УДК 347.73

ПЕНИ В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ: ДОКТРИНА И ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Е.М. Воробьева

Соискатель кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности
Белорусский государственный университет
220030, Республика Беларусь, г. Минск, просп. Независимости, 4
E-mail: anikeeva-82@mail.ru

Аннотация: В статье анализируются различные научные точки зрения, выработанные в доктрине налогового права о правовой природе пеней в процессе осуществления налоговых правоотношений. Автором установлено, что в теории налогового права сформировались в основном три научные позиции о фискальной правовой природе пеней: во-первых, как меры юридической ответственности налогоплательщика; во-вторых, как меры правового воздействия, направленной на обеспечение надлежащего исполнения налогового обязательства; в-третьих, как комплексной юридической категории. Также выявлено существование в фискальной юридической науке представления о пене как публично-правовом доходе государства наряду с налогами, сборами, пошлинами, штрафами и т.п.

Последовательно доказывается исключительная принадлежность пеней в налоговом праве к мерам обеспечения исполнения налогового обязательства. На основе проведения критического анализа национального фискального законодательства автор приходит к выводу о том, что: во-первых, пеня – это всегда денежная сумма, т.е. дополнительный платеж налогоплательщика в случае несоблюдения сроков уплаты налогов, сборов (пошлин); во-вторых, она представляет собой дополнительное (акцессорное) обязательство по отношению к основному – налоговому обязательству, юридический факт, для возникновения которого необходимо исполнение налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством; в-третьих, пеня выступает в качестве меры его обеспечения; в-четвертых, она взыскивается исключительно после исполнения основного налогового обязательства – уплаты (взыскания) причитающихся сумм налога, сбора (пошлины); в-пятых, начисление пени является юридическим фактом для применения таких императивных мер обеспечения исполнения налогового обязательства, как приостановление операций по счетам в банке.

Ключевые слова: пени; правовая природа пеней; взыскание пеней; фунции пеней; налоговые правоотношения; налоговое обязательство; обеспечение исполнения налогового обязательства; юридическая ответственность; доктрина налогового права; налоговое законодательство Республики Беларусь

Наличие категории обязательства как в гражданско-правовых, так и публично-правовых отношениях неизбежно опосредует присутствие мер его обеспечения, которыми призваны служить способы обеспечения их исполнения. Значимость фиксации рассматриваемых категорий в национальном налоговом законодательстве предопределена природой налога как признака государства и конституционной обязанности участия каждого в финансировании его расходов. «Эффективность налоговой системы во многом зависит от полноты выявления источников доходов в целях обложения их налогами и минимизации расходов по их мобилизации и обязанности уплаты» [10, с. 3]. В этой связи обеспечение стабильности поступления фискальных платежей в государственный бюджет является страте-

© Воробьева Е.М., 2013

гическим направлением экономической безопасности любого государства.

Национальное фискальное законодательство содержит закрытый перечень мер обеспечения исполнения налогового обязательства, к которым отнесены и пени. Частью 1 статьи 52 НК Республики Беларусь предусмотрена их дефиниция как денежных сумм, которые плательщик (иное обязанное лицо) должен уплатить в случае исполнения налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством [19]. Аналогичной позиции придерживается российский законодатель, определяя пеню как денежную сумму, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки (ст. 75) [21].

В настоящее время в финансово-правовой науке существуют различные точки зрения о правовой природе пеней применительно к налоговым правоотношениям, их роли в механизме обеспечения исполнения налогового обязательства, соотношении с аналогичной гражданско-правовой дефиницией, а также с юридической ответственностью и принуждением. Так О.И. Долгополов и А.С. Ловинюков справедливо подчеркивают противоречивость правовой природы пени в налоговом праве [8]. Относительно данных вопросов о применении рассматриваемой категории в налоговом праве можно выделить три основные научные позиции.

Первая позиция ученых базируется на понимании пени как меры юридической ответственности налогоплательщика. Эта точка зрения сформировалась в российской юридической науке в процессе активного проведения в последнее десятилетие ряда исследований правовой природы юридической ответственности в рамках осуществления налоговых правоотношений. Пени как мера ответственности налогоплательщиков перед государством рассматриваются американскими и европейскими учеными [41–45].

Так, например, Н.Н. Волкова утверждает, что пеня наряду со штрафом представляет собой меру налоговой ответственности, компенсационная функция которой превалирует перед карательной функцией штрафа, что определяет основную цель развития налоговой ответственности. В качестве субъективного основания возникновения пени автор предлагает риск, суть которого определяется как допущение независящих от воли налогоплательщика обстоятельств, влекущих отрицательные последствия для государства, а также для самого налогоплательщика [6, с. 9]. Аналогичной точки зрения придерживается С.Я. Боженок [4, с. 4]. Л.В. Тернова считает, что «меры налоговой ответственности – налоговый штраф и взыскание пени – являются мерами имущественной ответственности карательного характера» [37, с. 20]. Также и Д.А. Липинский, исследуя институт юридической ответственности в теории права, в частности функции финансовой и налоговой ответственности, рассматривает пеню одновременно и как самостоятельную санкцию и как самостоятельный способ осуществления карательной функции налоговой ответственности. Свою позицию он аргументирует неизбежностью связи пени с наступлением неблагоприятных последствий для нарушителя в виде сужения его материальной сферы [14, с. 294–295]. Аналогично мнение А.З. Арсланбековой, которая называет элементами системы финансовых санкций штраф и пеню [1]. На карательный характер пени обращает свое внимание и М.В. Разгильдиева [29, с. 130]. Исследователь придерживается позиции разграничения мер ответственности и иных мер принуждения. К числу последних правовед относит пеню [30]. Этой позиции отстаивает и Н.В. Лошкарев [15, с. 27]. Т.Д. Мыктыбаев пеню рассматривает исключительно как меру принудительного исполнения обязательства [18, с. 83]. Также и О.Ю. Бакаева усматривает необходимость отнесения рассматриваемого юридического явления к мерам финансово-правового принуждения и называет его «прогрессивно растущей санкцией» [3].

Ю.В. Рудовер в рамках исследования финансово-правового регулирования ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах, предлагает рассмотрение налоговой санкции в широком и узком смыслах. Установив, что «к налоговым санкциям в широком смысле относятся меры государственного принуждения как правовосстановительного, так и карательного характера, налагаемые на нарушителя налогового законодательства», он приходит к выводу об отнесении к налоговым санкциям в широком смысле штрафов, взыскания недоимок и пеней [32, с. 20]. А.А. Мусаткина к негативным санкциям относит пеню наряду со штрафом [17, с. 35]. А.А. Гогин утверждает, что пеня является разновидностью штрафа с особым порядком исчисления и, соответственно, представляет собой меру ответственности. В то же время штраф, по мнению автора, – это санкция, которая имеет денежный характер и применяется в случае совершения различных налоговых правонарушений [7, с. 19].

Исходя из буквального толкования НК РФ, точки зрения вышеприведенных исследователей несколько не убедительны. Действительно, в соответствии со ст. 114 НК РФ налоговые санкции, являясь мерой ответственности за совершение налогового правонарушения, устанавливаются и применяются в виде штрафов (денежных взысканий) в размерах, предусмотренных 16 и 18 главами НК РФ [21]. Однако ни глава 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений», ни глава 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение», тем более глава 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение» не содержат норм, закрепляющих пеню как санкцию за совершение какого-либо налогового правонарушения, предусмотренного этими главами. В них речь идет о штрафах. Более того, пеня предусмотрена российским законодателем в главе 11 «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов» и только в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности наряду с залогом имущества, поручительством, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика [21, п. 1 ст. 72]. По содержанию рассматриваемого кодификационного нормативного правового акта, пеня применяется вне зависимости от вины налогоплательщика, которая является необходимым признаком правонарушения в сфере налоговых правоотноешний и предусматривается в ст. 106 части первой НК РФ [21].

Полагаем, что выводы ученых являются результатом исторически сформировавшегося во времена советского и современного периодов до вступления в силу части первой НК РФ представления о пене как санкции. Так, например, ст. 13 «Ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства» закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. №2118-1 предусматривала ответственность в виде штрафа, пени и других санкций, предусмотренных законодательными актами, за ряд нарушений налогового законодательства [24]. Также вышеизложенный тезис находит подтверждение в работах российских правоведов. Например, исследовав генезис института пени за неуплату налога в советский период развития государственности, В.А. Мачехин выявил закономерность развития исследуемого института из штрафов, которые представляли собой исключительно карательные меры [16, с. 20]. А.С. Ловинюков и О.И. Долгополов также указывают на установление правового статуса пени как санкции до введения в действие части первой НК РФ [9, с. 79].

Второй подход основан на рассмотрении пени только как меры правового воздействия, направленной на обеспечение надлежащего исполнения налогового обязательства. Например, М.Е. Верстова полагает, что «пени – специальный способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, состоящий во взыскании установленной денежной суммы, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в т.ч. налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров

через таможенную границу Российской Федерации в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пеня по юридическому механизму действия максимально приближена к аналогичному институту гражданского права» [5, с. 85]. Д.В. Тютин, исследовав правовые проблемы юридической ответственности налогоплательщиков, установил, что пеня «в том виде, в каком она урегулирована законодательством на сегодняшний день, не входит в число мер ответственности налогоплательщика, поскольку ее основной целью является не предупреждение совершения нарушений, а компенсация временной невозможности государства (муниципального образования) использовать сумму налога» [38, с. 21].

О.Н. Садиков полагает, что пеня в налоговых отношениях как и в гражданско-правовых отношениях выполняет функцию законной неустойки за допущенную просрочку и носит штрафной характер [33, с. 28].

Третью группу составляют ученые, которые предлагают понимание сущности и правовой природы пени как комплексной юридической категории. Например, Н.А. Лабутина рассматривает пеню одновременно и как способ обеспечения исполнения обязательств, так и санкцию, т.е. как меру юридической ответственности [13, с. 9]. Свою позицию автор аргументирует тем доводом, что в пользу рассмотрения пени как санкции свидетельствует ее определение «уплачивается в связи с нарушением сроков уплаты налога». При этом исследователь подчеркивает, что в НК РФ в санкциях статей, определяющих размер штрафа за нарушение налогового законодательства, отсутствует прямое указание на пеню. Необходимость ее уплаты возникает по умолчанию при образовании у налогоплательщика недоимки, т.е. при нарушении диспозиции статьи. В этой связи Н.А. Лабутиной делается вывод о существовании возможности отнесения пени к карательной санкции наряду со штрафом и о необходимости указывать ее в качестве меры ответственности в российском законодательстве [13, с. 9].

М.В. Карасева рассматривает пеню как дополнительное обременение для правонарушителя в области налоговых правоотношений. Функция пени как финансово-правовой санкции, по мнению ученого, заключается в том, чтобы компенсировать государству или муниципальному образованию тот вред в виде убытков, которые они несут в связи с несвоевременной уплатой соответствующими субъектами в бюджет налога и сбора. Также М.В. Карасева полагает, что пеня выступает в качестве меры ответственности по аналогии с неустойкой в гражданском праве [11, с. 182, 190]. Аналогичной позиции придерживается В.А. Кинсбургская, устанавливая, что пеня является дополнительным платежом (лишением имущественного характера), который неотделим от правонарушения и выступает его следствием, а ее уплата сопровождается государственным принуждением и означает исполнение дополнительной обязанности [12, с. 23]. На пеню как дополнительный платеж, направленный на компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения в срок налоговых сумм, неоднократно указывалось Конституционным судом РФ [26, п. 5; 27, абз. 2 п. 2].

Исходя из определения санкции как негативного последствия противоправного поведения В.В. Стрельников также утверждает, что пеня, являясь мерой обеспечения исполнения налоговой обязанности, представляет собой и санкцию, возникающую в результате ненадлежащего исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком либо ее неисполнения. Автор подчеркивает сходство пени с гражданско-правовым институтом ответственности за неисполнение денежного обязательства (процентами за неправомерное пользование чужими денежными средствами). Это суждение основывается на том, что налоговое обязательство как и гражданско-правовое носит денежный характер. Пеня как налогово-правовая санкция, по мнению исследователя, является правовосстановительной, т.е. исполняет не карательную, а восстановительную функцию. «Объективной предпосылкой восстановительной природы пени можно считать наличие убытков, причиняемых бюджету вследствие несвоевременной

уплаты налога». В этой связи В.В. Стрельников предлагает понимать пеню и как меру восстановительной налоговой ответственности [36, с. 7–8]. Близка к его позиции точка зрения В.А. Соловьева. Он на основе применения аналогии, исходя из анализа норм ГК РФ, рассуждает о таких разновидностях неустойки как пеня и штраф и приходит к выводу о том, что пеня в налоговом законодательстве представляет собой одну из форм законной неустойки. Также, по мнению исследователя, она выступает как формы проявления «явно необозначенной» имущественной (правовосстановительной) ответственности частного субъекта [34, с. 96].

Представляет интерес научная точка зрения Н.В. Ахрема, кардинально отличающаяся от вышеприведенных научных суждений. Он относит пени к публично-правовым доходам государства наряду с налогами, сборами, пошлинами, обращением в доход государства части прибыли государственных бюджетных учреждений, полученных ими в результате осуществления платных услуг и штрафами [2, с. 12].

Для уяснения правовой природы пени и ее функциональной направленности в Республике Беларусь обратимся к содержанию национального налогового законодательства.

Как было указано ранее, в соответствии с п. 1 ст. 52 Общей части НК Республики Беларусь «пенями признаются денежные суммы, которые плательщик (иное обязанное лицо) должен уплатить в случае исполнения налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством» [19]. Пункт 2 статьи 52 рассматриваемого кодификационного акта закрепляет норму о том, что сумма соответствующих пеней уплачивается дополнительно к причитающейся к уплате сумме налога, сбора (пошлины) независимо от применения других способов обеспечения исполнения налогового обязательства, а также мер ответственности за нарушение налогового законодательства [19]. Пени уплачиваются (взыскиваются) после уплаты (взыскания) причитающихся сумм налога, сбора (пошлины) [19, п. 5 ст. 52]

Исходя из буквального толкования вышеприведенных норм следует, что: во-первых, пеня – это всегда денежная сумма, т.е. дополнительный платеж налогоплательщика в случае несоблюдения сроков уплаты налогов, сборов (пошлин); во-вторых, она представляет собой дополнительное (акцессорное) обязательство по отношению к основному – налоговому обязательству, юридическим фактом, для возникновения которого необходимо исполнение налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством; в-третьих, пеня выступает в качестве меры его обеспечения; в-четвертых, она взыскивается исключительно после исполнения основного налогового обязательства – уплаты (взыскания) причитающихся сумм налога, сбора (пошлины). Анализ содержания ст. 53 и 54 Общей части НК Республики Беларусь свидетельствует о том, что, в-пятых, начисление пени является юридическим фактом для применения таких императивных мер обеспечения исполнения налогового обязательства как приостановление операций по счетам в банке (подп. 2.1 п. 2 ст. 53) и арест имущества (п. 2 ст. 54) [19].

В соответствии с п. 3 ст. 52 Общей части НК Республики Беларусь «пени начисляются за каждый календарный день просрочки, включая день уплаты (взыскания), в течение всего срока неисполнения налогового обязательства начиная со дня, следующего за установленным налоговым законодательством днем уплаты налога, сбора (пошлины)» [19]. Часть вторая рассматриваемого пункта устанавливает: «если согласно налоговой декларации (расчету) с внесенными изменениями и (или) дополнениями или по результатам проверки сумма налога, сбора (пошлины) подлежит доплате, а ранее уплаченная сумма этого налога, сбора (пошлины) превышает сумму, исчисленную в ранее представленной налоговой декларации (расчете), и сумма такого превышения была зачтена в счет предстоящих платежей по налогам, сборам (пошлинам), пеням или возвращена плательщику (иному обязанному лицу), на суммы налогов, сборов (пошлин) в размере этого превышения пени начисляются со дня, следующего за днем

проведения такого зачета (возврата)» [19], т.е. предусмотрен особый порядок начала исчисления временного периода начисления пени в связи с переплатой налога, сбора (пошлины) в предыдущем периоде.

Представляет интерес п. 3–1 ст. 54 Общей части НК Республики Беларусь о том, что «пени не начисляются на суммы налогов, сборов (пошлин), подлежащих уплате плательщиком (иным обязанным лицом), в случае их неуплаты или неполной уплаты на основании письменных разъяснений по вопросам применения актов налогового законодательства, полученных им от Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь» [19]. Это значит, что предоставление письменного разъяснения Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по вопросам применения актов налогового законодательства (далее – МНС Республики Беларусь) является своеобразной государственной услугой, результат которой обличен в письменную форму. Закрепление этой нормы в данном нормативном правовом акте соответствует общемировой практике согласованного взаимодействия и сотрудничества налогоплательщиков и государства, а также в полной мере соответствует принципу надлежащего исполнения налогового обязательства и презумпции добросовестности налогоплательщика.

Полагаем, что в настоящее время интенсивное развитие информационных технологий как в мировом пространстве, так и в Республике Беларусь требует соответствующего уровня развития информационного общества, в том числе и в области налогообложения.

Так, Национальной программой ускоренного развития услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий на 2011–2015 гг., утвержденной постановление Совета Министров Республики Беларусь от 28 марта 2011 г. №384, предусмотрено положение о том, что Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь предусматривает создание и обеспечение функционирования государственной системы предоставления информационных услуг [22]. Одной из таких услуг, по мнению автора, как было указано ранее, является предоставление письменного разъяснения МНС Республики Беларусь по вопросам применения актов налогового законодательства. Также в соответствии п. 1 ст. 3 Закона Республики Беларусь «Об обращениях граждан и юридических лиц» от 18 июля 2011 г. №300-З установлено право граждан и юридических лиц на обращение в организации путем подачи как письменных и устных, так и электронных обращений [23].

Соответственно, на официальном сайте МНС Республики Беларусь содержится информация о праве граждан (индивидуальных предпринимателей) и юридических лиц Республики Беларусь направлять электронные обращения на адрес электронной почты МНС Республики Беларусь по электронному адресу: gnk@mail.belpak.by, а также право индивидуальных предпринимателей и юридических лиц Республики Беларусь, являющихся участниками электронного налогового декларирования, направлять электронные обращения на Web-портал МНС Республики Беларусь по адресу: http://www.portal.nalog.gov.by [40].

Статьей 25 рассматриваемого Закона регламентируется порядок рассмотрения электронных обращений, поступивших в государственные органы, где закреплено, что «ответы на электронные обращения, а также уведомления заявителей об оставлении их электронных обращений без рассмотрения по существу, о направлении электронных обращений для рассмотрения организациям в соответствии с их компетенцией, прекращении переписки, продлении срока рассмотрения обращений направляются на адрес электронной почты заявителей»; «на электронные обращения даются письменные ответы (письменные уведомления) в случаях, если заявитель в своем электронном обращении просит направить письменный ответ (письменное уведомление) либо в электронном обращении отсутствует адрес электронной почты, а также в случае, когда решение о направлении письменного ответа (письменного уведомления) принято руководителем государственного органа или иной государственной организации, рассматривающих электронные обра-

щения, или уполномоченным им лицом» [23].

Из вышеизложенного следует, что электронные ответы МНС Республики Беларусь на электронные обращения по вопросам применения актов налогового законодательства, по сути, являются электронными разъяснениями. В этой связи автором усматривается необходимость внесения изменений и дополнений в п. 3–1 ст. 54 Общей части НК Республики Беларусь следующего содержания: после слов «на основании письменных» дополнить «и (или) электронных».

Также на официальном сайте МНС Республики Беларусь содержится информация о том, что «электронные обращения граждан (индивидуальных предпринимателей) и юридических лиц, поступающие в налоговые органы по вопросам разъяснения налогового законодательства, исчисления и уплаты обязательных платежей в бюджет в случаях, установленных актами Президента Республики Беларусь, декларирования физическими лицами доходов и имущества рассматриваются первоначально в инспекциях МНС по районам, городам, районам в городах, где возникли вопросы, изложенные в обращениях» [40]. То есть для получения разъяснения от МНС Республики Беларусь по вопросам применения актов налогового законодательства необходимо соблюсти порядок первоначального обращения в инспекции МНС по районам, городам, районам в городах МНС Республики Беларусь, что влияет на значительное увеличение времени, и как следствие – размера пени (в случае получения разъяснений о наличии необходимости уплаты налоговых платежей). В этой связи полагаем целесообразным внести изменения и дополнения в п. 3–1 ст. 54 Общей части НК Республики Беларусь следующего содержания: заменить слова «Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь» на «налоговых органов». К налоговым органам в соответствии со ст. 4 Общей части НК Республики Беларусь относятся МНС Республики Беларусь и его инспекции [19]. Предлагаемые изменения позволят национальным налоговым правоотношениям соответствовать принципам справедливости и определенности налогового обязательства.

В соответствии с рассматриваемым кодификационным актом пени не начисляются на суммы государственной пошлины, подлежащие уплате плательщиками в трех случаях: во-первых, в случае обращения в уполномоченные государственные органы, иные уполномоченные организации за совершением юридически значимых действий; во-вторых, если плательщики выступают ответчиками (должниками) в общих судах или хозяйственных судах, если при этом решение суда принято не в их пользу, а истец (взыскатель) освобожден от государственной пошлины в соответствии с настоящим Кодексом или актами Президента Республики Беларусь; в-третьих, они выступают должниками при взыскании с них денежных сумм на основании исполнительной надписи, если организации или физические лица, являющиеся взыскателями, освобождены от государственной пошлины в соответствии с НК Республики Беларусь или актами Президента Республики Беларусь [19, ст. 3–2; 20, абз. 3 ст. 248].

Законодательно закреплена формула расчета пеней в п. 4 ст. 52 Общей части НК Республики Беларусь[19], вступавшая в действие с 1 января 2012 г., которая в полной мере соответствует и экономическим процессам в государстве, и сложившимся налоговым правоотношениям. Она позволяет рассчитать пени с учетом изменения ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь за определенные временные промежутки периода просрочки путем их суммирования. До 1 января 2012 г. пени рассчитывались как 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день погашения задолженности и, как отмечает А. Шаповалов, «размер ставки рефинансирования, действовавшей в период неисполнения налогового обязательства, значения не имел» [39, с. 80], т.е. ее изменения за период просрочки платежа при расчете пени не учитывались.

В настоящее время в правоприменительной практике нередки случаи ошибочного расчета суммы пеней ИМНС по формуле, действовавшей до 1 января 2012 г., на

которые указывают специалисты в области налогового права, например, И. Романов [31, с. 47–48].

Национальным налоговым законодательством также предусматривается возможность освобождения налогоплательщика от уплаты пени после исполнения налогового обязательства в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь [19, п. 6 ст. 52]. Исходя из анализа данной нормы и Положения о порядке внесения на рассмотрение Президента Республики Беларусь ходатайств об освобождении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей от административных взысканий, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах правового регулирования административной ответственности» от 1 марта 2007 г. №116, в редакции указа Президента Республики Беларусь от 28 мая 2012 г. (далее – Положение) [28], наступление этого события возможно лишь при наличии юридического состава, который образуют два юридических факта: 1) исполнения налогового обязательства в полном объеме; 2) наличия распоряжения Президента Республики Беларусь об освобождении от пени.

Пунктом 6 ст. 52 Общей части НК Республики Беларусь круг лиц, которые могут быть освобождены от уплаты пени, составляют плательщики и иные обязанные лица. В соответствии со ст. 4, а также ст. 13-27-1 гл. 2 Общей части НК Республики Беларусь в круг плательщиков налогов, сборов (пошлин) и иных обязанных лиц входят физические лица, в том числе и индивидуальные предприниматели и юридические лица, а также налоговые агенты и др. [19]. Согласно рассматриваемому Положению, правом внесения на рассмотрение Президента Республики Беларусь ходатайств об освобождении от уплаты пени обладают только заявители – юридические лица и индивидуальные предприниматели [28, п. 1]. Из этого следует, что, например, физические лица не имеют такого права, чем значительно сужается круг лиц, имеющих в соответствии с п. 6 ст. 56 Общей части НК Республики Беларусь право на освобождение от уплаты пени. Итак, исходя из несоответствия субъектного состава лиц, имеющих право на внесение ходатайства об освобождении от пени, автором усматривается необходимость приведения в строгое соответствие содержания данных нормативных правых актов относительно друг друга.

Важно отметить, что в НК Республики Беларусь не содержится нормы, регламентирующей максимальные и минимальные размеры взыскиваемых пеней. Ограничительная норма о размере пеней по обязательным платежам встречается в законе Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) от 13 июля 2012 г. №415-З [25]. Так, размер пени, начисленной за неуплату, неполную и (или) несвоевременную уплату обязательных платежей (к которым относятся и налоги, сборы (пошлины) градообразующими или приравненными к ним организациями, государственными организациями в период принятия мер по предупреждению экономической несостоятельности (банкротства), не может превышать суммы задолженности по обязательным платежам при условии предоставления органам (в том числе и налоговым), начисляющим пеню, документов, которые подтверждают принятие мер по предупреждению экономической насестоятельности (банкротства) [25, ст. 19]. Эта мера направлена на сохранение экономической безопасности государства и недопущение негативных социально-экономических явлений.

Следующим немалозначимы вопросом в теории налогового права является вопрос о возможности приостановления начисления пеней. В НК Республики Беларусь такая возможность для налогоплательщиков не предусмотрена, в этой связи в национальном налоговом законодательстве отсутствует регламентация механизма приостановления начисления пеней, а также не названы государственные органы, в компетенцию которых входило бы такое право. Вместе с тем, возможность приостановления начисления пеней по всем видам задолженностей должника прямо предусмотрена в ст. 86 Закона о банкротстве [25]. Нередко на практике одним из видов задолженностей должника является задолженность перед бюджетом, состоящая из неуплаченных либо несвоевременно уплаченных налоговых пла-

тежей и причисленных к ним пеней. Таким образом, можно сделать вывод, что в ст. 86 Закона о банкротстве закреплена возможность приостановления начисления неустойки за исполнения налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством со дня вынесения хозяйственным судом определения об открытии конкурсного производства [25].

Далее полагаем необходимым остановится на таком моменте, как включение ходатайств об освобождении заявителя от уплаты пени в административную процедуру наряду с внесением на рассмотрение Президента Республики Беларусь ходатайств об освобождении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей от административных взысканий в одном законодательном акте.

Взыскание пеней, наряду с принудительным исполнением налогового обязательства регламентируется главой 6 Общей части НК Республики Беларусь. В соответствии с п. 1 ст. 55 рассматриваемого кодификационного нормативного правового акта, «взысканием налога, сбора (пошлины), пени признается принудительное исполнение налогового обязательства, уплаты пеней в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения плательщиком (иным обязанным лицом) в установленный срок налогового обязательства, неуплаты (неполной уплаты) пеней» [19].

Вышеизложенное является основанием для выдвижения гипотезы о том, что именно взыскание пени, а не сама пеня, может представлять собой меру такого вида юридической ответственности, как налоговая.

Таким образом, следует, что в налоговом праве пеня как способ обеспечения исполнения налогового обязательства выполняет обеспечительную (стимулирующую) функцию, тогда как на взыскание пени как самостоятельной юридической конструкции налогового права возложены компенсационная и правовостановительная функции по отношению к государству и штрафная (карательная) функция – в отношении налогоплательщика.

Библиографический список

1. *Арсланбекова А.З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. URL: http://dibase.ru/article/23032009_arslanbekovaaz/3. (Дата обращения: 20.04.2013).
2. *Ахрем Н.В.* Конституционные основы публично-правовых доходов государства // Ученые записки юрид. фак. / под ред. А.А. Ливеровского. СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та экон. и финансов. 2009. Вып. 16(26). С. 10–20.
3. *Бакаева О.Ю.* Финансово-правовая ответственность как вид юридической ответственности за нарушения таможенных правил. URL: http://www.lawmix.ru/comm/2224. (Дата обращения: 20.04.2013).
4. *Боженок С.Я.* Штрафы и пени, установленные налоговым законодательством, как разновидность неналоговых доходов // Налоги. 2009. №4. С. 2–4.
5. *Верстова М.Е.* Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов (проблемы теории и практики) / отв. ред. засл. юрист РФ, д-р юрид. наук, профессор С.В. Запольский. СПб.: Центр подготовки персонала ФНС России, 2009. 239 с.
6. *Волкова Н.Н.* Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2008. 24 с.
7. *Гогин А.А.* Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 21 с.
8. *Долгополов О.И., Ловинюков А.С.* О надлежащих условиях исполнения налоговой обязанности. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. *Долгополов О.И., Ловинюков А.С.* О правовой природе пени и возможности ее бесконечного роста // Адм. и муницип. право. 2009. №8. С. 79–83.
10. *Иванов А.Г.* Правовая природа налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. 25 с.

11. *Карасева М.В.* Финансовое право. Общая часть. М.: Юристъ, 2000. 253 с.
12. *Кинсбургская В.А.* Правовая природа налоговой ответственности // Фин. право. 2008. №2. С. 20–25.
13. *Лабутина Н.А.* Правовое регулирование ответственности за налоговые правонарушения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. 24 с.
14. *Липинский Д.А.* Проблемы юридической ответственности / под ред. Р.Л. Хачатурова. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. 387 с.
15. *Лошкарев Н.В.* О некоторых проблемах формулирования дефиниций в частном и публичном праве // Право и государство: теория и практика. 2011. №8. С. 24–28.
16. *Мачехин В.А.* Налоговая ответственность налогоплательщиков: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. 23 с.
17. *Мусаткина А.А.* Понятие позитивной финансово-правовой ответственности // Фин. право. 2005. №7. С. 32–35.
18. *Мыктыбаев Т.Д.* Сравнительно-правовой анализ норм налогового законодательства России и Казахстана, регулирующих меры принудительного взыскания задолженности по налоговым платежам, пени и штрафам // Государство и право. 2009. №9. С. 80–89.
19. *Налоговый* кодекс Республики Беларусь. Общая часть: Кодекс Респ. Беларусь, 19 дек. 2002 г., №166-З: принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. (в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.10.2012 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
20. *Налоговый* кодекс Республики Беларусь. Особенная часть: Кодекс Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., №71-З (в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.10.2012 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
21. *Налоговый* кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ: принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.: одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 г. (в ред. Федер. закона Рос. Федерации от 03.12.2012 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
22. *Национальная* программа ускоренного развития услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий на 2011–2015 годы: утв. Постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 28 марта 2011 г. №384 (в ред. Постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 22.12.2012 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2011. №38. 5/33546; Нац. правовой Интернет-портал Республики Беларусь. 2013. 5/3669.
23. *Об обращениях* граждан и юридических лиц: Закон Респ. Беларусь от 18 июля 2011 г. №300-З // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. 2011. №83. 2/18525.
24. *Об основах* налоговой системы в Российской Федерации: закон Рос. Федерации от 27 декабря 1996 г. №2118-1 (в ред. Закона Рос. Федерации от 29.12.1998 г., с изм., внес. Фед. Законом от 01.07.1994 г., постановлениями Конституц. Суда Рос. Федерации от 12.10.1998 №24-П, от 15.07.1999 №11-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
25. *Об экономической* несостоятельности (банкротстве): закон Респ. Беларусь от 13 июля 2012 г. №415-З // Нац. правовой Интернет-портал Республики Беларусь. 2012. 2/19.
26. *По делу* о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 17 дек. 1996 г. №20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. №1, ст. 197.
27. *По жалобе* унитарного государственного предприятия «Дорожное ремонтно-строительное управление 7» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституц. Суда Рос. Федереции от 4 июля 2002 г. №202-О. До-

ступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
28. *Положение* о порядке внесения на рассмотрение Президента Республики Беларусь ходатайств об освобождении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей от административных взысканий : утв. указом Президента Респ. Беларусь «О некоторых вопросах правового регулирования административной ответственности» от 1 марта 2007 г. №116 (в ред. указа Президента Респ. Беларусь от 28 мая 2012 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2007. №83. 1/8471; 2012. №1. 1/13529.
29. *Разгильдиева М.Б.* Налоговая ответственность в системе юридической ответственности // Правоведение. 2002. №5. С. 128–133.
30. *Разгильдиева М.Б.* Некоторые проблемы финансово-правового принуждения // Науково-дослідний інститут фінансового права URL: http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/27/#.UUjxGldtfIV (дата обращения: 23.04.2013).
31. *Романов И.* Пени по налогам, или Еще одна «мера ответственности» налогоплательщика // Юрист (Республика Беларусь). 2013. №4. С. 47–50.
32. *Рудовер Ю.В.* Финансово-правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сбора: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. 29 с.
33. *Садиков О.Н.* Гражданско-правовые категории в публичном праве // Журнал рос. права. 2011. №9. С. 19–28.
34. *Соловьев В.* Правовосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве // Хоз. право. 2002. №4. С. 94–100.
35. *Соловьев В.А.* О правовой природе пени в налоговом законодательстве. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
36. *Стрельников В.В.* Правовой режим пени в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. 23 с.
37. *Тернова Л.В.* Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства: теоретико-правовой анализ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999. 25 с.
38. *Тютин Д.В.* Правовые проблемы юридической ответственности налогоплательщиков: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 23 с.
39. *Шаповалов А.* Определение размера пени за нарушение налогового законодательства // Юрист (Республика Беларусь). 2010. № 5. С. 79–80.
40. Электронное обращений: офіц.. сайт М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь URL: http://nalog.gov.by/feedback/ (дата обращения: 23.04.2013).
41. *Barton P.* Tax court ruling on penalty calculations favors IRS // CPA Journal. Sep. 98. Vol. 68. Issue 9. S. 10.
42. *Doran M.* Tax penalties and tax compliance / M. Doran // Georgetown University Law Center. URL: http://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/915 (дата обращени: 23.04.2013).
43. *Leroy K.* New PAYE penalties // British Baker. 1/29/2010. Vol. 2. Issue 2. S. 3.
44. *Logue K.D.* Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law Is Uncertain. Michigan: University of Michigan, John M. Olin Center for Law & Economics, 2006. S. 68.
45. *Persky T.E., Schutter M.E.* Penalty and interest computations offer practice development opportunities // Ohio CPA Journal. Feb.96. Vol. 55. Issue 1. S. 33.

Bibliograficheskij spisok

1. *Arslanbekova A.Z.* Finansovo-pravovye sankcii v sisteme mer juridicheskoj otvetstvennosti: avtoref. dis. ... d-ra jurid. nauk. URL: http://dibase.ru/article/23032009_arslanbekovaaz/3. (Data obrashhenija: 20.04.2013).
2. *Ahrem N.V.* Konstitucionnye osnovy publichno-pravovyh dohodov gosudarstva // Uchenye zapiski jurid. fak. / pod red. A.A. Liverovskogo. SPb.: Izd-vo S.-Peterb. gos. un-ta jekon. i finansov. 2009. Vyp. 16(26). S. 10–20.
3. *Bakaeva O.Ju.* Finansovo-pravovaja otvetstvennost' kak vid juridicheskoj ot-

vetstvennosti za narushenija tamozhennyh pravil. URL: http://www.lawmix.ru/comm/2224. (Data obrashhenija: 20.04.2013).
4. *Bozhenok S.Ja.* Shtrafy i peni, ustanovlennye nalogovym zakonodatel'stvom, kak raznovidnost' nenalogovyh dohodov // Nalogi. 2009. №4. S. 2–4.
5. *Verstova M.E.* Obespechenie ispolnenija objazannostej po uplate nalogov (problemy teorii i praktiki) / otv. red. zasl. jurist RF, d-r jurid. nauk, professor S.V. Zapol'skij. SPb.: Centr podgotovki personala FNS Rossii, 2009. 239 s.
6. *Volkova N.N.* Recepcija grazhdansko-pravovyh norm v nalogovom zakonodatel'stve: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. Moskva, 2008. 24 s.
7. *Gogin A.A.* Teoretiko-pravovye voprosy nalogovoj otvetstvennosti: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. Saratov, 2002. 21 s.
8. *Dolgopolov O.I., Lovinjukov A.S.* O nadlezhashhih uslovijah ispolnenija nalogovoj objazannosti. Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus».
9. *Dolgopolov O.I., Lovinjukov A.S.* O pravovoj prirode peni i vozmozhnosti ee beskonechnogo rosta // Adm. i municip. pravo. 2009. №8. S. 79–83.
10. *Ivanov A.G.* Pravovaja priroda nalogovogo administrirovanija: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2008. 25 s.
11. *Karaseva M.V.* Finansovoe pravo. Obshhaja chast'. M.: Jurist#, 2000. 253 s.
12. *Kinsburgskaja V.A.* Pravovaja priroda nalogovoj otvetstvennosti // Fin. pravo. 2008. №2. S. 20–25.
13. *Labutina N.A.* Pravovoe regulirovanie otvetstvennosti za nalogovye pravonarushenija: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2012. 24 s.
14. *Lipinskij D.A.* Problemy juridicheskoj otvetstvennosti / pod red. R.L. Hacha¬turova. SPb.: Jurid. centr Press, 2003. 387 s.
15. *Loshkarev N.V.* O nekotoryh problemah formulirovanija definicij v chastnom i publichnom prave // Pravo i gosudarstvo: teorija i praktika. 2011. №8. S. 24–28.
16. *Machehin V.A.* Nalogovaja otvetstvennost' nalogoplatel'shhikov: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2002. 23 s.
17. *Musatkina A.A.* Ponjatie pozitivnoj finansovo-pravovoj otvetstvennosti // Fin. pravo. 2005. №7. S. 32–35.
18. *Myktybaev T.D.* Sravnitel'no-pravovoj analiz norm nalogovogo zakonodatel'stva Rossii i Kazahstana, regulirujushhih mery prinuditel'nogo vzyskanija zadolzhennosti po nalogovym platezham, peni i shtrafam // Gosudarstvo i pravo. 2009. №9. S. 80–89.
19. *Nalogovyj* kodeks Respubliki Belarus'. Obshhaja chast': Kodeks Resp. Belarus', 19 dek. 2002 g., №166-Z: prinjat Palatoj predstavitelej 15 nojab. 2002 g.: odobr. Sovetom Resp. 2 dek. 2002 g. (v red. Zakona Resp. Belarus' ot 26.10.2012 g.). Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus».
20. *Nalogovyj* kodeks Respubliki Belarus'. Osobennaja chast': Kodeks Resp. Belarus', 29 dek. 2009 g., №71-Z (v red. Zakona Resp. Belarus' ot 26.10.2012 g.). Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus».
21. *Nalogovyj* kodeks Rossijskoj Federacii. Chast' pervaja ot 31 ijulja 1998 g. №146-FZ: prinjat Gos. Dumoj 16 ijulja 1998 g.: odobr. Sovetom Federacii 17 ijulja 1998 g. (v red. Feder. zakona Ros. Federacii ot 03.12.2012 g.). Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus».
22. *Nacional'naja* programma uskorennogo razvitija uslug v sfere informacionno-kommunikacionnyh tehnologij na 2011–2015 gody: utv. Postanovleniem Soveta Ministrov Resp. Belarus' ot 28 marta 2011 g. №384 (v red. Postanovlenija Soveta Ministrov Resp. Belarus' ot 22.12.2012 g.) // Nac. reestr pravovyh aktov Resp. Belarus'. 2011. №38. 5/33546; Nac. pravovoj Internet-portal Respubliki Belarus'. 2013. 5/3669.
23. *Ob obrashhenijah* grazhdan i juridicheskih lic: Zakon Resp. Belarus' ot 18 ijulja 2011 g. №300-Z // Nac. reestr pravovyh aktov Respubliki Belarus'. 2011. №83. 2/18525.
24. *Ob osnovah* nalogovoj sistemy v Rossijskoj Federacii: zakon Ros. Federacii ot 27 dekabrja 1996 g. №2118-1 (v red. Zakona Ros. Federacii ot 29.12.1998 g., s izm., vnes.

Fed. Zakonom ot 01.07.1994 g., postanovlenijami Konstituc. Suda Ros. Federacii ot 12.10.1998 №24-P, ot 15.07.1999 №11-P. Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus».

25. *Ob jekonomicheskoj* nesostojatel'nosti (bankrotstve): zakon Resp. Belarus' ot 13 ijulja 2012 g. №415-Z // Nac. pravovoj Internet-portal Respubliki Belarus'. 2012. 2/19.
26. *Po delu* o proverke konstitucionnosti punktov 2 i 3 chasti pervoj stat'i 11 Zakona Rossijskoj Federacii ot 24 ijunja 1993 goda «O federal'nyh organah nalogovoj policii»: postanovlenie Konstituc. Suda Ros. Federacii ot 17 dek. 1996 g. №20-P // Sobr. zakonodatel'stva Ros. Federacii. 1996. №1, st. 197.
27. *Po zhalobe* unitarnogo gosudarstvennogo predprijatija «Dorozhnoe remontno-stroitel'noe upravlenie 7» na narushenie konstitucionnyh prav i svobod polozhenijami punkta 1 stat'i 122 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii: opredelenie Konstituc. Suda Ros. Federecii ot 4 ijulja 2002 g. №202-O. Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus».
28. *Polozhenie* o porjadke vnesenija na rassmotrenie Prezidenta Respubliki Belarus' hodatajstv ob osvobozhdenii juridicheskih lic i individual'nyh predprinimatelej ot administrativnyh vzyskanij : utv. ukazom Prezidenta Resp. Belarus' «O nekotoryh voprosah pravovogo regulirovanija administrativnoj otvetstvennosti» ot 1 marta 2007 g. №116 (v red. ukaza Prezidenta Resp. Belarus' ot 28 maja 2012 g.) // Nac. reestr pravovyh aktov Resp. Belarus'. 2007. №83. 1/8471; 2012. №1. 1/13529.
29. *Razgil'dieva M.B.* Nalogovaja otvetstvennost' v sisteme juridicheskoj otvetstvennosti // Pravovedenie. 2002. №5. S. 128–133.
30. *Razgil'dieva M.B.* Nekotorye problemy finansovo-pravovogo prinuzhdenija // Naukovo-doslidnij institut finansovogo prava URL: http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/27/#.UUjxGldtfIV (data obrashhenija: 23.04.2013).
31. *Romanov I.* Peni po nalogam, ili Eshhe odna «mera otvetstvennosti» nalogoplatel'shhika // Jurist (Respublika Belarus'). 2013. №4. S. 47–50.
32. *Rudover Ju.V.* Finansovo-pravovoe regulirovanie otvetstvennosti za narushenie zakonodatel'stva RF o nalogah i sbora: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2013. 29 s.
33. *Sadikov O.N.* Grazhdansko-pravovye kategorii v publichnom prave // Zhurnal ros. prava. 2011. №9. S. 19–28.
34. *Solov'ev V.* Pravovosstanovitel'naja otvetstvennost' chastnogo sub#ekta v nalogovom zakonodatel'stve // Hoz. pravo. 2002. №4. S. 94–100.
35. *Solov'ev V.A.* O pravovoj prirode peni v nalogovom zakonodatel'stve. Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus».
36. *Strel'nikov V.V.* Pravovoj rezhim peni v nalogovom prave: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. Voronezh, 2003. 23 s.
37. *Ternova L.V.* Juridicheskaja otvetstvennost' za narushenie nalogovogo zakonodatel'stva: teoretiko-pravovoj analiz: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. M., 1999. 25 s.
38. *Tjutin D.V.* Pravovye problemy juridicheskoj otvetstvennosti nalogoplatel'shhikov: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2003. 23 s.
39. *Shapovalov A.* Opredelenie razmera peni za narushenie nalogovogo zakonodatel'stva // Jurist (Respublika Belarus'). 2010. № 5. S. 79–80.
40. *Jelektronnoe* obrashhenij: ofic.. sajt M-va po nalogam i sboram Resp. Belarus' URL: http://nalog.gov.by/feedback/ (data obrashhenija: 23.04.2013).
41. *Barton P.* Tax court ruling on penalty calculations favors IRS // CPA Journal. Sep. 98. Vol. 68. Issue 9. S. 10.
42. *Doran M.* Tax penalties and tax compliance / M. Doran // Georgetown University Law Center. URL: http://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/915 (data obrashheni: 23.04.2013).
43. *Leroy K.* New PAYE penalties // British Baker. 1/29/2010. Vol. 2. Issue 2. S. 3.
44. *Logue K.D.* Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law Is Uncertain. Michigan: University of Michigan, John M.

Olin Center for Law & Economics, 2006. S. 68.

45. *Persky T.E., Schutter M.E.* Penalty and interest computations offer practice development opportunities // Ohio CPA Journal. Feb.96. Vol. 55. Issue 1. S. 33.

PENALTIES IN THE TAX LEGAL RELATIONS: DOCTRINE AND LEGISLATIVE REGULATION

E.M. Vorobieva

Belarusian state University
4, Nezavisimosti pr-t, Minsk, Republic of Belarus, 220030
E-mail: anikeeva-82@mail.ru

Abstract: The article analyzes different scientific perspectives developed in the doctrine of the tax law on the legal nature of penalties in the process of realization of tax legal relations. Is established, that in the theory of tax law were formed nearly three research positions concerning the fiscal legal nature of the penalties as: 1) legal liability of the taxpayer; 2) legal sanctions aimed ensuring the proper execution of tax liabilities; 3) integrated legal category. The existence in the fiscal legal science of the concept of penalty as a publicly-legal income of the state together with taxes, charges, duties, fines etc is revealed too.

Consistently is proved the exceptional accessory of penalties in the tax law to the measures of insurance of the fulfillment of tax obligations. On the basis of critical analysis of the national fiscal legislation author comes to the conclusion that: firstly, the penalty is always a monetary amount, i.e., the additional payment of the taxpayer in case of late payment of taxes, charges (duties); secondly, it represents an additional (accessory) obligation in relation to the main tax liability, the legal fact, for the appearance of which it is necessary to fulfill the tax obligation in the later period in the comparison with established tax legislation; thirdly, the penalty serves as the measure of its provision; fourthly, it is collected exclusively upon the performance of the principal tax liabilities – payment (levy) of the amounts of taxes, charges (duties); fifthly, the charging of penalties is a legal fact for the application of the imperative measures like the banking moratorium to ensure the fulfillment of tax obligations.

Keywords: penalties; the legal nature of the penalties and recovery of penalties; the functions of the penalties; legal tax relations; tax liability; ensuring execution of tax obligation; legal responsibility; the doctrine of the tax law; the tax legislation of the Republic of Belarus