

УДК 347.73

ПЕНЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОЙ ПРИРОДЫ

© 2017 г.

О.И. Лютова

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Н. Новгород

lutova.olga@mail.ru

Поступила в редакцию 31.01.2017

Оценивается правовая природа пеней с точки зрения возможности их отнесения к способам обеспечения обязанности по уплате налога или к санкции за совершение налогового правонарушения с учетом внесения изменения в порядок их исчисления и уплаты.

Ключевые слова: налоговые процедуры, пеня, обеспечение исполнения обязанности по уплате налога, компенсационная функция пеней, штраф, принципы налогового права.

В силу изначальной конфликтности налоговых отношений, безусловно, актуальным к исследованию является институт налоговых процедур, в современном варианте сформированный на законодательном уровне с 1 января 1999 г. с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Как представляется, налоговое процедурное (процессуальное) право требует дальнейшего исследования, несмотря на наличие существенного количества публикаций по этой теме¹, и прежде всего в связи с постоянными законодательными изменениями норм, регулирующих отдельные элементы налоговых процедур.

Известный адвокат А. Артюх, подводя итоги 2016 года с точки зрения правового регулирования налоговых отношений в целом и реализации соответствующих норм, называет их не иначе как «законодательными безумиями и редкими проблесками разума», указывая на «не менее чем 25 (!) «поправочных» законов, порой довольно сомнительного качества» [1]. На наш взгляд, одним из проявлений подобного рода новелл однозначно можно назвать установление новых правил исчисления пеней как одного из видов налогового процесса, проявляющегося в виде обеспечительных мер для исполнения обязанности по уплате налога.

Так, на основании Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ с 1 октября 2017 г. вступят в действие новые «дифференцированные» правила, связанные с исчислением пеней, которые содержатся в п. 4 ст. 75 НК РФ. В настоящее время пеня начисляется одинаково для любых налогоплательщиков, за каждый календарный день просрочки в процентах от неуплаченной суммы налога. При этом процент определяется как одна трехсотая действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

В новой редакции пеня за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога определяется в процентах от неуплаченной суммы налога.

Процентная ставка пени принимается равной:

– для физических лиц, включая индивидуальных предпринимателей, – одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации;
для организаций:

– за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком до 30 календарных дней (включительно) – одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации;

– за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком свыше 30 календарных дней – одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующей в период до 30 календарных дней (включительно) такой просрочки, и одной стопятидесятой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующей в период начиная с 31-го календарного дня такой просрочки [2].

Таким образом, принципиальные изменения в п. 4 ст. 75 НК РФ связаны с двумя обстоятельствами: во-первых, это различный порядок исчисления пеней, формирующий итоговую сумму задолженности налогоплательщика, во-вторых, предусмотрены отличия в порядке формирования соответствующих сумм в зависимости от категории налогоплательщиков. При этом выяснение этих вопросов, связанных с исчислением размера пеней, предполагает прежде всего определение их налогово-правовой природы.

С исторической точки зрения пени нельзя признать новеллой. При этом рассматриваемый процедурный институт налогового права в раз-

ные годы его существования исследователи называли либо обеспечительной мерой для исполнения обязанности по уплате налога, либо мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Как отмечает С.А. Ядрихинский, «в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» – предшественнике Налогового кодекса РФ – пени структурировались в ст. 13 «Ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства» и наряду со штрафами рассматривались как ее часть. Несмотря на то, что легального определения понятия «пени» законодатель не давал, они выступали именно как штрафная санкция (мера ответственности)» [3].

Такое правовое регулирование не отвечало реалиям современного налогового права и было существенно скорректировано при принятии части первой НК РФ: ст. 75 НК РФ «Пеня» содержится в главе 11 «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов». Применение этого положения было разъяснено в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года № 20-П. В нем выражена правовая позиция, что неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм [4].

Именно этим законодательным «реверсом», по нашему мнению, и были обусловлены дискуссии в науке налогового права по вопросу отнесения пени к мерам ответственности или к обеспечительным платежам, имевшие место в прошлом. Например, А.В. Брызгалин относил пеню к мерам ответственности налогоплательщиков [5]. Он заключил, что с экономической и юридической точки зрения пени – это обыкновенная ответственность. На пени должны распространяться все общие требования, существующие в настоящий момент в отношении налоговой ответственности, и в первую очередь, условие о том, что пени могут взыскиваться с налогоплательщика (пусть даже и в бесспорном порядке) только при виновном поведении налогоплательщика [6].

В настоящее время общепринятой является точка зрения относительно необходимости отнесения пени исключительно к обеспечительным мерам, что подтверждается рядом обстоятельств, помимо структурирования норм о пе-

нях в главе НК РФ, посвященной мерам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов. Например, Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П отметил, что неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Соответственно, вполне логичной представляется мысль о том, что пеня «призвана учитывать относительно реальную стоимость денежных ресурсов на рынке в определенный момент и период времени, т.е. она позволяет более или менее точно определить размер ущерба, нанесенного экономическим интересам хозяйствующего субъекта» [7]. По этой причине не представляется логичным увеличение с 31-го дня просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора суммы пени с 1/300 до 1/150, т.е. вдвое. Увеличивая «искусственно» размер пеней по истечении какого-либо промежутка времени, законодатель противоречит сам себе, а также логике построения структуры НК РФ. Предусмотрев увеличение суммы пеней с 31-го дня просрочки платежа, он фактически установил платеж в размере 1/150-й ставки рефинансирования в качестве меры ответственности за неуплату пени в течение 30 дней после наступления соответствующего срока, посягнув тем самым на основную – компенсационную – функцию пеней как обеспечительных мер. Увеличение пени с 1/300 до 1/150 означает, что 1/150-я является ответственностью за неуплату пени в 30-дневный срок с даты уплаты налога. Таким образом, как отмечал В.В. Стрельников, являясь обеспечительным платежом, а не мерой ответственности, пеня должна назначаться без учета обстоятельств, предусмотренных в НК РФ в качестве смягчающих или отягчающих вину налогоплательщика, поскольку при назначении пени не подлежит установлению вина налогоплательщика [8], а увеличение размера пеней с 31-го дня просрочки уплаты налога является не чем иным, как своеобразным отягчающим обстоятельством.

Являясь способом обеспечения обязанности по уплате налога, пеня представляет собой часть соответствующего налогового обязательства, отличного от обязательства по привлечению налогоплательщика к налоговой ответ-

ственности в виде штрафа. Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что обязанность по уплате пени производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога². С этой точки зрения повышение размера пеней также невозможно, потому что, согласно Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов, «в течение очередного трехлетнего периода приоритетом Правительства Российской Федерации останется недопущение какого-либо увеличения налоговой нагрузки на экономику».

Кроме того, помимо очевидной компенсационной функции пеня выполняет еще стимулирующую, которая призвана обеспечить исполнение обязанности по уплате налога даже при наличии просрочки уплаты в кратчайшие сроки, поскольку размер пеней возрастает за каждый календарный день просрочки нарастающим итогом. Как представляется, увеличение размера пеней вдвое, начиная с 31-го дня после наступления срока уплаты налога, выполняет противоположную – дестимулирующую – функцию, т.е. вызывает чувство несправедливости и побуждает к сокрытию неуплаченных сумм платежей, регулируемых налоговым законодательством по следующей причине. Как следует из п. 1 ст. 70 НК РФ, по общему правилу требование об уплате налога должно быть вручено (направлено) налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. Соответственно, повышение суммы пени вдвое после наступления 31-го дня просрочки платежа в реальной действительности может произойти еще до формирования и направления налогоплательщику налоговым органом требования об уплате налога, основная функция которого – информировать налогоплательщика об имеющейся у него задолженности, обеспечивающейся уплатой пеней. В этой ситуации логичнее было бы связать срок для добровольного исполнения требования налогоплательщиком и период, по истечении которого начисление пеней производится в удвоенном размере. Иначе от таких новшеств в изменении размера пени пострадают и налогоплательщики, которые добросовестно заблуждались в вопросе исчисления и уплаты налогов. Сходный подход ранее был сформулирован в литературе по налоговому праву. Например, С.Д. Шаталов полагает, что размеры пени не должны быть ниже рыночных процентов по банковским кредитам, однако и не могут быть слишком высокими. В против-

ном случае любая задержка в уплате налога будет иметь слишком тяжелые последствия для налогоплательщика, налогового агента или иного обязанного лица [9].

Действительно, М.В. Юзвак указывает на необходимость для государства с помощью налоговых инструментов поддерживать экономических субъектов, в наибольшей степени страдающих от кризиса. Это проявляется в снижении ставок, введении льгот, упрощении процедур предоставления отсрочек/рассрочек уплаты налогов [10]. Противоположной, по его мнению, тенденцией является реакция государственных органов на действия налогоплательщиков, связанные с желанием минимизировать свои обязательства. При этом М.В. Юзвак отмечает, что ужесточение налоговой политики, осуществляемое в рамках перечисляемых им мер (например, усиление бюджетно-ориентированного подхода судов при разрешении налоговых споров и др.), имеет определенные пределы, заложенные, в том числе, в Конституции РФ [10, с. 21–22].

По нашему мнению, такими пределами, в том числе должны стать положения ст. 3 НК РФ об основных принципах законодательства о налогах и сборах. Особый интерес в отношении увеличения размера пеней имеет принцип равенства налогоплательщиков, предусмотренный ч. 1 ст. 3 НК РФ. В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25 марта 2004 г. № 96-О разъяснено, что принцип равенства всех перед законом (ст. 19 Конституции Российской Федерации) гарантирует равные права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, и не исключает возможность установления различных норм в отношении лиц, принадлежащих по условиям и роду деятельности к другим категориям налогоплательщиков. Определенным образом данная позиция развита в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 3 июля 2008 г. № 630-О-П: различия не могут устанавливаться произвольно, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов [11].

Добровольно приобретая статус индивидуального предпринимателя, гражданин получает дополнительные права и потенциально может получать существенные доходы, но одновременно возлагает на себя новые обязанности (в том числе обязанности по уплате ряда налогов при наличии объекта налогообложения – НДС, акциз и др.), а также отказывается от части принадлежащих ему преимуществ (например, от возможности исключительно судебного взыскания с него налога). В ряде определений КС РФ (в т.ч. от 20 июня 2006 г. № 175-О,

от 15 июля 2010 г. № 1009-О-О, от 29 мая 2014 г. № 1116-О, от 17 февраля 2015 г. № 329-О, от 23 апреля 2015 г. № 795-О) разъяснено, что предусмотренная законом государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя не только дает ему возможность пользоваться правами и гарантиями, связанными с указанным статусом, но и предполагает принятие им на себя соответствующих обязанностей и рисков, в том числе обязанностей по соблюдению правил ведения такой деятельности, налогообложению, уплате страховых взносов в ПФ РФ и др. [11]. Эти обстоятельства положены в основу конструирования порядка взыскания налогов: исключительно для физических лиц в настоящее время он осуществляется в судебном порядке, а для индивидуальных предпринимателей и организаций – во внесудебном. В НК РФ можно отыскать и другие примеры применения к индивидуальным предпринимателям норм, рассчитанных изначально на правовое регулирование налоговых отношений с участием организаций. С этой позиции логичнее было бы установить прогрессивное обложение пенями не только для организаций, но и для индивидуальных предпринимателей, оставив его прежним исключительно для граждан, не обладающих «предпринимательским» статусом.

Таким образом, институт взыскания налога требует дальнейшего совершенствования с точки зрения правового регулирования, в том числе в отношении пеней. Как представляется, в редакции, вступающей в силу с 1 октября 2017 г., норму о пенях вполне логично было бы отнести к мерам ответственности, назначаемой за налоговые правонарушения наряду со штрафами, что даст возможность учитывать при их назначении вину налогоплательщика, а также смягчающие и отягчающие обстоятельства. Возможность структурирования правил поведения о пенях в главе НК РФ, посвященной способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, должна предполагать исключительно твердый размер пеней, исчисляемый исходя из количества дней просрочки и размера ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации без учета количества дней просрочки и вины налогоплательщика.

Примечания

1. См.: Карасева М.В. Налоговый процесс – новое явление в праве // *Хозяйство и право*. 2003. № 6; Кузнеценкова В.Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: Автореферат дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004; *Налоговые процедуры*: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина. М.:

Норма, 2008; Староверова О.В., Эриашвили Н.Д. *Налоговый процесс: Учеб. пособие для вузов* / Под ред. Н.М. Коршунова. М.: Закон и право, 2004 и др.

2. См.: Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // *Вестник Конституционного Суда Российской Федерации*. 2007. № 5; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 октября 2011 г. № 1451-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Закрытого акционерного общества «Интеко» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 7 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» и др.).

Список литературы

1. Артюх А. Осталась ли последняя рубашка на теле? К вопросу о налоговых итогах 2016 года [Электронный ресурс]. URL: https://zakon.ru/blog/2016/12/30/ostalas_li_poslednyaya_rubashka_na_tele_k_voprosu_o_nalogovyh_itogah_2016_goda (дата обращения: 31.01.2017).
2. Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2016. № 49. Ст. 6844.
3. Ядрихинский С.А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. С. 43 // *Справочная правовая система «КонсультантПлюс»*.
4. *Налоговое право: Учебное пособие* / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ФБК-ПРЕСС, 2003. С. 402–404.
5. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Попов О.И., Зарипов В.М. *Налоговая ответственность. Штрафы, пени, взыскания*. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 75.
6. Брызгалин А.В. О Налоговом Кодексе и налоговом профсоюзе // *ЭЖ-Юрист*. 2002. № 19.
7. *Практическая налоговая энциклопедия* // Т. 16: *Пеня в налоговом праве* / Под ред. А.В. Брызгалина [Электронный ресурс]. Режим доступа: Справочная правовая система «Гарант».
8. Стрельников В.В. *Правовой режим пени в налоговом праве*: Дис. ... к.ю.н. Воронеж: ВГУ, 2003.
9. Шаталов С.Д. *Проект Налогового Кодекса Российской Федерации (общая часть): комментарий*. М.: МЦЭФР, 2004. С. 353.
10. Юзвак М.В. Конституционные пределы ужесточения налоговой политики // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: по материалам XII Междунар. науч.-практ. конф.* 17–18 апреля 2015 г. М.: Норма, 2016. С. 21.

11. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций [Электронный ресурс]. Справочная правовая система *peni, vzykaniya*. М.: Analitika-Press, 1997. S. 75.
6. Bryzgalin A.V. O Nalogovom Kodekse i nalo-

PENALTY IN TAX LAW: CURRENT ISSUES OF LEGAL NATURE

O.I. Lyutova

The legal nature of penalties is assessed from the point of view of the possibility to classify them as ways to ensure the obligation to pay taxes or as a sanction for the commission of a tax offense, with the account of the changes in the procedure for calculating and paying such penalties.

Keywords: tax procedures, penalty, enforcing the obligation to pay tax, compensation function of penalties, fine, principles of tax law.

«КонсультантПлюс».

References

1. Artyuh A. Ostalas' li poslednyaya rubashka na tele? K voprosu o nalogovyh itogah 2016 goda [Elektronnyj resurs]. URL: https://zakon.ru/blog/2016/12/30/ostalas_li_poslednyaya_rubashka_na_tele_k_voprosu_o_nalogovyh_itogah_2016_goda (data obrashcheniya: 31.01.2017).
2. Federal'nyj zakon ot 30 noyabrya 2016 g. № 401-FZ «O vnesenii izmenenij v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii i ot del'nye zakonodatel'nye akty Rossijskoj Federacii» // Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii. 2016. № 49. St. 6844.
3. Yadrinhinskij S.A. Mekhanizm obespecheniya ispolneniya obyazannosti po uplate nalogov: problemy teorii i praktiki / Otv. red. E.Yu. Gracheva. S. 43 // Spravochnaya pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus».
4. Nalogovoe pravo: Uchebnoe posobie / Pod red. S.G. Pepelyaeva. M.: FBK-PRESS, 2003. S. 402–404.
5. Bryzgalin A.V., Bernik V.R., Golovkin A.N., Popov O.I., Zaripov V.M. Nalogovaya otvetstvennost'. Shtrafy, govom profsoyuze // EhZh-Yurist. 2002. № 19.
7. Prakticheskaya nalogovaya ehnciklopediya // T. 16: Penya v nalogovom prave / Pod red. A.V. Bryzgalina [Elektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: Spravochnaya pravovaya sistema «Garant».
8. Strel'nikov V.V. Pravovoj rezhim peni v nalogovom prave: Dis. ... k.yu.n. Voronezh: VGU, 2003.
9. Shatalov S.D. Proekt Nalogovogo Kodeksa Rossijskoj Federacii (obshchaya chast'): kommentarij. M.: MCEhFR, 2004. S. 353.
10. Yuzvak M.V. Konstitucionnye predely uzhestocheniya nalogovoj politiki // Nalogovoe pravo v resheniyah Konstitucionnogo Suda Rossijskoj Federacii 2014 goda: po materialam XII Mezhdunar. nauch.-prakt. konf. 17–18 aprelya 2015 g. M.: Norma, 2016. S. 21.
11. Tyutin D.V. Nalogovoe pravo: Kurs lekcij [Elektronnyj resurs]. Spravochnaya pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus».