

## Перспективи реформування інституту пені у податковому праві України



**В. В. Спасибо,**  
начальник  
юридичного відділу ВАТ  
«Важпромелектропроект»  
(м. Харків)

**П**роблеми правової природи пені як інституту податкового права заторкувалися у роботах Є. А. Ровинського, П.-М. Годме, М. В. Карасьової, М. П. Кучерявенка, О. С. Ємельянова, М. М. Черногора, А. Г. Пишного, А. В. Андрєєва, О. І. Юстус, З. М. Будько, Т. В. Архіпенко та багатьох інших дослідників.

Такий фундатор науки радянського фінансового права, як Є. А. Ровинський, серед фінансових санкцій виділяв пені і штрафи [1, 13–14]. П.-М. Годме до податкових санкцій відносив збільшення податку, додатковий податок, стягнення податкових штрафів, які мають одночасно характер покарання і відшкодування і тому можуть бути предметом угоди [2, 418]. М. П. Кучерявенко також підкреслює, що фінансова санкція, зокрема, може виражатися в покладенні додаткових обов'язків, в припиненні чи зміні змісту правомочностей, яке найчастіше реалізується в системі забезпечувальних способів податкового обов'язку, при здійсненні податкової застави тощо [3, 160]. На думку Н. В. Туркіної, до фінансово-правових санкцій належать: а) стягнення донарахованих сум податків, інших обов'язкових платежів; б) штраф; в) пеня; г) примусове стягнення заборгованості. І. І. Кучеров, виділяючи податкову відповідальність як різновид фінансової, в своїх роботах відзначає, що відповідно до способу, за яким санкції слугують охороні правопорядку, вони поділяються на правовідновлювальні та штрафні (каральні). Санкції за порушення законодавства про податки і збори, які полягають у стягненні пені за прострочення сплати податків, є правовідновлювальними, а ті санкції, що припускають стягнення штрафів – каральними [4, 245].

Узагальнення висловлених в літературі позицій різних авторів надає можливість дійти висновку про те, що до цього часу дискусійними залишаються навіть базисні наукові підходи до фінансово-правових санкцій. Зокрема, сутність фінансово-правових санкцій описується 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. Архіпенко та ін.).

Під видами фінансових санкцій маються на увазі:

- а) штрафи;
- б) штрафи і пеня;
- в) штрафи, пеня й інші заходи примусового характеру (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).

Отже, існуючий стан галузевих наукових пошуків свідчить про те, що ще далеко не повною мірою вичерпаний потенціал для досліджень

в цьому питанні, що і викликало необхідність чергового повернення до цієї проблематики в нашій статті.

Логічним відтворенням стану наукових досліджень з питання, що розглядається, є наявність недоліків нормативного регулювання інституту пені як фінансово-правової санкції. Потребує серйозного осмислення навіть нормативне визначення цього терміна, що міститься в спеціальному законі з питань оподаткування — Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [5]. Адже під пенею Закон розуміє *плату* 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.

*Податковий борг (недоїмка)* Закон визначає як податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання. Своєю чергою, під *штрафною санкцією (штрафом)* розуміється плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами.

Очевидно, якщо 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.

Ці недоліки, безперечно, потребують усунення, але вони мають радше технічний характер і можуть бути пояснені вадами законотворчої техніки. Натомість, є складніші проблеми, що потребують обговорення на науковому рівні.

*По-перше*, привертає до себе увагу та обставина, що поняття «штрафна санкція» і «пеня» розкриваються через одне й те ж слово «плати». 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.

Так, згідно з пп. 16.5.1 ст. 16 Закону, за порушення строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», банк сплачує *пеню* за кожний день прострочення, включаючи день сплати, у розмірах, встановлених пп. 16.4.1 п. 16.4 ст. 16, та штрафні санкції, встановлені пп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 цього Закону, а також несе *іншу відповідальність*, встановлену цим Законом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків, зборів (обов'язкових платежів) звільняється *від відповідальності* за несвоєчасне або неповне зарахування таких платежів до бюджетів та державних цільових фондів, *включаючи нараховану пеню або штрафні санкції*. Використовуючи граматичне тлумачення змісту наведених норм, можна дійти однозначного висновку про те, що пеня розглядається в них вже в якості *міри відповідальності*, хоча це прямо й не вказано в нормі ст. 1 цього ж Закону.

*По-друге*, згідно з пп. 16.1.2 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами», 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, визначеного цим Законом;
- 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 згідно з нормами цього Закону.

Між тим податкова перевірка платника податку може мати місце й через декілька місяців, і навіть через два роки після закінчення певного податкового періоду. І тому податкове повідомлення про донарахування податкового зобов'язання може бути виписане контролюючим органом значно пізніше того граничного строку, в який платник податків мусив сплатити це податкове зобов'язання, якби він на виконання закону його самостійно визначив у податковій декларації.

При цьому, навіть якщо виходити із вживаного зараз розуміння пені як плати за вчинення податкового правопорушення, є незрозумілим те, чому ця плата не стягується за період між граничним строком сплати податкового зобов'язання в розмірі, який мав бути самостійно визначеним платником податку, і датою складення і направлення контролюючим органом податкового повідомлення-рішення про визначення цього ж самого податкового зобов'язання. Видається, що це не відповідає завданням і функціям такого правового інституту, як інститут пені.

*Третьою проблемою*, яку варто розглянути, є передбачене пп. 16.1.3 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» право платника податків уникнути сплати пені у разі, коли такий платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його. Не застосовується це правило, 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.

Видається необґрунтованим і зазначене вище загальне правило про можливість несплати пені і виключення з нього. 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.

Щодо вказаних вище виключень, то вони в завуальованій формі містять додаткові підстави для виникнення зобов'язання по сплаті пені, не

характерні для цього правового інституту, а саме – наявність в діях платника податків або певного складу правопорушення, або навіть злочину. При цьому не враховано, що подання податкової декларації (організаційне зобов'язання) є *окремим обов'язком* платника податку, який не є тотожним його іншому обов'язку по сплаті суми податку, збору (організаційно-майнове зобов'язання), і склад цього правопорушення взагалі не містить суспільно шкідливих наслідків у вигляді неотримання сум податків бюджетами чи державними цільовими фондами. Втім, 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.

*По-четверте*, підлягає прискіпливому дослідженню те, наскільки відповідає принципам і методам податкового права, функціям і завданням пені нарахування її сум не тільки на податковий борг, але й на суми штрафів, що передбачене п. 1.4 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами». Однак це питання слід розглядати лише після того, як буде переконливо доведена можливість існування штрафу як виду фінансово-правової санкції, проти чого ми вже висловлювали свої зауваження [6].

Вважаємо, що пеня має розглядатись як правовідновлювальна фінансово-правова санкція, що має застосовуватися у разі несвоєчасного виконання обов'язку платником (податковим агентом) по сплаті податку, збору до Державного бюджету України, місцевого бюджету, Державного цільового позабюджетного фонду, а також у разі несвоєчасного повернення зайво або помилково сплачених сум податку, збору платнику (податковому агенту). 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.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Ровинский Е. А. Финансовые правоотношения в период развернутого строительства коммунизма // Вопросы советского финансового и государственного права: Ученые записки. – Выпуск IX. – М. – 1960. – С. 3-30.
2. Годме П.-М. Финансовое право // М.: Прогресс, 1978.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Т. II: Введение в теорию налогового права. – Харьков: Легас, 2004. – 600 с.
4. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: Учебно-консультационный центр «Юр-ИнфоР», 2001. – 360 с.
5. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань»

зав'язаних платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-III від 21 грудня 2000 р. // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2001. – № 10. – Ст. 44.

6. Спасибо В. В. Проблемы совершенствования фи-

нансовых санкций за нарушение законодательства о налогообложении // Проблемы законности: Респ. міжвідом. науков. зб. / Відп. ред. В. Я. Тацій. – Харків: Нац. юрид. акад. України, 2005. – Вип. 72. – 217 с.

### УДК 347.73

#### **Спасибо В. В. Перспективи реформування інституту пені у податковому праві України**

В статті надається узагальнення невирішених проблем правового конструювання пені як інституту податкового права, аналіз чинних норм, що регулюють порядок справляння пені за порушення норм податкового права, виявляються їх внутрішні колізії, невідповідність функціям пені, сформульованим теорією права, галузевим і підгалузевим методам і принципам фінансового та податкового права. Наведені аргументи на підтвердження наявності у пені ознак фінансово-правової санкції.

**Ключові слова:** пеня, штраф, фінансово-правова санкція

#### **Спасибо В. В. Перспективы реформирования института пени в налоговом праве Украины**

В статье приводятся обобщение неразрешенных проблем правового конструирования пени как института налогового права, анализ действующих норм, регулирующих порядок взимания пени за нарушения норм налогового права, раскрываются их внутренние коллизии, несоответствие функциям пени, сформулированным теорией права, отраслевым и подотраслевым методам и принципам финансового и налогового права. Приведены аргументы в пользу наличия у пени признаков финансово-правовой санкции.

**Ключевые слова:** пеня, штраф, финансово-правовая санкция

#### **Valentyn V. Spasybo. The prospects of the reforming of the institute of penalty in Ukrainian tax law**

The article contains generalization of not decided tasks of legal constructing penalty as an institute of tax law, analysis of operating norms, which regulate the order of collection of penalty for violation of tax law norms. Their internal collisions come to light, disparity the functions of penalty, a particular branch and sub of a particular branch methods and principles. Also grounded, that the penalty has the financially-law approval signs.

**Key words:** penalty, financially-law sanction

ПОДІЇ

## **Одеські адвокати, прокурори, журналісти та народні депутати обговорили проблеми захисту прав людини**

13 лютого 2010 р. в Одесі за ініціативи Одеського територіального відділення Спілки журналістів України та Одеської обласної колегії адвокатів було проведено перше публічне обговорення на тему «Права людини або чого насправді варте людське життя в Україні?». Каткування та нелюдське поводження відносно українських громадян, незаконні засоби дізнання та слідства, корупція та непрозорість роботи органів карної та судової систем, істотні недоліки кримінального та кримінально-процесуального законодавства і взагалі стан відносин між правоохоронними органами та громадянами стали предметом відвертого обговорення між практикуючими адвокатами, журналістами, громадськими діячами.

Участь у заході народного депутата України Ксенії Ляпіної, а також представників МВС та Одеської обласної прокуратури дозволили обговорити тему з різних боків, додавши більшої гостроти до дискусії, зокрема в частині практичних питань відшкодування матеріальної і моральної шкоди, заподіяної внаслідок незаконних дій правоохоронних органів.

У вступній промові віце-президента Спілки адвокатів України Й. Л. Бронза, виступах члена Правління САУ А. Є. Костіна, членів САУ А. М. Чебаненка та А. П. Перова було підкреслено, що проблема катвань та нелюдського поводження з людьми в Україні, а також обмеження права на ефективний захист у кримінальних справах, має системний характер і потребує докорінних змін Кримінально-процесуального кодексу, гуманізації ставлення до застосування запобіжних заходів, створення системи громадського контролю за діями правоохоронних органів та пенітенціарної системи, розвитку правової освіти громадян. За результатами публічного обговорення організаторами прийнято рішення проводити цей захід на регулярній основі та обирати для дискусії найбільш гострі питання із захисту прав людини.