



О правовой природе налоговых пеней

Вопрос о правовой природе налоговых пеней имеет существенное значение для регулирования их начисления. В зависимости от того, отнесен этот правовой феномен к обеспечительным мерам или налоговым санкциям, может сильно варьироваться размер задолженности налогоплательщика. В связи с изменениями в ст. 75 НК РФ проблема вновь стала актуальной



О.И. Лютова,
ДОЦЕНТ КАФЕДРЫ
ГОСУДАРСТВЕННО-
ПРАВОВЫХ ДИСЦИПЛИН
ПРИВОЛЖСКОГО
ФИЛИАЛА РОССИЙСКОГО
ГОСУДАРСТВЕННОГО
УНИВЕРСИТЕТА ПРАВОСУДИЯ,
КАНД. ЮРИД. НАУК
E-MAIL:
nalogoved@nalogoved.ru

Позиции высших судов о пенях до внесения поправок

С учетом общих положений Налогового кодекса РФ пени относятся к способам обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов: ст. 75 расположена в гл. 11 с одноименным названием. Иными словами, они являются частью налогового обязательства как одного из видов налоговых правоотношений, функционирующих отдельно от правоотношений по привлечению к ответственности за правонарушения в сфере налогообложения.

В ранних актах высших судебных инстанций правовые положения о налоговых пенях истолковывались по-разному. Например, в Постановлении КС РФ от 15.07.1999 № 11-П постулировано следующее: в целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате налогов и сборов и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Такие меры могут быть:

- правовосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной

обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и компенсация вреда от несвоевременной и неполной уплаты налога;

- штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты как меру ответственности (наказания).

Конституционный и Верховный суды РФ анализировали правовую природу налоговых пеней и до принятия и введения в действие Налогового кодекса РФ.

Так, в Постановлении Пленума ВС РФ от 04.07.1997 № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» впервые было указано, что «по делам о налоговых преступлениях наряду с материальным ущербом, заключающимся в непоступлении в бюджетную систему РФ денежных сумм в размере неуплаченного налога, может быть предъявлен гражданский иск о взыскании с виновного штрафа и пени в размерах, указанных в ст. 13 Закона Российской Федерации „Об основах налоговой системы в Российской Федерации“».

Эту позицию поддержал и уточнил КС РФ в Постановлении от 17.12.1997 № 20-П: 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 – пени как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм.

В этом Постановлении КС РФ нет выводов, что пени не относятся к мерам ответственности, хотя и проводится водораздел между ними и наказанием. Кроме того, Суд отмечает, что обязанность по уплате пеней фактически существует в рамках того же правоотношения, что и обязанность по уплате налога, а штрафные меры – в рамках иного правоотношения.

Научные подходы к проблеме

Говоря о правовой природе пеней, С.А. Ядрихинский отмечал, что «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)»¹.

Аналогичной позиции придерживался коллектив авторов под руководством А.В. Брызгалина. Они относили пени к мерам ответственности налогоплательщиков². С экономической и юридической точек зрения пени – это обыкновенная ответственность. На них должны распространяться все общие требования, существующие в отношении налоговой ответственности, и в первую очередь условие о том, что пени могут взываться с налогоплательщика (пусть даже и в беспорядке) только при его виновном поведении³.

Новые вопросы регулирования

¹ Ядрихинский С.А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики // СПС «КонсультантПлюс». С. 43.

² Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. [и др.]. Налоговая ответственность. Штрафы, пени, взыскания. М., 1997. С. 75.

³ Брызгалин А.В. О Налоговом кодексе и налоговом профсоюзе // эж-Юрист. 2002. № 19.

Тот факт, что в силу ст. 75 НК РФ пени относятся к мерам обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, многократно реплицирован в современных учебных пособиях по налоговому праву и, казалось бы, не должен вызывать сомнений. Однако в связи с законодательными изменениями в Кодекс вновь актуализируется возможность рассмотрения их как меры ответственности за совершение налоговых правонарушений.

С 1 октября 2017 г. вступают в силу поправки в ст. 75 НК РФ, предусматривающие новый дифференцированный порядок исчисления пеней, различающийся для граждан и для организаций.

Для организаций за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком свыше 30 календарных дней устанавливаются пени в размере $\frac{1}{300}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период до 30 календарных дней (включительно) такой просрочки, и $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период начиная с 31-го календарного дня такой просрочки.

В связи с этим можно отметить следующее.

Во-первых, выступая частью налогового обязательства и обеспечивая его исполнение, пени должны играть компенсационную роль. Но, как следует из нового варианта их исчисления, они делятся на две части: одна по-прежнему является компенсацией за несвоевременную уплату налога, а вторая – наказанием за неуплату первой в 30-дневный срок.

В Определении от 10.03.2016 № 571-О КС РФ, рассуждая о законности взыскания пеней при незаконности возмещения налогоплательщику НДС, предложил несколько концептуальных подходов, определяющих правовую природу пеней и налоговой ответственности. Суд указал, что «пеня призвана не только обеспечивать исполнение обязанностей налогоплательщиком, но и компенсировать вред государству в связи с недополучением казной налоговых платежей со стороны налогоплательщика; поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь казны в результате недополучения налоговых сумм в срок». Таким образом, в отношении целей установления налоговых пеней КС РФ полностью дублирует позицию, высказанную им еще в Постановлении от 17.12.1996 № 20-П.

Во-вторых, новый порядок исчисления пеней для организаций и для граждан предполагает различный их размер для разных категорий налогоплательщиков при совершении сходных действий по просрочке исполнения налогового обязательства. Это противоречит

ЗАКОНОДАТЕЛЬ НАТАЛКИВАЕТ НА МЫСЛЬ О ДВОЙСТВЕННОЙ ПРИРОДЕ ПЕНЕЙ

принципу равенства налогоплательщиков, установленному в ст. 3 НК РФ.

В Определении КС РФ от 25.03.2004 № 96-О разъяснено, что принцип равенства всех перед законом (ст. 19 Конституции РФ) гарантирует равные права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, и не исключает возможности установления других норм в отношении лиц, принадлежащих по условиям и роду деятельности к иным категориям налогоплательщиков. Эта позиция нашла развитие в Определении КС РФ от 03.07.2008 № 630-О-П: различия не могут устанавливаться произвольно, они должны основываться на объективных характеристиках категорий субъектов.

Добровольно приобретая статус индивидуального предпринимателя, гражданин получает дополнительные права и потенциально может извлекать существенные доходы. Но одновременно он возлагает на себя новые обязанности (в том числе 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 своих определениях⁴ КС РФ разъяснил, что предусмотренная законом государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя не только позволяет ему пользоваться правами и гарантиями, связанными с этим 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 Пенсионный фонд РФ и др.⁵

Эти обстоятельства лежат в основе конструирования порядка взыскания налогов: в настоящее время для физических лиц он осуществляется в судебном порядке, а для индивидуальных предпринимателей и организаций – во внесудебном.

⁴ См., например: определения КС РФ от 20.06.2006 № 175-О, от 15.07.2010 № 1009-О-О, от 29.05.2014 № 1116-О, от 17.02.2015 № 329-О, от 23.04.2015 № 795-О.

⁵ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС «КонсультантПлюс».

В Налоговом кодексе РФ можно найти и другие примеры применения к индивидуальным предпринимателям норм, рассчитанных изначально на правовое регулирование налоговых отношений с участием организаций. С этой точки зрения логичнее было бы установить прогрессивное обложение пенями не только организаций, но также индивидуальных предпринимателей, оставив его прежним только для граждан, не обладающих статусом предпринимателей.

В-третьих, если рассматривать пени в качестве обеспечительного платежа, они должны быть соотносимы по срокам с иными обеспечительными мерами.

По общему правилу требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки (п. 1 ст. 70 НК РФ). Формально это означает, что оно может быть направлено, например, на 90-й день после выявления недоимки.

Требование об уплате налога – исключительно информационный документ, до направления которого налогоплательщик, возможно, и не знал о том, что у него задолженность.

Однако подобное правовое регулирование сроков направления требования в совокупности со сроками начисления пеней с повышенным процентом может привести к тому, что у налогоплательщика не будет возможности ликвидировать задолженность до наступления 30-го дня и проценты пеней он будет уплачивать исключительно по повышенной ставке, что несправедливо.

Особую актуальность подобные расчеты приобретают, в случае если обнаружены налоговые правонарушения, предполагающие начисление в том числе пеней во время выездных проверок. Налогоплательщик также автоматически теряет возможность уплатить пени по пониженной ставке, поскольку проверки проводятся гораздо позднее 30 дней после наступления срока уплаты налога.

Возможный выход – введение в НК РФ нового состава правонарушения

С одной стороны, очевидно, что такой подход нарушает общий принцип компенсационности исчисления пеней и не может быть поддержан высшими судебными инстанциями.

С другой стороны, законодатель наталкивает на мысль о двойственной природе пеней, поскольку с 31-го календарного дня просрочки они начинают не только играть компенсационную роль, но и выполнять карающую функцию.

Вопрос о правовой природе налоговых пеней и законности способов их установления пока остается дискуссионным.

В сложившихся условиях возможным выходом из ситуации, представляющей собой «технический недочет», могло бы стать введение в НК РФ нового состава налогового правонарушения, предусматривающего ответственность за неуплату пеней в течение 30 дней после наступления срока уплаты налога с учетом количества календарных дней просрочки.

[Ключевые слова: «ПЕНИ» – «ПРАВОВАЯ ПРИРОДА» – «НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ» – «ОБЕСПЕЧИТЕЛЬНАЯ МЕРА» – «САНКЦИЯ»]