

МІСЦЕ ПЕНІ У СИСТЕМІ ЗАХОДІВ ДЕРЖАВНОГО ПРИМУСУ СФЕРИ ОПОДАТКУВАННЯ

Серед заходів, спрямованих на забезпечення фінансової дисципліни, пені відведено одне з головних місць. Проблеми щодо її суті та застосування привертали увагу провідних теоретиків права, які досліджували її з позицій окремих галузей, в тому числі податкового права.

Необхідність теоретичної розробки вказаних проблем зумовлена тим, що в залежності від того, до якого виду заходів державного примусу буде віднесено пеню, вирішується цілий комплекс питань, зокрема, питання про підстави її застосування. Так, якщо пеню розглядати як складову фінансової санкції, то для притягнення до відповідальності порушника податкового законодавства необхідно встановити в його діях склад податкового правопорушення. Якщо ж розглядати пеню як складову правовідновлювального заходу, тоді для її застосування не вимагається повного складу елементів правопорушення.

Для вирішення означеної проблеми автором були використані загальноправові методи наукового дослідження, а саме, метод аналізу і синтезу.

Погляди вчених стосовно місця пені в системі заходів фінансово-правового примусу, незважаючи на тривалу наукову дискусію, залишаються суперечливими.

Деякі вчені відносять всі компенсаційні (пеню) та правовідновлювальні заходи (стягнення недоїмки) до юридичної відповідальності. Так, Д.М. Бахрах в кінці 60-х – початку 70-х рр. зробив спробу обґрунтувати більш широкий підхід до адміністративної відповідальності. Під нею він пропонує розуміти застосування всіх засобів адміністративного примусу – і стягнень, і відновлювальних заходів... Реалізація відновлювальних санкцій, на його думку, є не що інше як притягнення винного до адміністративної відповідальності [1, с.21]. Таку позицію не можна визнати беззаперечною, оскільки кожна з груп примусових заходів має свої, лише їй притаманні, специфічні цілі, функції, підстави для застосування, правові наслідки їх застосування. А, отже, і ототожнювати їх не можна.

Інші пеню розглядають як міру штрафної, «каральної» відповідальності. Зокрема, такий підхід можна знайти в роботах Л.В. Тернової, О.Є. Лейста, І.В. Хаменушко. Неустойка і штрафи, які спрямовуються у державний бюджет, на їх думку, набувають чисто «штрафного» характеру, тоді 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 [2, с.137]. Пеня по своїй суті аналогічна штрафу. Можна сказати, що пеня є різновидом штрафу [3, с.49].

Хибність такого підходу, на наш погляд, вбачається в тому, що заходи державного примусу не змінюють свого призначення в залежності від галузі права, в яких їх застосовують. Вони можуть лише оперувати певними способами реалізації закладених в них законодавцем цілей.

Окрім цього, пеню слід 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.

Отже, виходячи з цих специфічних особливостей пені ми вважаємо недоречним ототожнення правових категорій «штраф» і «пеня».

В сучасній юридичній літературі зустрічаються підходи щодо дослідження сутності пені, які заперечують ототожнення пені і штрафу, але поряд з цим не включають їх в загальну складову фінансових санкцій [4, с.218].

Всупереч цьому існує точка зору, згідно з якою пеня та стягнення недоїмки включені в склад фінансової санкції. Так, наприклад, Д.І. Димченко зазначає, що 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, на переконання автора, є відповідальністю, а при застосуванні інших фінансових санкцій ця відповідальність не виникає [5, с.36]. Отже, пеня вченим віднесена до інших заходів правового примусу, і не розглядається як санкція фінансової відповідальності.

Схожа з таким поглядом є позиція науковців, які акцентують увагу на необхідності чіткого розмежування пені від заходів фінансової відповідальності. В якості останніх, на їх погляд, слід розглядати виключно штрафи. Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що 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 [6, с.271].

З такою позицією вченого важко погодитися через те, що сьогодні в податковому законодавстві України передбачено лише три обставини, які виключають можливість притягнення особи до фінансової відповідальності за скоєння податкового правопорушення:

1) коли 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 (пункт 17.2 статті 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»: № 2181 від 21.12.2000р. (далі Закон України № 2181);

2) закінчення строків давності визначення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу податковими органами (п.п. 15.1 та 15.2 статті 15 Закону України № 2181);

3) вчинення податкового правопорушення внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (абзац «г» п.п. 18.2.1 п. 18.2 ст. 18 Закону України № 2181).

Отже, жодна з вищезазначених підстав не підтверджує позицію М.П. Кучерявенка. Так, згідно з підпунктом 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 Закону України № 2181 пеня не нараховується, якщо платник податків самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його до початку його перевірки контролюючим органом. Відносно другої обставини, згідно з пунктом 1.3. статті 1 цього ж Закону, в поняття податкового боргу, крім сум штрафних санкцій (за їх наявності), включається також і пеня, нарахована на суму податкового зобов'язання несплаченого у встановлений строк. Звідси, скінчення строків для притягнення особи до фінансової відповідальності означає неможливість застосування до правопорушника як штрафних санкцій, так і пені. У разі вчинення податкового правопорушення через форс-мажорні обставини, згідно з п.п. 18.2.1 п.18.2 ст.18 цього Закону, списанню підлягають як пеня, так і штрафні санкції.

Подібною з поглядами професора М.П. Кучерявенка є позиція, російського законодавця. Так, згідно зі ст.111 Податкового кодексу РФ платник податків звільняється тільки від застосування до нього податкових санкцій, а саме штрафу, але не від необхідності сплати в бюджет недоїмки і пені, так як і недоїмка, і пеня у відповідності з кодексом не відносяться до заходів відповідальності. Такої ж точки зору дотримується і Конституційний Суд РФ у Постанові від 17 грудня 1996р. № 20–п «По справі про перевірку конституційності пунктів 2 і 3 частини першої статті 11 Закону РФ від 24 червня 1993 року «Про Федеральні органи податкової поліції».

З цього приводу О.В. Іванов зазначив, що таке визначення сутності пені за затримку сплати податків в указаній постанові носило в більшій мірі характер прийнятного 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 РФ визнати відповідним Конституції РФ безспірний порядок їх стягнення з платників податків – юридичних осіб [7, с.131].

На наш погляд, підхід, який був використаний представниками цієї групи, носить виключно формальний характер і не враховує правової сутності конкретних засобів правового примусу. Так, визнаючи за пенею характер додаткового платежу, з одного боку, і віднесенням пені до правовідновлювального заходу, з іншого, вони фактично породжують нову правову колізію. В теорії права визнано, що правовідновлювальні заходи – це первинна охоронна реакція на сам об'єктивний факт відхилення від правопорядку. Ця реакція спрямована на відновлення порядку одразу ж після припинення правопорушення, шляхом примусу суб'єкта до виконання раніше покладеного на нього обов'язку. Саме цим і вичерпується їх основна задача [8, с.31]. Правовідновлювальні заходи не передбачають ніяких додаткових обтяжень, жодних змін існуючого обов'язку, ніякої кари [8,С.95]. Заходи ж

відповідальності, крім виконання порушеного обов'язку, тягнуть за собою покладання на правопорушника додаткового обтяження.

Серед вищезазначених наукових підходів особливу позицію займають вчені, які вважають, що пеню слід розглядати як правовідновлювальну санкцію (складову фінансово-правової санкції), результатом реалізація якої є фінансово-правова відповідальність. Серед представників такого погляду слід назвати М.В. Карасеву, А.О. Ніколаєва, В.С. Соловйова, В.В. Мудрих, Р.В. Українського, А. Селіванова.

Всі фінансово-правові санкції поділяються ними на два види: правовідновлювальні і штрафні (каральні). Правовідновлювальні санкції спрямовані на усунення шкоди, що була завдана державі фінансовим правопорушенням. Правовідновлювальною санкцією є пеня. Функції пені як фінансово-правової санкції заключається в тому, щоб компенсувати державі ту шкоду, а саме збитки, які вона несе у зв'язку з несвоєчасною сплатою відповідними суб'єктами в бюджет податків, зборів, несвоєчасним поверненням бюджетних коштів тощо [9, с.191]. Таким чином, фінансово-правова пеня – це додаткове обтяження для правопорушника.

На продовження цієї думки О.С. Шабуров зазначає, що пеня виступає 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 [9, с.418]. Пеня в податковому праві відповідає всім ознакам юридичної відповідальності:

- 1) умови призначення і порядок реалізації пені законодавчо визначені;
- 2) пеня невіддільна від правопорушення і виступає його наслідком;
- 3) вона пов'язана з реалізацією санкції правової норми;
- 4) сплата пені поєднана з державно-владною діяльністю і є проявом державно-правового примусу;
- 5) сплата пені означає виконання додаткового обов'язку;
- 6) при сплаті пені правопорушник зазнає позбавлення майнового характеру.

Враховуючи погляди зазначених науковців та на підставі підходу до аналізу відповідальності в податковому праві як прояву юридичної відповідальності, В.С. Соловйов робить висновок, що в податковому законодавстві існує, хоча і не визначено явно, майнова – правовідновлювальна відповідальність приватного суб'єкта, формою прояву якої є пеня [10, с.94].

У той же час, даний підхід також не позбавлений недоліків. Зокрема, не можна погодитись з думкою про те, що пеня за своєю правовою природою є правовідновлювальною санкцією, бо правовідновлювальна санкція є нормативною підставою для правовідновлювальних заходів – окремого виду заходів правового примусу, що відрізняється від заходів відповідальності. З таких позицій пеню не можна віднести до заходів фінансової відповідальності.

На наш погляд, пеню слід розглядати не як правовідновлювальну санкцію, а як компенсаційну. Це твердження ґрунтується на тому, що пеня в нашому випадку спрямована на реалізацію компенсаційної функції права, про що неодноразово зазначалось в науковій літературі [8, с.92], і що не ставиться під сумнів більшістю вчених. Однак в більшості випадків між

компенсаційними та правовідновлювальними заходами ставиться знак рівності, що, на наш погляд, є хибним. Ми солідарні з тими авторами, які різко критикують твердження про рівнозначність правовідновлювальної і компенсаційної функції права [11]. Компенсаційна та правовідновлювальна функція права займають відносно самостійне місце в системі функцій права. Тому, на наш погляд, неприпустимо ототожнювати правовідновлювальну функцію права з компенсаційною, каральною і іншими її функціями. Кожна з них займає своє місце в механізмі правового регулювання суспільних відносин. В той же час слід погодитися з тими вченими, які вважають, що ці функції не є особливими, незалежними напрямками правового впливу, а лише його різноманітними аспектами, пов'язаними з різними сторонами змісту права і методологічними підходами до здійснення правових приписів [12, с.54]. Правовідновлювальні і компенсаційні заходи взаємодоповнюють один одне, але це різні правові категорії. Термін «compensare» в перекладі з латинської означає відшкодувати, урівноважувати. В тлумачному словнику С.І. Ожегова, компенсація розглядається як відшкодування; відновлення, означає ніщо інше, як «привести у попередній нормальний стан», «відтворити». Таким чином, в процесі здійснення компенсаційної функції мова йде не стільки про відновлення порушеного правопорядку, правовідносин, прав і обов'язків, а вже про відшкодування шкоди, «винагороди» за втрачене. Дослідження основних елементів змісту правовідновлювальної та компенсаційної функції створює важливу методологічну основу для виділення і аналізу заходів, спрямованих на удосконалення вказаної функції права.

Розмежування правовідновлювальних та компенсаційних заходів знаходить своє відображення в юридичних і фактичних підставах, характері юридичних дій, засобах і способах їх здійснення, меті і результатах.

Дослідження даного питання було б неповним без розуміння основної причини, яка лежить в основі виникнення такої дискусії. На наш погляд, такою причиною є бажання держави реалізувати свої інтереси за спрощеною процедурою, а саме, застосувати підхід, при якому правовідновлювальні заходи (до яких найчастіше включається і пеня) застосовуються відносно платника податків незалежно від наявності його вини і інших обставин. Податкове право, також як і кримінальне та адміністративне, регулює публічно-правові відносини, тобто є інститутом публічної галузі права. Оскільки в даних галузях діє презумпція невинуватості, публічний суб'єкт зобов'язаний доказувати факт правопорушення, наявність і ступінь вини правопорушника. Зрозуміло, що даний підхід робить процедуру захисту податкових інтересів держави важко реалізовуваною, і тому, мабуть, законодавець не сприймає його.

Отже, досліджувана нами проблема виникла в сфері оподаткування в результаті еволюції суспільних відносин, наслідком якої і є колізія загальноюридичних принципів: принципу відповідальності за вину і повного відшкодування збитків. Одним із шляхів вирішення такої ситуації могло б бути законодавче закріплення принципу невинуватості в податковому законодавстві.

Результатом проведеного нами дослідження є наступні висновки:

1. Характер фінансово–правової відповідальності – компенсаційно–каральний.

2. Фінансово–правова санкція складається з компенсаційної (пеня) та каральної (штрафу) санкцій.

3. 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.

4. Визнання пені, як складового елементу фінансово–правової санкції, дає можливість використати при її застосуванні весь обсяг норм, що регламентують порядок притягнення осіб до фінансової відповідальності (строків давності, підстав застосування, умови притягнення до відповідальності, обставин звільнення від відповідальності, положення щодо дії закону про відповідальність в часі тощо).

Список літератури:1. Бахрах Д.Н. Административная ответственность. Пермь, 1966. 2. Лейст О.Э Санкции в советском праве. Государственное издательство юридической литературы. М., 1962. 3. Хаменушко И.В. О правовой природе финансовых санкций// Юридический мир. 1997. №1. 4. Пишний А.Г. Институт податкового примусу// Міжнародно–практична конференція ЧДУ. 1996. Вип.1. 5. Дымченко В.И. Российское налоговое право. Владивосток. 1994. 6. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Х., 2001. 7. Иванов А. В. Административная юрисдикция налоговых органов РФ: Дис..... канд. юрид. наук. Н.Новгород. 1999. 8. Евдокимов С.В. Правовосстановительные меры в российском праве: Дис..... канд. юрид. наук. Н.Новгород. 1999. 9. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.,1999. 10. Соловьев В. Правовосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве// Хозяйство и право. 2001. 11. Карташов В.Н. Юридическая деятельность: понятие, структура, ценность. Саратов, 1989; Власенко И.А. Компенсационная функция права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 1995; Торопов А.А. Восстановительная функция права (вопросы теории и практики): Дис. ... канд. юрид. наук. Ярославль. 1998.; Швецова А.А. Компенсационные нормы российского права: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов.1999. 12. Радько Т.Н., Толстик В.А. Функции права. Н.Новгород, 1995.

Надійшла до редколегії 10.07.03