

Мізіна І. В.,

*кандидат наук державного управління, доцент кафедри адміністративного і кримінального права
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара*

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПЕНІ ТА ШТРАФУ В ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Анотація. Стаття присвячена аналізу правових аспектів застосування пені та штрафу у податковому законодавстві. На підставі чинного Податкового кодексу України визначено правову позицію пені по відношенню до штрафних фінансових санкцій.

Ключові слова: пеня, штраф, податкове зобов'язання, стягнення, податки й збори.

Постановка проблеми. Значення податкових платежів, як основного джерела формування доходів бюджетів та державних цільових фондів, зумовлює науковий інтерес до подальшого дослідження правового регулювання різних інструментів податкового регулювання. У цій роботі ми спробуємо дослідити таку правову природу пені у податковому праві, як спосіб забезпечення виконання податкових зобов'язань, співставити її з штрафом, а також визначити спільні риси та основні відмінності між зазначеними правовими категоріями.

Відповідно до п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року N 2755-VI, із змінами та доповненнями (далі – ПК України) [1], фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно ПК України у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Виклад основного матеріалу. Фінансові санкції – це засоби державного примусу, передбачені фінансово-правовими нормами, що покладають на правопорушників додаткові оподаткування у вигляді впливу на їх фінансовий стан. Фінансово-правові санкції, залежно від способу охорони бюджетних правовідносин, поділяються на: правовідновлювальні (реалізація яких спрямована на усунення шкоди, заподіяної неправними діями фінансовим інтересам держави, примусове виконання невиконаних фінансових зобов'язань, а також на відновлення порушених фіскальних (бюджетних) прав держави (пеня) та каральні (штрафні), реалізація яких спрямована на попередження фінансового правопорушення, а також на виправлення й перевиховання порушників податкового законодавства (штраф).

Необхідність теоретичної розробки інституту пені у податковому праві зумовлена цілим рядом суперечливих позицій щодо визначення її суті, місця, яке вона займає серед інших заходів примусового характеру. Зокрема, залежно від того, до якого виду заходів правового примусу буде віднесено пеню, вирішується цілий комплекс питань, наприклад, питання про підстави її застосування. Так, якщо пеню розглядати як складову фінансової санкції, то для притягнення до фінансово-правової відповідальності порушника податкового законодавства необхідно встановити в його діях склад податкового порушення. Якщо ж розглядати пеню як складову правовідновлювального заходу, тоді для її застосування не вимагається наявності всіх елементів складу порушення.

Пеню не можна вважати суто податково-правовою категорією, оскільки вона використовується при регулюванні відносин, які є предметом регулювання різних галузей права. У цивіль-

ному праві нарахування пені пов'язано з порушенням установленого терміну виконання зобов'язання. Як слушно зазначає В.В. Стрельников, у податковому праві поява пені стала закономірним результатом розвитку податкової системи від натурального обкладення до грошового, що зумовило необхідність привнесення в сферу податкових відносин компенсаційних засад, які забезпечують «ціннісний зміст» грошового зобов'язання [2, с. 12].

Нарахування пені пов'язується законодавцем із виникненням податкового боргу, тобто є наслідком несвочасного виконання платником податків зобов'язання зі сплати податкового зобов'язання.

Серед науковців існують різні підходи щодо визначення природи пені у податковому праві. По-перше, пеня – один із способів забезпечення виконання зобов'язання платника податків зі сплати податків і зборів. Згідно із другим підходом, пеня є штрафною санкцією, тобто мірою відповідальності за порушення податкового законодавства [3, с. 147].

Як спосіб забезпечення виконання податкового зобов'язання пеня виконує стимулюючу та компенсаційну функції. Стимулююча функція полягає в створенні додаткових майнових обтяжень для платника податків у зв'язку з порушенням ним терміну виконання зобов'язання зі сплати податків і зборів. Компенсаційна функція зумовлена необхідністю компенсації порушених майнових інтересів держави й органів місцевого самоврядування в зв'язку з несвочасним надходженням грошових коштів до бюджетів та державних цільових фондів. Особливістю компенсаційної функції пені у податковому праві є те, що вона забезпечує додаткові грошові надходження до бюджетів та державних цільових коштів.

Якщо розглядати пеню різновидом фінансових санкцій, то необхідно визначити ознаки, що характеризують її як міру юридичної відповідальності. Досліджуючи сутнісні аспекти правової природи пені в сфері оподаткування, Л.К. Воронова виокремлює наступні її ознаки:

- законодавством встановлені умови застосування й механізм стягнення пені;
- підставою застосування пені є порушення законодавства про податки і збори;
- пеня є наслідком податкового правопорушення й пов'язана з реалізацією санкції податкової норми;
- стягнення пені супроводжується державно-владним примусом;
- сплата нарахованої пені означає добровільну реалізацію податкового зобов'язання;
- стягнення пені означає добровільну реалізацію завдання правопорушнику майнових втрат [4, с. 236].

Підставою нарахування пені є закінчення встановлених термінів погашення погодженого податкового зобов'язання. Нарахування пені розпочинається:

- а) при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання;

б) при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні.

У разі, коли платник податків до початку його перевірки контролюючим органом, самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується. Це правило не застосовується, якщо:

а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження;

б) судом доведено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення в його сплаті.

Зазначений розмір пені діє щодо всіх видів податків і зборів (обов'язкових платежів), крім пені щодо порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

Строк нарахування пені зупиняється в разі, коли керівник податкового органу (його заступник), відповідно до процедури адміністративного оскарження, приймає рішення про продовження встановлених строків розгляду скарги платника податків. Для нарахування пені протягом таких додаткових строків не мають значення результати адміністративного оскарження.

Нарахування пені закінчується в день прийняття банком, обслуговуючим платника податків, платіжного доручення на сплату суми податкового боргу. У разі часткової сплати суми податкового боргу нарахування пені зупиняється на таку сплачену частку.

При погашенні суми податкового боргу шляхом стягнення коштів або відчуження інших активів боржника, нарахування пені зупиняється в 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 [1].

При частковому погашенні податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку. Податковий борг, що погашається частково, сплачується разом зі сплатою пені, нарахованої відповідно до такої частки, єдиним платіжним документом, в якому суми такого податкового боргу та такої пені визначаються окремо. Платіжні документи, які не містять окремо виділену суму податкового боргу та суму пені, не приймаються до виконання.

Відповідно до ст. 113 ПК України штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, застосовуються в порядку та в розмірах, встановлених Кодексом та іншими законами України. Сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюється в порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань.

Штраф, як фінансово-правова санкція, відрізняється від адміністративного і цивільно-правового штрафу – він не може бути заміненій іншим стягненням, уповноважений орган на власний розсуд не може звільнити від накладення фінансового штрафу,

включається можливість стягнення й оскарження штрафу в порядку провадження в справах про адміністративні правопорушення й досить часто накладається разом зі стягненням не доїмки по податках та пені. На відміну від цивільно-правового штрафу, він накладається за фінансові правопорушення, сплачується платником податків, отримувачем бюджетних кредитів за рахунок прибутку й не може встановлюватися угодою сторін.

Штраф у чинному законодавстві закріплюється в кількох варіантах, а саме:

а) штраф у конкретній грошовій сумі;

б) штраф у відсотковому відношенні до суми всього зобов'язання або до невиконаної його частини;

в) штраф у розмірі вартості предмета зобов'язання;

г) штраф у кратному розмірі предмета зобов'язання.

Наприклад, за поставку до державного резерву матеріальних цінностей, непридатних для тривалого зберігання або некомплектних, або таких, що не відповідають умовам контракту щодо їх якості та асортименту, постачальник сплачує штраф у розмірі 20 відсотків вартості забракованих матеріальних цінностей. За самовільне відчуження, використання матеріальних цінностей державного резерву з юридичних осіб, на відповідальному зберіганні яких вони перебувають, стягується штраф у розмірі 100 відсотків вартості матеріальних цінностей [5, с. 412].

Як наслідок, виникає питання: Чи доречно співставляти її зі штрафом та які ж основні відмінності між зазначеними правовими категоріями?

На думку вчених, пеню слід розглядати як самостійний захід фінансової відповідальності, що характеризується специфічними ознаками, які відрізняються від ознак 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. Тобто, питання ототожнення правових категорій «штраф» і «пеня» є недоречним.

Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що стягнення пені зумовлюється тільки фактом пропуску терміну сплати податку або збору, тоді як стягнення штрафів передбачає спеціальні процедури, в основу яких покладено правопорушення. Пеня ж може стягуватися й в тому випадку, коли платник податків може бути звільнений від застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства [6].

Зокрема, пп. 14.1.162 ПК України встановлено, що пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Відповідно до пп. 14.1.265 ПК України штрафна санкція (штраф) – 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 якого покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

На перший погляд складається враження, що термін «штрафна санкція» включає, у тому числі, пеню, як суму плати у вигляді відсотків за порушення податкового законодавства у вигляді несплачених у встановлені законодавством строки сум грошових зобов'язань. Втім, необхідно спочатку звернути увагу також на інші положення ПК України.

Відповідно до ст. 111 ПК України 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.

При цьому фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (п. 111.2 ПК України).

На нашу думку, зазначена норма є ключовою в розумінні спільних рис та відмінностей у термінах «штрафна санкція» та «пеня». Обидві вони вважаються фінансовою відповідальністю, але кожна з них виступає окремим її різновидом, незалежно від іншої.

Висновок. З урахуванням вищезазначеного вважаємо, що термін «штрафна санкція» не включає пеню, а за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання з першого півріччя 2011 р. пеня нараховується в загальному порядку, визначеному ст. 129-132 ПК України та Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затвердженою наказом ДПАУ від 17.12.2010 р. № 953 [7]. Тобто, обмеження відповідальності в розмірі 1 гривня, встановлене п. 7 підрозділу 10 ПК України, на пеню не поширюється. Щоправда, слід також зауважити, що в класифікації штрафної санкції та пені як різних фінансових санкцій, існує певна колізія. У ст. 61 Конституції України наголошується, що ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. Однак, ст. 111 ПК України передбачено, що за одне податкове правопорушення можна застосовувати як штрафні санкції, так і пеню, які є відповідальністю одного виду – фінансовою. У цьому, на нашу думку, вбачається протиріччя між нормами Конституції України та ПК України.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – 229-230(4979-4980).
2. Стрельников В.В. Правовой режим пени в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2003. – 23 с.
3. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право: Навч. посібник – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
4. Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник / Л.К. Воронова. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
5. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: Монографія / А.Й. Іванський. – Одеса: Юридична література, 2008. – 504 с.
6. Кучерявенко М.П. Основи податкового права: Навчальний посібник. – Харків: Право, 2013. – 536 с.
7. Інструкція про порядок нарахування і погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 17.12.2010 № 953 [Електронний ресурс]: Заголовок з екрану. – Режим доступу: profiwins.com.ua/...letters-and-orders/gna...

Мизина И. В. Правовые аспекты применения пени и штрафа в налоговом законодательстве

Аннотация. Статья посвящена анализу правовых аспектов применения пени и штрафа в налоговом законодательстве. На основании действующего Налогового кодекса Украины определено правовую позицию пени по отношению к штрафным финансовым санкциям.

Ключевые слова: пеня, штраф, налоговое обязательство, взыскание, налоги и сборы.

Mizina I. Legal aspects of application of fine and fine are in a tax legislation

Summary. This article highlights the legal aspects of application of fine and fine are analysed in a tax legislation. On the basis of the operating Internal revenue code of Ukraine certainly legal position of fine in relation to penalty financial approvals.

Key words: fine, fine, tax obligation, penalty, taxes and collections.