

# ПОДАТКОВО-ПРАВОВА ПЕНЯ: КОМПЕНСАЦІЙНА САНКЦІЯ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

**Дуравкін Павло Михайлович,  
кандидат юридичних наук,  
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого**

[Секція 5. Адміністративне право. Адміністративне процесуальне право. Митне та податкове право. Муніципальне право]

Відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності: правопоновлюючу (компенсаційну) та штрафну (каральну) [6, с. 200]. Згідно із п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [7]. Нарахування пені паралельно із застосуванням інших штрафних санкцій за податкові правопорушення пояснюється можливістю одночасного застосування каральних (штрафних) та правовідновних (пеня) санкцій [13, с. 21].

В той же час можна зустріти заперечення стосовно віднесення пені до санкцій на тій підставі, що це суперечить конститутивній ознаці податкового правопорушення – винності [3, с. 22]. Однак податкові санкції передбачають іноді застосування покарання незалежно від характеру провини платника, зокрема пеню нараховують автоматично при затримці податкових платежів [6, с. 23]. Крім цього, при стягненні пені, з суб'єктивного боку правопорушення, вина платника полягає в затриманні сплати відповідного податку [13, с. 18]. Отже, пеню слід вважати санкцією, яка застосовується за умисне або з необережності прострочення платником сплати належних сум податків і зборів, що спричинило затримання їх надходження до відповідних бюджетів.

Так, пеня є різновидом фінансових санкцій на тій підставі, що умовою її нарахування є порушення вимог норм податкового законодавства про своєчасність сплати податків і зборів [13, с. 18]. Зокрема, згідно з п. 126.1 ст. 126 Податкового кодексу України відповідальність у вигляді штрафу застосовується у разі якщо платник податків не сплачує грошове зобов'язання протягом визначених строків [7]. У свою чергу, відповідно до підпункту 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 Податкового кодексу України пеня нараховується після закінчення встановлених строків погашення грошового зобов'язання [7]. Наведені підстави застосування штрафу і нарахування пені збігаються, оскільки є відображенням порушення строків сплати податків і зборів.

Тож справедливо, що за несплату належної суми податку до платника мають бути застосовані санкції у вигляді штрафу та пені [11, с. 59]. При цьому штрафи, будучи додатковими матеріальними втратами для платника податків, які виникають у результаті порушення відповідних вимог податкового законодавства, не протиставляються санкціям. Відтак цього не повинно робитись і стосовно пені, яка відрізняється від штрафів лише тим, що нараховується виключно у відсотках і лише за прострочення сплати податків і зборів.

Водночас уявляється не зовсім справедливим розгляд пені як штрафної санкції [11, с. 61]. Останньою варто вважати штраф, застосування якого передбачає покарання за порушення норм податкового законодавства. Тоді як пеня є заходом фінансово-правової відповідальності, яка здійснює компенсаційну функцію [1, с. 94]. Виконання цієї функції якраз і відрізняє пеню від штрафних (каральних) санкцій, а отже, дає можливість їх одночасного застосування.

При цьому думається, що є перебільшенням ролі пені пропозиція виключити фінансово-правові штрафи із системи норм податкового права України, залишивши в ній лише правовідновлювальну санкцію – пеню [9, с. 89]. Кожна з цих санкцій має своє функціональне навантаження. Правовідновний характер пені проявляється в превентивній та компенсаційній функціях, а штрафи забезпечують виконання функцій превенції та покарання.

У зв'язку з цим не можна оминати увагою міркування стосовно того, що виникнення дефіциту державного бюджету зумовлено цілою низкою економічних факторів, виходячи з чого, необґрунтованим є покладення на пеню функції компенсації такої шкоди [12, с. 54]. Контраргументом у даному випадку уявляється зауваження, що дотримання компенсаційної функції пені з врахуванням інфляційних процесів в економіці стало можливим з використанням такого економічного показника, як облікова ставка Національного банку України [1, с. 93]. Адже згідно з п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України пеня нараховується із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України [7]. Тому розмір пені має

відповідне економічне обґрунтування – «орієнтир щодо вартості залучених та розміщених грошових коштів» [8, ст. 1].

Відтак багато вчених приходять до висновку, що за рахунок пені компенсуються втрати публічних грошових фондів, шкода, збитки, завдані майновим інтересам держави та органів місцевого самоврядування у зв'язку з несвоєчасним надходженням податків і зборів [4, с. 14; 5, с. 27; 6, с. 153; 10, с. 43 та ін.]. Особливість компенсаційної функції пені в податковому праві полягає в тому, що вона є джерелом додаткових надходжень публічних грошових фондів [3, с. 21; 6, с. 154]. Тобто обчислення пені у відсотках від облікової ставки Національного банку України і збільшення за рахунок пені тієї суми, яка потрапляє до бюджету у зв'язку з несвоєчасною сплатою податків і зборів говорить на користь компенсаційності пені.

Крім цього, ще одним аргументом на бік компенсаційного значення пені можна вважати її нарахування за кожний день прострочення (наприклад, згідно із п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України [7]). Тим самим на відміну від штрафів, при нарахуванні пені враховується не ступінь тяжкості вчиненого порушення, а його тривалість. Можливість же застосування поряд із пенею штрафу (наприклад, п. 126.1 ст. 126 Податкового кодексу України [7]), як раз і виключає пеню з переліку штрафних санкцій, залишаючи її при цьому санкцією, відповідно, – компенсаційною.

У зв'язку з цим важливим аспектом є «база нарахування пені», тобто та сума, на яку пеня нараховується [2, с. 146]. Зокрема, відповідно до п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) [7]. Однак у наукових дослідженнях справедливо звертається увага на те, що оскільки стягнення пені пов'язано із затриманням сплати податку, то її нарахування на інші суми є неправомірним [13, с. 21]. Виходячи з цього, нарахування пені на суму штрафів за нормами податкового законодавства України надає їй карального характеру, а отже суперечить її компенсаційному призначенню. Тому необхідним є внесення змін до Податкового кодексу України, у результаті яких пеня повинна нараховуватись тільки на суму несплачених вчасно податків і зборів.

Таким чином свідченням компенсаційності пені є її нарахування на суму несплачених вчасно податків і зборів та обчислення у відсотках від облікової ставки головного банку країни за кожний день прострочення їх сплати. Іншими словами при застосуванні пені важливим є не еквівалентне простроченню покарання боржника, а компенсація невчасного надходження до бюджетів певної суми податків і зборів, розмір якої (в сукупності із обліковою ставкою і строком прострочення) і визначає розмір пені. Ознакою ж пені як санкції є її додатковість до суми несплачених вчасно податків і зборів, тобто збільшення за рахунок пені тієї суми коштів, яку платник зобов'язаний перерахувати до відповідного бюджету і, як наслідок – зазнання платником додаткових майнових втрат (так само, як і у випадку сплати штрафів).

#### Література:

1. Будько З. М. Функціональне призначення пені в податковому праві / З. М. Будько // Вісник Запорізького державного університету. – 2004. – № 1. – С. 92-94.
2. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : монографія / П. М. Дуравкін. – Х. : Право, 2013. – 192 с.
3. Запорожец С. К. Пеня как способ обеспечения бюджетных доходов / С. К. Запорожец // Теорія та практика державного управління : матеріали наук.-практ. конф., (Харків, 27 листоп. 2003 р.). – Вип. 7 : Бюджет та фінансовий контроль у державному управлінні. – Х. : Магістр, 2004. – С. 21-23.
4. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Вероніка Володимирівна Кириченко. – Ірпінь : Нац. акад. держ. податк. служби України, 2005. – 20 с.
5. Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект : автореф. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Елена Ураловна Латыпова. – М. : Мос. гос. ин-т межд. отношений (Ун-т) МИД России, 2004. – 31 с.
6. Податкове право : навч. посіб. / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін.] ; за ред. М.

П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.

8. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р., № 679-XIV // Відом. Верхов. Ради України. – 1999. – № 29. – Ст. 238.

9. Спасибо В. Фінансово-правові штрафи у податковому праві України / В. Спасибо // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 5. – С. 87-89.

10. Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Вадим Валентинович Стрельников. – Воронеж : Воронежский гос. ун-т, 2003. – 196 с.

11. Усенко Р. Штраф і пеня в податковому та цивільному праві: порівняльний аналіз / Р. Усенко // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 5. – С. 58-61.

12. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України : монографія / Роман Анатолійович Усенко. – К. : Дакор : КНТ, 2007. – 168 с.

13. Філіпов В. Відповідальність за несвоєчасну сплату податків (пеня в податковому законодавстві) / В. Філіпов, А. Папаїка, Є. Белінський // Підприємництво, господарство і право. – 1996. – № 5. – С. 18-22.