державне управління.* 2015. № 4. С. 7-12. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptdu_2015_4_4.
27. Гребенюк Н. В. Функції податково-правового примусу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Класичний приватний ун-т, Запоріжжя, 2017. 23 с.

28. Гребенюк Н. В. Функції податково-правового примусу: поняття та види. *Право та державне управління*. 2015. № 3. С. 36-41. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptdu_2015_3_10.
29. Грищук В. Л. Реалізація примусу органами Державної податкової служби України при наявності податкового боргу платника податку: міжгалузевий аспект. *Форум права*. 2012. № 2. С. 161-165. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.
30. Джафарова О. В., Іванцов В. О. Заходи адміністративного примусу в діяльності органів державної податкової служби України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2007. № 36. С. 288-297. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs_2007_36_47.
31. Дорошенко Д. П. Обтяжуючі та стимулюючі заходи податково-правового примусу: до розмежування понять. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2017. Вип. 28. С. 63-65. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2017_28_18.
32. Дуванський О. М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Харків, 2012. 206 с.
33. Дуравкін П. М. Пеня в податковому праві: між способом забезпечення і санкцією. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2. С. 1-11. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2015_2_19.
34. 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.
35. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 205 с.

36. Дымченко В. И. Российское налоговое право : учебное пособие. Владивосток : Изд-во Дальневосточного Университета, 1994. 199 с.
37. Евдокимов С. В. Правовосстановительные меры в Российском праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01. Нижний Новгород, 1999. 31 с.
38. Евдокимов С. В. Правовосстановительные меры в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01. Нижний Новгород. 1999. 218 с.
39. Емельянов А. С. Реализация охранительной функции финансового права : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.14. Москва, 2005. 42 с.
40. Ємельянова О. О. Процедури погашення податкового боргу : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2016. 198 с.
41. 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.
42. Иванов А. В. Административная юрисдикция налоговых органов Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 : Нижний Новгород, 1999. 192 с.
43. Имыкшенова Е. Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов). *Хозяйство и право*. 2003. № 2. С. 100-106.
44. *Информационно-аналитический центр «ЛИГА»* URL: www.ligazakon.ua
45. Іванцов В. Питання щодо нормативного закріплення поняття адміністративного примусу. *Проблеми сучасного цивільного захисту: теорія і практика*. 2006, № 2. С. 72-80.
46. Івченко А. О. Тлумачний словник української мови, Харків : «Фоліо», 2002 р., 543 с.
47. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. Москва : Юристъ, 2000. 256 с.

48. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. Москва : Юристъ, 1999. 256 с.
49. Кикин А. Ю. Меры налогово-процессуального принуждения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14. Москва, 2004. 17 с.
50. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2005. 20 с.
51. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. . канд. юрид. наук : 12.00.07. Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2005. 202 с.
52. Коваль Д. О. Примус у фінансовому праві. *Держава і право. Серія : Юрид. і політ. науки.* 2007. Вип. 36. С. 277-282.
53. Кодекс України про адміністративні правопорушення № 8073-Х від 07.12.1984 р. Відомості Верховної Ради УРСР, 1984, додаток до № 51, Ст. 1122
54. Коломоєць Т. О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації : монографія. Запоріжжя : Поліграф, 2004. 404 с.
55. Комзюк А.Т. Державно-владний аспект адміністративного примусу. *Вісник Академії правових наук України.* 2000. Вип. 4. С. 129-137.
56. Комзюк А. Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції : поняття, види та організаційно-правові питання реалізації : монографія / за заг. ред. проф. О. М. Бандурки. Харків : Видавництво Національного університету внутрішніх справ, 2002. 336 с.
57. Конвенція про тимчасове ввезення від 26.06.1990 р. Офіційний вісник України, 2004, № 36. Ст. 2445.

58. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*, 1996. № 30. Ст. 141.
59. Красюков А. В. Безнадежные долги по налогам и сборам: понятие и процедура списания : Монография; вступ. ст. М. В. Карасевой. Москва : Ось-89, 2009. 208 с.
60. Кузнеченкова В. Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.14. Москва, 2004. 506 с.
61. Кузовков В. В. Финансово-процессуальное принуждение : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : наук: спец. 12.00.14. Москва, 2007. - 26 с.
62. Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть; отв. ред. Н. А. Шевелева. Москва : Юристъ, 2001. 490 с.
63. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах : учебник; под ред. И. И. Кучерова. Москва : Центр ЮрИнфоР, 2001. 256 с.
64. Кучеров И. И., Кикин А. Ю. Меры налогово-процессуального принуждения: монография. Москва : ИД «Юриспруденция», 2006. 128 с.
65. Кучеров И. И., Судаков О. Ю, Орешкин И. А. Налоговое право России: Курс лекций. Москва : Учебно-консультационный центр «Юр-ИнфоР», 2001. 360 с.
66. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник. Київ : Правова Єдність, 2008. – 544 с.
67. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков : Легас ; Право, 2005. 668 с.
68. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т II: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. 600 с.
69. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. Харьков, 2001. 584 с.

70. Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве. Саратов, 2009. 144 с.
71. 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. Московск. гос. ин-т межд. отношений (Ун-т) МИД России. Москва, 2004. 31 с.
72. Лейст О. Э. Санкции в советском праве. Москва : Государственное издательство юридической литературы, 1962. 240 с.
73. Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы). Москва : Изд-во МГУ, 1981. 240 с.
74. Липинский Д. А. Проблемы юридической ответственности / Под ред. Р.Л. Хачатурова. СПб.: «Юридический центр Пресс», 2003. 387 с.
75. Макарейко Н. В. Государственное принуждение в механизме обеспечения экономической безопасности : теоретические и прикладные проблемы : автореф. дисс. ... д-ра. юрид. наук : спец. 12.00.01; Нижегородская академия МВД России. Нижний Новгород, 2016. 68 с.
76. Малейн Н. С. Имущественная ответственность в хозяйственных отношениях. Москва : Наука, 1968. 208 с.
77. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. – 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Юристъ, 2004. 250 с.
78. Маринчак Н. Є. Забезпечувальні заходи в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 207 с.
79. Мацелик Т. О. Адміністративний примус в діяльності органів державної податкової служби України : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2005. 197 с.

80. Мельник В. М., Яковлева А. М. Податковий борг: проблеми визначення та підходи до аналізу й адміністрування. *Наукові праці НДФІ*. 2010. Вип. 4. С. 3-10. URL :http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2010_4_2.
81. Мирошник С. В. Правовые стимулы в российском законодательстве : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01; Северо-Кавказская акад. гос. службы. Ростов-на-Дону, 1997. 167 с.
82. Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенція МДП) 1975 року від 14.11.1975 р. Офіційний вісник України, 2007, № 3. Ст. 138.
83. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. Відомості Верховної Ради України, 2012, № 44-48, Ст. 552.
84. Мурзов В. Фінансові санкції: сьогодні і завтра. *Бухгалтерія*. 2001. № 13 (428). С. 68-73.
85. Налоговое право : учеб. пособие / [Р. И. Ахметшин, С. В. Жестков, Н. А. Шевелева и др.]; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Юристь, 2004. 591 с.
86. Налоговый кодекс Грузии от 22.12.2004 г. № 692-вс. URL : <http://taxpravo.ru/legislation/law/topic289919/s04ch08>.
87. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3. URL : <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289902>.
88. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. URL : <http://duma.consultant.ru/page.aspx71127935>.
89. Налоговый кодекс Российской Федерации. Москва: Омега-Л, 2006. 672 с.
90. Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть (проект). Комментарии С.Д. Шаталова. Москва : Междунар. центр. фин.-эконом. развития, 1996. 656 с.

91. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. *Собрание законодательства Российской Федерации*. 1998. №31. Ст. 3824.
92. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авт. [заг. ред. М. Я. Азаров]. Т. 1. Київ : Міністерство фінансів України, 2010. 448 с.
93. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України: У 2 т. / За відповід. ред. О. В. Дзери (кер. авт. кол.), Н. С. Кузнецової, В. В. Луця. Т. II. Київ : Юрінком Інтер, 2005. 1088 с.
94. Научная библиотека диссертаций и авторефератов disserCat <http://www.dissercat.com/content/nalogovaya-otvetstvennost-v-sisteme-mergosudarstvennogo-prinuzhdeniya-v-sfere-nalogooblozhe#ixzz5iQk1PpyA>
95. Неустойка : штраф і пеня – договірне право (ч. 1). *Економіка. Фінанси. Право*. 2013. № 7. С. 40. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2013_7_17.
96. 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.
97. Новошицкий А. Н. Компенсационная функция денежных санкций. Донецк, 1975. 198 с.
98. О налогах и других обязательных платежах в бюджет : Кодекс Республики Казахстан : 10.12.2008 г., № 99-IV ЗРК. URL : <http://www.salyk.kz/ru/admintax/newTax/Documents/Налоговый%20кодекс.doc>.
99. Об утверждении Положения о взимании налогов: постановление ЦИК та СНК СССР от 2 октября 1925 года. *Собрание Законодательства СССР*. 1925. № 70. Ст. 517.
100. Об утверждении Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей: постановление ЦИК та СНК СССР от 17 сентября 1932 року. *Собрание Законодательства СССР*. 1932. № 69. Ст. 410.

101. Об утверждении Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей: указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 года № 3820-Х. *Ведомости Верховного Совета СССР*. 1981. №5. Ст. 122.
102. Общая теория государства и права. Академический курс / В. В. Борисов, Н. Л. Гранат, Ю. И. Гревцов и др. ; [отв. ред. М. Н. Марченко]. Т. 2 : Теория права. Москва : Норма, 1998. 620 с.
103. Пастушенко Е. Н. Функции административного принуждения по советскому законодательству : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02; Саратовский юридический институт им. Д. И. Курского. Саратов, 1986. 19 с.
104. Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. Серия «Мир культуры, истории и философии». СПб.: Издательство «Лань», 2000. 608 с. С. 261.
105. Пишний А. Г. Институт податкового примусу. *Міжнародно-практична конференція ЧДУ*. 1996. Вип.1. С. 211-221.
106. Пишний А. Г. Поняття фінансово-правової санкції. *Міжнародно-практична конференція Чернівецького державного університету*. 1996. Вип. 2. С. 75-87.
107. Пишний А. Г. Фінансово-правова відповідальність як інститут фінансового права. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство*. Вип. 14. Чернівці : ЧДУ, 1997. С. 190-198.
108. По справі про перевірку конституційності пунктів 2 і 3 частини першої статті 11 Закону Російської Федерації від 24 червня 1993 року «Про Федеральні органи податкової поліції» : *Постанова Конституційного Суду Російської Федерації № 20-п від 17 грудня 1996 р.* URL : <http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision30272.pdf>

109. Податкове право : навч. посіб. / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
110. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229-230.
111. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. №92. Ст. 3248.
112. Попов Л. Л. Шергин А. П. Классификация мер административного принуждения Известия вузов. Правоведение. 1970. №5. С. 40-49.
113. Попова С. М. Штрафи та пеня за порушення податкового законодавства: правовий аналіз застосування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 269-274. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs_2011_4_39. – С. 273-274.
114. 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 № 422 від 07 квітня 2016 р. *Офіційний вісник України*, 2016, № 43, Ст. 1594.
115. Постанова Верховного Суду у справі №820/1749/18 від 02 жовтня 2018 року, адміністративне провадження № К/9901/59609/18 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76905855>
116. Постанова Верховного Суду України від 11 вересня 2013 року за справою № 6-81цс13. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33609035>.
117. Постанова Вищого адміністративного суду № К/9991/81772/12 (2а/0570/8670/2012) від 08.06.2016 р. *Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации*, 2017, 06, № 26.

118. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. №20-П “По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июля 1993 года «О федеральных органах налоговой милиции». URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12790/
119. Про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень : Рішення Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/1108/18 від 10.07.2018 р.
URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75226482>
120. Про визнання протиправною та скасування податкової консультації : Постанова Апеляційного адміністративного суду № 804/1124/18 від 18.07.2018 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75453241>
121. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України № 1797-VIII від 21.12.2016 р. *Відомості Верховної Ради України*, 2017, № 5-6. Ст. 48.
122. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04 грудня 1990 року №509-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. №6. Ст. 38.
123. Про деякі питання практики застосування законодавства про відповідальність за порушення грошових зобов'язань : постанова пленуму Вищого господарського суду України від 17.12.2013 № 14. *Вісник господарського судочинства*. 2014 р. № 1. Стор. 22.
124. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у галузі торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 року №265/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 28. Ст. 205.

125. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені : наказ Державної податкової адміністрації України від 01.03.2001 р. № 77. *Офіційний вісник України*. 2001. № 12. Ст. 508.
126. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : наказ Державної податкової адміністрації України від 17.12.2010 р. № 953. *Офіційний вісник України*. 2010. № 101. Ст. 3644.
127. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : Наказ Державної податкової адміністрації України від 11.06.2003 р., № 290. *Офіційний вісник України*. 2003. № 27. Ст. 1347
128. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 577 від 10.10.2013 р. *Офіційний вісник України*, 2013, № 89, Ст. 3281.
129. Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати : Наказ Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 719. *Офіційний вісник України*. 2015. № 75. Ст. 2483.
130. Про звернення громадян : Закон України № 393/96-ВР від 02 жовтня 1996 року. Відомості Верховної Ради України, 1996, № 47. Ст. 256.
131. Про надання інформації [щодо змін до Митного та Податкового кодексів України] : Лист Державної фіскальної служби України № 765/99-99-19-01-01-18 від 18.04.2018 р. URL: <https://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/gna/13183-765f-18.html>
132. Про нарахування пені у разі подання уточнюючої звітності : Індивідуальна податкова консультація № 1488/6/99-99-12-03-06-15/ПК від 04.08.2017 р. *Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации*, 2017, 09, № 36.

133. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року №334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28.
134. Про патентування деяких видів підприємницької діяльності: Закон України від 23 березня 1996 року №98/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. №20. Ст.82.
135. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України № 2346-III від 05.04.2001 р. *Відомості Верховної Ради України*, 2001, № 29. Ст. 137.
136. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 року № 2181-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 10. Ст. 44.
137. Про практику застосування Вищим господарським судом України у розгляді справ окремих норм матеріального права : інформаційний лист Вищого господарського суду України від 17.07.2012 № 01-06/928/2012. URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/v_928600-12.
138. Про стягнення коштів за податковим боргом : Ухвала Касаційного адміністративного суду Верховного Суду у справі № 802/777/16-а за адміністративним провадженням № К/9901/19309/18 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74002861>
139. Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів : Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. № 8-93. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст. 114.
140. Проблемы общей теории права и государства: Учебник для вузов / Под общ. ред. В. С. Нерсисянца. Москва : Норма, 2004. 832 с.

141. Рішення Ленінського районного суду м. Донецька від 13 вересня 2013 року за справою № 260/2751/13-ц. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33571644>.
142. Рішення Пролетарського районного суду м. Донецька від 04 березня 2014 року за справою № 262/8602/13-ц. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37456848>.
143. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. Москва : Госюриздат, 1960. 193 с.
144. Ровинский Е. А. Финансовые правоотношения в период развернутого строительства коммунизма. *Вопросы советского финансового и государственного права: Ученые записки*. Выпуск IX. Москва. 1960. С. 3-30.
145. Ровинський Ю. Поняття та види відповідальності за порушення фінансового законодавства України. *Право України*. 2010. № 11. С. 147-153.
146. Ровинський Ю. О. Особливості застосування заходів податково-правового примусу в Україні / Ю. О. Ровинський. *Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки*. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2011. Вип. 51. С. 405-412.
147. Сакали М. Я. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення : автореф. дис.. на здобуття наук, ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07; Відкритий міжнар. ун-т розвитку людини «Україна». Київ, 2011. 20 с.
148. Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве : монография; под ред. И. И. Кучерова. Москва : Юрлитинформ, 2006. 392 с.

149. Сергеева В. В. Теоретичні аспекта за-безпечення виконання податкового обов'язку. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності*. 2004. № 1. С. 290-297.
150. Сергеева В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку в системі заходів податково-правового примусу. *Право і Безпека*. 2005. Т. 4, № 1. С. 161-164. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2005_4_1_51.
151. Сергеева В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 203 с.
152. Сергієнко Н. А. Проценти та пеня: деякі питання правової природи, проблематика диференціації та стягнення. *Цивілістична процесуальна думка*. 2016. № 3. С. 69-71. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/tsprv_2016_3_16.
153. Сімейний кодекс України від 2947-III від 10.01.2002 р. *Відомості Верховної Ради України*, 2002, № 21-22. Ст. 135.
154. Скакун О. Ф. Теория государства и права: Учебник. Харьков : Кон-сум; Ун-т внутр. дел, 2000. 704 с.
155. Сліденко А. В. До проблеми визначення законних інтересів платників податків під час застосування заходів податкового примусу. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки*. 2018. Т. 29 (68), № 3. С. 90-96. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29\(68\)_3_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29(68)_3_18).
156. Смирнов Д. А. Пеня в налоговом праве. *Известия ВУЗов. Правоведение*. 2007. № 5. С. 209-211.
157. Соловьев В. Правовосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве. *Хозяйство и право*. 2001. № 6.
158. Спасибо В. Фінансово-правові штрафи у податковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 5. С. 87-89.

159. 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.
160. Старилов Ю. Н. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж, 1995.
161. Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепе-ляева. Москва : Статут, 2004. 155 с.
162. Теория государства и права: Учебник для вузов / Под ред. проф. В. М. Корельского и проф. В. Д. Первалова. 2-е изд., изм. и доп. Москва : Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М), 2002. 616 с.
163. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Київ, 2012. 18 с.
164. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2011. 213 с.
165. Тупанчески И. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / под ред. В. С. Комисарова / И. Р. Тупанчески. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2001. 246 с.
166. У якому випадку при самостійному виявленні платником податків факту заниження податкових зобов'язань з митних платежів не нараховується пеня: *Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР»*. БПЗ 138.02. URL : <http://www.zir.sfs.gov.ua>.
167. Угрин В. В. Економічна природа та причини виникнення податкового боргу. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка*. 2013. Вип. 24. С. 118-122. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_24_25.

168. Усенко Р. Штраф і пеня в податковому та цивільному праві: порівняльний аналіз. *Підприємництво, господарство і право*. 2003. №5. С. 58-61.
169. Усенко Р. А. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Київ, 2007. 19 с.
170. Ухвала Верховного Суду України від 10 червня 2009 року за справою № 6-22289св08. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/4058501>.
171. Ухвала Вищого спеціалізованого суду України від 11 травня 2012 року за справою № 6-972св12. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/24981905>.
172. Фатхутдинов А. И. Цели наказания и правовое регулирование механизма их достижения по УК РФ : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08; Казанский гос. ун-т. Казань, 2003. 25 с.
173. Философский энциклопедический словарь / ред.-сост. Е. Ф. Губский. Москва : ИНФРА-М, 2005. 576 с.
174. Філіпов В., Папаїка А., Белінський Є. Відповідальність за несвоєчасну сплату податків (пеня в податковому законодавстві). *Підприємництво, господарство і право*. 1996. № 5. С. 18-22.
175. Функції податково-правового примусу: поняття та види. *Право та державне управління*. 2015. № 3. С. 36-41. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptd_u_2015_3_10.
176. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. Москва, 1974. 340 с.
177. Хаменушко И. В. О правовой природе финансовых санкций. *Юридический мир*. 1997. №1. С. 46-50.

178. Ханова Р. Ф. Правова природа податкового боргу : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2014. 206 с.
179. Хомич К. В. Административно-правовое принуждение в сфере налоговых отношений : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14. Минск, 2002. 21 с.
180. Хорошак Н. В. Адміністративні стягнення за законодавством України : Монографія. Київ : Інститут держави і права імені В. М. Корецького, 2004. 172 с.
181. Цивільний кодекс України від 16.01.2003. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40-44. Ст. 356.
182. Чи передбачено відповідальність за несплату пені : *Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР»*. БПЗ 138.02. URL : <http://www.zir.sfs.gov.ua>.
183. Чугунков Р. С. Нарахування неустойки (пені) за прострочення сплати аліментів. *Право.ua*. 2014. № 1. С. 179-184. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/pravo_2014_1_31.
184. Шаповалова О. І. Проценти у грошових зобов'язаннях (цивілістичні аспекти) : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03; Одеська національна юридична академія. Одеса, 2005. 20 с.
185. Юр'єва О. І. Податковий борг: аналіз поняття та вплив на суспільно-економічні відносини. *Аспекти публічного управління*. 2016. № 3. С. 67-73. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/aplup_2016_3_10.
186. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол. : Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. Т. 4 : Н-П. Київ : Українська енциклопедія імені М. П. Бажана, 2002. 720 с.
187. Ядрихинский С. Актуальные вопросы взыскания пеней в практике налогового права. *Хозяйство и право*. 2003. № 2. С. 107-115.

188. Який порядок оскарження нарахованих в ІКП сум пені, не зазначених в податкових повідомленнях-рішеннях? Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР». URL: <http://zir.sfs.gov.ua>
189. Яким чином нараховується пеня у разі самостійного виявлення платником податків заниження суми податкового зобов'язання: *Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР»*. БПЗ 138.02. URL: <http://www.zir.sfs.gov.ua>.
190. Яковлева А. М. Мінімізація податкового боргу: фіскальні ефекти та адміністративні важелі: автореф. дис. ... на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.00.08; ПВНЗ «Європейський університет». Київ, 2012. 20 с.
191. Яковлева А. М. Основні причини виникнення податкового боргу. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 4 (118). С. 228-233.
192. Яковлева А. М. Податковий борг: економічний зміст і дискусійні питання. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 3 (117). С. 230-234.
193. Якуба О. М. Советское административное право. Київ : Вища школа, 1975. 232 с.



**НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ
КРИШИН ОЛЕГ ЮРІЙОВИЧ**

01008, м. Київ, вул. Грушевського, 5

№ 34/12-03/2019/ВД-3

«12» Березня 2019 р.

ДОВІДКА

про впровадження у правотворчу діяльність результатів
дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України
Карпенко Наталії Вікторівни на тему «Пеня в податковому праві»

Довідка засвідчує, що результати дисертаційної роботи Карпенко Наталії Вікторівни «Пеня в податковому праві» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовуються Комітетом Верховної Ради України з питань податкової та митної політики при підготовці пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства України.

Секретар Комітету Верховної Ради України
з питань податкової та митної політики

О.Ю. Кришин

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО БУДІВНИЦТВА
ТА МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

61002, м. Харків, вул. Чернишевська, 80; тел. (факс) 057 700-36-69.

« 12 » 03 . 2019 № 57/1

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Карпенко Наталії Вікторівни на тему
«Пеня у податковому праві», поданого на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук зі спеціальності
12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

Науково-дослідний інститут державного будівництва та місцевого самоврядування Національної академії правових наук України цією довідкою засвідчує, що матеріали дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Карпенко Наталії Вікторівни «Пеня у податковому праві», поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються співробітниками Інституту в процесі здійснення науково-дослідної діяльності. Зокрема, під час розробки фундаментальної теми «Верховенство права як фундаментальна гарантія забезпечення та захисту прав людини» (РК УкрІНТЕІ № 0116U002568) використані пропозиції Н. В. Карпенко щодо вдосконалення процедур нарахування та сплати пені з метою гарантування фінансових інтересів платників податків і зборів в Україні.

Директор НДІ державного
будівництва та місцевого
самоврядування НАПрН України,
доктор юридичних наук, професор,*
член-кореспондент НАПрН України



С.Г. Серьогіна



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

61057, м. Харків, вул. Пушкінська, 46, тел. (057) 702-86-04, факс (057) 706-14-84
E-mail: gu.kh@sfs.gov.ua; сайт: www.kh.sfs.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 39599198

№ 2550/К/20-40-13-01 від 6.03.2019

на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Карпенко Наталії Вікторівни
на тему: «Пеня у податковому праві»
за спеціальністю 12.00.07 — адміністративне право і процес; фінансове
право; інформаційне право

Матеріали дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Карпенко Наталії Вікторівни на тему: «Пеня у податковому праві» має велике практичне значення для діяльності ГУ ДФС у Харківській області.

Основні положення й висновки дисертаційного дослідження Карпенко Н. В. використовуються співробітниками ГУ ДФС у Харківській області при проведенні роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо погашення податкової заборгованості, яка виникла в результаті прострочення сплати податків та зборів.

**Заступник начальника
ГУ ДФС у Харківській області**

О. НІМІЙ



КЛАСИЧНИЙ
ПРИВАТНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

Україна, 69002 тел. (061) 764-57-15
м. Запоріжжя, (0612) 63-99-73
Жуковського, 70 "Б" факс (061) 764-57-15
(061) 220-10-02



CLASSIC
PRIVATE
UNIVERSITY

70 "B", Zhukovskogo st., tel. (061) 764-57-15
69002 Zaporizhja, (0612) 63-99-73
UKRAINE fax (061) 764-57-15
(061) 220-10-02

№ 08/19-06

„04” березня 2019 р.

АКТ

про впровадження результатів
дисертаційного дослідження
Карпенко Наталії Вікторівни, тему
«Пеня у податковому праві»
на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук
за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

До Класичного приватного університету надійшли матеріали дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Карпенко Наталії Вікторівни на тему «Пеня у податковому праві» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Класичний приватний університет цим актом підтверджує впровадження в навчальний процес результатів дисертаційного дослідження Карпенко Наталії Вікторівни на тему «Пеня у податковому праві». Основні положення й висновки дисертації Н. В. Карпенко використовуються викладачами кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права при підготовці текстів лекцій та проведенні практичних занять з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право».

Перший проректор
з науково-педагогічної
та наукової роботи,
д.е.н., д.ю.н., професор



О.В. Покатаєва