

УДК 336.145.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.1.60>

ПЕНЯ НА МЕЖІ ПРИВАТНОГО ТА ПУБЛІЧНОГО РЕГУЛЮВАННЯ: ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Деменко О.Є.,
*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*
ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4992-9907>
e-mail: oleksandr.demenko@ukr.net

Деменко О.Є. Пеня на межі приватного та публічного регулювання: податковий аспект зовнішньоекономічної діяльності.

Застосування санкцій є певний підсумок уявлення щодо того, що особа вчинила правопорушення. Але до безпосереднього застосування санкцій необхідно сформулювати бачення стосовно виду відповідальності. Тобто конструкцію фінансової відповідальності можна використовувати, але як певну родову модель, яка об'єднує інституційні або підгалузеві різновиди відповідальності. При цьому, характеризуючи податкову відповідальність послідовно в оцінці її природи та наслідків виділяти не одну із стадій податкового обов'язку (сплату податків та зборів), а цілісну конструкцію податкового обов'язку (облік-сплата-звітність). Системний погляд на конструкцію податкової відповідальності передбачає як оцінку поведінки зобов'язаних осіб (платників податків і зборів і т.д.), так і суб'єктів владних повноважень.

Комплексність суспільних відносин, які виражають особливості зовнішньоекономічної діяльності обумовлює чітке розмежування цих відносин на певні сектори, в основі регулювання яких знаходяться саме галузеві ознаки предмету та методу відповідного угруповання правових норм. Треба розмежовувати санкції, які застосовуються за наслідками фінансової відповідальності та санкції, які мають грошовий характер, але регулюються іншими галузями. Штраф, пеня – є інструментами, які використовуються як в приватному, так і в публічному праві. Це передбачає в залежності від мети, предмету регулювання і застосування не просто публічно-правових чи приватно-правових методів, а інструментарію відповідної галузі або підгалузі (господарського права, митного права, грошового обігу, податкового права).

В сенсі цього хотілося б розмежувати настання несприятливих наслідків для платників та застосування до них санкцій. Застосування пені відноситься до режимів несприятливих наслідків. Але, напевно, є підстави ототожнювати пеню та санкції (штрафи). Підставою застосування санкції (штрафу) є протиправна поведінка, скоєння правопорушення. Підставою ж застосування пені – є несвоєчасне або неповне виконання податкового обов'язку. Визначення пені при аналізі подібних питань треба пов'язувати із відповідними повноваженнями контролюючого органу. Тобто, формуючи компетенцію суб'єкта владних повноважень, контролюючого органу держава делегує йому не лише право на здійснення тих чи інших заходів, але і імперативний обов'язок щодо реалізації такого права.

Ключові слова: податкові відносини, пеня, фінансові санкції (штрафи), фінансова відповідальність, податковий обов'язок, податковий примус, строки в податковому регулюванні, податковий спір

Demenko O.Ye. Penya on the borderline of private and public regulation: the tax aspect of external economic activity.

The application of sanctions is a certain summary of the perception that a person has committed an offense. But before the direct application of sanctions, it is necessary to form a vision regarding the type of responsibility. That is, the construction of financial responsibility can be used, but as a certain generic

model that unites institutional or sub-sectoral varieties of responsibility. At the same time, characterizing the tax liability consistently in the assessment of its nature and consequences, distinguish not one of the stages of the tax liability (payment of taxes and fees), but the whole construction of the tax liability (accounting-payment-reporting). A systematic view of the construction of tax liability involves both an assessment of the behavior of obligated persons (payers of taxes and fees, etc.) and subjects of authority.

The complexity of social relations, which express the peculiarities of foreign economic activity, determines the clear demarcation of these relations into certain sectors, the basis of whose regulation are precisely the branch characteristics of the subject and the method of the corresponding grouping of legal norms. It is necessary to distinguish between sanctions that are applied as a result of financial responsibility and sanctions that have a monetary nature but are regulated by other branches. Fines and interest are tools that are used in both private and public law. This involves, depending on the purpose, the subject of regulation and the application of not just public-law or private-law methods, but the tools of the relevant industry or sub-industry (economic law, customs law, money circulation, tax law).

In this sense, we would like to distinguish between the occurrence of adverse consequences for payers and the application of sanctions to them. The use of a penalty refers to the regimes of adverse consequences. But, it is unlikely that there is a reason to equate penalties and sanctions (fines). The basis for applying a sanction (fine) is illegal behavior, commission of an offense. The basis for the application of a penalty is the untimely or incomplete fulfillment of the tax obligation. The determination of the penalty in the analysis of such issues must be connected with the relevant powers of the supervisory body. That is, forming the competence of the subject of power, the controlling body, the state delegates to it not only the right to implement certain measures, but also the imperative duty to implement such a right.

Key words: tax relations, interest, financial sanctions (fines), financial responsibility, tax obligation, tax enforcement, terms in tax regulation, tax dispute

Постановка питання. Аналізуючи характер несприятливих наслідків для осіб, які порушили законодавство, варто розмежовувати підстави відповідної галузевої відповідальності та підстави застосування санкцій. Зрозуміло, що застосування санкцій є певний підсумок уявлення щодо того, що особа вчинила правопорушення. Але до безпосереднього застосування санкцій необхідно сформулювати бачення стосовно виду відповідальності. На сьогодні, на наш погляд, ця проблема в податковому регулюванні потребує змістовного корегування. Ст. 111 ПКУ визначає, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи застосовується кримінальну, адміністративну та фінансову відповідальність [1].

Автор ставить собі за мету розглянути пеню на межі приватного та публічного регулювання в контексті податкового аспекту зовнішньоекономічної діяльності.

Виклад матеріалу дослідження. Виникає принаймні два сумніви стосовно чіткого уявлення законодавця при регулюванні цих відносин. По-перше, навряд чи, податковий кодифікований акт має завдання в постановці питання щодо кримінальної або адміністративної відповідальності. Стосовно цього існують окремі галузеві режими та відповідні кодифіковані акти [2], саме тому це не є предметом регулювання податковим законодавством. По-друге, вбачається суперечність між предметним податковим спрямуванням кодифікованого акту та конструкцією фінансової відповідальності, про яку йдеться в ст. 111 Податкового кодексу України. Системний погляд на фінансову відповідальність обумовлює формування конструкцій відповідальності по всіх внутрішніх складових системи фінансово-правового регулювання. Тобто, фінансова відповідальність стосується і бюджетної відповідальності, і відповідальності щодо обігу грошових коштів, валюти і т.д. Але всі ці різновиди відповідальності не можуть регулюватися і не регулюються Податковим кодексом України. Тобто, наочною є принципова розбіжність між конструкціями «фінансова відповідальність» (про яку і йдеться в ст. 111 ПКУ) і «податкова відповідальність» (яка власне і регулюється Податковим кодексом України). «Справа в тому, що фінансова відповідальність має передбачати наслідки правопорушень усіх відносин, які регулюються фінансовим законодавством (і у сфері бюджету, і у сфері оподаткування, і у сфері обігу валютних цінностей і т. д.). Тобто конструкцію фінансової відповідальності можна використовувати, але як певну родову модель, яка об'єднує інституційні або підгалузеві різновиди відповідальності» [4, с. 191].

На перший погляд, податкова відповідальність визначає юридичну відповідальність учасників податкових відносин державно-примусового характеру. Її природа пов'язується із захистом гро-

шових коштів їх власником. Іноді податкову відповідальність пов'язують виключно з аналізом відносин, які пов'язані з сплатою податків. Але податковий обов'язок – як сфера податкового регулювання значно ширший і вбирає окрім відносин щодо сплати також відносини щодо податкового обліку та звітності. Останні також можуть бути предметом правопорушень. Саме тому, характеризуючи податкову відповідальність послідовно в оцінці її природи та наслідків виділяти не одну із стадій податкового обов'язку (сплату податків та зборів), а цілісну конструкцію податкового обов'язку (облік-сплата-звітність). Крім того, помилково пов'язувати податкову відповідальність з оцінкою поведінки виключно зобов'язаних осіб – платників. В податкових відносинах приймають участь також і суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи. Виключати, що в діях останніх містяться склад правопорушення не можна. Виходячи з цього, системний погляд на конструкцію податкової відповідальності передбачає як оцінку поведінки зобов'язаних осіб (платників податків і зборів і т.д.), так і суб'єктів владних повноважень.

При цьому важливо з'ясувати як узгодження приватного та публічного регулювання щодо оцінки одного явища, так і межі врахування окремих особливостей стану відносин, які кардинально змінюють режим застосування санкцій, галузеві особливості цього. Системного характеру на сьогодні, набула ситуація, щодо нарахування пені за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньої економічної діяльності здійснюється під час дії карантину. Специфічності вирішення подібних спорів додає декілька аспектів.

По-перше, це врахування меж законодавства, що регулює зовнішню економічну діяльність (яке здійснюється переважно приватно-правовими засобами) і законодавства, що регулює справляння відповідних податкових обов'язків (регулювання забезпечується публічними імперативними засобами). Комплексність суспільних відносин, які виражають особливості зовнішньоекономічної діяльності обумовлює чітке розмежування цих відносин на певні сектори, в основі регулювання яких знаходяться саме галузеві ознаки предмету та методу відповідного угруповання правових норм. Податкове регулювання наслідків, які породжує зовнішньоекономічна діяльність, деталізує використання специфічних засобів податкового примусу. «Примус в сфері оподаткування здійснюється попереджувальними мірами, мірами припинення та мірами відновлення». Попередження застосовується залежно від повноважень контролюючих органів, попередження деталізується через вплив на платників, відновлення орієнтовано на відшкодування наслідків за підсумками податкового правопорушення.

По-друге, змістовним при характеристиці подібних відносин і розв'язання такого спору є і відповідні часові межі, на що впливає особливий режим регулювання. Додержання певних часових критеріїв щодо реалізації правових приписів відповідає природі як фінансово- правового регулювання в широкому сенсі, так і податково-правового у більш вузькому. Це передбачає чітке гарантування в правових формах динаміки впливу податково-правових норм. Метою їх є не забезпечення накопичення коштів від сплати податків та зборів, а своєчасне надходження таких коштів до бюджетів, щоб в подальшому своєчасним стало і їх розподілення та витрачання. Саме тому, додержання часових термінів в податково-правовому регулюванні є принципово важливим.

Раціональна конструкція на підставі якої будується механізм такого узгодження передбачає внутрішню спеціалізацію податково-правових норм, упорядкування поведінки учасників цих відносин різними засобами. Вихідним критерієм такого розмежування і відповідно до цього побудови сталої, узгодженої конструкції правового впливу є диференціація податкових приписів залежно від дозволів, зобов'язань та заборон. «Податково-правове регулювання, яке гарантується владними приписами з боку держави обумовлює встановлення та застосування відповідних обмежень, яке гарантує публічний інтерес в податковій сфері. Таким чином, відбувається заборона певних дій, що перешкоджають або унеможливають реалізацію інтересу іншого учасника відносин, або гарантує вимоги щодо певної поведінки через закріплення суб'єктивних прав та обов'язків та відповідних процедур їх реалізації» [5, с. 130].

В основі забезпечення динаміки регулювання податкових відносин лежить сукупність засобів. Публічність цих відносин накладає певну своєрідність на співставлення засобів регулювання. Вони, виражаючи публічний примус, деталізують потенційні чи реальні форми його реалізації, режими застосування. Саме ця умова і покладена в основу законодавчого упорядкування. «В основі реалізації примусу в публічному праві знаходяться як норми, які сприяють, ініціюють поведінку особи, що відображає чітке додержання законодавчого припису, так і норми через які гарантується забороняюче призначення приписів правових норм» [5, с. 133].

По-третє, розмежування комплексності суспільних відносин та системності правового впливу окремих галузей. Суспільні відносини щодо регулювання зовнішньої економічної діяльності є комплексними. При цьому, треба розмежовувати санкції, які застосовуються за наслідками фінансової відповідальності та санкції, які мають грошовий характер, але регулюються іншими галузями. Штраф, пеня – є інструментами, які використовуються як в приватному, так і в публічному праві. Більш того, самостійні конструкції застосування санкцій (штрафів) склалися майже в кожній галузі публічного права. Штраф має і кримінальну, і адміністративну, і фінансову природу. «...Характер фінансових санкцій має істотні особливості порівняно із санкціями за порушення адміністративного та кримінального законодавства... У такому векторі фінансову відповідальність доцільно розглядати як певну родову конструкцію, що має свої видові прояви» [4, с. 205].

Це передбачає в залежності від мети, предмету регулювання і застосування не просто публічно-правових чи приватно-правових методів, а інструментарію відповідної галузі або підгалузі (господарського права, митного права, грошового обігу, податкового права). Породження подібних відносин пов'язується із заключенням зовнішньоекономічних контрактів, упорядкування чого здійснюється в режимі господарсько-правового регулювання. Подібні зовнішньоекономічні контракти в якості однієї із основних умов передбачають і певний термін часу, коли мають виконатись умови контракту. Особливістю подібного роду угод є встановлення граничних строків розрахунків, термінів здійснення операції з імпорту та експорту товарів. Такі приватно-правові підстави породження даних відносин, виділення їх в якості об'єкту публічного контролю обумовлює і застосування публічно-правових законодавчих норм.

Реалізація умов контракту в сфері зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо пов'язано з правовими засадами здійснення валютних операцій [6]. Чинне законодавство закріплює можливість корегування моменту розрахунків. Так, відповідно до ч. 3 ст. 13 ЗУ «Про валюту і валютні цінності» Національний банк України має право встановлювати граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів. При цьому, такий граничний строк розрахунків за операціями резидентів з імпорту товарів має здійснюватися у строки, що зазначені в договорах, але не пізніше встановленого Національним банком України граничного строку розрахунків з дня здійснення авансового платежу. Граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів становлять 365 календарних днів [7].

Важливим в такому випадку є і з'ясування наявності вини. Коли особа з метою недопущення порушення вимог законодавства, до настання терміну операції з експорту товару та надходження валютної виручки за відвантажений товар звертається до Міжнародного Комерційного Арбітражного Суду, не складно прийти до висновку щодо відсутності вини в діях такої особи. Інший висновок ігнорує принцип індивідуальної відповідальності платника податків [8]. Платник податків не може нести відповідальність за зловживання свого контрагента, якщо не буде доведено залученість цього платника до таких зловживань. Негативні наслідки можуть бути застосовані саме до тієї особи, яка припустилася порушень, а не до іншої особи.

Підставою застосування несприятливих наслідків для особи, яка порушила законодавство, об'єктивність притягнення її до відповідальності є правопорушення. Деталізація застосування стягнень, залежно від типу правопорушення здійснюється через склад злочину «... Юридична конструкція складу податкового правопорушення має велике значення для правозастосовчої діяльності та кваліфікації порушень податкового законодавства. Тільки встановлення в поведінці особи всіх ознак складу правопорушення дозволяє кваліфікувати цю поведінку як правопорушення та покласти на особу відповідні міри відповідальності». В такому разі несприятливі наслідки пов'язуються саме з поведінкою особи, що може виражатися як в активних діях, так і в пасивній поведінці щодо невиконання приписів, які пов'язуються з реалізацією податкового обов'язку.

При цьому, дуже важливо розмежовувати поведінку осіб, яка виражається в правопорушенні та поведінку, яка корегує процедуру виконання податкового обов'язку, але не є податковим правопорушенням. Платник податку має обирати найбільш привабливу для себе форму виконання податкового обов'язку, якщо така можливість визначена законодавством. Тобто, несплата податку в умовах, коли держава закріпила таку можливість – не є підставою притягнення до відповідальності. Це відбувається в умовах податкового планування, обходу податків. Подібні режими використовують специфіку об'єкта оподаткування, статусу зобов'язаної особи, співвідношення прогресивного та пропорційного оподаткування, способу оподаткування і т.д.

Звісно, вищевказані обставини виключають підстави притягнення до відповідальності. Але в сенсі цього хотілося б розмежувати настання несприятливих наслідків для платників та застосування до них санкцій. Застосування пені відноситься до режимів несприятливих наслідків. Але, напевно, є підстави ототожнювати пеню та санкції (штрафи). Зрозуміло, що подібні висновки породжує некоректна редакція п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України, де наголошується: «фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені» [1]. Тобто, виходячи із подібної редакції, можна прийти до висновку, щодо ототожнення санкцій (штрафів) та пені. Але, на наш погляд, подібний висновок є помилковим. Стверджувати це можна виходячи з виокремлення підстави застосування такого інструменту. Підставою застосування санкції (штрафу) є протиправна поведінка, скоєння правопорушення. Підставою ж застосування пені – є несвоєчасне або неповне виконання податкового обов'язку. В той же час, це не обов'язково пов'язується з порушенням. Пеня – це засіб забезпечення виконання податкового обов'язку, це – певний запобіжник з боку держави щодо можливості відновлення свого майнового стану від несплати (або неповної сплати) податку. Тобто, застосування пені не обов'язково є наслідком правопорушення.

В умовах, коли продавець зобов'язується поставляти товари, а покупець зобов'язується своєчасно оплачувати товари може скластися так, що імпортерний товар, який було оплачено своєчасно, не надійшов. Порушення резидентами строків розрахунків тягне за собою нарахування пені за кожен день прострочення в розмірі 0,3% суми неодержаних грошових коштів за договором [6]. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суму неодержаних грошових коштів за договором. Важливо мати на увазі, що при цьому, може застосовуватись і певна обмежувальна умова. У разі прийняття до розгляду судом, міжнародним комерційним арбітражем позовної заяви резидента про стягнення з нерезидента заборгованості, що виникла внаслідок недотримання нерезидентом строку, строк зупиняється з дня прийняття до розгляду такої заяви і пеня за порушення строку в цей період не нараховується. У разі ухвалення судом, міжнародним комерційним арбітражем рішення про відмову в позові, поновлюється і пеня за його порушення нараховується за кожен день прострочення, включаючи період на який цей строк було зупинено. Поновлення нарахування пені прямо пов'язується з недосягнення результату, якого намагався отримати позивач в суді. Тобто, фактично, легалізується, набуває правового закріплення факт правопорушення. Це призводить і до незарахування грошових коштів на рахунки резидента в банках України.

В ході податкових перевірок в подібній ситуації часто робиться висновок про порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньої економічної діяльності. Підставою для нарахування пені суб'єкт владних повноважень вважає порушення граничного терміну розрахунку за імпортерною операцією. При чому, нарахування пені відбувалося і під час дії карантину, якого було встановлено Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби. За порушення податкового законодавства, які були вчинені протягом періоду з 01 березня 2020 року по останній календарний день місяця, в якому завершується дія карантину, штрафні санкції не застосовуються. Кабінет Міністрів України встановив це обмеження на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби. Слід враховувати також і те, що пеня не лише не нараховується, але і підлягає списанню, якщо вона вже нарахована, але не сплачена за цей період.

В податковому регулюванні традиційний міжгалузевий інститут пені характеризується декількома специфічними саме для податково-правового характеру особливостями: а) застосовується при затримці сплати податків та зборів; б) передбачає спеціальне коло суб'єктів, на яких розповсюджується обов'язок щодо сплати пені; в) застосовується виключно в грошовій формі. Саме грошовий характер пені відображає її відмінність від інших засобів забезпечення виконання податкового обов'язку (адміністративний арешт майна, податкова застава і т.д.)

Визначення пені при аналізі подібних питань треба пов'язувати із відповідними повноваженнями контролюючого органу. Так, пеня – сума коштів у вигляді відсотків нарахована на суми податкових зобов'язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, для сплачених у встановленні законодавством строки, а також нараховано в інших випадках та порядку, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. В той же час, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бю-

джетного відшкодування..., застосування штрафних (фінансових) санкцій та нарахування пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньої економічної діяльності [1].

В контексті цього треба мати на увазі, що поведінка владного суб'єкта обумовлюється та залежить від наданих йому повноважень. Чітке та безальтернативне закріплення їх в законодавстві обумовлюють мінімізацію дискреції, розсуду суб'єкта владних повноважень, які досить часто мають конфліктний характер. «Визначаючи компетенцію суб'єкта владних повноважень, його посадових осіб, законодавець делегує йому відповідні владні повноваження, реалізація яких гарантує захист публічного інтересу, реалізацію публічних завдань» [5, с. 136]. Публічно правове регулювання обумовлює суб'єктивне право особи, що пов'язується із формою правообов'язку. Тобто, формуючи компетенцію суб'єкта владних повноважень, контролюючого органу держава делегує йому не лише право на здійснення тих чи інших заходів, але і імперативний обов'язок щодо реалізації такого права.

Таким чином, Податковим кодексом України пеня за порушення строків розрахунків в іноземній валюті визначається як різновид грошового зобов'язання платника податків, який застосовується контролюючим органом в порядку, що передбачено для прийняття податкових повідомлень-рішень. В той же час, Закон України «Про валюту і валютні операції» встановлює лише пеню за порушення резидентами строку розрахунків, як окремий вид несприятливих наслідків при порушенні [6]. Таким чином, пеня за порушення резидентами строків розрахунків в іноземній валюті з 01.01.2021 року є одним із різновидів пені в розумінні податково-правового регулювання [1]. Виходячи з цього, нарахування пені у період з 01.01.2021 року суперечить положенням абз. 11 п. 52-1 підрозділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. Ст. 112.
2. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25-26. Ст. 131.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X / *Відомості Верховної Ради Української РСР*. 1984. додаток до № 51. Ст. 1122. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення 01.02.2024 р.).
4. Проблеми правової відповідальності: монографія / Ю.П. Битяк, Ю.Г. Барабаш, Л.М. Баранова та ін.; за ред. В.Я. Тація, А.П. Гетьмана, В.І. Борисової. Харків: Право, 2014. 348 с.
5. Кучерявенко М.П. Правова заборона: податковий аспект. *Юридичний журнал «Право України»*. № 7 / 2023. С. 128–141.
6. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21 червня 2018 р. № 2473-VIII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 30. Ст. 239.
7. Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: затвердж. Постановою Правління Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5 / *Офіційний вісник України*. 2019. № 14. Ст. 511.
8. Рішення ЄСПЛ у справах «бізнес Супорт Центр проти Болгарії», «Булвес АД проти Болгарії», «Інтерсплав проти України». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553>.