

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

На правах рукописи

ШАМИОНОВ Артур Раилевич

**ПЕНИ В НАЛОГОВОМ И ТАМОЖЕННОМ ПРАВЕ:
СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, профессор
Бакаева Ольга Юрьевна

Саратов – 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. Теоретические основы и финансово-правовое регулирование пеней в области налогообложения и таможенного дела.....	20
1.1. Финансово-правовое принуждение в налоговом и таможенном праве как вид государственного принуждения	20
1.2. Пени: понятие, генезис, правовая природа, особенности отраслевого регулирования	48
1.3. Функции пеней в налоговом и таможенном праве: сравнительно-правовой аспект	76
Глава 2. Сравнительно-правовой анализ начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве.....	93
2.1. Общие основания установления, начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве	93
2.2. Особенности начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом праве	109
2.3. Особенности начисления, уплаты и взыскания пеней в таможенном праве и их распределения между государствами-членами ЕАЭС	120
2.4. Проблемы начисления и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве: анализ судебной практики.....	133
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	143
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	151
ПРИЛОЖЕНИЕ 1	174
ПРИЛОЖЕНИЕ 2	176

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Основная часть доходов бюджетной системы Российской Федерации формируется посредством платежей, администрируемых налоговыми и таможенными органами, что обуславливает их особую значимость при выполнении общегосударственных задач.

Неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин¹, налогов, сборов, страховых взносов в числе других факторов оказывает негативное воздействие как на финансовую безопасность государства в целом, так и на бюджетно-налоговую сферу в частности. Учитывая зависимость своевременного и полного формирования казны от доходов, аккумулируемых налоговыми и таможенными органами, особую актуальность приобретает вопрос о сущности, правовой природе, особенностях финансово-правовых мер, применяемых к субъектам в целях обеспечения поступления обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации. Одной из таких мер выступают пени. Данный инструмент оказывает определенное воздействие со стороны государства на субъектов, которым необходимо надлежащим образом исполнять обязанность по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов, и соответствует всем характерным признакам мер финансово-правового принуждения.

До настоящего времени как в налоговом, так и в таможенном праве не сложился единый подход к пониманию правовой природы пеней, а также определению признаков, присущих данной правовой категории. Ввиду этой неопределенности в научной литературе существуют различные позиции относительно функций пеней в указанных областях. В связи с этим возникает необходимость в теоретическом сравнительно-правовом анализе правовой

¹ Здесь и далее под иными пошлинами понимаются специальные, антидемпинговые, компенсационные и иные пошлины, применяемые в целях защиты внутреннего рынка.

природы, признаков и функций пеней в налоговом и таможенном праве в целях формирования единого подхода к пониманию сущности и предназначения данного платежа.

Вступление в 2018 г. в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза¹ (далее – ТК ЕАЭС), реформирование национального законодательства о таможенном регулировании, а также законодательства о налогах и сборах оказали влияние на правовое регулирование отношений, связанных с порядком начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве.

В области таможенного дела начал действовать новый механизм распределения между государствами-членами Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС, Союз) сумм пеней, уплаченных (взысканных) за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов. Такие суммы распределяются в процентном соотношении между государствами-членами Союза согласно нормативам, установленным на наднациональном уровне. Ввиду того, что суммы пеней, подлежащих уплате, определяются в соответствии с нормами национального законодательства государств-членов ЕАЭС, особенности положений нормативно-правовых актов любого из государств-членов Союза в данной области оказывают воздействие на формирование доходной части бюджета другого государства-члена ЕАЭС. Данные нововведения обуславливают важность всестороннего исследования пеней в таможенном праве на основе анализа его источников, закрепленных как в положениях права ЕАЭС, так и в нормах законодательства государств-членов Союза.

Начисление сумм пеней, подлежащих уплате, нередко выступает предметом споров, разрешаемых в судебном порядке (оспариваются, например, размеры пеней, основания для их начисления). Разногласия,

¹ См.: Федеральный закон от 14 ноября 2017 г. № 317-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза» // СЗ РФ. 2017. № 47, ст. 6843.

возникающие между государством и плательщиками, являются следствием столкновения публичных и частных интересов. Такие конфликты обусловлены стремлением государства обеспечить полное и своевременное пополнение казны посредством платежей, уплата которых предусмотрена положениями законодательства о налогах и сборах, законодательства о таможенном регулировании или права ЕАЭС, и в то же время желанием подвластных субъектов сократить размеры таких платежей. Изложенное свидетельствует о необходимости исследования проблем, возникающих при взыскании задолженности по обязательным платежам в области налогообложения и таможенной сфере, а также иных вопросов правоприменения, в центре которых находится такой платеж, как пени.

Таким образом, необходимость сравнительно-правового анализа пеней как меры финансово-правового принуждения в налоговом и таможенном праве, уяснения сущности данной правовой категории, исследования правовой природы, признаков и функций пеней, выявления особенностей правового регулирования отношений, связанных с порядком их начисления, уплаты и взыскания, а также изучения механизма распределения между государствами-членами ЕАЭС сумм пеней, уплаченных (взысканных) за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, анализа проблем правоприменения и судебной практики в данной области обуславливают актуальность темы диссертационной работы.

Степень научной разработанности темы. В науке финансового права значительное количество исследований посвящено различным аспектам финансово-правового принуждения. Данную проблематику рассматривали в своих трудах А.З. Арсланбекова, Е.Ю. Грачева, Р.Э. Канцеров, В.В. Кузубков, С.А. Полякова, М.Б. Разгильдиева, Н.А. Саттарова и другие ученые.

Среди исследований, в которых непосредственно затрагивались отдельные аспекты, связанные с теоретическим анализом правовой природы,

признаков и функций пеней в налоговом праве, а также с выявлением проблем их начисления, уплаты и взыскания, особо следует выделить диссертацию В.В. Стрельникова «Правовой режим пени в налоговом праве» (2003 г.). Указанные вопросы также освещались в трудах Д.В. Винницкого, А.В. Демина, В.А. Кинсбургской, Е.У. Латыповой, В.А. Мачехина, А.С. Нажесткина, С.Г. Пепеляева, А.А. Пройдакова, А.С. Титова, С.А. Ядрихинского и других исследователей.

Однако в работах некоторых авторов сущность исследуемой категории сводилась исключительно к санкционной характеристике пеней, а также была определена без учета преобразований, произошедших в законодательстве о налогах и сборах, что в свою очередь не позволяет однозначно уяснить их правовую природу, выявить признаки и функции, а также обозначить особенности начисления, уплаты и взыскания данного платежа в налоговом праве.

В таможенном праве выявлению особенностей правовой природы, признаков и функций пеней, финансово-правовому регулированию их начисления, уплаты и взыскания, а также распределения уплаченных (взысканных) пеней между государствами-членами ЕАЭС не уделялось достаточного внимания. Отдельные вопросы, касающиеся механизма их начисления, уплаты и взыскания, были затронуты в исследованиях О.Ю. Бакаевой, А.А. Журавлева, М.В. Завершинской, Н.И. Землянкой, А.Н. Козырина, В.М. Малиновской, И.С. Набирушкиной, Т.Н. Трошкиной, И.А. Цидилиной и других ученых. Однако комплексные исследования, посвященные сравнительно-правовому анализу пеней в налоговом и таможенном праве с учетом дискуссионных положений, а также связанные с реформированием законодательства, в том числе обусловленного образованием ЕАЭС, в науке финансового права отсутствуют.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, урегулированные нормами финансового, налогового и таможенного права, складывающиеся в процессе установления, начисления,

уплаты и взыскания пеней в связи с неисполнением (ненадлежащим исполнением) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов и страховых взносов. Кроме того, объект диссертационного исследования составляют правоотношения, связанные с перечислением сумм пеней в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (в налоговом праве), а также общественные отношения, урегулированные финансово-правовыми нормами наднационального уровня, связанные с распределением уплаченных (взысканных) пеней между государствами-членами Евразийского экономического союза (в таможенном праве).

Предметом диссертационного исследования выступают нормы финансового, налогового, таможенного и иных отраслей права и законодательства Российской Федерации и права Евразийского экономического союза, регламентирующие отношения по установлению, начислению, уплате и взысканию пеней в целях формирования доходной части бюджетов бюджетной системы государства; научные концепции и положения, содержащиеся в юридической и экономической литературе, общей и финансово-правовой теории о правовом принуждении; материалы правоприменительной практики налоговых, таможенных и судебных органов, данные официальной статистики.

Цель и задачи исследования. *Цель* диссертационного исследования состоит в формировании концептуальных основ финансово-правового регулирования пеней в области налогообложения и таможенного дела, а также в разработке научных и практических рекомендаций по совершенствованию регламентирующего их законодательства.

Для достижения поставленной цели представляется необходимым решить следующие *задачи*:

выявить характерные черты финансово-правового принуждения и определить взаимосвязь данного вида принуждения с пенями в налоговом и таможенном праве;

определить место пеней в механизме финансово-правового принуждения;

выделить особенности правового регулирования пеней в процессе их исторического развития;

раскрыть и сравнить правовую природу пеней в налоговом и таможенном праве с учетом анализа особенностей их правового регулирования; установить различия в смысловом содержании понятия «пени» в финансовом, налоговом и таможенном законодательстве России, в законодательстве государств-членов ЕАЭС, юридической науке, правоприменительной практике;

выявить сущностные признаки пеней, позволяющие отграничить данный платеж от иных способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов в налоговом праве, а также от иных мер принуждения в законодательстве о таможенном регулировании;

определить соответствие правового регулирования установления, начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве;

провести сравнительно-правовой анализ законодательных актов государств-членов ЕАЭС о таможенном регулировании, а также законодательных актов о налогах и сборах с целью установления общих черт и различий их положений в части установления пеней;

систематизировать проблемы, возникающие при распределении сумм пеней между государствами-членами ЕАЭС;

аргументировать выводы, направленные на совершенствование норм финансового, налогового и таможенного законодательства, выработать практические рекомендации в области финансово-правового регулирования установления, начисления, уплаты и взыскания пеней (в налоговом и таможенном праве), а также обосновать предложения по совершенствованию норм таможенного законодательства, регламентирующих вопросы распределения уплаченных (взысканных) пеней за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных и иных

пошлин, налогов между государствами-членами Евразийского экономического союза.

Методологическую основу диссертационного исследования составил комплекс общенаучных (историко-правовой, системно-структурный, функциональный и т.д.) и частнонаучных (сравнительно-правовой, статистический, правового моделирования и прочих) методов, основанных на диалектической теории познания и ориентированных на достижение поставленной цели исследования и решение его задач.

Сравнительно-правовой метод использовался при выявлении функций пеней, исследовании проблем их установления, начисления, уплаты и взыскания в налоговом и таможенном праве. Помимо этого, с помощью сравнительно-правового метода было установлено соотношение оснований для начисления пеней в государствах-членах ЕАЭС, а также порядка определения размера данного платежа в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов в рамках данного интеграционного объединения.

Историко-правовой метод использовался при осмыслении вопроса становления и развития отечественного законодательства, регулирующего основания для начисления пеней, их уплаты и взыскания, а также позволил провести анализ имеющихся знаний по заявленной тематике.

При рассмотрении правовой природы пеней автор обращался к формально-логическому методу; к формально-юридическому — при выработке предложений по совершенствованию финансового, налогового и таможенного законодательства в части регламентации пеней.

Методы формальной логики (описание, сравнение, классификация, анализ и синтез) применялись при исследовании большинства вопросов, составляющих предмет настоящей диссертации.

Теоретическая основа исследования. Основополагающее значение для рассмотрения вопросов, касающихся аспектов правового принуждения, имели работы ученых в области теории государства и права: С.С. Алексеева,

В.К. Бабаева, М.И. Байтина, В.Н. Кулапова, Д.А. Липинского, А.В. Малько, Н.И. Матузова и др.

Значительный вклад в разработку специальных вопросов внесли труды ученых в области финансового права: А.З. Арсланбековой, Е.М. Ашмариной, О.В. Болтиновой, Е.Ю. Грачевой, А.Ю. Евдокимова, С.В. Запольского, М.В. Карасевой (Сенцовой), В.В. Кузувкова, В.М. Малиновской, Х.В. Пешковой, Е.В. Покачаловой, В.В. Попова, Н.А. Саттаровой, Д.А. Смирнова, Э.Д. Соколовой, М.Б. Разгильдиевой, Н.И. Химичевой, Р.А. Шепенко и др.

Для формирования авторской позиции, касающейся правовой природы, признаков и функций пеней в налоговом и таможенном праве, а также порядка их установления, начисления, уплаты и взыскания большую роль сыграли труды таких исследователей, как: О.Ю. Бакаева, С.Я. Боженков, М.Е. Верстова, Д.В. Винницкий, Е.М. Воробьева, О.В. Гречкина, В.В. Гриценко, А.В. Демин, Т.Н. Драбо, Л.В. Завгородняя, В.А. Кинсбургская, А.Н. Козырин, Е.У. Латыпова, В.М. Малиновская, Г.В. Матвиенко, В.А. Мачехин, И.С. Набирушкина, А.С. Нажесткин, С.Г. Пепеляев, М.Б. Разгильдиева, Н.А. Саттарова, В.А. Соловьев, В.В. Стрельников, Ю.К. Цареградская, С.А. Ядрихинский, А.А. Ялбулганов и др.

Поскольку в исследовании раскрываются вопросы, связанные с финансовой безопасностью, а также с экономической сущностью пеней, использовались теоретические выводы следующих ученых-экономистов: Е.Н. Голик, Р.С. Мелешев, Г.Н. Соколова, И.Ю. Тимофеева, Д.Н. Тихонов, А.Е. Яковлев и др.

Нормативно-правовую основу исследования составили Конституция РФ, международные соглашения и договоры, в том числе Таможенный кодекс Евразийского экономического союза, Налоговый кодекс РФ, Бюджетный кодекс РФ, федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и другие нормативные

правовые акты, регулирующие отношения по установлению, начислению, уплате, взысканию пеней, а также их перечислению в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (в налоговом и таможенном праве) и распределению уплаченных (взысканных) сумм пеней между государствами-членами Евразийского экономического союза (в таможенном праве).

Эмпирической основой исследования послужили материалы правоприменительной практики судебных органов, в том числе акты Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, иных судов, входящих в систему судов общей юрисдикции, а также в систему арбитражных судов, официальные статистические данные и отчеты Федеральной налоговой службы, Федеральной таможенной службы.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в том, что в результате его проведения были сформированы концептуальные основы финансово-правового регулирования пеней в области налогообложения и таможенного дела, позволившие изложить научные и практические рекомендации по совершенствованию регламентирующего их законодательства.

Диссертация представляет собой одно из первых комплексных исследований, посвященных сравнительно-правовому анализу пеней в налоговом и таможенном праве. Специфика работы состоит в проведенной в сравнительно-правовом ракурсе авторской разработке комплекса теоретических положений о правовой природе, понятии, функциях пеней в налоговом и таможенном праве, направленных на совершенствование правового регулирования их установления, начисления, уплаты и взыскания. Обоснованы научные идеи и сформулированы рекомендации по совершенствованию финансово-правового регулирования установления, исчисления, уплаты и взыскания пеней в законодательстве о налогах и сборах, законодательстве о таможенном регулировании, а также в праве ЕАЭС.

Научная новизна находит непосредственное выражение в следующих **основных положениях, выносимых на защиту:**

1. Аргументировано мнение о единой правовой природе пеней в налоговом и таможенном праве. Доказано, что в российском налоговом и таможенном праве пени обладают некоторыми признаками юридической ответственности, однако не относятся к мерам ответственности за неисполнение либо несвоевременное исполнение обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов, так как не требуют установления вины и носят обеспечительный характер. Отсутствие легального установления правовой природы пеней в законодательстве о таможенном регулировании не является основанием для их признания в качестве меры ответственности.

2. Временная периодизация финансово-правового регулирования пеней в области налогообложения и таможенного дела включает следующие этапы, отражающие особенности установления данного платежа в определенный период:

1-й этап (начало XIX в. – 1917 г.) характеризуется возникновением пеней как меры принуждения имущественного характера в области налогообложения и таможенного дела;

2-й этап (1917 г. – 1991 г.) заключается в развитии законодательства о налогах и сборах в части определения оснований для начисления пеней, порядка уплаты и взыскания данного платежа. В указанный период процесс совершенствования законодательства в части установления, начисления и взыскания пеней в таможенной сфере был приостановлен в силу введения монополии государства на внешнюю торговлю;

3-й этап (1991 г. – настоящее время) отражает становление категории «пени» в современной России и ее широкое применение налоговыми и таможенными органами. В указанный период в области налогообложения и таможенного дела произошли существенные изменения, в первую очередь связанные с установлением правовой природы пеней.

3. Под пенями в налоговом (таможенном) праве следует понимать обязательный платеж, являющийся мерой, призванной обеспечить полное и своевременное поступление налогов, сборов, страховых взносов (таможенных и иных пошлин, налогов) в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, начисляемый в процентном соотношении за каждый календарный день просрочки к сумме не уплаченных в срок платежей и направленный на компенсацию потерь казны вследствие несвоевременного исполнения (неисполнения) обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов (таможенных и иных пошлин, налогов).

Для правомерного взыскания пеней необходимые следующие основания:

а) нормативное основание, обусловленное закреплением в Налоговом кодексе РФ (Таможенном кодексе ЕАЭС, Федеральном законе «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации») нормы, реализация которой позволяет начислить пени;

б) фактическое основание, предполагающее наличие неисполненной надлежащим образом обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов, а также нарушение срока уплаты авансовых платежей в случаях, установленных законодательством;

в) процессуальное основание (вынесение требования об уплате налогов, сборов и иных платежей/направление уведомления о не уплаченных в установленный срок суммах таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней).

4. В налоговом и таможенном праве пени выполняют следующие унифицированные функции:

стимулирующую – заключающуюся в побуждении плательщиков к исполнению возложенной на них законом обязанности по уплате

таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов надлежащим образом;

превентивную – выражающуюся в предупреждении непоступления обязательных платежей в предусмотренный срок;

фискально-компенсационную – отражающую направленность на пополнение соответствующих бюджетов, компенсацию потерь казны от ненадлежащего исполнения либо неисполнения обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов в предусмотренный законом срок.

5. Юридическая конструкция пеней включает следующие элементы: начисление, уплата и взыскание. Начисление следует толковать как установление (вычисление) сумм пеней, подлежащих уплате ввиду неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Под уплатой пеней предлагается понимать комплекс мер, реализуемых плательщиком, направленных на добровольное погашение задолженности по начисленным пеням в предусмотренный срок.

Взыскание пеней предполагает совокупность действий налоговых (таможенных) органов, направленных на принудительное изъятие у обязанного субъекта сумм пеней, ввиду неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате начисленных пеней.

Взимание пеней необходимо рассматривать как комплекс мер, предусматривающих процесс перехода денежных средств на счет уполномоченного органа от лица, уплатившего пени (в добровольном порядке), а также совокупность действий налоговых (таможенных) органов по взысканию задолженности по пеням, образовавшейся ввиду неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по их уплате (в принудительном порядке).

6. В рамках ЕАЭС отсутствует единый подход к пониманию соотношений понятий «начисление», «уплата» и «взимание». В области таможенного дела при определении размера пеней, подлежащих перечислению обязанным лицом на счет уполномоченного органа, наиболее правильным является использование понятия «начисление», а не «уплата».

7. Особенности национального законодательства о таможенном регулировании одного из государств-членов ЕАЭС в части определения размера сумм пеней, подлежащих уплате, оказывают воздействие на формирование доходной части федерального бюджета других государств-членов ЕАЭС. Данный вывод обусловлен тем, что в рамках ЕАЭС правовое регулирование начисления пеней осуществляется в соответствии с национальным законодательством государств-членов ЕАЭС, а суммы уплаченных (взысканных) пеней с ввозных таможенных пошлин распределяются в процентном соотношении между государствами-членами ЕАЭС.

8. Установление нормами национального законодательства о таможенном регулировании государств-членов ЕАЭС порядка начисления пеней, подлежащих уплате, не является целесообразным. Ввиду того, что суммы пеней, подлежащих уплате за образование одной и той же недоимки, различны в каждом из государств-членов ЕАЭС, обоснована необходимость унификации специфики начисления пеней за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов.

Предложения по совершенствованию законодательства.

В целях совершенствования положений права ЕАЭС, а также норм федерального законодательства, регулирующих отношения по установлению, начислению, уплате и взысканию пеней за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов, а также по распределению уплаченных (взысканных) пеней за неисполнение (ненадлежащее исполнение)

обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов между государствами-членами Евразийского экономического союза, предлагается:

а) дополнить пункт 1 статьи 75 Налогового кодекса РФ следующим абзацем: «Пени, начисляемые в случае несвоевременной уплаты причитающихся сумм налогов, взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, устанавливаются в соответствии с Таможенным кодексом Евразийского экономического союза и актами в сфере таможенного регулирования и (или) законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании»;

б) изложить пункт 3 статьи 75 Налогового кодекса РФ в следующей редакции: «Пеня начисляется, если иное не предусмотрено настоящей статьей и главами 25 и 26.1 настоящего Кодекса, за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога по день исполнения обязанности по его уплате включительно. Уменьшение размера начисленных пеней не допускается. Сумма пеней, начисленных на недоимку, не может превышать размер этой недоимки»;

в) внести изменения в пункт 4 статьи 57, пункт 6 статьи 74, пункт 3 статьи 270 Таможенного кодекса ЕАЭС, где словосочетания «уплачиваются пени», «пени не уплачиваются» заменить словосочетаниями «начисляются пени», «пени не начисляются»;

г) дополнить пункт 4 статьи 57 Таможенного кодекса ЕАЭС абзацем, в котором будут изложены особенности определения размера пеней, подлежащих начислению в случае неисполнения, ненадлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Указанное дополнение потребует признания утратившими силу норм законодательных актов государств-членов ЕАЭС, в частности федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», закрепляющих специфику определения размера пеней;

д) дополнить пункт 4 статьи 57 Таможенного кодекса ЕАЭС следующим абзацем: «Размер начисленных пеней не может превышать размер неисполненной или ненадлежаще исполненной обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Уменьшение размера начисленных пеней и предоставление отсрочки или рассрочки их уплаты не допускаются».

Теоретическая и практическая значимость исследования. Содержащиеся в диссертационной работе выводы, предложения и рекомендации обобщают, дополняют, развивают и конкретизируют знания о финансово-правовой природе и сущности пеней, особенностях их установления, начисления, уплаты и взыскания.

Результаты научного исследования позволяют расширить сферу научных познаний в области финансового, налогового и таможенного права; способны составить основу дальнейших научных исследований проблем, связанных с начислением, уплатой и взысканием пеней в налоговом и таможенном праве, а также с распределением уплаченных (взысканных) пеней за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов между государствами-членами Евразийского экономического союза.

Содержащиеся в диссертации теоретические выводы и практические рекомендации могут быть использованы в нормотворческой, научно-исследовательской, правоприменительной деятельности, а также при преподавании дисциплин: «Финансовое право», «Налоговое право», «Таможенное право» в юридических вузах и на юридических факультетах.

Выводы и положения диссертационной работы могут быть приняты во внимание в деятельности должностных лиц налоговых и таможенных органов, уполномоченных на осуществление функций по начислению и взысканию пеней, а также субъектов, обязанных уплачивать таможенные и иные пошлины, налоги, сборы и страховые взносы.

Степень достоверности результатов исследования. Достоверность результатов диссертационной работы обусловлена использованными автором

для достижения поставленных целей и задач методами научного познания, теоретической основой, а также нормативной и эмпирической базами исследования.

Апробация результатов исследования. Диссертация обсуждена и рекомендована к защите кафедрой таможенного, административного и финансового права Саратовского национального исследовательского государственного университета имени Н.Г. Чернышевского. Предложения и выводы, содержащиеся в работе, использовались автором при проведении семинарских занятий по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право», «Таможенное право», а также отражены в докладах на международных научно-практических мероприятиях: «Юридическая ответственность в условиях международной интеграции» (г. Казань, 2015 г.); «Актуальные проблемы правового, социального и политического развития России» (г. Саратов, 2016 г.); «Финансовая безопасность Российской Федерации: конституционные основы, проблемы правового регулирования и возможные пути решения» (г. Саратов, 2016 г.); «Соотношение публичных и частных интересов в условиях унификации таможенного законодательства» (г. Саратов, 2016 г.); «Экономическое право: теоретические и прикладные аспекты» (г. Москва, 2017 г., 2018 г.); «Финансово-правовая политика Российской Федерации: доктринальные и правоприменительные аспекты» (г. Саратов, 2017 г.); «Таможенное регулирование в Евразийском экономическом союзе: проблемы теории и практики» (г. Саратов, 2017 г.); «Финансово-правовые основы экономической безопасности российского государства» (г. Саратов, 2017); «Управление в области таможенного дела» (г. Минск, 2018 г.).

Основные результаты исследования отражены в 10 научных работах общим объемом 4,53 а. л., четыре из которых – в рецензируемых научных изданиях, входящих в Перечень, утвержденный ВАК при Минобрнауки России.

Структура диссертации обусловлена целью и поставленными в исследовании задачами. Работа состоит из введения, двух глав, объединяющих семь параграфов, заключения, библиографического списка использованных источников и двух приложений.

Глава 1. Теоретические основы и финансово-правовое регулирование пеней в области налогообложения и таможенного дела

1.1. Финансово-правовое принуждение в налоговом и таможенном праве как вид государственного принуждения

Вопросы финансово-правового принуждения занимают центральное место в числе актуальных проблем современной науки финансового права. Это связано с тем, что принуждение играет ключевую роль в регулировании поведения субъектов правоотношений в аспекте соблюдения ими финансовой дисциплины по отношению к государству. Кроме того, исследование вопросов финансово-правового принуждения, его функций и признаков выступает важнейшим фактором для разработки мер, направленных на регулирование отношений, возникающих в процессе образования, распределения и использования фондов денежных средств. Иначе говоря, изучение вопросов, связанных с принуждением, является теоретически и практически значимым и может быть квалифицировано как важнейшее для ряда областей юридической науки.

На существенное социально-экономическое значение проблемы реализации правового принуждения указывают миллиардные потери бюджетной системы, образовавшиеся вследствие ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, таможенных и иных обязательных платежей¹. Несмотря на это, налоги являются основным источником формирования бюджетов всех уровней бюджетной системы, и в связи с этим Н.И. Химичева особо отмечала актуальность вопросов правового регулирования налогообложения для экономической и социальной жизни

¹ Расчеты произведены на основе официальных данных по формам статистической налоговой отчетности, а также информации, представленной в ежегодном сборнике «Таможенная служба Российской Федерации в 2017 году». См.: Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn64/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6772396/; [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФТС России. URL: <http://customs.ru> (дата обращения: 05.06.2018).

страны¹. При этом доходы, администрируемые таможенными органами, также являются значимыми для федерального бюджета, что предопределяет необходимость исследования вопросов, связанных с формированием государственной казны и посредством взимания платежей, предусмотренных нормами права, регулируемыми таможенными правоотношениями.

Следует отметить, что за 2017 год Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) совместно с Федеральной таможенной службой (далее – ФТС России) перечислила в федеральный бюджет в совокупности более 90% всех доходов федерального бюджета². Данные показатели демонстрируют количественную значимость доходов, администрируемых вышеуказанными органами, деятельность которых невозможна без целенаправленного воздействия на плательщиков обязательных платежей, в том числе и посредством применения различных мер принуждения, среди которых особо выделяются пени³. В целях наиболее полного и всестороннего исследования данной категории необходимо остановиться на принуждении в целом.

На сознание и поведение субъектов правоотношений оказывается определенное воздействие, которое может выражаться в двух основных формах: убеждения и принуждения. Безусловно, первый метод должен являться основным, базовым, а второй – вспомогательным. Однако

¹ См.: *Химичева Н.И.* Налоги как основной источник бюджетов: актуальные вопросы правового реформирования // *Налоги.* 2014. № 1. С. 43.

² Расчеты произведены на основе официальных данных по формам статистической налоговой отчетности, а также информации, представленной в ежегодном сборнике «Таможенная служба Российской Федерации в 2017 году». См.: Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn64/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6772396/; [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФТС России. URL: <http://customs.ru> (дата обращения: 05.06.2018).

³ В настоящее время в налоговом и таможенном праве подход законодателя к употреблению термина «пени» различен. В законодательстве о налогах и сборах данный термин употребляется как во множественном, так и в единственном числе (пени, пени, пеней); в таможенном праве слово «пени» употребляется только во множественном числе (пени, пеней). С целью единообразия используемой терминологии здесь и далее понятие «пени» используется во множественном числе.

государство, не используя принудительный механизм, обеспечивая свободу выбора, далеко не всегда способно должным образом обеспечить защиту интересов общества, так как зачастую определенные обязанности не соответствуют воле субъекта, ввиду чего может отсутствовать добровольность совершения определенных действий обязанным лицом.

Необходимо отметить, что право как регулятор общественных отношений в этом вопросе опирается на государственное принуждение. В то же время и государственное принуждение основывается на праве, потому как без такового оно «выражается в форме насилия, произвола, террора, является неправовым»¹. Правовое принуждение подразумевает некоторое воздействие на лицо вопреки или помимо его воли. Данный метод регулирования предполагает определенную взаимосвязь властвующего и подвластного и может заключаться в том, что «...у подвластного отсутствует свобода выбора действий, а его поведение формируется не собственной волей, а волей властвующего, объективированной во властном волеизъявлении»². Как следует из работы В.С. Егорова, основанием для применения мер государственного принуждения является отклоняющееся поведение индивида, которое сводится к нарушению правовых запретов или предписаний. Однако таковым может также являться и такое обстоятельство, при котором для предупреждения причинения вреда или достижения общественно полезного результата государство вынуждено прибегнуть к ущемлению отдельных интересов субъектов правоотношений³. Поэтому вполне логично, что меры государственного принуждения применяются не только в случае отклоняющегося поведения, но и для предупреждения его или каких-либо иных неблагоприятных последствий.

¹ Сатина Э.А. Понятие и виды государственного принуждения // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. 2003. № 2. С. 7.

² См.: Саттарова Н.А. Финансово-правовая ответственность: учебное пособие. Казань, 2009. С. 7.

³ См.: Егоров В.С. Общее понятие правового принуждения // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2007. № 8. С. 32.

Исходя из того, что термин «принуждение» связан с прямым или скрытым влиянием на сознание человека, в первую очередь необходимо обратиться к трактовке этого понятия с точки зрения психологии. Так, данный метод воздействия «...предполагает насильственные меры по организации желаемого поведения человека»¹. Принуждение нацелено на создание ситуации, при которой у подвластного субъекта отсутствует возможность выбора. Следует отметить, что принуждение может быть основано как на применении силы (физическое), так и противостоять интересам человека, выступая как побуждение субъекта к определенным действиям вопреки его желаниям (психологическое). В любом случае принуждение имеет под собой весомое психологическое воздействие на человека. Это связано с тем, что оно способствует фрустрации его актуальных или потенциальных потребностей. В этом смысле принуждение может создавать ситуацию экстраполяции напряжения на длительный срок, что воспринимается субъектом как нежелательное состояние, требующее своего разрешения. Это особенно может быть актуально в ситуации обезличенного субъекта принуждения, когда им выступает государство. В этом случае речь идет об инстанции, не имеющей «прямого» персонализированного подвластного партнера в финансовых отношениях. Даже в случае включения в ситуацию принуждения других лиц, наделенных особыми правами со стороны государства, они выступают как формальные представители организации (государства), имеющие определенные полномочия, предоставленные им законом. Очевидно, в данном случае принуждение выступает элементом социальных (обезличенных) отношений, что предопределяет «выход» за пределы принудительной ситуации, на уровень ценностей, установок и норм общества, которые человек усваивает в процессе социализации.

¹ Скабелина Л. А. Психологические аспекты адвокатской деятельности: монография. М.: Федеральная палата адвокатов, 2012. С. 178.

Важнейшей в этом плане выступает задача формирования этих установок и включения их (через психологический механизм интериоризации) в структуру личности. В таком случае юридически закрепленные механизмы принуждения в большинстве случаев будут запускать психологические механизмы регуляции поведения человека, в частности, связанного с финансовой дисциплиной. В случае же недостаточного развития правовой культуры личности, социальной группы и всего общества, включающей соответствующие ценности, установки и нормы поведения и деятельности, реализация правового принуждения может создать некоторые условия для закрепления этих норм как факторов их адаптации к реальным условиям жизни, в которой важнейшее место занимает государственное регулирование финансово-правовых отношений. Исследуя вопросы принуждения в финансовом праве с психологической точки зрения, следует разделить позицию Д.А. Смирнова касательно того, что в настоящее время в России общественная психология характеризуется отсутствием чувства необходимости надлежащего исполнения налоговой обязанности¹.

Необходимо подчеркнуть, что в отечественной² и зарубежной³ психологии среди методов психологического воздействия выделяют также убеждение, вознаграждение, угрозы, обещание, внушение и другие. Вполне очевидно, что данные методы широко используются государством в качестве превентивных мер для обеспечения финансовой дисциплины субъектов финансовых правоотношений.

Представляется интересным философский подход к раскрытию исследуемого понятия. К примеру, философ И.А. Ильин в работе «О сопротивлении злу силою» отличал принуждение от понуждения, так как считал, что первое означает само воздействие на сознание человека, а второе

¹ См.: Смирнов Д.А. Вопросы развития налоговой культуры в Российской Федерации // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 3 (33). С. 210.

² См., напр.: Журавлев А.Л., Соснин В.Л., Красников М.А. Социальная психология: учебное пособие. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. 416 с.

³ См., напр.: Майерс Д. Социальная психология. 7-е изд. СПб.: Питер, 2005. 794 с.

– осуществленность этого воздействия. Также ученый выделял принуждение психическое (воздействие на мотивацию человека), физическое и социально-организационное (правовое, административное воздействие). Однако представляется, что правовое и административное воздействие, тем не менее, имеет значительную психологическую составляющую, выраженную в тревоге, психическом напряжении от сознания самой возможности их применения, что также воздействует на мотивацию человека. Автор подчеркивал различия в понятиях «принуждение», «убеждение», «насилие». Первое отличается им от второго как некоего морального воздействия на человека (его взгляды, принципы и ценностные ориентации, а не на волю). Также принуждение отлично от насилия, в представлениях автора явления, имеющего предосудительный (противоречащий долгу и совести), а также неправомерный (противоречащий праву) элементы воздействия на человека или группу¹. Иначе говоря, имеется принципиальное различие в содержании данных понятий, что требует строгости по отношению к их использованию в правовом поле.

Изначально образовавшись в социальных группах и прямым или косвенным образом осуществляя воздействие на поведение и волю субъектов общественных отношений, принуждение экстраполировалось на общественные отношения, которые складываются в связи и по поводу осуществления государственной власти, а впоследствии и на правовую сферу².

Вполне ясно, что, будучи правовым государством, Российская Федерация обязана при реализации своих функций руководствоваться правовыми нормами, в том числе, применяя различные меры принуждения. В этом смысле принуждение является одним из необходимых и

¹ См.: Ильин И.А. О сопротивлении злу силою [Электронный ресурс]. URL: <https://azbyka.ru/o-soprotivlenii-zlu-siloyu#n1> (дата обращения: 03.10.2016).

² См.: Третьяк И.А. Конституционно-правовое принуждение в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2015. С. 6.

юридически обоснованных методов воздействия на субъектов правоотношений, применяемых не только в России, но и во всем мире.

Проблеме воздействия государства на поведение подвластных субъектов правоотношений уделяется пристальное внимание со стороны многих теоретиков права. К числу правоведов, в работах которых освещались вопросы принуждения, следует отнести В.К. Бабаева, В.Л. Кулапова, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова и других.

Однако прежде чем перейти к исследованию термина «принуждение» применительно к государственному и правовому воздействию, следует отметить, что на современном этапе развития юридической науки в целом нет единого подхода к пониманию и трактовке понятий «государственное принуждение» и «правовое принуждение». Это обусловлено тем, что существует множество позиций касательно отождествления или разграничения данных понятий.

Очевидно, что в правовом государстве любые принудительные действия со стороны государства и его государственных органов должны основываться на праве, однако следует признать, что не вся такая деятельность полностью опосредована правом. Несмотря на это, Российская Федерация, являясь правовым демократическим государством, может использовать принудительную силу только в случае наличия строгой нормативно-законодательной регламентации¹. Исходя из вышеуказанного, в целях развития правовой государственности и правовой культуры современного общества представляется необходимым исследовать понятия «правовое принуждение» и «государственное принуждение» как наиболее близкие по смысловому содержанию.

Н.И. Матузов и А.В. Малько определяют правовое принуждение как «...склонение людей к определенной деятельности посредством силового давления (вопреки воле управляемых), ограничивая свободу их выбора»².

¹ См.: *Алексеев С.С.* Уроки: Тяжкий путь России к праву. М., 1997. С. 147.

² *Малько А.В., Матузов Н.И.* Теория государства и права: учебник. М., 2004. С. 83.

Исследователи убеждены, что главной задачей законодателя является установление оптимального сочетания мер принуждения и убеждения в праве. Так, авторы, выделяя основные особенности правового принуждения, признают, что оно:

- 1) есть метод воздействия права на субъектов и является более жестким по сравнению с убеждением;
- 2) выступает второстепенным методом, применяемым после использования убеждения;
- 3) осуществляется в особой процессуальной форме, закрепленной в праве;
- 4) является средством исправления и перевоспитания, так как сочетает в себе и черты убеждения правонарушителей, и иных членов общества в необходимости выполнения правовых предписаний¹.

В.К. Бабаев при анализе сущности государственного принуждения акцентирует внимание на характерных чертах государственного принуждения в правовом государстве. Так, по мнению ученого, его предназначение заключается в защите интересов граждан, общества и государства. Как и вышеуказанные теоретики права, исследователь убежден, что первоочередным методом воздействия на сознание и поведение субъектов правоотношений является метод убеждения, а принуждение является лишь вспомогательным. Также В.К. Бабаев указывает и на возможность применения мер принуждения в правовом государстве только в рамках, установленных нормативно-правовыми актами. Автор особо подчеркивает, что принуждение, в первую очередь, направлено на «...воспитание добропорядочного гражданина»²³ и не имеет цель причинять различные страдания правонарушителю. При этом он справедливо отмечает, что основанием применения мер государственного принуждения является не

¹ См.: Там же.

² Теория государства и права: учебник / под ред. В.К. Бабаева. М., 2004. С. 207.

³ Там же. С. 209.

только правонарушение, но и иные правовые явления, к числу которых следует относить, в том числе, и «уклонение лица от исполнения возложенных на него юридических обязанностей (если это не образует состав преступления)»¹.

Рассматривая сущность государственной власти через призму управленческого воздействия, В.Н. Кулапов подчеркивает, что, прежде всего, государственная власть при выполнении своих функций применяет методы принуждения, насилия, так как они отражают самоизоляцию власти, «несовпадение ее интересов с интересами общества»² и убеждения, что отражает единство интересов общества и власти. Анализируя взгляды В.И. Ленина, исследователь считает справедливым тезис о том, что «право – есть ничто без аппарата, способного принуждать к соблюдению норм права»³. При этом ученый отмечает, что нельзя связывать обеспечение права только с государственным принуждением, так как это несколько снижает уровень воспринимаемой значимости права как меры свободы личности, способной к преобразованию окружающей действительности посредством создания материальных, духовных и социальных ценностей⁴.

Анализируя понятие «принуждение» с теоретико-правовых позиций, следует отметить изменение трактовки данного понятия, связанное с развитием науки. Так, выделяя характерные черты правового государства, С.С. Алексеев акцентирует внимание на изменении дефиниций некоторых неотъемлемых от государственной власти понятий. К примеру, исследователь убежден, что понятие «принуждение» должно быть видоизменено, поскольку в правовом государстве оно должно пониматься как правовое принуждение, то есть государственное принуждение, обогащенное свойствами права и имеющее законное нормативное основание,

¹ Там же.

² Кулапов В.Л.. Теория государства и права: учебник. Саратов, 2011. С. 78.

³ Там же.

⁴ Там же.

строящееся в соответствии с закрепленными в законе требованиями и реализующееся в предусмотренных законом формах и процедурах¹.

Следует признать значимость данного вывода исследователя, так как Российская Федерация, провозглашая себя правовым государством, обязана во всей своей деятельности, в том числе, применяя меры принуждения, руководствоваться правовыми нормами, тем самым отождествлять понятия «государственное принуждение» и «правовое принуждение».

Исходя из анализа различных научных позиций, представляется необходимым выделить основные особенности правового принуждения. Отличие данного вида воздействия на субъектов от иных видов социального принуждения состоит в том, что оно:

- 1) осуществляется уполномоченными государственными органами, должностными лицами;
- 2) воздействует на сознание и поведение субъектов;
- 3) применяется в установленном правом процессуальном порядке;
- 4) нацелено на реализацию предписаний права²;
- 5) связано с наступлением неблагоприятных последствий для субъекта правоотношения.

Понятие «правовое принуждение» получило широкое распространение и в отраслевой юридической науке. К примеру, И.А. Третьяк, рассуждая о конституционно-правовом принуждении, считает, что это вид правового принуждения, закрепленный нормами конституционного права, который применяется инстанциями конституционно-правового принуждения и направлен на разрешение конституционных конфликтов в особом процессуальном порядке, следствием принудительных мер которого выступает правовой урон субъектам воздействия. Среди мер данного вида правового воздействия автор выделяет

¹ См.: *Алексеев С.С.* Теория права. М., 1995. С. 107.

² См.: *Сатина Э.А.* Понятие и виды государственного принуждения // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. 2003. № 2. С. 76.

меры конституционно-правового предупреждения, пресечения, восстановления (защиты), конституционно-правовой ответственности и меры конституционно-правового обеспечения. В работе исследователя представляется важным тезис о том, что меры конституционно-правового обеспечения направлены на осуществление властного воздействия на инстанции конституционно-правового принуждения и обеспечивают строгое соблюдение ими процессуальной формы при применении мер конституционно-правового принуждения (предупреждения, пресечения, восстановления (защиты) и конституционно-правовой ответственности)¹.

Иным является подход к раскрытию понятия конституционно-правового принуждения у И.С. Сурковой, которая, исследуя данный вид государственно-правового принуждения, применяемого к органам государственной власти субъектов Российской Федерации, приходит к выводу о том, что принудительные меры данного вида правового воздействия используются как при нарушении, так и при угрозе нарушения принципов конституционного строя России. Исследователь также отмечает, что применение данных мер направлено на защиту и восстановление конституционного правопорядка и законности². При этом среди форм воздействия, применяемого к органам государственной власти субъектов Российской Федерации, автор выделяет конституционно-правовое предупреждение, конституционно-правовое пресечение, конституционно-правовое восстановление и конституционно-правовую ответственность, что является более традиционным подходом в науке конституционного права.

Выделяя характерные черты принуждения в конституционном праве, представляется значимым взгляд Б.С. Эбзеева на государственную монополию правового принуждения. Ученый убежден, что властное

¹ См.: *Третьяк И.А.* Конституционно-правовое принуждение в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2015. С. 6.

² См.: *Суркова И.С.* Конституционно-правовое принуждение, применяемое к органам государственной власти субъектов Российской Федерации в системе федеративных отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 8.

принуждение является антитезой анархии и кулачного права и может применяться только государством. Государственная монополия на принуждение, по мнению исследователя, выступает в качестве основы и гарантии устойчивого развития государства «как способа самоорганизации общества и главного движителя культуры и прогресса»¹. Следует подчеркнуть, что указанная монополия должна реализовываться исключительно в рамках правовых предписаний. Так, А.П. Морозов указывает на «...недопустимость неправомерного принуждения над личностью в условиях конституционного строя». При этом исследователь выделяет два замечания. Во-первых, во всяком социуме есть принудительная власть, и сама возможность принуждения является неотъемлемым атрибутом любой социальной общности, и, во-вторых, потребность в мерах принуждения обусловлена охраной правопорядка².

В уголовном праве принуждение также является важнейшим инструментом, который используется в наиболее строгой форме. Необходимо отметить, что в данной сфере применение мер уголовно-правового принуждения наиболее четко регламентировано законом, и их круг носит сугубо исчерпывающий характер. Принуждение в уголовно-правовом аспекте, по мнению С.В. Шевелевой, предполагает определенное внешнее воздействие на человека, которое возникает вследствие непреодолимой силы, действий третьих лиц или государства, подавляет его свободу воли и обуславливает выбор им варианта поведения³. Это значит, что под принуждением со стороны той или иной инстанции понимаются разные по своему составу, качеству и форме воздействия легитимные, либо нелегитимные, либо случайные меры, обусловленные ситуативными факторами. Однако необходимо иметь в виду и то, что в зависимости от

¹ Эбзеев Б.С. Личность и государство в России: взаимная ответственность и конституционные обязанности. М., 2007. С. 238.

² Морозов А.П. Личная неприкосновенность в Российской Федерации: конституционный аспект // Вестник СГЮА. 2014. № 4 (99). С. 139.

³ См.: Шевелева С.В. Свобода воли и принуждение в уголовном праве: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2015. С.9.

обстоятельств принуждения последующее поведение субъекта должно быть квалифицировано в соответствии с уголовным законодательством.

Наиболее важным отличием уголовно-правового принуждения является то, что в данном случае затрагиваются такие действия (бездействия), которые связаны с совершением общественно-опасных деяний, предусматривающих более «серьезную» ответственность, нежели в других отраслях права. В сравнении с другими отраслями права, в данном случае, как правило, затрагиваются личные (гражданские) конституционные права граждан. Кроме того, значимым отличием правового принуждения в сфере уголовного права, в отличие от сферы административного, финансового и иных отраслей права, является его относимость только к физическим лицам.

Иначе обстоит дело в административном законодательстве, где принуждение характеризуется различным субъектным составом. Кроме того, специфичным является и то, что меры административно-правового принуждения могут быть применены и в целях профилактики правонарушений.

Необходимо отметить, что в административном праве также традиционно выделяется два основных метода управляющего воздействия в системе государственного управления: убеждение и принуждение. Несмотря на то, что характерные черты указанных способов воздействия являются общеправовыми, встречающимися и в других отраслях публичного права, в административно-правовой литературе выделяются и отличительные признаки. Так, акцентируя внимание на особенностях мер принуждения, Б.В. Россинский и Ю.Н. Старилов отмечают, что данные меры могут быть превентивными, то есть направленными на обеспечение правового, общественного порядка, установленного режима осуществления действий. Авторы также указывают, что меры принуждения в случае совершения правонарушения могут быть направлены и на наказание лиц. Также исследователи выделяют пресекательный и восстановительный характер мер

принуждения¹. Помимо этого, методы управления дифференцируются ими на две большие группы: прямые (административные) и регулирующие (экономические). Прямые методы призваны воздействовать на сознание, поведение и волю лиц, которым адресованы данные методы. При их применении властвующим субъектом у подвластного либо отсутствуют материально-имущественные последствия, либо они являются незначительными². Регулирующие методы, напротив, нацелены на обеспечение удовлетворения материальных потребностей последних в случае достижения ими должного поведения. Исследователи убеждены, что экономические методы направлены на достижение целей управления как внутриаппаратных (например, материальное поощрение служащих в органах государственного управления), так и экономических отношений (например, поддержка определенного сектора экономики, предоставление налоговых льгот)³.

Необходимо заметить, что административно-правовое принуждение имеет свою специфику в зависимости от ряда обстоятельств (признаков) – основания применения, содержания и целей. Так, Н.М. Конин выделяет несколько отличительных признаков административного принуждения как метода охраны и защиты действующего в стране конституционного правопорядка. В частности, по признаку оснований применения административное принуждение выражается в следующих двух формах:

- 1) в форме привлечения к административной ответственности за уже совершенные правонарушения;
- 2) в форме объективного принуждения в случае отсутствия правонарушения, которое может применяться в контрольных или профилактических целях.

¹ См.: Административное право: учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. 4-е изд., пересмотр. и доп. М., 2009. С. 502.

² См.: Там же. С. 503.

³ См.: Там же. С. 505.

Особо подчеркивается, что виды административного принуждения могут быть применены органами исполнительной власти и их должностными лицами «в условиях и в порядке внеслужебного подчинения», что и отличает данный вид принуждения от служебно-дисциплинарного. Последнее связано с использованием мер дисциплинарной ответственности. Н.М. Конин также проводит дифференциацию видов административного принуждения по признаку содержания и цели применения по нескольким позициям, включающим: 1) административно-предупредительные меры, применяемые для общественных и государственных нужд; 2) административные меры контрольно-предупредительного характера; 3) меры административного пресечения и обеспечения производства по делам об административных правонарушениях. Автор также подчеркивает, что главная цель применения всех мер административного пресечения и обеспечения производства по делам об административном правонарушении состоит в предотвращении вредных последствий правонарушения и пресечении начинающегося, блокировании его развития, административно-восстановительных мерах, а также административных наказаниях, применяемых за совершение административных правонарушений¹.

Принуждение может применяться и по отношению к органам власти. К примеру, в случае несоблюдения органом или должностным лицом положений Конституции Российской Федерации и неисполнения законов, прокурор или его заместитель вправе внести представление об устранении нарушений закона в установленном порядке, что является проявлением принуждения.

Принуждение может быть применено и к государству в целом. В международном праве принуждение имеет свои ярко выраженные особенности, которые проявляются в специфике международно-правовых отношений и методах их правового регулирования. Такие меры

¹ См.: Конин Н.М. Административное право России в вопросах и ответах: учебное пособие. Саратов, 2010. С. 172.

принуждения в последние десятилетия были применены в отношении ряда государств¹. Среди них особо следует выделить экономические санкции.

М.В. Кешнер в исследовании, посвященном практике применения экономических санкций в современном международном праве, приходит к выводу, что санкции и контрмеры выступают в качестве наиболее важных проявлений принуждения и играют ключевую роль в охране международного правопорядка. Данный тезис связан с тем, что субъекты международного права с помощью указанных мер реагируют на международные правонарушения. Автор убежден, что именно в этом «кроются истоки качественного юридического различия между санкционным принуждением и насильственным произволом»². Ученый указывает и на то, что принуждение в международном праве может осуществляться государствами как децентрализованно (индивидуально), так и централизованно (коллективно). В первом случае принуждение выражается в реализации механизма контрмер, а во втором – посредством применения международных санкций. Так, в целях защиты национальных интересов России и в связи с принятием рядом государств решений о введении экономических санкций в отношении российских юридических и (или) физических лиц в 2014 году был принят Указ Президента Российской Федерации «О применении отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации»³. Данный нормативно-правовой акт предусматривает запрет либо ограничение на осуществление внешнеэкономических операций (ввоз на территорию государства отдельных видов сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия из стран, принявших решение о применении экономических

¹ См.: Санкции совета безопасности ООН [Электронный ресурс] URL: <https://www.un.org/sc/suborg/ru/sanctions/information> (дата обращения: 05.06.2018).

² См.: Кешнер М.В. Применение мер принуждения в международном праве // Вестник ТИСБИ. 2012. № 2 (50). С. 144.

³ См.: Указ Президента РФ от 06 августа 2014 г. №560 «О применении отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 32, ст. 4470.

санкций в отношении российских юридических и (или) физических лиц), что является ответной реакцией Российской Федерации на меры принудительного воздействия со стороны ряда государств. Следует отметить, что ввиду сохранения тенденции применения указанных экономических санкций, действие отдельных специальных экономических мер, предусмотренных данным указом, ежегодно продлевается¹.

Таким образом, институт принуждения является неотъемлемым атрибутом различных отраслей права. Именно принуждение обеспечивает реализацию права во всех областях, однако обладает в каждой из них своей спецификой. Важно подчеркнуть также наличие различий содержательных аспектов принуждения в разных отраслях права.

Правовое принуждение в области финансового права выступает реальным механизмом поддержания финансовой дисциплины субъектов, установленной законом. В науке финансового права пристальное внимание уделяется проблемам, связанным с финансово-правовым принуждением². Это обуславливается тем, что финансово-экономические отношения постоянно развиваются, усложняются, и тем самым возникает необходимость исследования правовой регламентации этой сферы. Как было отмечено выше, государство посредством правового принуждения воздействует на сознание и поведение субъектов правоотношений. В финансовом праве этот способ воздействия выполняет особую роль, так как финансовые

¹ См.: Указ Президента РФ от 24 июня 2015 г. № 320 «О продлении действия отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 26, ст. 3878; Указ Президента РФ от 29 июня 2016 г. № 305 «О продлении действия отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 27 (ч. III), ст. 4458; Указ Президента РФ от 30 июня 2017 г. № 293 «О продлении действия отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2017. №27, ст. 4022; Указ Президента РФ от 16 июля 2018 г. № 420 «О продлении действия отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 29, ст. 4421.

² Подробнее о финансово-правовом принуждении в налоговом и таможенном праве см.: Шамионов А.Р. Финансово-правовое принуждение в налоговом и таможенном праве как вид государственного принуждения // Вопросы экономики и права. 2016. № 8. С. 14-17.

правоотношения носят в основном императивный характер в силу своей специфики, а значит, принуждение наиболее актуально в регулировании таких отношений.

В последнее десятилетие вопросы финансово-правового принуждения затрагивались в работах А.З. Арсланбековой, А.Ю. Евдокимова, Р.Э. Канцера, А.С. Емельянова, Н.В. Макареико, М.Б. Разгильдиевой, Н.А. Саттаровой и других ученых.

Обратимся к определению финансово-правового принуждения Н.А. Саттаровой. Автор понимает под этим явлением воздействие уполномоченными на то органами государства, должностными лицами на поведение субъектов финансовых правоотношений путем применения к ним в установленном процессуальном порядке принудительных мер, указанных в санкциях (диспозициях) финансово-правовых норм и связанных с наступлением для них отрицательных последствий имущественного, организационного характера в целях борьбы с правонарушениями и иными нежелательными последствиями, а также охраны и дальнейшего развития общественных отношений в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований¹. Позиция, отраженная в данном определении, наиболее полно и в то же время конкретно указывает на особенности финансово-правового принуждения. В частности, автор отмечает, что воздействие осуществляется на субъектов именно финансовых правоотношений, выделяет особый процессуальный порядок реализации предписаний, закрепленных в финансово-правовых нормах, указывает на особенности негативных последствий. Иначе говоря, финансово-правовое принуждение отграничивается от иных видов принуждения ввиду наличия отличительных признаков.

¹ См.: Саттарова Н.А. Финансово-правовая ответственность: учебное пособие. Казань, 2009. С. 19.

А.Ю. Евдокимов, исследуя имущественные меры бюджетно-правового принуждения, аргументировано обосновывает, что финансово-правовое принуждение в целом, а также бюджетно-правовое принуждение, в частности, занимает самостоятельное место в правовой системе Российской Федерации. Автор отличает данный вид принуждения от гражданско-правового, уголовно-правового и административно-правового принуждения, обосновывая это особой исторической эволюцией, как самого финансового права, так и мер принуждения, призванных регулировать финансово-правовые отношения. Кроме того, такое различие основано на классификации форм принуждения, определенных основаниях применения, органах и должностных лицах, которые уполномочены применять различные меры принуждения в бюджетном праве¹.

Таким образом, позиция исследователей указывает на то, что финансово-правовое принуждение обладает своей спецификой, особой правовой природой, а также специальной процедурой применения мер такого принуждения.

При этом мнение Н.А. Саттаровой касательно того, что воздействие на субъектов финансовых правоотношений применяется в установленном процессуальном порядке, а также не только в связи с фактом совершения правонарушения, нашло свое отражение в ряде работ, посвященных проблемам как финансово-правового, так и финансово-процессуального принуждения. К примеру, В.В. Кузубков справедливо подчеркивает, что факт совершения финансового правонарушения, как правило, является основанием для применения мер финансово-процессуального принуждения, однако исследователь отмечает, что в сфере публичных финансов основанием для применения подобных мер могут быть и

¹ См.: Евдокимов А.Ю. Имущественные меры бюджетно-правового принуждения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2012. С. 9.

обстоятельства, свидетельствующие о возможном нарушении финансового законодательства¹.

Таким образом, применение мер финансово-правового, а также финансово-процессуального принуждения возможно не только при нарушении финансовой дисциплины, но и при наличии каких-либо фактов (обстоятельств), которые указывают на вероятное нарушение таковой.

Среди исследователей, занимающихся вопросами финансово-правового принуждения, особо следует выделить М.Б. Разгильдиеву. В ее диссертационном исследовании «Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения» финансово-правовое принуждение представлено с позиции дополнительного правового ограничения. Такая мера воздействия, как правило, связана либо с неисполнением, либо с ненадлежащим исполнением финансово-правовой обязанности. Соответственно, она направлена на охрану субъективного права, которое реализуется посредством применения финансово-правовых норм². В частности, в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) финансово-правовой обязанности, заключающейся в неуплате или неполной уплате сумм налога (сбора), к лицу применяется мера принуждения в виде штрафа, который предусмотрен п.1 ст.122 НК РФ.

Исходя из анализа доктринальных позиций, следует сделать вывод о том, что основанием применения мер финансово-правового принуждения в самом общем виде является неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности. Сущность и специфика мер принуждения в финансово-правовой сфере непосредственно связана с фискальной направленностью деятельности компетентных органов.

К примеру, в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате таможенных платежей, специальных,

¹ См.: Кузовков В.В. Финансово-процессуальное принуждение: теоретико-правовые аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 10.

² См.: Разгильдиева М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С.13.

антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней, при вынесении решения о бесспорном взыскании указанных платежей, в целях обеспечения его исполнения, таможенный орган вправе принять решение о приостановлении операций по счетам плательщика в банке и переводов его электронных денежных средств в порядке, предусмотренном ст. 77 Закона о таможенном регулировании¹. Данное действие является дополнительным правовым ограничением к неисполненной обязанности, что является проявлением финансово-правового принуждения. В налоговом праве также следует выделить неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности, предусмотренное законодательством о налогах и сборах как основание для применения финансово-правового принуждения. В качестве примера следует привести арест, который может выступать как способ обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов.

Как в юридической науке в целом, так и в финансовом праве принуждение рассматривается в основном в аспекте юридической ответственности. Однако, «право наряду с мерами юридической ответственности, всегда располагало и иными принудительными инструментами, имеющими собственное правовое регулирование в форме соответствующих отраслевых правовых институтов...»². Необходимо отметить, что действительно юридическая наука оперирует другими мерами принуждения, которые представляют собой разный уровень воздействия на субъекта и различаются как по содержанию, так и по последствиям. Например, к таким инструментам следует отнести также предупреждение, правовосстановление и пресечение.

Следовательно, правовое принуждение должно рассматриваться не только как мера ответственности (для устранения противоправного

¹ См.: Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ (с изм. и доп. от 28 ноября 2018 г., № 452-ФЗ) «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 32 (ч. I), ст. 5082; 2018. № 49 (ч. I), ст. 7524.

² Разгильдиева М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С.4.

поведения), но и мера превенции. Поэтому представляется справедливой позиция М.Б. Разгильдиевой, утверждающей, что «финансово-правовое принуждение применяется не только в связи с противоправным поведением, но и в целях его профилактики, в том числе без какой-либо связи с нарушением нормы права...»¹. Иначе говоря, одной из важнейших функций правового принуждения выступает функция профилактики противоправного поведения. Она может быть реализована через предупреждение (превенцию), являющееся наиболее ранней стадией государственного воздействия на субъектов финансовых правоотношений.

Финансово-правовое принуждение, как научное понятие, охватывает в своем содержании достаточно широкий спектр правовых институтов: налогово-правовое принуждение, бюджетно-правовое принуждение, финансово-правовое принуждение в таможенной сфере и другие виды принуждения. Следует отметить, что финансово-правовое принуждение в налоговой и таможенной сфере наиболее тесно соприкасаются, поскольку связаны с фискальной функцией налоговых и таможенных органов, однако обладают и отличительными особенностями.

Рассуждая непосредственно о налоговой деятельности, Е.М. Ашмарина изначально отмечает ее экономико-правовой характер. Это связано с тем, что такая деятельность является, по своей сути, экономическим инструментом перераспределения собственности и в то же время не может реализоваться без использования мер государственного принуждения². Разделяя позицию исследователя, следует отметить, что без применения мер принуждения невозможна и успешная реализация фискальной деятельности таможенных органов.

В качестве примера предупредительных мер в налоговом праве можно привести такие способы обеспечения исполнения обязанности по

¹ Там же. С. 28.

²См.: *Ашмарина Е.М.* Некоторые особенности правового регулирования налоговой деятельности // Вопросы экономики и права. 2013. № 4. С. 24.

уплате налогов и сборов, как залог имущества (ст.73 НК РФ), поручительство (ст.74 НК РФ) и другие, применяемые с целью предупреждения неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком возложенной на него обязанности по уплате соответствующих платежей.

Меры предупреждения нашли свое отражение и в таможенной сфере. К таковым можно отнести способы обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, исчерпывающий перечень которых закреплен в п.1 ст.63 ТК ЕАЭС¹. Исходя из содержания указанной нормы, уплата таможенных пошлин, налогов обеспечивается: денежными средствами (деньгами), банковской гарантией, поручительством, залогом имущества. Вышеуказанные способы обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов являются примером того, что предупреждение является формой государственного принуждения и существенно расширяет потенциал государства в области финансово-правовых отношений.

Главным предназначением мер пресечения в финансово-правовой науке является стремление государства к прекращению возникшего или длящегося противоправного действия. В данном случае проявление пресекающего характера выражается во властном воздействии уполномоченных государственных органов на обязанных лиц, основанное на необходимости принудительного пресечения их противоправных действий, а также предотвращения возможных негативных последствий². Например, к числу мер пресечения следует отнести такие действия налоговых и таможенных органов, как прекращение действия отсрочки, рассрочки по уплате таможенных платежей, налогов, сборов.

Правовосстановление как форма правового принуждения в налоговом и таможенном праве имеет особое значение. Ненадлежащее исполнение лицом

¹ См.: Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза: подписан в г. Москве 11 апреля 2017 года) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 11.09.2018).

² См.: *Самтарова Н.А.* Финансово-правовая ответственность: учебное пособие. Казань, 2009. С.24.

обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов наносит имущественный вред государству. В силу вышеуказанного, государство в лице своих органов и должностных лиц вынуждено применять праввосстановительные меры, поскольку их предназначение состоит в возмещении ущерба, причиненного фискальнообязанным лицом, либо нейтрализации его последствий. Пени как мера праввосстановительного характера призваны обеспечить компенсацию потерь казны вследствие несвоевременности уплаты таможенных и иных пошлин, налогов, сборов и страховых взносов.

Финансово-правовая ответственность как мера государственного принуждения выражается в применении к правонарушителю финансово-правовых санкций компетентными государственными органами или должностными лицами. Данный вид ответственности представляет собой правоотношение между государственными органами или должностными лицами государственных органов, которое проявляется в обязанности лица (правонарушителя) претерпевать лишения (обременения имущественного характера) за нарушения норм финансового законодательства.

Здесь представляется значимой позиция А.З. Арсланбековой о дифференциации ответственности, как целостного образования, на негативную (ретроспективную) и позитивную (перспективную). В своей диссертации «Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности» автор указывает на признание ценности и взаимосвязи ретроспективной и позитивной ответственности¹. Проецируя общеправовое определение применительно к финансовому праву, исследователь определяет финансово-правовую ответственность как «...добровольное соблюдение физическими лицами и организациями правовых требований, основанное на сознательно надлежащем выполнении ими своих финансовых обязанностей перед государством, а в случае их

¹ См.: *Арсланбекова, А.З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2009. С. 18.

неисполнения - обязанность претерпевать предусмотренные финансовым законодательством меры государственного принуждения, применяемые к правонарушителю за виновно совершенное финансовое правонарушение, заключающиеся в лишениях личного, имущественного или организационного характера»¹. Данное определение базируется на диалектической основе двух аспектов юридической ответственности: позитивного (перспективного) и негативного (ретроспективного).

В случае неисполнения предусмотренных финансовым законодательством обязанностей к нарушителю могут быть применены финансово-правовые санкции, под которыми понимаются «меры юридической ответственности за нарушение норм финансового права»². При этом финансово-правовые санкции, как правило, имеют денежный характер, то есть содержат меры принудительного воздействия на нарушителя через его денежные фонды и средства (прямым или косвенным путем), посредством наложения штрафа, начисления пеней и др.³

К примеру, в налоговом законодательстве, в соответствии со ст.114 НК РФ, налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно ст.116 НК РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. В частности, такое правонарушение как непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества) предусматривает негативную (ретроспективную) ответственность в виде штрафа, особенности назначения которого закреплены в ст.119 НК РФ. Однако следует признать, что

¹ Там же. С. 11.

² Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С.69.

³ См.: Там же.

соблюдение обязанными субъектами требований указанной нормы также является проявлением перспективной ответственности.

Среди мер финансово-правовой ответственности в таможенном праве исследователи (в частности, В.М. Малиновская¹) выделяют финансово-правовые санкции. К таковым указанные ученые относят пени.

В рамках данного диссертационного исследования одним из важных аспектов является научное осмысление вопроса, следует относить пени в таможенном праве к мере ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности по уплате таможенных и иных пошлин или к мерам обеспечительного характера? Этот вопрос является принципиальным не только для доктрины финансового права, но и для правоприменения, что обусловлено назначением, целью применения пеней в отношении обязанных субъектов.

На основании вышеизложенного, следует сформулировать вывод о том, что принуждение как форма воздействия на сознание и поведение людей является гарантией исполнения правовых предписаний.

На основе теоретического анализа возможно определение ряда характерных признаков финансово-правового принуждения:

1) оно осуществляется специально уполномоченными государственными органами и их должностными лицами (ФНС России, ФТС России, Банком России, Росфинмониторингом и др.);

2) такое принуждение устанавливается нормами, закрепленными в финансовом, налоговом, таможенном, банковском, бюджетном, валютном и другом законодательстве;

3) финансово-правовое принуждение применяется в специальном процессуальном порядке, определенном нормами вышеуказанного законодательства;

¹ См.: Малиновская В.М. Ответственность за нарушение таможенного законодательства Российской Федерации (финансово-правовые аспекты): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1997. С. 24.

4) его результатом является реализация предписаний финансово-правовых норм;

5) финансово-правовое принуждение связано с наступлением отрицательных последствий имущественного, организационного характера;

6) оно применяется в целях борьбы с правонарушениями, их недопущением, предупреждением, пресечением;

7) финансово-правовое принуждение связано с восстановлением потерь казны, вследствие неисполнения либо ненадлежащего исполнения обязанности, поддержания финансовой дисциплины и дальнейшего развития общественных отношений в сфере образования, распределения и использования фондов денежных средств государства и муниципальных образований.

Проведенный анализ понятий и терминов позволяет заключить, что принуждение как форма воздействия на сознание и поведение субъектов направлено на обеспечение исполнения правовых предписаний. Необходимо учитывать, что многие законодательные веления осуществляются субъектами правоотношений самостоятельно, посредством метода убеждения, без применения средств «силового» давления. В финансово-правовой науке среди форм государственного принуждения выделяются такие, как: предупреждение, пресечение, правовосстановление и юридическая ответственность. Данные формы финансово-правового принуждения обладают спецификой, могут быть использованы как самостоятельно, так и последовательно. Они тесно взаимодействуют, дополняют друг друга, следствием чего является успешная реализация задач и функций государства, связанных с образованием, распределением и использованием денежных фондов. Теоретический анализ проблемы правового принуждения позволил также сделать вывод о том, что финансово-правовое принуждение в налоговой и таможенной сферах является разновидностью финансово-правового принуждения, которое в свою очередь выступает видом государственного принуждения и соответствует всем его характерным

признакам. Более того, финансово-правовое принуждение является обязательным институтом финансового права в силу публичного характера правоотношений, регулируемых данной отраслью права, и выступает одним из факторов, способствующих образованию государственных и муниципальных денежных фондов.

1.2. Пени: понятие, генезис, правовая природа, особенности отраслевого регулирования

Понятие «пени» получило широкое распространение в гражданском, налоговом и таможенном праве. Данная мера характерна не только для России, но и ряда других государств (Великобритании, Дании, США и прочих)¹. В целях наиболее полного исследования сути данной категории следует обратиться к этимологическому толкованию дефиниции «пени» и определению ее общетеоретического и правового значения.

Термин «пени» произошел от латинского «роена», что в переводе на русский язык означает наказание, кара, мука². В словаре М. Фасмера отмечается, что, возможно, термин появился в русском языке посредством заимствования польского слова репа «штраф», из латинского роена «наказание», от греческого слова ποιμή «цена». В орфоэпическом словаре русского языка И.Л. Резниченко утверждается, что ударение в исследуемом термине ставится на первый слог, при этом отмечается, что вариант произношения данного слова с ударением на последний слог является устаревшим и неправильным³. В русском языке слово «пени» склоняется, употребляется как в единственном, так и во множественном числе⁴.

По словарю С.И. Ожегова под пеней понимается штраф за невыполнение в срок каких-либо установленных законом или договором обязательств⁵. Иначе говоря, слова «пени» и «штраф» представлены в некотором роде как синонимы с возможной взаимозаменяемостью.

¹ См.: Матюшин А.В. Законодательство зарубежных стран о совершенствовании процедуры взыскания налоговой задолженности // Бизнес в законе. 2009. № 1. С. 116-121.

² См.: Фасмер М. Этимологический словарь русского языка: в 4 т. Т. 3. (Муза-Сят) / пер. с нем. и доп. О.Н. Трубачева. 2-е изд., стер. М., 1987. С. 233.

³ См.: Резниченко И.Л. Орфоэпический словарь русского языка: Произношение. Ударение: около 25 000 единиц / И.Л. Резниченко. М. 2003. С. 727.

⁴ См.: Ожегов С. И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и выражений. М., 2006. С. 498.

⁵ См.: Там же.

В.И. Даль считает, что это «денежное взысканье, кара карману, штраф»¹. Причем в словаре указывается, что закон различает штраф и пеню.

Современный экономический словарь определяет пени как санкцию в виде денежного штрафа, которая накладывается за несвоевременное выполнение, просрочку денежных обязательств, уточняя, что пени обычно устанавливаются в виде процента от суммы просроченного обязательства и начисляются за каждый день просрочки в течение определенного периода, после которого взыскивается разовый штраф².

Большая Советская энциклопедия трактует пени с точки зрения права и закрепляет, что это «по советскому гражданскому праву вид неустойки, уплачиваемой за каждый день просрочки неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства виновной стороной. Исчисляется в процентном отношении к сумме неисполненного или ненадлежаще исполненного в срок обязательства»³.

Таким образом, в словарях значение термина «пени» связывается с наказанием, мерой ответственности, неблагоприятными последствиями. Д.Н. Ушаков, раскрывая содержание данного термина, делает акцент на гражданско-правовой природе пени, так как считает, что это явление, возникающее вследствие ненадлежащего исполнения обязательств. В некоторых источниках авторы (С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова и другие) отождествляют данное понятие со штрафом, что с правовой точки зрения является ошибочным, так как в настоящее время законодатель разделяет эти категории. Общепринято, что штраф взыскивается в твердой денежной сумме или в процентном отношении к сумме неисполненного обязательства, а пени устанавливаются в процентах за каждый день просрочки от суммы неисполненного обязательства или обязанности.

¹ См.: Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. Т.3. М., 2006. С. 29.

² См.: Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.01.2016).

³ См.: Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс]. URL: <http://bse.sci-lib.com/article087848.html> (дата обращения: 07.01.2016).

Термин «пени» использовался законодателем в различные исторические периоды как в отраслях материального, так и процессуального права. Так, в Псковской судной грамоте 1467 года¹ достаточно часто употреблялся исследуемый термин; под пеней понимался платеж, взыскиваемый с субъектов процессуальных правоотношений. Следует выделить некоторые нормы, в которых фигурирует данная категория. Ст. 62 Псковской судной грамоты закрепляла право истца в определенных случаях после переговоров с ответчиком на уменьшение своих первоначальных требований, при этом он не подвергался «пени» даже в случае полного отказа от иска, не приводя его к присяге². Однако в данном случае под пеней законодатель закреплял какие-либо судебные издержки или иные затраты, суммы. В иных положениях указанного источника также упоминалось данное понятие. К примеру, в случае побега зависимого земледельца в пределах или за пределы Псковского государства землевладельцу разрешалось в установленном порядке продать имущество сбежавшего на удовлетворение долга «по обзаведению». В случае если земледелец возвратится обратно и вырученной суммы окажется не достаточно для покрытия понесенных «на обзаведение» расходов, землевладелец имел право предъявить к нему иск для возмещения недостающей части долга. При этом хозяин не подвергался «пени» и земледелец не имел права предъявить иск за проданное имущество. Очевидно, что в указанной норме под пеней не подразумевался ни способ, мотивирующий участника процессуальных правоотношений для исполнения обязательства, ни платеж, взыскиваемый в процентном соотношении к обязательству, поэтому в данном источнике под пеней понимался, вероятнее всего, штраф.

¹ См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 1: Законодательство Древней Руси. М., 1984. С. 321–386.

² См.: Там же. С. 370.

В различных источниках обнаруживаются и особенности отправления правосудия и гарантии возмещения вреда от виновных действий судьи. Так, в Древнем Новгороде для обеспечения соблюдения установленных процессуальных сроков ведения дел были определены значительные размеры пеней, которые взыскивались с тех судей, которые затягивали дела. Кроме этого, судьи, допустившие подобные замедления судебных процессов, были обязаны возместить истцу потери и убытки, которые возникли в связи с виновным поведением судьи¹. В данном случае прослеживается разграничение пеней от иных платежей, и пени являются дополнительным платежом, взыскиваемым помимо потерь и убытков.

Если же проанализировать развитие отраслей материального права с исторической точки зрения, то можно увидеть наибольшее распространение термина «пени» в гражданском и уголовном праве. В качестве примера использования исследуемого понятия в уголовном законодательстве можно привести Судебник 1550 г.², который содержит упоминания о платежах, именуемых пенями. Они взыскивались с должностных лиц за «лихоимство», за «нанесение бесчестья» обвиняемому и другие преступления. Данный платеж исчислялся/взыскивался по указанию государя. Несмотря на обязанность выплаты пеней, виновный уплачивал вознаграждение в пользу потерпевшего.

В источниках, датируемых более поздними годами, отмечается дифференциация штрафов и пеней. Так, по Уложению о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г.³ различались штрафы, пополняющие казну и пени, перечисляемые в целях улучшения мест заключения.

¹ См.: *Куницын А.* Историческое изображение древнего судопроизводства в России. СПб., 1843. С.121.

² См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 2: Законодательство периода образования и укрепления Русского централизованного государства. М., 1985. С. 97-177.

³ См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 6: Законодательство первой половины XIX века. М., 1988. С. 160-408.

Уголовное уложение от 22 марта 1903 г.¹ предусматривало назначение пени в качестве как основного, так и дополнительного наказания. Данный вид ответственности применялся при подделке карт, злоупотреблениях в акционерных обществах, а также при нарушении акцизных уставов. Взысканные суммы пеней всегда перечислялись для улучшения мест заключений. Размер денежного взыскания по Уложению 1903 г. определялся либо в фиксированной сумме, установленной в законе, либо по указанному в законе основанию исчисления, например по размеру прибыли, полученной виновным в результате беспоплавно провезенных товаров. Пени взыскивались либо отдельно, либо в совокупности с иными видами наказаний (арестом, тюрьмой). Следует отметить, что Уголовное уложение 1903 г. предусматривало отсрочку и рассрочку пеней, а также действия в случае, когда виновный оказывался несостоятельным к уплате. Таким образом, указанный источник права уже в начале XIX века предусматривал, что пени могут начисляться не только в фиксированной сумме, но и в зависимости от основания исчисления, а также невозможность уплаты обязанным лицом данного платежа.

Обращение к истории применения исследуемого понятия в гражданском законодательстве позволяет выяснить его роль в регулировании отношений в соответствующий исторический период. Как отмечает А.В. Сятчихин, положения Псковской судной грамоты, Судебника 1497 г., а также Соборного уложения 1649 г. предусматривали различные правовые конструкции, в том числе и пени, которые выполняли функции неустойки². Также автор заметил, что в Русской Правде упоминались «резы», которые представляли собой платеж, взыскиваемый в процентном соотношении по ненадлежаще исполненным или неисполненным обязательствам займа.

¹ См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 9: Эпоха буржуазно-демократических революций. М., 1994. С. 240–321.

² См.: *Сятчихин А.В.* Российское законодательство о поименованных и непоименованных способах обеспечения обязательства: исторический экскурс // Вестник пермского университета. Юридические науки. 2014. №1 (23). С. 160.

Вместе с тем, был установлен и максимальный порог взыскания – не более одной трети от суммы основного обязательства¹.

Исследуя пени в налоговом и таможенном отечественном законодательстве, также необходимо отметить их распространенность в различные исторические периоды. Вопросам становления правового принуждения в области налогообложения и таможенного дела уделялось внимание со стороны исследователей (Е.В. Решетникова, Е.С. Ефремова и др.). Особое место в регулировании отношений, связанных с применением различных мер принуждения имущественного характера в исследуемой сфере, занимало Соборное уложение 1649 г.², и, как отмечает Е.В. Решетникова, в данном законодательном акте была впервые установлена ответственность за некоторые налоговые правонарушения³. Помимо Соборного уложения 1649 г., нормы, устанавливающие меры принуждения в исследуемой области в XVII в., содержались в воеводских наказах, а также жалованных и наказных царских грамотах. В исследуемый период к лицам, не исполнившим обязанность по уплате налогов, а также каких-либо таможенных платежей, применялись различные меры принуждения, в том числе имущественного характера. Так, в XVII в. к лицам, уклоняющимся от уплаты обязательных платежей, применялись санкции, в частности, штраф в различных его вариациях. К примеру, в случае сокрытия товара от таможенников была установлена санкция: «А кто, не явя таможенникомъ, сложить товаръ свой съ воза и с телеги, и онъ то протамжилъ, и тому человеку товаръ его ему отдати назадъ, а съ него протаможья взятии два рубля...»⁴. За нарушение финансовой дисциплины также устанавливалась

¹ См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 1: Законодательство Древней Руси. М., 1984. С. 28.

² См.: Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 3: Акты Земских соборов. М., 1985. С. 75-446.

³ См.: Решетникова Е.В. Развитие законодательства налоговой ответственности в XVII в. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.08.2018).

⁴ Акты, собранные в библиотеках и архивах Российской империи Археографической экспедицией Императорской Академии наук. Т. 2. 1592 - 1615 гг. СПб., 1836. С. 71.

ответственность, связанная с физическим насилием. Как отмечает Е.С. Ефремова, «за попытку беспошлинного провоза «торговых всяких чинов людей с товары» Соборным уложением предусматривалось как взыскание пошлины в тройном размере, так и битье кнутом¹. Е.В. Решетникова, исследуя развитие законодательства налоговой ответственности в XVII в., приходит к выводу, что в данный период нормативно было закреплено несколько видов ответственности в сфере налогообложения. Так, автор выделяет налоговую, гражданско-правовую, административную и уголовную ответственность за неуплату налогов. При этом исследователь отмечает, что в данный период «важное значение имел такой вид ответственности как штраф и пеня за неуплату налогов либо сокрытие от налогообложения товаров»². Вместе с тем, Е.С. Ефремова, анализируя становление института принуждения в налоговом праве России, выдвигает тезис о том, что до XVII в. в целях воздействия на должников «основными способами являлось физическое принуждение в виде телесного наказания, принудительный труд в отработку долга с ограничением личной свободы»³. Исследователь также справедливо отмечает, что в России до начала XIX при взыскании налогов основным методом государственного принуждения на обязанных субъектов являлось «применение мер воздействия не только к имуществу должника, но и к его личности»⁴.

С принятием Свода законов Российской Империи в области налогообложения и таможенного дела применялись меры принуждения, цель которых заключалась в воздействии, в первую очередь, на имущественные интересы налогоплательщиков. В частности, среди таких мер воздействия на обязанных субъектов следует выделить денежное взыскание, конфискацию,

¹ См.: Ефремова Е.С. Становление института принуждения в налоговом праве России: исторический аспект // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.08.2018).

² Решетникова Е.В. Развитие законодательства налоговой ответственности в XVII в. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.08.2018).

³ Ефремова Е.С. Становление института принуждения в налоговом праве России: исторический аспект // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.08.2018).

⁴ Там же.

пени и другие. Так, в данный период законодатель прямо предусматривал начисление пеней в случае образования недоимки. В соответствии со ст. 16 Устава о прямых налогах¹, под недоимкой понимался налог, не внесенный в местное казначейство в установленный для его уплаты срок. К примеру, согласно ст. 19, 105, 522 Устава о прямых налогах, недоимка взыскивалась с начислением пеней в размере одного процента в месяц. При этом пени взыскивались не по числу просроченных дней, а за полные месяцы, (пятнадцатого числа каждого месяца). Следует отметить, что для упрощения расчетов, пени исчислялись на целые рубли недоимочной суммы, при этом пятьдесят и более копеек принимались за рубль, а суммы менее пятидесяти копеек в расчет не принимались. Важным является и то, что законодатель подробно закреплял и порядок взыскания недоимок и пеней.

Вместе с тем, В.В. Стрельников в работе, посвященной правовому режиму пени в налоговом праве, указывает на то, что возникновение категории пени в налоговом законодательстве следует отнести ко второй половине XIX века. Автор приходит к выводу о том, что «пеня в налоговом праве появилась как следствие преобладания денежной формы уплаты налогов вместо натуральной и одновременно обесценивания денег в результате инфляции»². Иначе говоря, категория пени в отечественном законодательстве появилась относительно поздно и была обусловлена объективными обстоятельствами, связанными с товарно-денежными отношениями в государстве и феноменом обесценивания денег.

Достаточно серьезные изменения, характеризующие развитие законодательства в области финансового права и одновременно в области финансов, связано с масштабными процессами, произошедшими в стране в начале XX в.

¹ См.: Устав о прямых налогах 1835 г. // Свод законов Российской империи. Т. 5. [Электронный ресурс]. URL: <http://civil.consultant.ru/reprint/books/190/> (дата обращения: 05.08.2018 г.)

² Стрельников В.В. Правовой режим пени в налоговом праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж. 2003. С. 7.

В ранний советский период порядок применения некоторых мер принуждения в области налогообложения и таможенного дела были закреплены в Положении о взимании налогов 1925 г.¹. Так, в соответствии со ст. 13 указанного Положения, недоимка подлежала уплате с начислением пеней. При этом данный нормативно-правовой акт предусматривал различные ставки данного платежа в зависимости от налога, который несвоевременно был уплачен. Также следует отметить, что в ранний советский период законодательство регламентировало начисление пеней в случае возникновения недоимки за каждый день просрочки, а не за полные месяцы.

Нормы Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей 1932 г.² также устанавливали необходимость уплаты пеней с фискальнообязанного субъекта в случае просрочки платежа. Ст. 11 данного Положения был установлен размер сумм пеней, подлежащих уплате обязанным субъектами в случае просрочки платежа. При этом ставки пеней различались в зависимости от категории лиц, обязанных уплачивать налоги.

В соответствии с п.4 Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей 1981 года³, недоимка взыскивалась с начислением пеней, если законодательством Союза ССР не установлено было взыскание недоимки по отдельным платежам без начисления пеней. При этом пени начислялись с сумм недоимки за каждый день просрочки в размере, установленном законодательством Союза ССР.

Если законодательством Союза ССР применительно к отдельным видам платежей размер пеней не был установлен, начисление пеней на сумму недоимки должно было производиться в следующих размерах:

¹ См.: Положение о взимании налогов, утвержденное ЦИК СССР, СНК СССР от 02 октября 1925 г. (утратило силу) // СЗ СССР. 1925. №70, ст.518.

² См.: Положение о взыскании налогов и неналоговых платежей, утвержденное Постановлением ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 г. (утратило силу) // СЗ СССР. 1932. № 69, ст. 410б.

³ См.: Положение о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей, утвержденное Указом Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. № 3820-X (утратило силу) // Свод законов СССР. 1981. т. 5, с. 502.

- 1) по платежам предприятий, учреждений и организаций, а также иностранных юридических лиц - 0,05 процента;
- 2) по всем другим платежам - 0,1 процента.

Необходимо отметить, что в советский период процесс развития и совершенствования законодательства в части установления, начисления и взыскания пеней в таможенной сфере был приостановлен в силу введения монополии государства на внешнюю торговлю.

Социально-политические изменения в стране, произошедшие в результате распада СССР и образования России в 1991 году, лишь с течением времени стали отражаться на изменении законодательства в области установления пеней. Базовым нормативно-правовым актом в области налогообложения выступал Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹. Ст.13 данного нормативно-правового акта устанавливала ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства. Положениями указанного закона было определено, что налогоплательщик в случае задержки уплаты налога несет ответственность в виде взыскания пеней в размере 0,2 (в последующих редакциях 0,3) процента от неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа за исключением определенных случаев. При этом взыскание пеней не освобождало налогоплательщика от других видов ответственности.

Вместе с тем, таможенное законодательство, а именно положения Таможенного кодекса Российской Федерации 1993 г.² также устанавливали, что пени взыскиваются за время задолженности в размере 0,3 процента суммы недоимки за каждый день просрочки, включая день уплаты или

¹ См.: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) // Рос. газета. 1992. 10 марта; 2003. 18 ноября.

² См.: Таможенный кодекс Российской Федерации от 18 июня 1993 г. № 5221-1 (с изм. и доп. от 26 июня 2008 г. №103-ФЗ) (утратил силу) // Рос. газета. 1993. 21 июля; 2008. 28 июня.

взыскания в бесспорном порядке. Важным с точки зрения правоприменения является то, что пени начислялись и за день уплаты или взыскания пеней.

Отличительной особенностью правового регулирования установления пеней в настоящее время является то, что данная мера с 1998 г. законодательно стала причисляться к способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Также следует отметить, что современное российское законодательство о таможенном регулировании гораздо чаще подвергалось изменениям во многом обусловленным происходящими интеграционными процессами.

На основании проведенного теоретического анализа следует сделать вывод о том, что современная трактовка понимания пени имеет историко-правовую основу. Несмотря на то, что на протяжении многих веков пени не исчислялись в процентном соотношении к неисполненному обязательству или обязанности, данный платеж всегда предполагал негативные имущественные последствия для лица, виновного в чем-либо.

Анализ генезиса отечественного законодательства показал, что пени являются относительно поздно сформировавшейся правовой категорией. Представляется, что это связано с применением в течение длительного периода времени других мер принуждения, в том числе не связанных с имущественными отношениями, а сопряженных с физическими наказаниями. Историко-правовой анализ позволил выявить особенность начисления пеней с момента их возникновения в налоговом и таможенном праве и до настоящего времени. Так, начисление пеней длительное время осуществлялось не за каждый день просрочки уплаты обязательных платежей, а за каждый месяц в установленный день.

На основании проведенного исследования представляется возможным предложить авторскую временную периодизацию финансово-правового регулирования пени в области налогообложения и таможенного дела с указанием особенностей установления данного платежа в определенный период.

1-й этап (начало XIX в – 1917 г.) характеризуется возникновением пеней как меры принуждения имущественного характера в области налогообложения и таможенного дела.

На 2-м этапе (1917 г. – 1991 г.) происходило развитие законодательства о налогах и сборах в части определения оснований для начисления пеней, порядка уплаты и взыскания данного платежа. В указанный период процесс совершенствования законодательства в части установления, начисления и взыскания пеней в таможенной сфере был приостановлен в силу введения монополии государства на внешнюю торговлю.

3-й этап (1991 г. – настоящее время) отражает становление категории «пени» в современной России и ее широкое применение налоговыми и таможенными органами. В данный период в области налогообложения и таможенного дела произошли значимые изменения, в первую очередь, связанные с установлением правовой природы пеней.

Таким образом, становление пеней как категории налогового и таможенного права связано с объективными историческими процессами, развитием правовой государственности и правовой культуры, отказом от применения физического насилия, а также формированием мер принуждения имущественного характера в области налогообложения и таможенного дела. Подобные меры принуждения стали развиваться с XVII в. Однако пени в современном понимании, которые начислялись в зависимости от размера не уплаченных в срок таможенных пошлин, налогов, сборов, стали устанавливаться только в XIX в.

Наибольший интерес для исследования вызывает вопрос о правовой природе пеней в различных отраслях права и законодательства Российской Федерации.

Обратимся к гражданско-правовой трактовке исследуемого понятия. Ст. 330 Гражданского кодекса Российской Федерации¹ (далее – ГК РФ) закрепляет, что неустойка (штраф, пени) представляет собой определенную законом или договором денежную сумму, обязанность по уплате которой возникает в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. Таким образом, пеня в гражданском законодательстве является разновидностью неустойки. Следует отметить, что законодатель в гражданском праве относит пеню к способам обеспечения исполнения обязательств.

На современном этапе развития гражданского законодательства не выработано легального определения способов обеспечения исполнения обязательств. Данный вопрос широко обсуждается в научной литературе. Так, наиболее объемным и в то же время конкретным представляется определение Г.В. Ткачевой, которая отмечает, что под способами обеспечения исполнения обязательств следует понимать специальные меры, установленные законом или соглашением сторон, которые являются дополнительным стимулом, понуждающим должника к надлежащему исполнению обязательств под угрозой утраты принадлежащего ему имущества или возложения на него дополнительных обязанностей². Следует отметить и позицию Б.М. Гонгало, который убежден, что меры обеспечения исполнения обязательств способствуют исполнению обязательства (неустойка и задаток); защищают имущественный интерес кредитора в случае неисправности должника (поручительство, банковская гарантия) и в случае неисправности должника при исполнении обязательств, защищают имущественный интерес кредитора (залог, удержание)³. А.В. Латынцев

¹ См.: Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г., № 339-ФЗ) // СЗ РФ. 1994. № 32, ст. 3301; 2018. № 32 (ч. II), ст. 5132.

² См.: *Ткачева Г.В.* К вопросу о понятии «Способы обеспечения исполнения обязательств» в российском гражданском праве // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2011. № 1. С. 77.

³ См.: *Гонгало Б.М.* Учение об обеспечении обязательств. М., 2002. С. 40.

утверждает, что для отнесения того или иного правового механизма к способам обеспечения исполнения договорных обязательств необходимо, чтобы ему были присущи одновременно защитный и стимулирующий признаки. Автор считает, что отсутствие какого-либо из них не позволяет квалифицировать правовой институт в качестве способа обеспечения¹. Таким образом, исследователи особо подчеркивают, что способы обеспечения исполнения обязательств направлены, в первую очередь, на мотивацию обязанного субъекта к надлежащему исполнению обязательства, а также на защиту имущественных интересов субъектов правоотношений.

Необходимо отметить, что в соответствии со ст.307 ГК РФ под обязательством в гражданском законодательстве понимается правоотношение, в силу которого одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязательства. Обязательства возникают из договора, вследствие причинения вреда и иных оснований, указанных в ГК РФ.

Неустойка является одним из самых распространенных способов обеспечения исполнения обязательств, наряду с залогом, удержанием вещи должника, поручительством, независимой гарантией, задатком, обеспечительным платежом и другими способами, предусмотренными законом или договором. Отмечая неустойку как санкцию, стоит отметить, что в пункте 6 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 декабря 2011 г. № 81 «О некоторых вопросах применения статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации»² дано разъяснение о том, что, если кредитором заявлены требования о взыскании

¹ См.: *Латынцев А. В.* Система способов обеспечения исполнения договорных обязательств: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 5-6.

² См.: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 декабря 2011 г. № 81 «О некоторых вопросах применения статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2012. № 2.

неустойки, установленной договором в виде сочетания штрафа и пеней за одно нарушение, а должник просит снизить ее размер на основании статьи 333 ГК РФ, суд рассматривает вопрос о соразмерности неустойки последствиям нарушения обязательства, исходя из общей суммы штрафа и пеней. В постановлении закреплена возможность определения санкции за неисполнение договора (ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства) путем комбинации штрафа и пеней. Следовательно, начисление и взыскание неустойки в виде пеней и штрафа не свидетельствует о применении к должнику двойной меры ответственности за одно нарушение. Например, за нарушение сроков поставки продукции установлены штраф в твердой сумме, а пени – в процентах от стоимости товара в зависимости от величины просрочки. Принцип недопустимости двойной ответственности изложен в пунктах 6, 15 совместного постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 8 октября 1998 г. № 13/14 «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами»¹. В этом постановлении речь идет о соотношении неустойки и процентов за пользование чужими денежными средствами, одновременное взыскание которых противоречит принципам действующего законодательства.

В соответствии с принятой практикой пени применяются при просрочке исполнения в основном денежных обязательств. Они начисляются за каждый день просрочки в процентном отношении к сумме неисполненного обязательства. Штраф взыскивается за разовое или длящееся нарушение в твердой денежной сумме или в процентном отношении к сумме

¹ См.: Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 08.10.1998 г. № 13, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 14 «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1998. № 11.

неисполненного обязательства. Наименование неустойки в законе или договоре иногда не совпадает с ее видовой принадлежностью (например, в ст. 101 Устава железнодорожного транспорта¹, неустойка за задержку универсального железнодорожного контейнера именуется штрафом, хотя в действительности она является пеней, так как ее начисление производится за каждый час задержки).

Необходимо различать неустойку как способ обеспечения обязательства и взыскание неустойки как меру ответственности. В исследовании Б.М. Гонгалю отмечается, что наличие неустойки в законе или договоре обуславливает страх взыскания неустойки. По мнению ученого наступление ответственности является тем стимулом, который мотивирует должника к исполнению обязанности². Данная позиция нашла свое отражение и в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ), в соответствии с которым неустойка (штраф, пени) как способ обеспечения исполнения обязательств и мера имущественной ответственности за их неисполнение или ненадлежащее исполнение направлена на стимулирование должника к своевременному исполнению обязательств и позволяет «значительно снизить вероятность нарушения прав кредитора, предупредить нарушение»³. Таким образом, КС РФ в указанном постановлении прямо закрепляет стимулирующую и санкционную составляющие неустойки в гражданском законодательстве.

¹ См.: Федеральный закон от 10 января 2003 № 18-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г., № 312-ФЗ) «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 2, ст. 170; 2018. № 32 (ч. I), ст. 5105.

² См.: *Гонгало Б.М.* Гражданско-правовое обеспечение обязательств: автореф. дис. ... д-ра. юрид. наук. Екатеринбург, 1998. С. 48-52.

³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 26 декабря 2002 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго пункта 4 статьи 11 Федерального закона «Об обязательном государственном страховании жизни и здоровья военнослужащих, граждан, призванных на военные сборы, лиц рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы и сотрудников федеральных органов налоговой полиции» в связи с жалобой гражданина М.А. Будынина» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.07.2016).

Исходя из этого, в гражданском праве неустойка, равно как (штраф, пени) являются не только способами обеспечения исполнения обязательства, но и санкциями, мерами ответственности за его неисполнение или ненадлежащее исполнение, однако законодатель закрепляет их в главе 23 (ст.329 ГК РФ), прямо не указывая на эту особенность, наряду с иными способами, которые не обладают санкционными признаками.

Обратимся к вопросу о правовой природе пени в налоговом праве. В данной подотрасли финансового права пени закреплены в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. На современном этапе развития российского законодательства не выработано единого, научно обоснованного подхода к пониманию способов обеспечения исполнения налоговой обязанности. Однако отдельные исследователи (М.Е. Верстова, Е.У. Латыпова, А.С. Нажесткин и другие) уделяют этому вопросу особое внимание. Так, А.С. Нажесткин дает определение способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в целом, под которыми понимает правовые средства, которые предусмотрены налоговым законодательством и направлены на мотивацию налогоплательщика к совершению действий, способствующих уплате в установленном законом размере, порядке и сроке сумм денежных средств, «...а также на защиту интересов государства и общества в случае несовершения таких действий».¹

Е.У. Латыпова понятие способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов раскрывает как «...установленную законом меру по созданию условий для гарантированного взимания налога, предотвращению ущерба от его не поступления, неполного или несвоевременного поступления, а также побуждению налогоплательщика к точному и полному исполнению своей обязанности по уплате налогов и

¹ *Нажесткин, А. С.* Правовое регулирование способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 10.

сборов»¹. М.Е. Верстова утверждает, что такие обеспечительные способы в налоговом праве, как залог имущества, поручительство, пени выступают в качестве специальных мер, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах. По мысли автора они могут выражаться, во-первых, в возложении дополнительных обязанностей на должника; во-вторых, в привлечении к исполнению обязательств наряду с налогоплательщиком-должником третьих лиц; в-третьих, в возможности резервирования имущества (которое может обеспечить исполнение налогового обязательства)².

Исходя из вышеуказанных исследовательских позиций, следует сделать заключение, что мнение ученых складывается таким образом, что способы обеспечения призваны предостеречь соответствующий уровень бюджета от непоступления, неполного или несвоевременного поступления налоговых платежей, а также побуждать налогоплательщика исполнять свою налоговую обязанность.

Особого внимания заслуживает вопрос о правовой природе пеней, так как это наиболее распространенный и применяемый способ обеспечения исполнения обязанности в налоговом праве. В отличие от иных способов, перечисленных в статье 72 НК РФ, пени не только побуждают лицо к надлежащему исполнению налоговой обязанности, создавая угрозу претерпеть лишения имущественного характера, но и являются доходом бюджета соответствующего уровня. О.В. Болтинова считает, что доходы бюджета – это «структурная часть бюджета, предусматривающая источники поступления платежей в основной фонд денежных средств – бюджет – на безвозвратной и безвозмездной основе согласно бюджетной классификации

¹ Латыпова Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 18.

² См.: Верстова М.Е. Концептуальные основы обеспечения налоговыми и правоохранительными органами исполнения налогоплательщиками своих обязанностей: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2008. С. 13.

Российской Федерации»¹. По мнению Х.В. Пешковой доходы представляют собой «форму экономических распределительных отношений, получивших правовую форму в связи с необходимостью формирования бюджета в рамках бюджетного метода ведения хозяйства»². Так, пени, являясь доходом соответствующих уровней бюджета бюджетной системы, способствуют их формированию.

Вопросам установления правовой природы пеней в налоговом праве уделяется пристальное внимание со стороны исследователей³. Необходимо отметить, что законодателем (в налоговом праве) определена правовая природа пеней, что выражено в их закреплении в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов. Вместе с тем, ряд авторов (В.В. Стрельников, В.А. Соловьев и другие) в рамках своих исследований выразили мнение о санкционной правовой природе данного платежа. Однако в ряде научных позиций обосновывается обеспечительный характер пеней в налоговом праве.

В связи с наличием указанных разногласий отметим довод В.В. Стрельникова в пользу санкционной природы пеней, который полагает, что данный платеж является негативным последствием противоправного деяния⁴. Вместе с тем, автор подчеркивает завуалированность санкционной природы пеней.

Тем не менее, следует обратиться и к иным взглядам исследователей, разделяющих или опровергающих мнение ученого.

Отчасти спорным является и мнение В.А. Соловьева, который утверждает, что пеня в налоговом праве является одним из проявлений

¹ Болтинова О.В. Бюджетное право. М., 2013. С. 75.

² Пешкова Х.В. Бюджетное устройство России. М., 2014. С. 121.

³ См., напр: Боженок С.Я. Штрафы и пени, установленные налоговым законодательством, как разновидность неналоговых доходов // Налоги-журнал. 2009. № 4. С. 2-4; Козырин А.Н. Пеня по российскому налоговому законодательству: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.12.2018).

⁴ См.: Стрельников В.В. Правовой режим пени в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж. 2003. С. 13.

юридической ответственности, ссылаясь на то, что она соответствует всем признакам таковой¹. Несмотря на несогласие с отдельными положениями данного исследователя касательно данной проблемы, необходимо отметить, что некоторые признаки юридической ответственности (связь с государственным принуждением, лишение имущественного характера, неотделимость от правонарушения) все же присущи такой правовой категории как пени.

Противоположным является мнение Т.Н. Драбо, в соответствии с которым такую меру принуждения как пени нельзя отнести к налоговым или финансовым санкциям. Автором указано на отграничение пеней от мер ответственности за налоговые правонарушения. Данный вывод исследователя основывается на положениях, предусмотренных в постановлениях Конституционного суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П², от 15 июля 1999 г. № 11-П³ и определениях от 6 декабря 2001 г. № 257-О⁴, от 4 июля 2002г. № 202-О⁵, в которых закреплено, что пени являются дополнительным платежом, компенсацией потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок.

¹ См.: Соловьев В.А. Пеня в налоговом законодательстве // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. № 12. С.10-16.

² См.: Постановление Конституционного суда РФ от 17 декабря 1996 № 20-П «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» // СЗ РФ 1997, № 1, ст. 197.

³ См.: Постановление Конституционного суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ 1999, № 30, ст. 3988.

⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 06 декабря 2001 № 257-О «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий Банк «Ланта – Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ 2002, № 6, ст. 625.

⁵ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 04 июля 2002 № 202-О «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» // Вестник Конституционного Суда РФ, № 1, 2003.

Действительно, в п. 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 № 20-П «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» закреплено, 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 – пени как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога». Исходя из данного положения, имеются основания полагать, что аргументы исследователя вполне обоснованы.

Поскольку пени не являются мерой ответственности, при их начислении не требуется установления вины. Так, в пункте 18 Постановления Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указано, что вина является обязательным условием для привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение. Установление вины налогоплательщика (плательщика сборов) не требуется при начислении пеней за несвоевременную уплату налога (сбора). Также в данном Постановлении закреплено, что пени не являются мерой налоговой ответственности¹.

Кроме того, статья 114 НК РФ закрепляет, что мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является налоговая санкция. Статья 106 НК РФ содержит определение налогового правонарушения и таковым в налоговом праве является виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или

¹ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Рос. газета. 1999. 6 июля.

бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое указанным кодексом установлена ответственность. Толкование вышеуказанных норм показывает, что НК РФ прямо предусматривает в качестве санкции только штраф, и это также является доказательством того, что пени не являются мерой налоговой ответственности.

Если в законодательстве о налогах и сборах пени закреплены в качестве способа обеспечения исполнения обязанности, то в ТК ЕАЭС, а также в Законе о таможенном регулировании правовая природа данной категории не формулируется¹. В ст.63 ТК ЕАЭС, где дан исчерпывающий перечень способов обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, пени не упоминаются. В ч.4 ст.57 ТК ЕАЭС закреплено, что при неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанности по уплате плательщиком в установленный ТК ЕАЭС срок таможенных пошлин, налогов уплачиваются пени. Начисление, уплата, взыскание и возврат пеней производятся в государстве-члене Союза, в котором в соответствии со статьей 61 ТК ЕАЭС уплачиваются таможенные пошлины, налоги, в соответствии с законодательством этого государства-члена.

В соответствии со ст.72 Закона о таможенном регулировании, пенями признаются денежные суммы, которые плательщик (лицо, несущее солидарную обязанность) обязан уплатить в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин в установленные законодательством сроки.

В научной финансово-правовой литературе выделяется ряд признаков пеней. В частности, О.Ю. Бакаева аргументирует, что данный платеж в таможенной сфере характеризуется материальным воздействием на правонарушителя, имеет восстановительный характер, реализуется в случае

¹ Подробнее о правовой природе пеней в налоговом и таможенном праве см.: Шамионов А.Р. Правовая природа пени в налоговом и таможенном праве // Известия Саратовского университета. Новая серия: Экономика. Управление. Право. 2017. Т. 17. Вып. 1. С. 118–124.

несвоевременной уплаты таможенных платежей, является прогрессивно растущей санкцией, которую нельзя заменить иными санкциями, а также выполняет фискальную функцию.

Развивая позицию исследователя, и учитывая выдвинутые О.Ю. Бакаевой признаки, а также используя выводы, полученные при анализе правовой природы пеней в налоговом праве, представляется необходимым определить правовую природу пеней в таможенном праве.

Пени в таможенном праве, как и в налоговом праве, являются дополнительным платежом, компенсирующим потери государственной казны в результате недополучения сумм не уплаченных таможенных и иных пошлин, налогов в предусмотренный законом срок. Представляется, что отсутствие законодательного закрепления пеней среди способов обеспечения уплаты таможенных и иных пошлин, налогов не позволяет заключить, что данный платеж является мерой ответственности. В обоснование данной точки зрения представляется необходимым отметить позиции Конституционного Суда Российской Федерации, в которых закреплено, что, «наличие вины – общий и общепризнанный принцип юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, то есть закреплено непосредственно»¹. Более того, судебный орган подчеркнул, что отсутствие вины при нарушении таможенных правил является одним из обстоятельств, исключающих производство по делу о правонарушении, так как свидетельствует об отсутствии самого состава правонарушения².

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 25 января 2001 № 1-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И.В. Богданова, А.Б. Зернова, С.И. Кальянова и Н.В. Труханова» // СЗ РФ. 2001, №7, ст. 700.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 27 апреля 2001 № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт - Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита – Плюс» и «Невско - Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной

На основании вышеизложенного, следует резюмировать, что пени в таможенном праве не являются мерой ответственности, так как не требуют установления вины. Более того, сравнительно-правовой анализ правовой природы пени в налоговом и таможенном праве позволяет утверждать, что модель установления пеней в указанных областях едина.

Также в рамках данного диссертационного исследования необходимо обратить внимание на подход законодателя в странах-участницах ЕАЭС к пониманию правовой природы пеней. Так, в соответствии со ст.102 Закона Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь»¹, исчисление пеней производится в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь² (далее – НК РБ). Статья 49 НК РБ дает исчерпывающий перечень способов обеспечения исполнения налогового обязательства, среди которых закреплены пени. Тем самым, законодатель прямо признает пени исключительно способом обеспечения налогового обязательства.

Исходя из толкования положения, предусмотренного п.1 ст.123 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном регулировании в Республике Казахстан»³ следует сделать вывод о том, что пени также носят обеспечительный характер. Это обусловлено тем, что указанная норма предусматривает начисление пеней в качестве обеспечения погашения задолженности по не уплаченным в срок таможенным платежам, налогам, специальным, антидемпинговым, компенсационным пошлинам.

ответственностью «Совместное российско - южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А.Д. Чулкова» // СЗ РФ. 2001. № 23, ст. 2409.

¹ См.: О таможенном регулировании в Республике Беларусь: закон Президента Республики Беларусь от 10 января 2014 г. № 129-З // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. 2014. 2/2127

² См.: Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/> (дата обращения: 03.03.2018).

³ См.: Кодекс Республики Казахстан от 26 декабря 2017 г. № 123-VI «О таможенном регулировании в Республике Казахстан» // Казахстанская правда. 2017. № 248 (28627).

Вышеуказанные положения являются отличными от позиции законодателей в Кыргызской Республике и Республике Армения. В ст. 196 Закона Кыргызской Республики «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике»¹, а также в ст. 106 Закона Республики Армения «О таможенном регулировании»² приведены перечни способов обеспечения уплаты таможенных платежей (способы обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов), среди которых пени не закрепляются.

Таким образом, в государствах, входящих в ЕАЭС законодатель неоднозначно подходит к пониманию правовой природы пеней в области таможенного дела. Это обусловлено тем, что в одних странах-участницах ЕАЭС пени являются мерой, направленной на обеспечение исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов (Республика Беларусь, Республика Казахстан), в других – правовая природа данной категории в нормативно-правовых актах не закрепляется (Российская Федерация, Кыргызская Республика, Республика Армения).

В рамках данного диссертационного исследования представляется необходимым провести также сравнительно-правовой анализ правовой природы пеней в налоговом законодательстве стран-участниц ЕАЭС.

Как было указано ранее, статья 49 Налогового кодекса Республики Беларусь причисляет пени к способам обеспечения исполнения налогового обязательства. Аналогична позиция законодателя и в Республике Казахстан. Так, в п. 1 ст.115 Налогового кодекса Республики Казахстан³ закреплено, что исполнение налогового обязательства налогоплательщика (налогового

¹ См.: Закон Кыргызской Республики от 31 декабря 2014 г. № 184 «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике» (с изм. от 06 июня 2017 г. №99) // Эркин Тоо. 2015. № 8; 2017. № 71.

² См.: Закон Республики Армения от 30 декабря 2014 г. № ЗР-241 (с изм. от 30 марта 2018 г. № ЗР-264) «О таможенном регулировании» // Официальные ведомости Республики Армения. 2014. №76 (1089).1, Ст.1253.30; 2018. № 25 (1383), ст.457.

³ См.: Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. №120 – VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» [Электронный ресурс]. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=3;-56 (дата обращения: 30.08.2018).

агента), не выполненного в установленные сроки, может обеспечиваться начислением пеней на неуплаченную сумму налогов и платежей в бюджет, в том числе авансовых и (или) текущих платежей по ним. В Кыргызской Республике пени являются одним из способов обеспечения исполнения налогового обязательства и погашения налоговой задолженности (п.2 ст.70 Налогового кодекса Кыргызской Республики)¹.

Отличной является позиция законодателя в Республике Армения. Ст. 4 Налогового кодекса Республики Армения² закрепляет, что пени являются установленной Кодексом мерой ответственности за неуплату налогов или сборов в установленные Кодексом или законами Республики Армения о сборах сроки либо за уплату позже этих сроков.

Таким образом, сравнительно-правовой анализ налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС позволяет сделать вывод о том, что в рамках данного интеграционного объединения также отсутствует единый подход к пониманию правовой природы пеней в налоговом праве. Данный вывод аргументируется тем, что в налоговом законодательстве Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь и Кыргызской Республики пени причислены к обеспечительным мерам, а в Республике Армения законодатель прямо закрепил данную меру принуждения как меру ответственности.

Отсутствие четкого законодательного установления правовой природы пеней в таможенном праве является причиной возникновения вопросов теоретического и практического характера. Так, в Российской Федерации за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате НДС и акцизов, взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС, начисляются пени, предусмотренные таможенным законодательством. По

¹ См.: Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. [Электронный ресурс]. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30355506 (дата обращения: 30.08.2018).

² См.: Налоговый кодекс Республики Армения от 1 ноября 2016 года №ЗР-165 // Официальные ведомости Республики Армения. 2016. №79 (1259), ст.1038.

отношению к обязанному субъекту применяется мера принуждения, не установленная в качестве способа обеспечения уплаты таможенных и иных пошлин, налогов, и в то же время не являющаяся мерой ответственности. А в случае, если лицо не уплачивает в предусмотренный срок НДС и акцизы, установленные налоговым законодательством, налоговым органом начисляются пени, являющиеся способом обеспечения исполнения обязанности по уплате данных налогов. Более того, как было отмечено ранее, правовая природа пеней в налоговом и таможенном законодательстве государств-членов ЕАЭС также различна. В связи с наличием указанных особенностей, представляется справедливой позиция А.Н. Козырина, который указывает на необходимость унификации налогового и таможенного законодательства по вопросам обеспечения исполнения обязанностей по уплате внутренних налогов и таможенных платежей. Следует разделить мнение ученого о том, что обеспечительные меры должны быть единообразны во всех государствах ЕАЭС и необременительны для налогоплательщиков¹.

Исходя из того, что в российском таможенном законодательстве правовая природа пени не конкретизируется, однако данный платеж обладает обеспечительным характером и не является санкцией за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, представляется целесообразным рассмотрение вопроса о возможном закреплении пеней в нормах, регулирующих таможенные правоотношения, как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов.

¹ См.: Козырин А.Н. Обеспечение исполнения налоговой обязанности: баланс фискальных интересов государства и законных интересов налогоплательщика. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.hse.ru/data/2018/04/06/1164684723/%D0%90.%D0%9D.%20%D0%9A%D0%BE%D0%B7%D1%8B%D1%80%D0%B8%D0%BD%20%D0%BD%D0%B0%D1%83%D1%87%D0%BD%D1%8B%D0%B9%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4.pdf> (дата обращения: 07.07.2018)

Проведенный сравнительно-правовой анализ категории «пени» показал отсутствие единого подхода к определению данного понятия как в законодательстве о налогах и сборах, законодательстве о таможенном регулировании Российской Федерации, так и в законодательстве государств-членов ЕАЭС. Кроме того, дуалистический подход при определении правовой природы пеней в налоговом и таможенном праве видится нецелесообразным, в связи с чем пени должны быть позиционированы как единый способ обеспечения исполнения соответствующей обязанности. Отсутствие единообразия обеспечительных мер в государствах-членах ЕАЭС позволяет обнаружить явные несоответствия, которые потенциально могут приводить к правовым коллизиям.

На основании проведенного исследования представляется необходимым дать научно обоснованное авторское определение понятия «пени» в налоговом и таможенном праве.

Под пенями в налоговом (таможенном) праве следует понимать обязательный платеж, являющийся мерой, призванной обеспечить полное и своевременное поступление налогов, сборов, страховых взносов (таможенных и иных пошлин, налогов) в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, начисляемый в процентном соотношении за каждый календарный день просрочки к сумме не уплаченных в срок платежей и направленный на компенсацию потерь казны вследствие несвоевременного исполнения (неисполнения) обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов (таможенных и иных пошлин, налогов).

1.3. Функции пеней в налоговом и таможенном праве: сравнительно-правовой аспект

Важнейшим из способов познания различных правовых институтов является анализ их функций. Это обусловлено тем, что глубокое и всестороннее исследование предназначения любого правового явления позволяет определить его сущность, место и роль в регулировании общественных отношений. О.Н. Ефимов, изучая применение понятия «функция», приходит к выводу о том, что, несмотря на широкое распространение данного понятия в разных областях деятельности, оно имеет одно родовое значение. Говоря о сущностном свойстве функции, автор обращает внимание на способность какого-либо явления «...выполнять назначенное ему действие в данной системе отношений»¹. Применительно к данному диссертационному исследованию необходимо определить сущность пеней, их роль в налоговом и таможенном праве посредством анализа функций данной правовой категории.

Взгляды исследователей касательно выделения функций пеней кардинально различаются. В первую очередь это связано с тем, что в гражданском, налоговом или таможенном законодательстве наблюдаются различные подходы к пониманию правовой природы данной категории.

Как уже было отмечено, в налоговом законодательстве одни исследователи (Д.А. Липинский, В.А. Соловьев, В.В. Стрельников) относят пени к мере налоговой ответственности, другие (А.В. Демин, Т.Н. Драбо) утверждают, что они являются только способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Соответственно этим различиям, учеными, в зависимости от того, как они понимают правовую природу данной категории, выделяются соответствующие функции.

В частности, анализ пеней в налоговых правоотношениях, предпринятый Е.М. Воробьевой, позволил выделить обеспечительную (или

¹ См.: Ефимов О.Н. Функции явления как научная проблема // Дискуссия. 2014. №11 (52). С. 48.

стимулирующую) функцию пеней в налоговом праве как способа обеспечения исполнения налоговой обязанности. Автор утверждает, что отличительной особенностью функций пеней при их взыскании «...как самостоятельной юридической конструкции налогового права» являются «...компенсационная и правовосстановительная функции по отношению к государству и штрафная (карательная) функция – в отношении налогоплательщика»¹. Таким образом, ученый выделяет четыре функции: стимулирующую, компенсационную, правовосстановительную и карательную. Другой исследователь, Д.А. Липинский, относит пени к мерам финансово-правовой ответственности и утверждает, что «...по своему функциональному назначению любая санкция, предусматривающая меру юридической ответственности, обладает как восстановительными, так и карательными функциями»².

Отличным является мнение В.В. Стрельникова, который, несмотря на причисление пеней и к способам обеспечения исполнения обязанности, и к санкции, которая возникает вследствие ненадлежащего исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком либо ее неисполнения, считает их правовосстановительной санкцией, то есть выполняющей не карательную, а восстановительную функцию, что является противоположностью штрафу. Исходя из этого, автор утверждает, что «в налоговом праве пеня выполняет стимулирующую и компенсационную функции»³.

Важной представляется точка зрения А.В. Демина, который, проводя сравнительно-правовой анализ пеней в гражданском и налоговом праве, указывает на то, что в гражданских правоотношениях на пени возложена карательно-штрафная функция, и они представляют собой санкцию, при

¹ Воробьева Е.М. Пени в налоговых правоотношениях: доктрина и законодательное регулирование // Вестник пермского университета. Юридические науки. 2013. №4(22). С.71

² Липинский Д.А. Карательная и восстановительная функция налоговой ответственности // Юрист. 2003. № 8. С.36.

³ Стрельников В.В. Правовой режим пени в налоговом праве: автореф. дис канд. юрид. наук. Воронеж. 2003. С.8

наложении которой учитывается принцип однократности наказания, а в налоговом праве данная правовая категория является мерой обеспечительного характера, применяемой наряду с недоимкой. Помимо этого, автор указывает на назначение восстановительных мер принуждения, и утверждает, что они служат восстановлению нормальных правовых связей и отношений посредством понуждения обязанного субъекта к «...исполнению ранее возложенной, но не выполненной юридической обязанности»¹. Поскольку в налоговом праве пени не являются мерой ответственности, по мысли автора, они выполняют компенсационно-восстановительную функцию².

Отрицая принадлежность пеней к мерам финансово-правовой ответственности, М.Б. Разгильдиева полагает, что в рамках погашения налоговой задолженности пени следует рассматривать в качестве меры компенсационного (восстановительного), а не наказательного характера. При этом автор считает, что восстановительная функция реализуется через механизм погашения налоговой задолженности посредством взыскания недоимки и пеней в порядке, установленном НК РФ. Указанный вывод исследователь делает исходя из того, что «...с точки зрения формального соответствия признакам правонарушения неуплата налогов (сборов) в установленные сроки, как основание для начисления и взыскания пеней, не может быть определена как налоговое правонарушение»³. Кроме того, ученый убедительно обосновывает то, что пени обеспечивают компенсацию несвоевременности уплаты налога посредством платы за пользование денежными средствами. Данный вывод формулируется исследователем исходя из того, что «...размер пени привязан к ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации как некой усредненной

¹ См.: Налоговое право России: учеб. пособие / под ред. А.В. Демина. Красноярск, 2006. С.192.

² См.: Там же.

³ См.: *Разгильдиева М.Б.* Проблемы теории налогово-правовой ответственности. В книге *Очерки налогово-правовой науки современности: монография* / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. М.; Харьков, 2013. С. 542.

стоимости использования денежных средств в экономике нашего государства...»¹. Указанная позиция ценна тем, что при определении функций пеней исследователь аргументированно отрицает их карательную природу, указывая на их восстановительный характер.

Касательно соразмерности компенсации несвоевременности уплаты налога посредством платы за пользование денежными средствами (начисление и уплата пеней) и последствий нарушения обязанности по уплате налогов и сборов, проводя аналогию с неустойкой в гражданском законодательстве, представляется важным учитывать п. 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2011 г. № 81 «О некоторых вопросах применения статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации»². В нем закрепляется, что «никто не вправе извлекать преимущества из своего незаконного поведения, условия такого пользования не могут быть более выгодными для должника, чем условия пользования денежными средствами, получаемыми участниками оборота правомерно (например, по кредитным договорам)». Исходя из данной позиции, судебный орган разъясняет, что «разрешая вопрос о соразмерности неустойки и последствий нарушения денежного обязательства и с этой целью определяя величину, достаточную для компенсации потерь кредитора, суды могут исходить из двукратной учетной ставки (ставок) Банка России, существовавшей в период такого нарушения». Также суд допускает снижение размера неустойки «лишь в экстраординарных случаях». Таким образом, в гражданском праве, в силу частноправовой специфики отрасли, суды вправе «корректировать» компенсацию потерь, связанную с неисполнением либо ненадлежащим исполнением обязательства, что в определенной степени может наиболее близко к реальному ущербу

¹ Разгильдиева М.Б. К вопросу о функциях налогово-правовой ответственности // Налоги. 2014. № 1. С. 38-42.

² См.: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2011 г. № 81 «О некоторых вопросах применения статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2012. № 2.

восстановить те потери, которые понесены кредитором. Поэтому угроза «корректировки» судом в большую сторону размера неустойки, может стимулировать должника к надлежащему исполнению обязанности в гражданском праве.

Представляется, что в налоговом праве пени также выполняют стимулирующую функцию, однако здесь она не на столь ярко выражена, чем в гражданском праве, ввиду невозможности их «корректировки» в большую сторону, в силу «жесткого» законодательного закрепления и публичного характера налоговых правоотношений.

Слабо выраженная мотивационная составляющая заключается в достаточно низкой компенсационной плате за пользование денежными средствами кредитора, которым в данном случае выступает государство. В настоящее время ключевая ставка (ставка рефинансирования) Банка России составляет 7,75 % годовых. Таким образом, для физических лиц, включая индивидуальных предпринимателей, а также для организаций (за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком до 30 календарных дней включительно) цена пользования денежными средствами государства составляет примерно 9,43 % годовых ($7,75 / 300 * 365$), что не является должным стимулом для побуждения налогоплательщика к надлежащему исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Вместе с тем, в рамках всестороннего исследования проблемы стимулирования плательщиков к надлежащему исполнению налоговой обязанности, представляется необходимым провести сравнительно-правовой анализ соотношения пеней со следующими суммами:

- 1) процентами, начисляемыми в случае предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога, сбора, страховых взносов;
- 2) процентами, начисляемыми в случае предоставления инвестиционного налогового кредита;
- 3) процентами, начисляемыми в случае несвоевременного возврата плательщику суммы излишне уплаченных платежей;

4) процентами, начисляемыми в случае излишнего взыскания платежей.

Так, в случае, если отсрочка или рассрочка платежей предоставлена по основаниям, предусмотренным пп. 3, 4, 5 п.2 ст. 64 НК РФ, а также, если рассрочка предоставлена по основанию, предусмотренному пп.7 п.2 ст. 64 НК РФ, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки равной $\frac{1}{2}$ ставки рефинансирования Банка России (3,875 % годовых), действовавшей за период отсрочки или рассрочки, за исключением случаев, предусмотренных законодательством о таможенном деле. Проценты по инвестиционному налоговому кредиту (по правилу, закрепленному в п.6 ст. 67 НК РФ) составляют от $\frac{1}{2}$ до $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования Банка России, то есть от 3,875 до 5,812 % годовых.

Таким образом, с экономической точки зрения пользование отсрочкой или рассрочкой платежей (3,875 % годовых), а также инвестиционным налоговым кредитом (от 3,875 до 5,8125 % годовых) является более выгодным для фискальнообязанных субъектов, чем неисполнение надлежащим образом возложенной на них обязанности, так как процентная ставка по пеням составляет 9,43 % годовых.

В соответствии с п.10 ст.78 НК РФ, проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, начисляются и в случае нарушения срока возврата суммы излишне уплаченного налога. При этом процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Банка России (7,75 % годовых). Вместе с тем, необходимо отметить, что и процент по возврату излишне взысканного налога равен ставке рефинансирования Банка России. На основании изложенного, следует заключить, что компенсационная плата за пользование государством денежными средствами физических лиц и организаций (7,75 % годовых) является меньшей по сравнению с платой фискальнообязанных субъектов за пользование денежными средствами государства (9,43 % в случае начисления пеней).

Проблемам стимулирования налогоплательщиков уделяется внимание и исследователями, непосредственно занимающимися вопросами обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Так, С.А. Ядрихинский отмечает, что смысл стимула налогоплательщика заключается в том, что «страх взыскания (потери) суммы пени должен побуждать его исполнить налоговое обязательство»¹. В своем исследовании «Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики» ученый приходит к выводу о том, что в настоящее время у пеней отсутствует признак дополнительности, наполняющий имущественные последствия просрочки отрицательной нагрузкой. Указанное обстоятельство, по мнению автора, приводит к утрате силы стимулирования. В частности, автор приводит ряд доводов в пользу слабой стимулирующей роли уплаты пеней: «уплата пени не вызывает никакого опасения; пени не порождают неблагоприятных последствий, сужающих материальную сферу налогоплательщика, они воспринимаются как эквивалент стоимости кредитного ресурса, причем эта стоимость ниже рыночной, которую налогоплательщик с желанием заплатит»².

Представляется, что именно из-за низкой мотивационной составляющей пеней в НК РФ были внесены ряд изменений, непосредственно связанные с данной проблемой. В частности, Федеральным законом «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»³ закреплена норма, направленная на повышение стимула налогоплательщиков – организаций к надлежащему исполнению налоговой обязанности. Таким образом, процентная ставка пеней для

¹ Ядрихинский С.А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.01.2018).

² См.: Там же.

³ См.: Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2018 г., №425-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 49, ст. 6844; 2018. № 49 (ч. I), ст. 7497.

организаций в случае просрочки исполнения обязанности по уплате налогов, принимается равной одной стопятидесятой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующей в период начиная с 31-го календарного дня такой просрочки. Данная норма является серьезным основанием для побуждения налогоплательщика-организации надлежащим образом исполнить налоговую обязанность под угрозой взыскания пеней в большем размере начиная с 31-го дня просрочки уплаты налога.

Несмотря на все обстоятельства, связанные с низким размером начисляемых пеней (для физических лиц, включая индивидуальных предпринимателей), а также некоторых позиций судов, в целом следует резюмировать, что пени в налоговых правоотношениях, являясь способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, мотивируют налогоплательщика к надлежащему осуществлению возложенной на него обязанности. Это обусловлено тем, что согласно ст.75 НК РФ, в случае просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора лицо должно уплатить денежную сумму помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Таким образом, необходимо сделать вывод о том, что в налоговом праве реализуется стимулирующая функция пеней.

Следует подчеркнуть, что наряду с налогами и сборами перечисление пени в бюджет также направлено на пополнение казны. Так, ст.41 Бюджетного кодекса Российской Федерации¹ (далее – БК РФ) закрепляет, что к доходам бюджетов относятся налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления. Законодатель относит к налоговым доходам только те доходы, которые предусмотрены законодательством Российской

¹ См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 28 ноября 2018 г., № 457-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823; 2018. № 49 (ч. I), ст.7529.

Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных налогов, местных налогов и сборов, а также пеней и штрафов по ним¹. Так, налоговые доходы могут пополнять федеральный, региональные и местные бюджеты. При этом, исследуя вопрос о пополнении соответствующего бюджета суммами пеней, необходимо отметить и то, что данные суммы компенсируют потери бюджета вследствие ненадлежащего исполнения (неисполнения) обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов. Так, В.А. Мачехин, несмотря на причисление пеней к мерам ответственности в налоговом праве, считает, что данный платеж в первую очередь направлен на компенсацию ущерба². Разделяя позицию исследователя в части необходимости выделения компенсационной составляющей пеней, следует предположить, что компенсационная функция реализуется наряду с фискальной функцией, поскольку суммы пеней компенсируя потери казны вследствие несвоевременной уплаты налогов, сборов или страховых взносов, пополняют соответствующие бюджеты. Поэтому представляется целесообразным выделять фискально-компенсационную функцию пеней.

Основываясь на сформулированных выводах касательно выделения функций пеней в налоговом праве, представляется, что в таможенном праве пени выполняют идентичные функции ввиду того, что в указанных областях данный платеж, как было указано ранее, носит обеспечительный характер. Выделяя восстановительную или компенсационную функцию пеней, и, отрицая санкционную правовую природу пеней в таможенном праве, представляется значимой позиция М.Б. Разгильдиевой о том, что «восстановительная функция не присуща мерам финансово-правовой ответственности, а выполняется самостоятельной группой мер –

¹ См.: п.2 ст.41 БК РФ

² Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М. 2002. С. 8.

восстановительными мерами финансово-правового принуждения»¹. В данную группу включаются взыскание пеней и недоимки. Аргументирует исследователь это тем, что не всякая санкция является мерой ответственности, а к мерам юридической ответственности относятся только те, которые имеют характер наказания, выполняют штрафную функцию.

Также следует отметить, что взимание пеней направлено именно на восстановление тех потерь, которое несет государство вследствие ненадлежаще исполненной обязанности лицом, обязанным своевременно и в полном объеме уплачивать таможенные пошлины, налоги.

Н.А. Саттарова указывает на то, что правовосстановительные меры нацелены на возмещение ущерба либо нейтрализацию его последствий, которые причинены правонарушением (иными действиями) законным интересам и правам личности². Трудно не согласиться с мнением исследователя, связывая данную точку зрения с пенями, так как их взыскание также направлено и на восстановление ущерба государству от ненадлежаще исполненной обязанности лица уплачивать таможенные пошлины, налоги. На основании приведенных аргументов исследователей представляется логичным выделить компенсационную составляющую пеней в таможенном праве.

Так как пени компенсируют ущерб государственной казны от неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов и, наряду с таможенными пошлинами, налогами, пополняют доходную часть федерального бюджета, следует выделить фискальную составляющую данного платежа. Доходы, администрируемые таможенными органами, в том числе и пени, являются неналоговыми поступлениями и подлежат перечислению в размере 100% в федеральный бюджет (ст.51 БК РФ), что является отличным от налоговых доходов. На основании изложенного

¹ Разгильдиева М.Б. Спорные аспекты восстановительной функции финансово-правовой ответственности // Ленинградский юридический журнал. 2012. № 4. С. 59.

² См.: Саттарова Н.А. Финансово-правовая ответственность: учебное пособие. Казань, 2009. С. 24.

представляется, что пени в таможенном, как и в налоговом праве, выполняют фискально-компенсационную функцию, поскольку эти функции неразрывно связаны между собой.

Угроза начисления пеней в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов мотивирует плательщика к полному и своевременному исполнению возложенной обязанности. Таким образом, следует выделить и стимулирующую функцию пеней в таможенном праве.

Рассматривая вопросы стимулирования фискальнообязанных субъектов к исполнению обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, представляется интересным подход законодателя в Республике Беларусь. Так, Декретом Президента Республики Беларусь от 23 ноября 2017 г. № 7 «О развитии предпринимательства»¹ установлено, что в случае уплаты плательщиком сумм таможенных платежей, специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин, утилизационного сбора, взимаемого таможенными органами, уплата пеней, начисленных на такие суммы, производится в размере, рассчитанном в соответствии с пунктом 4 статьи 52 НК РБ, уменьшенном в два раза.

В силу п.4 ст.52 НК РБ, пени уплачиваются за каждый день просрочки и определяются в процентах от не уплаченных сумм налога, сбора (пошлины) с учетом процентной ставки, равной $1/360$ ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшей в соответствующие периоды неисполнения налогового обязательства. При этом данное положение применяется при условии, что уплата плательщиком производится до принятия таможенными органами решения о взыскании сумм таможенных платежей, специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин, утилизационного сбора или решения по акту

¹ См.: Декрет Президента Республики Беларусь от 23 ноября 2017 г. № 7 «О развитии предпринимательства». [Электронный ресурс]. URL: http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-7-ot-23-nojabrja-2017-g-17533/ (дата обращения: 21.11.2018).

таможенной проверки либо до истечения десяти рабочих дней со дня получения плательщиком указанных решений. Представляется, что данное положение, применяемое в Республике Беларусь, создает условия для стимулирования обязанных лиц к уплате пеней, а также компенсации ущерба казне в более короткие сроки.

Исходя из проведенного анализа, следует резюмировать, что в налоговом и таможенном праве пени выполняют следующие идентичные функции:

1) *стимулирующую* – заключающуюся в побуждении плательщиков к исполнению возложенной на них законом обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов надлежащим образом;

2) *превентивную* – выражающуюся в предупреждении непоступления обязательных платежей в срок, предусмотренный законодательством о налогах и сборах, а также законодательством о таможенном деле;

3) *фискально-компенсационную* – отражающую направленность на пополнение соответствующих бюджетов, компенсацию потерь казны от ненадлежащего исполнения либо неисполнения обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов в предусмотренный законом срок. Следует отметить, что данный платеж направлен на формирование доходов бюджетной системы вне зависимости от того, относится ли он к налоговым или неналоговым доходам, а также администрируется налоговым или таможенным органом. Кроме того, помимо важности доходов от сумм пеней для государственной казны, следует отметить и то, что пени, администрируемые налоговыми органами, в определенной части могут пополнять бюджеты субъектов Российской Федерации, а также местные бюджеты.

Особая значимость фискально-компенсационной функции пеней в налоговом и таможенном праве обуславливает изучение данной категории не

только как меры, реализация которой направлена на обеспечение пополнения казны, но и как фактора, влияющего на финансовую безопасность государства. Однако, прежде чем исследовать институт финансовой безопасности, необходимо остановиться на таком понятии как, экономическая безопасность. В Указе Президента РФ «О стратегии национальной безопасности Российской Федерации»¹ обозначено, что национальная безопасность среди иных видов безопасности включает в себя, прежде всего, экономическую. Это свидетельствует о возведении экономической безопасности в ранг наивысших интересов государства. В связи с этим, данные вопросы широко обсуждаются среди исследователей в сфере экономики и права.

В целях наиболее полного исследования данного вопроса следует обратиться также к исследовательским позициям ученых-экономистов. Так, в частности, А.Е. Яковлев и Г.Н. Соколова связывают экономическую безопасность со способностью экономической системы обеспечивать стабильный экономический рост, а также ее возможностью защитить интересы общества и удовлетворить его потребности². Вместе с тем, представляется, что данное определение не в полной мере раскрывает сущность данного понятия, так как экономическая безопасность государства не может быть сведена лишь к данным явлениям. Наиболее объемным в содержательном плане и в то же время конкретным является определение, которое дает А. Архипов. Ученый раскрывает понятие экономической безопасности как совокупность условий (внутренних и внешних), которые благоприятным образом отражаются на эффективном динамичном росте национальной экономики, «...ее способности удовлетворять потребности

¹ См.: Указ Президента РФ «О стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 1 (ч. II), ст. 212.

² См.: Соколова Г.Н., Яковлев А.Е. Особенности обеспечения экономической безопасности регионов // Дискуссия. 2014. № 2 (43). С.60.

общества, государства, индивида, обеспечивать конкурентоспособность на внешних рынках, гарантирующую от различного рода угроз и потерь»¹.

Таким образом, в экономической науке исследователи связывают экономическую безопасность, прежде всего, со стабильным экономическим ростом, способностью экономической системы обеспечивать интересы государства и общества.

Особый интерес для исследования вызывает финансовая безопасность, которая является частью экономической. Такие исследователи в области экономики и права, как М. Арсентьев, Е.Н. Кондрат, Р.С. Мелешев, Ю.В. Трунцевский и другие, уделяют этому вопросу особое внимание. В частности, Р.С. Мелешев, признавая финансовую безопасность частью экономической, связывает ее с таким обеспечением развития финансовой системы и финансовых отношений и процессов в экономике, при которых обеспечиваются нужные предпосылки для «...социально-экономической и финансовой стабильности развития страны, сохранения целостности и единства финансовой системы, успешного преодоления внутренних и внешних угроз в финансовой сфере»². В связи с этим, исследователем акцентируется внимание на том, что бюджетно-налоговая система наряду с валютно-денежной, кредитно-банковской и фондовым рынком, является одной из важнейших сфер обеспечения как финансовой, так и экономической безопасности в целом. Ю.В. Трунцевский разделяет предыдущую точку зрения в части выделения таких основных сегментов системы финансовой безопасности, как: бюджетно-налоговый, денежно-валютный и кредитно-банковский³. Вышеуказанные позиции содержат в себе основные направления финансовой безопасности; при этом следует отметить единство авторов в определении в качестве ведущего звена финансовой безопасности

¹ *Архипов А., Городецкий А., Михайлов Б.* Экономическая безопасность: оценки, проблемы, способы обеспечения // Вопросы экономики. 1994. № 12. С. 35.

² *Мелешев Р.С.* Налоговое планирование в системе обеспечения финансовой безопасности: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2008. С. 10.

³ См.: *Трунцевский Ю.В.* Финансовая безопасность: понятие и виды финансовых преступлений // Финансы: Теория и Практика. 2007. №2. С. 12.

бюджетно-налоговой сферы как главного источника стабильности и развития государства в данной области. Это объясняется тем, что она является стержневым звеном финансовой безопасности, так как большую долю доходов консолидированного бюджета составляют налоговые и неналоговые платежи.

Следует отметить, что платежи, администрируемые таможенными органами, наряду с налоговыми доходами в существенном объеме пополняют федеральный бюджет.

Значимость бюджетно-налоговой сферы обуславливает необходимость государства с помощью определенных инструментов воздействовать на налогоплательщиков, чтобы пополняя бюджет, быть способным обеспечивать обороноспособность, сохранять суверенитет, развивать социальные сферы, выполнять иные функции. Однако в целях снижения степени рисков и угроз в налоговой сфере государство как налогоплательщик должно рационально и эффективно использовать администрируемые доходы, в том числе в интересах налогоплательщиков¹. Соотношение публичных и частных интересов позволяет снижать риски в исследуемой области. Поэтому видится необходимым обеспечивать такую налоговую нагрузку на налогоплательщика, с одной стороны, и эффективное и достаточное для казны администрирование платежей, которое позволит избежать различных угроз в налоговой сфере. В этой связи следует разделить позицию И.Ю. Тимофеевой. Ученый обосновывает, что модернизация налогового правосознания в современных условиях является главным приоритетом налоговой безопасности. Исследователь убежден, что предложенные изменения могут в значительной степени способствовать декриминализации экономики. Кроме того, они, очевидно, должны быть направлены на снижение стойкой установки общества на неприятие налогов

¹ См.: Голик Е.Н. Налоговая составляющая экономической безопасности государства // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. 2015. № 3. С. 239.

(как обременения). Все это, по мнению автора, будет также способствовать сохранению национального благосостояния¹. Близка к предыдущему исследователю позиция А.А. Цвилий-Буклановой². Ученый определяет налоговую безопасность как такое состояние системы налогообложения, при котором гарантируется защита и развитие всей налоговой системы государства, поступление платежей в бюджет, которые направлены, на обеспечение защиты национальных интересов государства, поддержание социально-экономической стабильности общества и т.д.

Необходимо особо отметить, что вышеуказанные доводы, касающиеся налоговой безопасности, имеют прямое отношение и к таможенной сфере.

Проведенный анализ доктринальных позиций позволяет утверждать, что только гарантированное поступление таможенных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов в бюджет способно обеспечить финансовую безопасность государства. Распространяя это положение до уровня экономической безопасности государства в целом, можно предположить, что регламентированная законодательством и соответственно реализованная на практике фискальная политика выступает условием стабильности государства даже при неблагоприятных условиях. При этом, безусловно, должны учитываться интересы налогоплательщиков и участников внешнеэкономической деятельности при выработке фискальной политики в целях развития делового климата, максимального сокращения сектора теневой экономики и увеличения степени удовлетворения потребностей плательщиков в общественных благах.

Применительно к данному исследованию, необходимо определить роль пеней в механизме обеспечения финансовой безопасности государства. Такая роль обусловлена следующими чертами пеней как одной из категорий обеспечения указанной безопасности:

¹ См.: Тимофеева И.Ю. Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция и методология: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2011. С. 17.

² См.: Цвилий-Букланова А.А. Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2011. С. 8.

- 1) пени предотвращают ущерб от несвоевременной или неполной уплаты таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов;
- 2) пени создают условия для гарантированного взимания платежей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, а также законодательством о таможенном регулировании;
- 3) пени побуждают налогоплательщика / лицо, ответственное за уплату таможенных платежей к исполнению своей обязанности.

Исходя из указанных особенностей, следует заключить, что пени являются одной из мер, реализация которой направлена на финансовую безопасность государства. Данный вывод обусловлен тем, что пени обеспечивают поступление сумм таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов в соответствующие бюджеты, компенсируют ущерб казны от неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате указанных платежей в срок, а также стимулируют налогоплательщиков / лиц, ответственных за уплату таможенных платежей к своевременной и полной уплате обязательных платежей.

Необходимо признать, что определение функций пеней, как в налоговом, так и в таможенном праве и раскрытие их содержания является важной задачей юридической науки и практики. Представляется также значимым правовой анализ сущности соответствующих функций. Тем не менее, использование ограниченного количества функций дает хоть и условную, но определенность, позволяющую исчерпывающе на данный момент времени охарактеризовать данную правовую категорию.

Глава 2. Сравнительно-правовой анализ начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве

2.1. Общие основания установления, начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве

Платежи, администрируемые налоговыми и таможенными органами, составляют основную часть доходов бюджетной системы Российской Федерации. Исходя из того, что «реализация внешней и внутренней политики государством, обеспечение выполнения социально-экономических программ невозможны без соответствующих финансовых ресурсов»¹, на данном этапе становления и развития российского государства доходы, поступающие в бюджет посредством взимания налоговыми и таможенными органами обязательных платежей, имеют особо важное значение.

Доля платежей, администрируемых налоговыми органами, с каждым годом увеличивается, и в последние годы составляет более половины всех доходов государственной казны (приложение 1). Суммы таможенных и иных платежей, перечисляемых ФТС России в доход федерального бюджета, до 2014 г. составляли более половины доходной части федерального бюджета России (приложение 2). Это свидетельствует об особой ценности доходов от этих платежей для российского государства. Помимо фискальной составляющей, значимость платежей, мобилизуемых таможенными органами, обусловлена еще и тем, что они, безусловно, являются действенным со стороны государства регулятором отношений, возникающих в системе внешнеэкономических связей. В Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года² утверждается, что увеличение значения планового показателя по объемам сбора таможенных платежей происходит на фоне роста объемов внешнеторгового товарооборота

¹ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: автореф. дис. ... д-ра. юрид. наук. М., 2000. С. 12.

² См.: Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р (с изм. и доп. от 10 февраля 2018 г., № 207-р) «О стратегии развития таможенной службы до 2020 года» // СЗ РФ. 2013. № 2, ст. 109; 2018. № 8, ст. 1254.

Российской Федерации. Приведенные данные (приложение 2) свидетельствуют о перевыполнении плановых показателей таможенных органов по объемам сбора платежей. Однако в 2015-2017 гг. суммы таможенных и иных платежей, администрируемых таможенными органами, уменьшились, и, следовательно, снизились и значения указанных плановых показателей, что свидетельствует о спаде объемов внешнеторгового оборота России. Это связано со многими факторами, в том числе с принятием рядом государств решений о введении экономических санкций в отношении российских юридических и (или) физических лиц, значительным уменьшением объемов декларирования, сокращением производства многих видов товаров и другими обстоятельствами, оказывающими влияние на характер внешнеторговой деятельности.

Среди всех платежей, аккумулируемых таможенными органами, главную роль в формировании доходной части федерального бюджета играют таможенные платежи, исчерпывающий перечень которых закреплен в ст.46 ТК ЕАЭС. В совокупности указанные в данной норме платежи являются основным источником пополнения государственной казны таможенными органами, и, как утверждает О.Ю. Бакаева, система таможенных платежей применяется в большинстве стран мира, а центральным звеном в ней является таможенная пошлина¹.

Учитывая значимость своевременного и полного формирования казны за счет доходов, администрируемых налоговыми и таможенными органами, особую актуальность приобретает вопрос об углубленном анализе особенностей мер, воздействующих на обязанных субъектов в целях обеспечения поступления обязательных платежей в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 177.

Необходимость подобного анализа обусловлена тем, что первостепенная проблема недостаточного соблюдения налогового и таможенного законодательства заключается в том, что не все субъекты (как физические лица, так и организации) добросовестно выполняют возложенную на них обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов и страховых взносов.

Таблица 1

**Задолженность по налогам и сборам, в бюджетную систему
Российской Федерации¹**

Год	Задолженность по налогам и сборам, в бюджетную систему Российской Федерации, млн. руб.	Задолженность по пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации, млн. руб.	Задолженность по пеням в бюджетную систему Российской Федерации (без учета налоговых санкций), млн. руб.
2012	728,1	319,4	247,8
2013	770	329,0	255,3
2014	802,7	336,1	259,6
2015	827,4	296,7	230,0
2016	1031,7	348,0	269,1
2017	1078,8	266,2	237,8

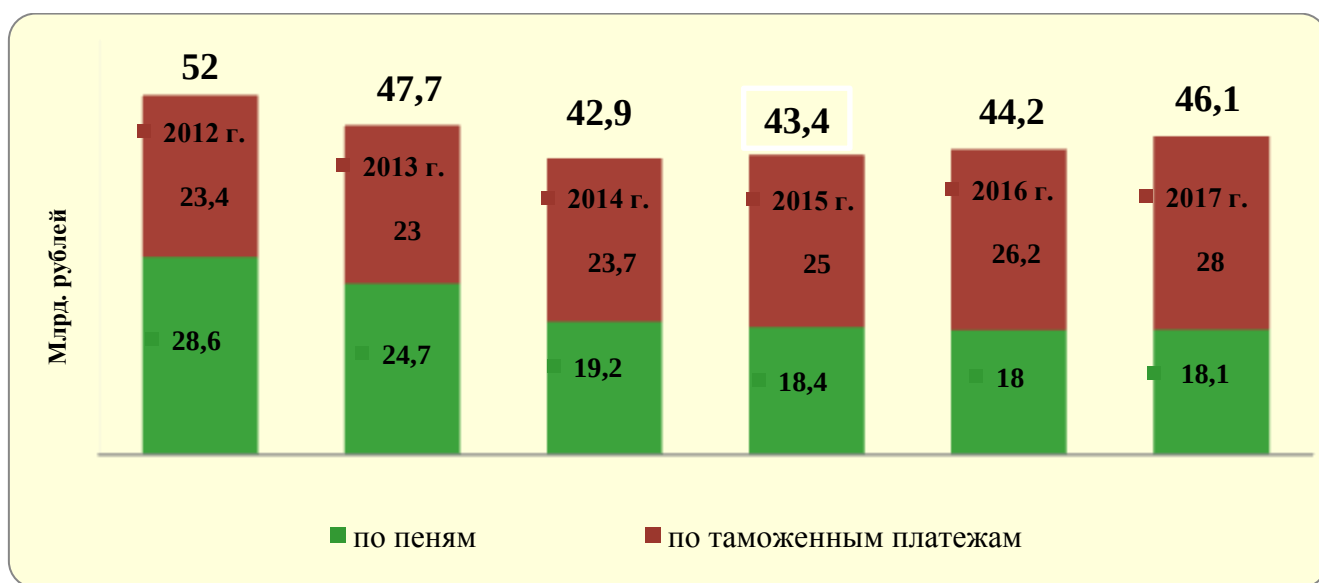
Так, динамика состояния задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и налоговых санкций (табл.1) свидетельствует о том, что проблема неисполнения (ненадлежащего исполнения) налоговой обязанности остается актуальной и в настоящее время.

Официальные статистические данные (рис. 1) подтверждают тезис о том, что проблема неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности

¹ Таблица составлена на основе данных по формам статистической налоговой отчетности, представленных на официальном сайте ФНС России [Электронный ресурс] // URL: https://www.nalog.ru/rn64/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6154429/ (дата обращения: 05.06.2018).

по уплате таможенных пошлин, налогов также остается актуальной, что обуславливает необходимость исследования способствующих исполнению обязанности мер, возложенных на участников внешнеэкономической деятельности, и применяемых в целях обеспечения поступления указанных платежей в федеральный бюджет

Рис. 1. Динамика состояния задолженности по уплате таможенных платежей и пеней в 2012-2017 гг., представленная ФТС России¹



Наиболее востребованной и часто применяемой мерой, направленной на надлежащее исполнение соответствующими субъектами налоговой обязанности, а также обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов являются пени.

В целях наиболее адекватного представления данных понятий в теории финансового права следует проанализировать соотношение понятий «начисление», «уплата» и «взыскание» применительно к пеням в налоговом и таможенном праве. Кроме того, ввиду неопределенности в толковании, представляется важным соотнести понятия «взыскание» и «взимание», которые также используются в нормативных актах.

¹ Данные представлены в ежегодном сборнике «Таможенная служба Российской Федерации в 2017 году». См.: Официальный сайт ФТС России [Электронный ресурс] // URL: <http://customs.ru> (дата обращения: 05.06.2018).

Обращение к словарям позволяет выяснить, что понятие «начислить» означает насчитать, прибавить, вычисляя¹. Следовательно, применительно к исследуемой области, начисление следует толковать как установление (вычисление) сумм пеней, подлежащих уплате ввиду неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов и иных обязательных платежей. Начисление, то есть процесс (процедура) определения размера суммы пеней, которую необходимо уплатить плательщику на счет уполномоченного органа осуществляют налоговые (таможенные) органы.

Понятие «уплата» определяется как в рамках науки налогового, так и таможенного права в соответствии со своей спецификой. Проведенные исследования в данной области² позволяют утверждать о том, что понятие «уплата» в налоговом и таможенном праве подразумевает добровольное совершение лицом действий, направленных на исполнение обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов и иных обязательных платежей, предусмотренных налоговым либо таможенным законодательством. Анализируя данное понятие, И.С. Набирушкина особо подчеркивает, что отличительная особенность уплаты заключается именно в добровольном исполнении обязанности по уплате таможенных платежей, налогов. Автор, формулируя определение уплаты таможенных платежей, указывает на то, что это «совокупность действий плательщика, направленных на добровольное и

¹ См.: *Ожегов С. И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка: 80000 слов и выражений. М., 2006. С. 399.

² См. напр.: *Кучеров И.И.* Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 142; *Сацкихина Т.Ю.* Отдельные основания прекращения налоговой обязанности // Финансовое право. 2007. № 3. С. 24; *Крохина Ю.А.* Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2005. С. 285; *Набирушкина И.С.* Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. С. 49; *Мусаева Х.М., Сиражудинова С.И., Керимова З.А.* Добровольность уплаты налоговых платежей как показатель эффективности деятельности налоговых органов Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2016. № 11. С. 850.

своевременное исполнение обязанности, возникшей в связи с перемещением товаров через таможенную границу»¹.

Основывая свою позицию на имеющихся в научной литературе суждениях, представляется правильным под уплатой пеней понимать комплекс мер, применяемых плательщиком, направленных на добровольное погашение плательщиком задолженности по начисленным пеням в предусмотренный срок.

В случае отсутствия добровольного исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также начисленных пеней, налоговые или таможенные органы вынуждены применять меры по принудительному взысканию. Взыскать – значит заставить уплатить, подвергнуть наказанию, привлечь к ответственности². Следовательно, взыскание предполагает принудительный характер, применяемый вне зависимости от воли подвластного субъекта. Таким образом, под взысканием пеней следует понимать совокупность действий налоговых (таможенных) органов, направленных на принудительное изъятие у обязанного субъекта сумм пеней, ввиду неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате начисленных пеней.

В современной финансово-правовой науке вопрос о соотношении понятий «взимание» и «взыскание» достаточно глубоко проработан. Изученные работы исследователей в налоговой и таможенной сферах³, позволяют сделать вывод о том, что понятие «взимание» предполагает под собой процесс, направленный как на получение определенных сумм от

¹ Набирушкина И.С. Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. Наук. Саратов, 2014. С. 49.

² См.: Ожегов С. И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и выражений. М., 2006. С. 81.

³ См. напр.: Запорожская Л.В. Налогообложение и взимание налогов как внутренняя функция Российского государства (вопросы теории): дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2004. С. 47; Бабаев В.К., Бабаев С.В. Функции современного Российского государства: учебное пособие. Н. Новгород, 2001. С. 32; Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 1999. С. 31; Набирушкина И.С. Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. Наук. Саратов, 2014. С. 53-58.

плательщика в добровольном порядке, так и на взыскание денежных средств с помощью применения уполномоченными органами принудительных мер. Иначе говоря, понятие «взимание» является более широким, чем понятие «взыскание».

На основании изложенного, следует резюмировать, что под взиманием пеней следует понимать комплекс мер, предусматривающих процесс перехода денежных средств на счет уполномоченного органа от лица уплатившего пени (в добровольном порядке), а также совокупность действий налоговых (таможенных) органов по взысканию задолженности по пеням, образовавшейся ввиду неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по их уплате (в принудительном порядке).

Проведенное исследование понятий и терминов, применяемых в юридической литературе, свидетельствует о необходимости четкого разграничения понятий «начисление», «уплата», «взимание» и «взыскание» применительно к такому платежу, как пени. Так, пени начисляются при неисполнении (ненадлежащем исполнении) обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов и иных обязательных платежей, и, могут, как уплачиваться (в добровольном порядке), так и взыскиваться (в принудительном порядке) в случае отсутствия соответствующих действий обязанного лица, направленных на погашение образовавшейся задолженности. Иначе говоря, вне зависимости от того, будут пени уплачены или взысканы, основанием для их начисления является возникшая недоимка по таможенным пошлинам, налогам, сборам и иным обязательным платежам.

Основной отличительной особенностью правового регулирования порядка начисления, уплаты и взыскания пеней в таможенном праве является сложный характер данных правоотношений, так как данный порядок регулируется как нормами права, установленными на уровне ЕАЭС, так и положениями национального законодательства о таможенном деле.

В силу ст. 75 НК РФ, основанием для начисления пеней является просрочка исполнения налоговой обязанности, то есть возникшая недоимка.

Под недоимкой понимается сумма налога, сбора или страховых взносов, которая не была уплачена в срок, предусмотренный законодательством о налогах и сборах (ст.11 НК РФ). При анализе понятия «недоимка» необходимо его сопоставить с таким термином, как «задолженность». Данная необходимость обусловлена тем, что в НК РФ содержится термин «задолженность», однако легальное определение данного понятия в указанном нормативно-правовом акте отсутствует.

В толковом словаре С.И. Ожегова недоимка определяется как не уплаченный в срок налог, сбор¹. Согласно данному источнику задолженность означает наличие долгов, невыполнение обязательств². Вопросу о соотношении понятий «недоимка», «задолженность» и «долг» уделялось внимание как со стороны ученых-юристов, так и со стороны представителей экономической науки. Так, А.В. Галкин на основе анализа норм НК РФ выделяет ряд трактовок понятия «задолженность» применительно к налоговому долгу с позиции равнозначности недоимке; обозначения недоимки и начисленных пеней; обозначения недоимки и в отдельных случаях – части пени; обозначения недоимки, начисленных пеней и налоговых санкций, и, наконец, обозначения недоимки, отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита³.

Действительно, НК РФ неоднозначно подходит к пониманию указанных терминов. Ввиду изложенного, представляется необходимым отметить выводы ученых, исследования которых непосредственно затрагивали проблему содержания термина «налоговая задолженность». Так, К.М. Олигов раскрывает понятие налоговой задолженности как «суммарный объем невыполненных обязательств по уплате законодательно установленных налогов и сборов, начисленных пеней за несвоевременную

¹ См.: Ожегов С. И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений. М., 2003. С. 404.

² См.: Там же. С. 204.

³ См.: Галкин А.В. Понятие налоговой задолженности по российскому законодательству // Финансовое право. 2009. № 10. С. 4.

уплату налогов и сборов, и присужденных штрафных санкций за нарушение налогового законодательства, выраженный в денежной форме»¹. При этом, как справедливо заметил исследователь, в аналитических учетах налоговых органов налоговая задолженность включает в себя сумму задолженности по налоговым платежам в бюджет и задолженности перед бюджетом по пеням и налоговым санкциям.

Близко к позиции предыдущего исследователя мнение А.В. Галкина, который определяет налоговую задолженность как объект налогового правоотношения, который возникает в результате неуплаты обязанным лицом в предусмотренные законом сроки налога, сбора, пеней, штрафа². На основании анализа исследовательских позиций представляется рациональным заключить, что понятие «задолженность» в налоговом праве включает в себя не только суммы не уплаченных в срок и в полном объеме налогов, сборов, страховых сборов, но и суммы пеней, штрафов, а также процентов.

В таможенном праве под недоимкой также следует понимать сумму таможенных пошлин, налогов, которая не была уплачена в срок, установленный законодательством. Вместе с тем, следует отметить, что в пп.5 п.1 ст.6 Закона о таможенном регулировании раскрывается понятие задолженности. Так, в соответствии с данной нормой, под задолженностью понимается сумма денежных средств, включающая в себя таможенные платежи, специальные, антидемпинговые, компенсационные пошлины, пени, проценты и не уплаченная в сроки, установленные международными договорами и актами в сфере таможенного регулирования, законодательством Российской Федерации.

Как видно из указанной нормы, понятие «задолженность» в таможенном законодательстве не включает в себя штрафы, начисленные за

¹ Олигов К.М. Налоговая задолженность: повышение эффективности администрирования // Известия РГПУ им. А.И. Герцена. 2008. № 82-1. С. 252.

² См.: Галкин А.В. Понятие налоговой задолженности по российскому законодательству // Финансовое право. 2009. № 10. С. 4.

неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Представляется, что это обусловлено тем, что Законом о таможенном регулировании в отличие от НК РФ не предусмотрено применение данной меры финансово-правовой ответственности. Поэтому включение в понятие задолженности суммы наложенных штрафов в таможенном праве нецелесообразно.

Согласно п.4 ст.57 ТК ЕАЭС, пени уплачиваются при неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов в срок, установленный данным нормативно-правовым актом. Следует отметить, что в указанной норме ТК ЕАЭС обозначены лишь положения, определяющие основания для уплаты пеней, государство, в котором осуществляется начисление, уплата, взыскание и возврат пеней, а также общие обстоятельства, при которых данный платеж не уплачивается. Касательно вопросов, непосредственно связанных с начислением, уплатой, взысканием и возвратом пеней, - они регулируются национальным законодательством того государства-члена ЕАЭС, в котором подлежат уплате таможенные пошлины, налоги.

Необходимо также отметить, что до вступления в силу ТК ЕАЭС нормы, регулирующие общие положения, касающиеся оснований для уплаты пеней и определяющие государство, в котором они должны быть уплачены, были закреплены в главе 14 ТК Таможенного союза «Взыскание таможенных пошлин, налогов». В настоящее время они представлены в главе 8 ТК ЕАЭС «Сроки и порядок уплаты таможенных пошлин налогов». Вместе с тем, данные изменения следует признать вполне обоснованными с точки зрения построения кодифицированного нормативно-правового акта, так как начисление пеней связано непосредственно с неисполнением либо ненадлежащим исполнением обязанности по уплате таможенных платежей, налогов именно в срок, который предусмотрен законодательством, а не с взысканием указанных платежей.

В случае отсутствия добровольности действий по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов, штрафов и пеней, указанные платежи должны быть взысканы в принудительном порядке. Для правомерного осуществления этой процедуры налоговым (таможенным) органом должны быть поэтапно соблюдены правила, предусмотренные законодательством.

Необходимо отметить, что правовое закрепление механизма принудительного взыскания таможенных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов, штрафов и пеней устанавливается не только нормами налогового и таможенного законодательства, но и административно-процессуального, арбитражно-процессуального и иных отраслей материального и процессуального права.

В силу п.1 ст.70 НК РФ (п.20 ст.73 Закона о таможенном регулировании), обязательным этапом, предшествующим совершению действий налоговых органов (таможенных органов), непосредственно направленных на взыскание, является направление обязанному субъекту требования об уплате налога, сбора, страховых взносов (уведомления о не уплаченных в установленный срок суммах таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней). Только после выполнения данной процедуры налоговые органы (таможенные органы) непосредственно взыскивают задолженность либо в судебном порядке, либо во внесудебном (административном).

Следует отметить, что порядок принудительного взыскания для организаций и индивидуальных предпринимателей отличен от порядка, применяемого к физическим лицам. Положения НК РФ, а также Закона о таможенном регулировании подробно регламентируют порядок принудительного взыскания соответствующих платежей с организаций и индивидуальных предпринимателей. Взыскание налогов, сборов, страховых взносов, а также таможенных и иных платежей, взыскание которых возложено на таможенные органы с организаций и индивидуальных

предпринимателей осуществляется в бесспорном (административном) порядке, что позволяет снизить нагрузку на судебные органы, а также сократить сроки поступления платежей в казну. Исключением являются лишь случаи, содержащиеся в ст.45 НК РФ (в налоговом праве), а также п.3 ст.71 Закона о таможенном регулировании (в таможенном праве).

Обладающие особым налогово-правовым статусом нотариусы, занимающиеся частной практикой, а также адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, не являются индивидуальными предпринимателями, однако обязаны уплачивать налоги в порядке, предусмотренном для таких лиц. Вместе с тем, в письме Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 9 января 2018 г. N 03-02-08/1 «О взыскании страховых взносов на обязательное пенсионное страхование с адвокатов»¹ разъяснено, что взыскание платежей, регулируемых НК РФ, производится в порядке, предусмотренном для физических лиц.

По общему правилу взыскание задолженности *с физических лиц*, как в налоговом, так и в таможенном праве осуществляется в судебном порядке. Необходимо отметить, что со вступлением в силу Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации² (далее – КАС РФ), судебный порядок взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц регламентирован нормами административно-процессуального, а не гражданско-процессуального законодательства. При этом, налоговые (таможенные) органы, как органы, наделенные функциями по контролю за уплатой таможенных пошлин, налогов, сборов и иных обязательных платежей, вправе обратиться в суд с административным

¹ См.: Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 9 января 2018 г. N 03-02-08/1 «О взыскании страховых взносов на обязательное пенсионное страхование с адвокатов» // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 12.10.2018).

² См.: Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08 марта 2015 г. № 21-ФЗ (с изм. и доп. от 19 июля 2018 г., № 213-ФЗ) // СЗ РФ. 2015. № 10, ст.1391; 2018. № 30, ст. 4548.

исковым заявлением при соблюдении следующих условий, предусмотренных п.1 ст.286 КАС РФ:

- 1) наличия у физических лиц задолженности по обязательным платежам;
- 2) неисполнения требования контрольного органа об уплате взыскиваемой денежной суммы в добровольном порядке;
- 3) пропуска указанного в таком требовании срока уплаты денежной суммы;
- 4) отсутствия в федеральном законе иного порядка взыскания обязательных платежей и санкций.

Таким образом, налоговым (таможенным) органом до подачи соответствующего заявления в суд общей юрисдикции должны быть последовательно соблюдены правила, предусмотренные законодательством.

Выявленные особенности юридической конструкции пени позволяют выделить три основания для правомерного взыскания пеней:

- 1) нормативное основание, которое обусловлено установлением в НК РФ (ТК ЕАЭС, Законе о таможенном регулировании) нормы, реализация которой позволяет начислить пени;
- 2) фактическое основание, предполагающее наличие просрочки по уплате налогов, сборов, страховых взносов, а также таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин;
- 3) процессуальное основание (вынесение требования об уплате налогов, сборов и иных платежей/направление уведомления о не уплаченных в установленный срок суммах таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней).

Наличие случаев излишней уплаты/взыскания налогов, сборов, страховых взносов, штрафов, пеней (в налоговом праве), а также переплаты таможенных пошлин, налогов и иных платежей (в таможенном праве) в большей сумме, чем это полагается в соответствии с законодательством обуславливает необходимость исследования проблемы зачета/возврата

излишне уплаченных/взысканных сумм пеней в налоговом и таможенном праве.

К переплате могут привести действия как самого обязанного субъекта, так и налоговых/таможенных органов. В налоговых правоотношениях наиболее часто встречаются следующие случаи излишней уплаты налогов и иных платежей:

- 1) неправильный расчет налогов: неточность при исчислении налоговой базы, применение неправильной ставки налога и т.п.
- 2) ошибки при заполнении платежных поручений на уплату налога, пеней, штрафов, которые повлекли перечисление их в бюджет в излишней сумме.
- 3) внесение в налоговое законодательство изменений, действие которых распространяется на прошлые периоды.
- 4) выявление уменьшения сумм налога по итогам налогового периода.
- 5) изменение режима налогообложения и др.¹

Анализируя правоприменительную деятельность таможенных органов и судебную практику по данному вопросу, О.Ю. Бакаева выделяет ситуации, при которых возникает переплата таможенных пошлин, налогов и иных денежных средств, администрируемых таможенными органами:

- 1) неправильное исчисление налогово-пошлинной базы;
- 2) неверный расчет таможенной стоимости;
- 3) арифметические и иные ошибки при исчислении таможенных пошлин, налогов;
- 4) вина таможенных органов, взыскавших с лица излишние суммы².

Факт излишней уплаты может обнаружить как фискальнообязанное лицо, так и налоговые (таможенные) органы.

¹ См.: Путеводитель по налогам. Практическое пособие по зачету и возврату налогов (пеней, штрафов) // СПС «Консультант Плюс».

² См.: Бакаева О.Ю. Спорные вопросы возврата (зачета) таможенных пошлин, налогов и иных денежных средств // Вопросы экономики и права. 2014. № 7. С. 19.

Исследовав правовую природу обязательства по зачету и (или) возврату излишне уплаченных/взысканных сумм в налоговом праве, С.Н. Эльдаров пришел к выводу о том, что «возврат переплаты, по своей природе, представляет собой полное восстановление имущественных прав налогоплательщика». Зачет излишне уплаченных сумм является внедоговорным обязательством и выступает в качестве одной из форм возврата переплаты¹. Представляется, что данные положения могут быть применимы в полной мере и к таможенным правоотношениям.

Отношения, связанные с зачетом (возвратом) излишне уплаченных платежей, в налоговом праве регулируются положениями главы 12 НК РФ, в таможенном праве – положениями главы 10 ТК ЕАЭС и главы 11 Закона о таможенном регулировании.

Правовое регулирование порядка зачета (возврата) излишне уплаченных сумм в налоговом и таможенном праве имеют определенное сходство. Во-первых, это обусловлено тем, что данные отношения направлены на восстановление имущественных прав налогоплательщика либо участника внешнеэкономической деятельности, а во-вторых, сама процедура возврата (зачета) излишне уплаченных сумм является практически идентичной.

Следует отметить, что возврат (зачет) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы, производится в форме их зачета в счет авансовых платежей.

На основании проведенного анализа следует резюмировать, что основанием для начисления пеней является просрочка исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов и иных обязательных платежей, то есть возникшая недоимка. Обязанному субъекту предоставляется возможность уплаты задолженности, в том числе пеней в

¹ Эльдаров С.Н. Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм. Финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 10.

добровольном порядке. В случае отсутствия добровольных действий, направленных на погашение задолженности, налогоплательщику направляется требование об уплате налогов, сборов и иных платежей (плательщику таможенных платежей – уведомление о не уплаченных в установленный срок суммах таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней). Сумма и сроки уплаты должны быть указаны в требовании об уплате либо в уведомлении. При неисполнении указанного требования/уведомления задолженность взыскивается в принудительном порядке. В настоящий момент данная процедура осуществляется либо в судебном порядке (для физических лиц), либо в административном (по общему правилу для организаций и индивидуальных предпринимателей). При принудительном взыскании должны быть соблюдены правила, связанные с применением определенных последовательных действий налоговых (таможенных) органов, которые различаются в зависимости от области правоотношений.

В случае, если суммы уплаченных (взысканных) налогов, сборов, страховых взносов, штрафов, пеней (в налоговом праве), а также таможенных пошлин, налогов и иных платежей (в таможенном праве) превышают размер, предусмотренный законодательством, то возможен возврат указанных сумм в порядке, предусмотренном законодательством.

2.2. Особенности начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом праве

В налоговом праве существуют определенные особенности, связанные с порядком начисления, уплаты и взыскания пеней. Несмотря на множество сходных аспектов с данными элементами юридической конструкции пеней в таможенном праве, следует выделить и частные проблемы, касающиеся нормативного закрепления данных вопросов в налоговом законодательстве.

Выделяя особенности установления пеней в законодательстве о налогах и сборах, следует обратиться к положению п.1 ст.75 НК РФ, в соответствии с которым пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов, *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.

В соответствии с п.1 ст. 46 ТК ЕАЭС к таким налогам относятся налог на добавленную стоимость, а также акцизы (акцизный налог или акцизный сбор), взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Союза. Исходя из того, что ввоз товаров на территорию Союза предполагает их перемещение через таможенную границу Союза, буквальное толкование п.1 ст.75 НК РФ может привести к ошибочному выводу о том, что пени за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате налогов, входящих в систему таможенных платежей, должны начисляться в соответствии с данной нормой.

При этом в п.1 ст. 72 Закона о таможенном регулировании закрепляется обязанность плательщика либо лица, несущего солидарную обязанность, уплатить пени в случае ненадлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин в сроки, установленные Кодексом Союза и актами в сфере таможенного регулирования и (или) законодательством Российской

Федерации о таможенном регулировании. Таким образом, в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате налогов, входящих в систему таможенных платежей, пени должны начисляться в соответствии с правилами, определенными законодательством о таможенном регулировании.

Так, несмотря на наличие общих норм законодательства о налогах и сборах, а также законодательства о таможенном регулировании, разграничивающих правовое регулирование отношений по уплате обязательных платежей в области таможенного дела, существуют проблемы, возникающие при правовом закреплении начисления пеней, взимаемых в связи с неисполнением (ненадлежащим исполнением) обязанности по уплате налогов, входящих в систему таможенных платежей. Ввиду изложенного, представляется целесообразным дополнить п.1 ст. 75 НК РФ абзацем, толкование которого позволит однозначно определить, что обязанность лица по уплате пеней, начисляемых в случае ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, а также акцизов (акцизного налога или акцизного сбора), взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию Союза возникает в соответствии с нормами, установленными Кодексом Союза и актами в сфере таможенного регулирования и (или) законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании.

Таким образом, предлагается дополнить п.1 ст. 75 НК РФ следующим абзацем: «Пени, начисляемые в случае несвоевременной уплаты причитающихся сумм налогов, взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного Союза, устанавливаются в соответствии с Таможенным кодексом Евразийского экономического союза и актами в сфере таможенного регулирования и (или) законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании».

В связи со вступлением в силу с 1 января 2017 г. главы 34 НК РФ «Страховые взносы в Российской Федерации», пени могут быть начислены

на суммы не уплаченных (уплаченных не в полном объеме) в срок страховых взносов и распространяться на плательщиков страховых взносов¹. Это обусловлено тем, что помимо не уплаченных в срок сумм налога или сбора, недоимка может включать в себя и суммы страховых взносов, не уплаченных в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Также, пени подлежат начислению и в случае неуплаты предварительных платежей по налогу в полном объеме в сроки, предусмотренные налоговым законодательством. При этом пени на неуплаченную сумму авансовых платежей начисляются в аналогичном порядке с налогом. Данная ситуация возможна когда пени начисляются в связи с неуплатой (неполной уплатой) сумм авансовых платежей *в течение* налогового периода, а впоследствии, *по итогам* этого налогового периода, оказывается, что сумма начисленного налога оказалась меньше/больше авансовых платежей. При разрешении подобных споров Пленум ВАС РФ придерживается позиции, согласно которой пени за неуплату таких авансовых платежей должны быть соразмерно уменьшены/увеличены².

¹ Анализ научной литературы позволяет выявить неоднозначность позиций исследователей в вопросе о целесообразности установления страховых взносов в НК РФ, а также касательно правовой природы страховых взносов. См., напр.: *Беликов Е.Г.* Правовая природа страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды // Вестник Саратовской государственной академии права. 2011. №4 (80). С. 183-187; *Бит-Шабо И.В.* Концептуальные проблемы финансово-правового регулирования деятельности государственных социальных внебюджетных фондов: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2015. 55 с.; *Гриценко В.В.* К дискуссии о правовой природе страховых взносов // Вестник СГЮА. 2015. № 4 (105). С. 225-228; *Гутарина О.В.* Правовая сущность страховых взносов на обязательное социальное страхование // Публично-правовые исследования. 2013. № 4. С. 73-95; *Кравченко И.А.* Теоретические и практические аспекты правового регулирования ответственности плательщиков страховых взносов в системе финансового права // Социум и власть. 2017. №1 (63). С. 112; *Кузнецова Н.В.* Страховые взносы: исторические аспекты и нововведения // Научный журнал КубГАУ. № 123 (09). 2016. С. 12; *Покачалова Е.В.* Страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды и налоги в РФ: особенности правовой природы // Федеральный научно-практический журнал «Налоги». 2014. № 1. С. 29-33.

² См.: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://arbitr.ru/as/pract/post_plenum/91622.html (дата обращения: 05.01.2018).

Необходимость начисления пеней как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате авансовых платежей обусловлена следующими факторами:

- 1) авансовые платежи представляют собой часть налога, который подлежит уплате в течение соответствующего налогового периода;
- 2) поступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации за счет уплаченных авансовых платежей вызвано необходимостью равномерного поступления доходов в казну;
- 3) нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться как основание для привлечения лица к налоговой ответственности и др.

Таким образом, если уплата авансовых платежей необходима для формирования государственной казны, и за их неуплату (неполную уплату) лицо не привлекается к ответственности, нужен инструмент, позволяющий обеспечить исполнение обязанности по уплате «промежуточных» платежей. Таким инструментом оправданно являются пени.

Необходимо отметить, что возникновение недоимки не всегда предполагает начисление пеней. Так, в соответствии с п.3 ст. 75 НК РФ, пени не подлежат начислению в случае, если налогоплательщик не мог исполнить надлежащим образом обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов в силу того, что в отношении его имущества был наложен арест или были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по его счетам. Данное правило подлежит использованию только к тому периоду, в течение которого была применена обеспечительная мера. Однако в данном случае следует отметить несколько особенностей:

во-первых, факт наложения ареста на имущество не является основанием для автоматического приостановления начисления пеней, так как для приостановления их начисления необходимо установить причинно-следственную связь между невозможностью погашения недоимки и наложением ареста;

во-вторых, приостановление расходных операций не является основанием для неначисления пеней при возможности налогоплательщика уплачивать недоимку;

в-третьих, пени не подлежат начислению, в случае если в отношении налогоплательщика были применены одновременно и обеспечительные меры в виде приостановления операций по его счетам, и арест имущества;

П.8 ст.75 НК РФ содержит еще одно правило освобождения от начисления налоговыми органами пеней. Это возможно, если недоимка возникла по причине выполнения обязанным субъектом письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты обязательного платежа или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, которые представлены финансовым, налоговым либо иным уполномоченным государственной власти в пределах его компетенции, и (или) в результате выполнения обязанным субъектом мотивированного мнения налогового органа, который был направлен ему в ходе проведения налогового мониторинга. При этом в случае, если такие разъяснения или мотивированное мнение налогового органа были составлены на основе неполной или недостоверной информации, представленной обязанным субъектом, то данное правило не подлежит применению.

В случае, когда для применения вышеуказанных правил отсутствуют основания, пени подлежат начислению и должны быть уплачены фискальнообязанным лицом. В силу п.3 ст.75 НК РФ пеня начисляется, за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога по день исполнения обязанности по его уплате *включительно*. Сумма пеней, начисленных на недоимку, не может превышать размер этой недоимки.

Следует отметить, что до вступления в силу Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской

Федерации о налогах и сборах»¹ в НК РФ не закреплялась норма, согласно которой следовало бы определять время прекращения начисления пеней.

Ввиду указанного пробела в праве наблюдались различные противоречия в правоприменительной и судебной практике, о которых не раз упоминали ученые (Л.В. Завгородняя², В.А. Кинсбургская³ и др.). Так, позиция Минфина России сводилась к тому, что нормы НК РФ не предусматривали начисление пеней за день, в котором просрочка исполнения обязанности отсутствует, следовательно, в день погашения недоимки в силу п.3 ст.45 НК РФ просрочка исполнения обязанности по уплате обязательных платежей отсутствует⁴.

Аналогичной позиции придерживалась ФНС России, так как при закреплении в Приказе⁵ примера расчета пеней прослеживается отсутствие начисления пеней в день погашения недоимки. Однако разъяснения, отраженные в п.57 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», закрепляют, что «начисление пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки».

По поводу данных противоречий следует отметить точку зрения Л.В. Завгородней. Критикуя позицию Минфина России, ученый справедливо

¹ См.: Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2018. № 49 (ч. I), ст. 7496.

² См.: Завгородняя Л.В. Правовая характеристика пени как способа обеспечения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов // Северо-Кавказский юридический вестник. 2017. № 3. С. 137

³ См.: Кинсбургская В.А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.01.2018)

⁴ См.: Письмо Департамента налоговой и таможенной политика Минфина России от 5 июля 2016 г. № 03-02-07/39318 «О количестве дней просрочки платежа для расчета пеней за несвоевременную уплату налога (сбора)» // Нормативные акты для бухгалтера. 2016. № 19.

⁵ См.: Приказ ФНС России от 18 января 2012 № ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня» // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 17.01.2018).

заметил, что «...если налогоплательщик не уплатил налог в срок, а уплатил его на следующий день, то, руководствуясь предложенным разъяснением, пеня в отношении такого лица начисляться вовсе не будет». Разделяя мнение о том, что пени должны начисляться за день погашения недоимки, В.А. Кинсбургская указывает на компенсационное предназначение пеней, которое нацелено на возмещение ущерба, причиненного государству вследствие неисполнения (ненадлежащего исполнения) налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов.

Более того, п.8 ст.6.1 НК РФ закрепляет, что действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Так, в случае, если налогоплательщик погасит недоимку позднее 24 часов последнего дня срока, потери казны за время, в течение которого он не исполнял обязанность по уплате образовавшейся задолженности по налогам, сборам и страховым взносам, должны быть компенсированы. В случае же отсутствия начисления пеней в день погашения недоимки, фискально-компенсационная функция пеней за данный период (с 00:00 по время уплаты недоимки) не будет проявляться.

На основании изложенного представляется вполне оправданным подход законодателя в части нормативного закрепления периода, в течение которого подлежат начислению пени, и включения дня погашения недоимки в срок начисления пеней. Данный вывод следует из того, что пени начисляются на сумму недоимки, а недоимка, как уже было отмечено, это суммы не уплаченных полностью и в срок налогов, сборов и иных обязательных платежей. Таким образом, в случае погашения недоимки основания для дальнейшего начисления пеней отсутствуют.

При определении исследуемого периода следует также признать вполне рациональным и обоснованным подход законодателя в таможенном праве. Так, п. 11 ст. 72 Закона о таможенном регулировании закрепляет, что пени начисляются таможенным органом за период, который начинается со дня, следующего за днем истечения срока исполнения обязанности по уплате

таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин и процентов, по день:

1) проведения такого начисления включительно, - если на день начисления пеней обязанность по уплате таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин и процентов не исполнена;

2) исполнения обязанности по уплате таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин и процентов включительно, - если на день начисления пеней такая обязанность исполнена.

При неисполнении (ненадлежащем исполнении) обязанности по уплате налоговой задолженности налоговые органы взыскивают ее в принудительном порядке. Несмотря на то, что ранее были обозначены общие положения взыскания налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, а также процентов, следует выделить отличительные особенности, касающиеся налоговых правоотношений. Сравнительно-правовой анализ соответствующих положений показывает, что судебный порядок взыскания задолженности с физических лиц, кроме индивидуальных предпринимателей, в налоговом и таможенном праве не обладает ярко выраженными специфичными чертами. Однако внесудебный (административный) механизм взыскания налоговой задолженности с организаций и индивидуальных предпринимателей в налоговом праве отличается от подобной процедуры, применяемой в таможенных правоотношениях. Анализируя наделение налоговых органов полномочием по бесспорному взысканию налоговой задолженности с организаций и индивидуальных предпринимателей, Конституционный суд Российской Федерации приходит к выводу, что оно правомерно в той степени, «...в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций, и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы

человека и гражданина»¹. По мнению Е.М. Суховеева «бесспорный характер взыскания недоимки и пени с юридического лица или индивидуального предпринимателя вытекает из обязательного (принудительного) характера налога в силу закона»². Так, в случае неисполнения требования об уплате налога, налоговый орган принимает в установленном порядке решение о взыскании налоговой задолженности, на основании которого производится ее взыскание.

Порядок производства принудительного взыскания регламентирован статьями 46 – 48 НК РФ. В налоговом праве, также как и в таможенном, предшествующим принудительному взысканию этапом является направление фискальнообязанному субъекту требования об уплате налога. В случае его неисполнения, взыскание налоговой задолженности осуществляется налоговыми органами за счет денежных средств и иного имущества налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов), налогового агента. При этом ст. 47 НК РФ регламентирует определенную последовательность действий при взыскании налоговой задолженности за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Обращение взыскания на налоговую задолженность за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, а также за счет его электронных денежных средств выступает одной из действенных принудительных мер, цель применения которой заключается в погашении недоимки и пеней. Обращение взыскания на имущество налогоплательщика-должника осуществляется в целях принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и представляет собой совокупность действий,

¹ См.: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 № 20-П «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» // СЗ РФ. 1997. № 1, ст. 197.

² Суховеев Е.М. Взыскание недоимки по налогам и сборам за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банках // Бизнес в законе. 2011. № 1. С. 45.

применяемых налоговыми органами в отношении фискальнообязанных субъектов, которые не исполняют в срок обязанность по уплате налога¹.

На основании изложенного следует резюмировать, что основанием для начисления пеней в налоговом праве является наличие неисполненной надлежащим образом обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, а также неуплата предварительных платежей по налогу в полном объеме в предусмотренный срок.

Наличие проблем правопонимания и толкования п.1 ст. 75 НК РФ обуславливает целесообразность внесения дополнений в указанную норму. Так, предлагается нормативно закрепить, что обязанность лица по уплате пеней, начисляемых в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате налогов, входящих в систему таможенных платежей, возникает в соответствии с нормами, установленными Кодексом Союза и актами в сфере таможенного регулирования и (или) законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании.

Особенностью законодательного регулирования пеней в налоговом праве до вступления соответствующих изменений в НК РФ являлось отсутствие установления времени прекращения их начисления. Анализ доктринальных позиций, законодательства и практики его применения показал, что начисление пеней должно прекращаться со следующего дня после фактического погашения недоимки. Таким образом, следует признать вполне рациональным и обоснованным подход законодателя относительно внесения соответствующих изменений в п.3 ст. 75 НК РФ, ввиду того, что только в случае погашения недоимки, основания для дальнейшего начисления пеней отсутствуют.

Кроме этого, в налоговом праве порядок взыскания налоговой задолженности с организаций и индивидуальных предпринимателей

¹ См.: Матюшин А.В. Правовое регулирование обращения взыскания на имущество налогоплательщиков: теория и практика: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 9.

отличается от подобной процедуры, применяемой в таможенных правоотношениях.

2.3. Особенности начисления, уплаты и взыскания пеней в таможенном праве и их распределения между государствами-членами ЕАЭС

Создание и функционирование ЕАЭС способствовало реформированию законодательства в области таможенного дела. Несмотря на совершенствование норм, регулирующих таможенные правоотношения, в таможенном праве прослеживаются значимые проблемы, возникающие при правовом закреплении начисления, уплаты, взыскания, а также распределения уплаченных/взысканных пеней между государствами-членами ЕАЭС. Ввиду этого, в первую очередь представляется необходимым провести сравнительно-правовой анализ специфики определения суммы пеней, подлежащих уплате в рамках ЕАЭС. Данная необходимость обусловлена тем, что в национальном законодательстве государств-членов ЕАЭС наблюдаются существенные различия в части регулирования правоотношений указанной области.

Так, согласно п.4 ст.102 Закона Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» исчисление пеней производится в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь. В силу п.4 ст.52 НК РБ, пени уплачиваются за каждый день просрочки и определяются в процентах от не уплаченных сумм налога, сбора (пошлины) с учетом процентной ставки, равной $1/360$ ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшей в соответствующие периоды неисполнения налогового обязательства.

Отличительной особенностью определения размера пеней в Республике Казахстан является то, что в соответствии с п.2 ст. 124 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном регулировании в Республике Казахстан», данный платеж начисляется за каждый день просрочки уплаты таможенных платежей, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин начиная со дня, следующего за днем окончания сроков уплаты таможенных платежей, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, включая день уплаты, в размере 1,25-кратной

официальной ставки рефинансирования, установленной Национальным Банком Республики Казахстан, за каждый день просрочки.

По общему правилу, предусмотренному п.2 ст.115 Закона Республики Армения «О таможенном регулировании», в случае задержания уплаты таможенных пошлин, налогов за каждый календарный просроченный день от плательщика взимается пеня в размере 0,15 процентов от суммы просроченных таможенных пошлин, налогов, но не более чем для 365 дней.

Наконец, п.1 ст.202 Закона Кыргызской Республики «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике»¹ предусматривает, что за исключением законодательно определенных случаев, пеня начисляется за каждый календарный день просрочки уплаты таможенных платежей, начиная со дня, следующего за днем истечения сроков уплаты таможенных платежей, по день исполнения обязанности по уплате таможенных платежей либо по день принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки включительно, в размере 0,09 процента от суммы не уплаченных таможенных платежей.

В Российской Федерации, согласно п.7 ст.72 Закона о таможенном регулировании, пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин начиная со дня, следующего за днем истечения такого срока. Размер пеней определяется путем применения ставки пеней и базы для их исчисления, равной сумме таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, обязанность по уплате которых не исполнена. В соответствии с п.10 ст. 72 указанного нормативно-правового акта, по общему правилу, ставка пени принимается равной одной трехсотшестидесятой ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации, действующей на день ее применения. Вместе с тем, в

¹ См.: Закон Кыргызской Республики от 31 декабря 2014 г. № 184 «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике» (с изм. от 06 июня 2017 г. №99) // Эркин Тоо. 2015. № 8; 2017. № 71.

случаях, определенных п. 11 ст. 72 Закона о таможенном регулировании, ставка пени может приниматься равной одной сотой ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации, действующей на день ее применения.

Необходимо отметить, что правила начисления пеней в российском таможенном праве, в частности определения размера данного платежа, претерпели трансформацию. Несмотря на то, что размер пеней, подлежащих уплате во все периоды становления российского таможенного законодательства, был привязан к сумме неисполненной либо ненадлежаще исполненной обязанности, ТК РФ 1993 г. определял, что пени взыскиваются за время задолженности в размере 0,3 процента суммы недоимки за каждый день просрочки, включая день уплаты или взыскания в бесспорном порядке. Так, только со вступлением в силу ТК РФ 2003 г.¹ размер данного платежа стал «привязываться» к ставке рефинансирования ЦБ РФ. Данная тенденция сохранилась и в настоящее время.

Сравнительно-правовой анализ национального законодательства о таможенном регулировании государств-членов ЕАЭС позволяет констатировать, что при определении размера пеней, подлежащих уплате, в рамках ЕАЭС отсутствует единый подход к пониманию соотношения понятий «начисление», «уплата» и «взимание». Подходя формально к этому вопросу, следует отметить, что в Российской Федерации, Республике Казахстан и Кыргызской Республике пени *начисляются*, в Республике Беларусь пени *уплачиваются*, а в Республике Армения данный платеж *взимается*.

Ранее был проведен анализ соотношения понятий «начисление», «уплата», «взимание» и «взыскание». На основании сформулированных выводов следует признать, что при правовом закреплении оснований возникновения обязанности по уплате пеней, а также при определении

¹ См.: Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. N 61-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2010 г. №311-ФЗ) (утратил силу) // СЗ РФ. 2003. № 22, ст. 2066; 2010. № 48, ст. 6252.

размера суммы пеней подлежащих уплате, рационально использовать понятие «*начисление пеней*».

Из буквального толкования п.4 ст.57, п.6 ст.74, п.3 ст.270 ТК ЕАЭС нельзя однозначно сделать вывод о том, что пени могут быть взысканы в принудительном порядке, так как в указанных нормах ТК ЕАЭС используются словосочетания «уплачиваются пени», «пени не уплачиваются», что предопределяет исключительно добровольность их уплаты. Данный вывод обусловлен тем, что уплата таможенных пошлин, налогов и начисленных пеней в полном объеме исключает их взыскание. Применяя в данных нормах понятие «начисляются» взамен «уплачиваются», законодатель не предусматривал бы исключительно добровольный способ перечисления пеней в бюджет.

Следует отметить, что ввиду «некорректного» изложения смысла в вышеуказанных нормах, лица, не обладающие специальными познаниями в области права, в данном случае могут быть введены в заблуждение. В юридической науке этот вопрос всегда стоит достаточно остро. Так, стоит разделить позицию Н.В. Белоконов касательно того, что «...общей целью законодательной техники является достижение доступности текста правовых норм с точки зрения их смысла, что, впрочем, не должно идти в ущерб его юридической точности, исказить смысл закона»¹.

На основании вышеизложенного, представляется целесообразным внести изменения в п.4 ст.57, п.6 ст.74, п.3 ст.270 ТК ЕАЭС и словосочетания «уплачиваются пени», «пени не уплачиваются» в указанных нормах заменить словосочетаниями «начисляются пени», «пени не начисляются».

Особого внимания заслуживает тот факт, что в рамках ЕАЭС неуплата таможенных пошлин, налогов в предусмотренный срок в каждом из государств-участников данного интеграционного объединения влечет разные

¹ Белоконов Н.В. Лингвистические ошибки в нормативно-правовых документах // [Электронный ресурс]. URL: <http://law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1120608> (06.12.2017).

последствия для обязанного лица в части размера сумм пеней, подлежащих уплате.

Таблица 3

Соотношение сумм пеней в государствах-членах ЕАЭС за возникшую недоимку в размере 10000 рублей в эквиваленте за просрочку исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин на 30 календарных дней

Государство-член ЕАЭС	Формула расчета пеней	Ставка рефинансирования (ключевая ставка) по состоянию на 19 декабря 2018 г., % ¹	Сумма начисленных пеней в эквиваленте, руб.
Российская Федерация	$P = C * D * (C_{\text{т.}}\% / 360)$	7,75 ²	64,6
Республика Беларусь	$P = (C * D * C_{\text{т.}}\%) / 360$	10 ³	83,3
Республика Казахстан	$P = C * D * (C_{\text{т.}}\% / 365) * 1,25$	9,25 ⁴	95,0
Кыргызская Республика	$P = C * D * 0,09 / 100$	Размер пени не привязан к ставке рефинансирования	270,0
Республика Армения	$P = C * D * 0,15 / 100$	Размер пени не привязан к ставке рефинансирования	450

Где: П – сумма пеней; С – сумма недоимки; Д – количество дней;
Ст. - ставка рефинансирования (ключевая ставка)

¹ Расчеты произведены при условии неизменности ставки рефинансирования (ключевой ставки) в период всего периода просрочки уплаты таможенных пошлин, налогов.

² См.: Официальный сайт Центрального Банка Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <https://www.cbr.ru/press/keypr/> (дата обращения: 19 декабря 2017).

³ См.: Официальный сайт Национального Банка Республики Беларусь [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nbrb.by/statistics/MonetaryPolicyInstruments/RefinancingRate> (дата обращения: 19 декабря 2017).

⁴ См.: Официальный интернет-ресурс Национального Банка Республики Казахстан [Электронный ресурс]. URL: <http://nationalbank.kz/?docid=753&switch=russian> (дата обращения: 19 декабря 2018).

Как видно из приведенных данных (табл.3), указанные суммы за возникновение одной и той же недоимки в разных государствах-членах ЕАЭС различны. При этом указанные различия могут быть достаточно существенными.

Указанные обстоятельства требуют обращения к анализу особенностей зачисления пеней, начисленных на суммы ввозных таможенных пошлин в рамках ЕАЭС. Так, согласно ст.26 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.¹ (далее – Договор), уплаченные (взысканные) суммы ввозных таможенных пошлин подлежат зачислению и распределению между бюджетами государств-членов ЕАЭС.

Зачисление и распределение сумм ввозных таможенных пошлин, их перечисление в доход бюджетов государств-членов осуществляются в порядке, предусмотренным приложением №5 к Договору (Протокол о порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)², их перечисление в доход бюджетов государств-членов). В указанном Протоколе закреплено, что такой механизм применяется также в отношении сумм пеней (процентов), начисленных на суммы ввозных таможенных пошлин в случаях и порядке, предусмотренных в соответствии с регулируемыми таможенные правоотношения международными договорами и актами, составляющими право Союза.

В счет уплаты ввозных таможенных пошлин могут быть зачтены налоги и сборы, а также иные платежи (за исключением специальных,

¹ См.: Договор о Евразийском экономическом союзе: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. (с изм. от 12 августа 2017 г.), ратифицирован Федеральным законом от 3 октября 2014 г. № 279-ФЗ. [Электронный ресурс] – URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 05.12.2017).

² См.: Приложение № 5 к Договору о Евразийском экономическом союзе «Протокол о порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), их перечисления в доход бюджетов государств-членов»: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.). [Электронный ресурс] – URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 05.12.2017).

антидемпинговых и компенсационных пошлин), подлежащие уплате в соответствии с законодательством государства-члена, поступившие на единый счет уполномоченного органа. Так, пени с ввозных таможенных пошлин зачисляются и распределяются в таком же порядке, как и сами таможенные пошлины (иные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие). Они распределяются между государствами-членами ЕАЭС согласно нормативам в следующих размерах: Республика Армения - 1,11 процента; Республика Беларусь - 4,56 процента; Республика Казахстан - 7,11 процента; Кыргызская Республика - 1,9 процента; Российская Федерация - 85,32 процента. Однако, пени, начисленные за неуплату или несвоевременную уплату остальных таможенных платежей (налога на добавленную стоимость, акцизов, таможенных сборов, вывозных таможенных пошлин) зачисляются в бюджет государства, в котором обязанность по уплате не исполнена, либо ненадлежаще исполнена (за исключением пеней, начисленных на специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, установленных Евразийской экономической комиссией).

Так, правовое регулирование начисления пеней носит комплексный характер ввиду объединения норм права ЕАЭС и норм национального законодательства стран-участниц данного интеграционного объединения. Помимо этого, следует сделать вывод о том, что особенности национального законодательства любого из государств-членов Союза в области начисления пеней оказывают воздействие на формирование доходной части бюджета другого государства-члена ЕАЭС. Это обусловлено тем, что правовое регулирование начисления пеней осуществляется в соответствии с национальным законодательством государств-членов ЕАЭС, а суммы уплаченных/взысканных пеней с ввозных таможенных пошлин распределяются в процентном соотношении между государствами-участниками Союза, согласно нормативам.

Таким образом, необходимо выделить следующие особенности, связанные с начислением пеней в рамках ЕАЭС и их распределением между государствами-членами Союза:

1) в рамках ЕАЭС отсутствует единый подход к пониманию соотношений понятий «начисление», «уплата» и «взымание». Анализ норм ТК ЕАЭС и научной литературы позволил сделать вывод о том, что при определении размера пеней, подлежащих перечислению обязанным лицом на счет уполномоченного органа, наиболее правильным является использование понятия «начисление»;

2) специфика начисления пеней отличается в каждом государстве-участнике ЕАЭС, ввиду чего размер сумм пеней, подлежащих уплате за образование одной и той же недоимки различен в каждом из государств-членов ЕАЭС. Размер пени в Кыргызской Республике и Республике Армения не привязан к ставке рефинансирования национальных банков, тогда как в остальных государствах-участниках ЕАЭС данная зависимость установлена;

3) суммы уплаченных/взысканных пеней с ввозных таможенных пошлин распределяются в процентном соотношении между государствами-участниками Союза, согласно нормативам, установленным на наднациональном уровне. Ввиду того, что суммы пеней, подлежащих уплате, определяются в соответствии с нормами национального законодательства государств-членов ЕАЭС, особенности законодательства о таможенном деле любого из государств-членов Союза в исследуемой области оказывают воздействие на формирование доходной части бюджета другого государства-члена ЕАЭС.

Помимо указанных вопросов представляется необходимым выявить особенности принудительного взыскания пеней в таможенной сфере с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Механизм взыскания пеней в таможенном праве действует в рамках принудительного взыскания таможенных платежей, не уплаченных своевременно и (или) уплаченных не в полном объеме. Как отмечает

Н.А. Саттарова, принудительное взыскание представляет собой «комплекс мер, применяемых таможенными органами с целью взыскания задолженности по уплате таможенных платежей»¹. Механизм принудительного взыскания пеней, как и взыскания таможенных платежей, является особым инструментом, направленным на воздействие на неплательщика в целях «обеспечения поступления не уплаченных сумм таможенных пошлин, налогов»².

В соответствии с п.4 ст.51 ТК ЕАЭС правовое регулирование взыскания и возврата пеней осуществляется в соответствии с национальным законодательством государств-участников ЕАЭС. В Российской Федерации основополагающим нормативно-правовым актом, регулирующим процедуру взыскания таможенных пошлин, налогов, а также пеней, начисленных за их неуплату (неполную уплату), является Закон о таможенном регулировании. Согласно п.6 ст.101 Договора о ЕАЭС неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности по уплате специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин влечет их взыскание в порядке, предусмотренном для ввозных таможенных пошлин законодательством государства-члена, таможенным органом которого осуществляется взыскание таможенных пошлин, налогов с начислением пеней. Следует отметить, что пени с пошлин, применяемых в целях защиты внутреннего рынка, взыскиваются в аналогичном порядке с ввозными таможенными пошлинами.

Порядок принудительного взыскания для юридических лиц отличен от порядка, применяемого к физическим лицам. Как было отмечено ранее, принудительное взыскание таможенных платежей, пеней, штрафов и иных платежей с физических лиц, взимание которых возложено на таможенные органы осуществляется в судебном порядке. Положения Закона о таможенном регулировании подробно регламентируют порядок

¹ Саттарова Н.А. О принудительном взыскании таможенных платежей // Финансовое право. М., 2014. № 11. С. 43.

² Набирушкіна И.С. Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. С. 152.

принудительного взыскания таможенных пошлин, налогов с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Так, принудительное взыскание производится за счет:

- 1) денежных средств (драгоценных металлов), находящихся на счетах плательщика (лица, несущего солидарную обязанность) в банках;
- 2) электронных денежных средств плательщика (лица, несущего солидарную обязанность);
- 3) авансовых платежей плательщика (лица, несущего солидарную обязанность);
- 4) таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней, подлежащих возврату в соответствии со статьями 67 и 76 ТК ЕАЭС;
- 5) обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов;
- 6) обеспечения исполнения обязанности по уплате специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин;
- 7) обеспечения исполнения обязанностей юридического лица, осуществляющего деятельность в сфере таможенного дела;
- 8) обеспечения исполнения обязанностей уполномоченного экономического оператора;
- 9) товаров, в отношении которых не уплачены или не полностью уплачены таможенные платежи, специальные, антидемпинговые, компенсационные пошлины;
- 10) иного имущества плательщика (лица, несущего солидарную обязанность), а также в судебном порядке.

Начальным и обязательным этапом в процедуре принудительного взыскания таможенных платежей является направление лицу, обязанному уплатить таможенные пошлины, налоги, штрафы, пени и (или) проценты, уведомления о не уплаченных в установленный срок суммах таможенных

платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней (далее – уведомление).

Вторым этапом исследуемой процедуры является принятие решения о взыскании. Необходимость его реализации обусловлена неисполнением уведомления (уточнения к уведомлению) в установленные сроки либо недостаточностью или отсутствием авансовых платежей плательщика (лица, несущего солидарную обязанность). В данном случае таможенный орган принимает решение о взыскании денежных средств со счетов плательщика в банках в бесспорном порядке в пределах сумм таможенных платежей, указанных в уведомлении (уточнении к уведомлению) и сумм пеней, начисленных на день вынесения такого решения.

Следующим этапом является направление в банк решения о бесспорном взыскании. По общему правилу заключительным этапом в процедуре принудительного взыскания является непосредственное списание банком необходимой суммы. Особенности принудительного взыскания таможенных платежей подробно регламентированы главой 12 Закона о таможенном регулировании, а также законодательством о налогах и сборах. Сложный комплекс мер принудительного взыскания таможенных платежей обусловлен недопустимостью нарушения прав частных лиц, с одной стороны, и стремлением государства к полному и своевременному пополнению бюджета с другой стороны.

На основании проведенного исследования особенностей начисления, уплаты и взыскания пеней в таможенном праве и их распределения между государствами-членами ЕАЭС следует резюмировать следующее:

1) В рамках ЕАЭС отсутствует единый подход к пониманию соотношений понятий «начисление», «уплата» и «взимание» при определении размера пеней, подлежащих уплате. Так, в Российской Федерации, Республике Казахстан и Кыргызской Республике пени *начисляются*, в Республике Беларусь – *уплачиваются*, а в Республике Армения данный платеж *взимается*. Анализ литературы, исследовательских

позиций, а также законодательства позволил сделать вывод о том, что общим для законодательств стран-участниц ЕАЭС является то, что основанием для начисления пеней является возникшая недоимка по таможенным пошлинам, налогам, вне зависимости от их уплаты (в добровольном порядке) или взыскания (в принудительном порядке). Так, представляется рациональным использование понятия «начисление пеней», при правовом закреплении оснований возникновения обязанности по уплате пеней, а также при определении размера суммы пеней, подлежащих уплате.

Исходя из вышеизложенного, предлагается внести изменения в п.4 ст.57, п.6 ст.74, п.3 ст.270 ТК ЕАЭС, где словосочетания «уплачиваются пени», «пени не уплачиваются» в указанных нормах заменить словосочетаниями «начисляются пени», «пени не начисляются».

2) В рамках ЕАЭС правовое регулирование начисления пеней осуществляется в соответствии с национальным законодательством государств-членов ЕАЭС, а суммы уплаченных/взысканных пеней с ввозных таможенных пошлин распределяются в процентном соотношении между государствами-участниками ЕАЭС, согласно нормативам. Таким образом, особенности национального законодательства одного из государств-членов ЕАЭС в части определения размера сумм пеней, подлежащих уплате, оказывают воздействие на формирование доходной части федерального бюджета других государств-членов ЕАЭС.

Так, представляется целесообразным унифицировать законодательство в части начисления и распределения пеней в рамках ЕАЭС, дополнив п.4 ст.57 ТК ЕАЭС абзацем, в котором будут изложены особенности определения размера пеней, подлежащих начислению в случае неисполнения, ненадлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Данные дополнения потребуют отказа от зависимости размера пеней от ставки рефинансирования (ключевой ставки) ввиду того, что в каждом государстве-члене ЕАЭС установлена своя ставка. Поэтому одним из возможных вариантов установления единого порядка

исчисления пеней, подлежащих уплате, может являться закрепление фиксированной процентной ставки. Урегулирование данной области правоотношений на наднациональном уровне потребует исключения ряда норм национального таможенного законодательства стран-участниц ЕАЭС, закрепляющих специфику определения размера пеней.

2.4. Проблемы начисления и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве: анализ судебной практики

Императивные нормы налогового и таможенного законодательства направлены на реализацию государственными органами функции взимания денежных средств у субъектов, обязанных уплачивать налоги, сборы, таможенные пошлины. В этой области возникает множество споров между органами государственной власти, осуществляющими контроль и надзор за своевременностью и полнотой уплаты данных платежей, и лицами, обязанными перечислять их в бюджет. Данный факт обусловлен столкновением интересов и целей государства с одной стороны и физических лиц и организаций – с другой стороны. Это выражается в нацеленности государства на обеспечение максимально возможного уровня формирования казны за счет налоговых и неналоговых доходов и одновременном желании подвластных субъектов минимизировать расходы на их уплату. В этой связи следует разделить позицию С.В. Запольского, который отмечает, что «во все большем количестве случаев государству, преследующему как фискальные, так и распорядительные цели как юридически равный субъект противостоит юридическое или физическое лицо – носитель собственного правового финансового интереса»¹. Рассуждая о специфике налогового платежа, как формы отчуждения собственности, М.В. Карасева справедливо замечает, что налоговые отношения всегда конфликтны ввиду противоречия интереса к увеличению и самостоятельному распоряжению своей собственностью, и необходимости ее отчуждения на «общие нужды»². Безусловно, данные позиции можно проецировать и на таможенные правоотношения.

В современных условиях, когда ненадлежащее исполнение обязанности по уплате обязательных платежей стало нередким явлением, связанным как с

¹ Запольский С.В. К вопросу о роли финансового права в правовой системе России // Финансовое право. 2010. № 8. С. 2-7 // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 07.05.2018).

² См.: Карасева М.В. Финансовое право – политически «напряженная» отрасль права // Государство и право. 2001. № 8. С. 62-63.

объективными, так и субъективными факторами, наблюдается увеличение частоты применения различных мер принуждения налоговыми и таможенными органами. В частности, пени, как мера принуждения, нередко являются предметом споров, разрешаемых в судебном порядке. В связи с этим представляется необходимым исследование вопросов, связанных с принудительным взысканием налоговой задолженности, а также особенностями снижения размера пеней по усмотрению суда в публичных правоотношениях.

Анализ материалов судебной практики в данной области показывает наличие ряда споров, связанных с восстановлением пропущенного срока на подачу заявления/административного искового заявления о взыскании обязательных платежей, пеней.

Налоговым органом до подачи соответствующего заявления в суд общей юрисдикции должны быть последовательно соблюдены правила, предусмотренные законодательством.

Согласно п.1 ст. 70 НК РФ первым и обязательным этапом в процедуре принудительного взыскания налоговой задолженности является направление налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки требования об уплате налога. Данное правило, в силу п.3 ст.70 НК РФ применяется также и в отношении сроков направления требований об уплате пеней, предусмотренных гл.9 НК РФ. В соответствии с абз.4 п.4 ст.69 НК РФ, требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога в нем не указан.

В случае, если требование об уплате налога не исполнено обязанным субъектом, налоговые органы, в силу п.2 ст.48 НК РФ могут в течение шести месяцев после истечения срока исполнения указанного требования подать в суд общей юрисдикции заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

Аналогично обстоит дело и в случае с таможенными платежами, так как в соответствии с п.5 ст.71 Закона о таможенном регулировании, принудительное взыскание таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней с физических лиц, за исключением индивидуальных предпринимателей, производится в судебном порядке.

Как уже отмечалось ранее, дела о взыскании налогов и иных обязательных платежей с физических лиц рассматривались в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством. Однако, с 15 сентября 2015 г., с момента вступления в силу КАС РФ, подобные споры разрешаются в порядке, предусмотренном данным нормативно-правовым актом, то есть в рамках административного судопроизводства. В связи с данными изменениями п.3 ст.48 НК РФ закрепляет, что рассмотрение дел о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве.

Однако ст. 286 КАС РФ закрепляет право на обращение органов государственной власти в суд с административным иском о взыскании с физических лиц денежных сумм в счет уплаты установленных законом обязательных платежей и санкций.

Вместе с тем, пени в налоговом и таможенном праве по своей правовой природе нельзя считать ни обязательным платежом (как, например, налог), ни санкцией. Следовательно, законодатель в КАС РФ недостаточно полно и однозначно установил право налоговых и таможенных органов обращаться в суд с административным иском о взыскании пеней, несмотря на то, что косвенно и относит данный способ обеспечения исполнения обязанности к санкциям.

В случае пропуска срока для подачи административного искового заявления о взыскании обязательных платежей и санкций налоговым или таможенным органом, в соответствии с КАС РФ (ч.2 ст.286), он может быть

восстановлен в судебном порядке. Из положения п.20 Постановления Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» следует, что при рассмотрении дел о взыскании санкций за налоговое правонарушение либо о взыскании налога (сбора, пеней) за счет имущества налогоплательщика – физического лица или налогового агента – физического лица, судам необходимо проверять, не истекли ли сроки для обращения налоговых органов в суд. Соответственно, в случае пропуска срока и отсутствия ходатайства о его восстановлении судам следует отказывать в удовлетворении требований налогового органа.

Уважительность причины пропуска для подачи административного искового заявления суд решает в каждом конкретном случае. В качестве таковых могут расцениваться обстоятельства, которые делают своевременное обращение в суд невозможным или крайне затруднительным. При этом на заявителя возлагается обязанность подтверждения отсутствия реальной возможности совершить процессуальное действие в установленный законом срок.

При исследовании судебной практики, связанной с восстановлением пропущенного срока для принудительного взыскания налогов, таможенных пошлин, налогов, пеней, штрафов, в большинстве случаев наблюдается неудовлетворение требований налоговых и таможенных органов в восстановлении сроков в виду отсутствия уважительных причин для этого. Необходимо отметить, что пропуск налоговым органом сроков взыскания задолженности по налогам препятствует взысканию и пеней за нарушение сроков уплаты этих налогов, так как в силу ст.72 НК РФ начисление пеней является способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, а ст. 75 НК РФ устанавливает правило об уплате пеней одновременно с уплатой налога или после его уплаты в полном объеме. Поэтому принципиально важно для своевременного и полного пополнения казны

соблюдение фискальными органами сроков принудительного взыскания обязательных платежей.

Обратимся к случаям неудовлетворения исковых требований. Так, заявления фискальных органов остаются без удовлетворения, если они, к примеру, ссылаются на большой объем работы, связанной с реорганизацией органа¹, некомплектность юридического отдела инспекции, болезнь сотрудников отдела, нахождение их в отпусках², систематическое отслеживание места жительства ответчика, зарегистрированного по определенному адресу³ и др. Также требования не удовлетворяются, если представители налоговых инспекций и таможен ссылаются на невозможность потерь для бюджета в случае отклонения ходатайства о восстановлении пропущенного срока.

Вместе с тем, в ряде случаев подобные заявления могут быть удовлетворены. К примеру, в случае отсутствия возражений ответчика относительно ходатайства истца о восстановлении пропущенных сроков⁴, обращения органа с заявлением о выдаче судебного приказа к мировому судье, а впоследствии отмены судебного приказа, что сокращает временные рамки для направления заявления в суд⁵ (до вступления в силу КАС РФ) и др.

Не менее важным представляется анализ судебной практики, связанной со спорами, направленными на уменьшение размера пеней, подлежащих взысканию с физического лица в связи с их несоразмерностью последствиям нарушения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов.

¹ См.: Решение Краснотуранского районного суда от 24 мая 2011 г. по делу № 2-135/2011 // СПС «Судебные и нормативные акты РФ».

² См.: Кассационное определение Псковского областного суда от 13 декабря 2011 г. по делу № 33-1677/2011 // СПС «Судебные и нормативные акты РФ».

³ См.: Решение Зенковского районного суда г. Прокопьевска Кемеровской области от 9 февраля 2016 г. по делу № 2А-1022/2015 // СПС «Судебные и нормативные акты РФ».

⁴ См.: Решение Туркменского районного суда Ставропольского края от 12 октября 2012 г. по делу № 2-396/2012 // СПС «Судебные и нормативные акты РФ».

⁵ См.: Решение Хорольского районного суда Приморского края от 21 октября 2010 г. по делу № 2-658/ 2010 // СПС «Судебные и нормативные акты РФ».

Исследованная судебная практика¹ позволяет констатировать, что суды нередко применяют гражданско-правовые нормы в публичном праве. Это связано с тем, что нормы гражданского законодательства могут играть вспомогательную роль при регулировании налоговых отношений и иных имущественных отношений, основанных на властном подчинении одной стороны другой².

К примеру, суды уменьшают размер пеней, подлежащих взысканию, признавая данный платеж несоразмерным последствиям нарушения обязательств физического лица. Такие решения мотивируются возможностью применения принципа аналогии закона в порядке, предусмотренном п.3 ст.11 ГПК РФ (в настоящее время п.4 ст.2 КАС РФ дублирует данную норму) ввиду неурегулированности данного вопроса таможенным законодательством. Судебные органы в данном случае мотивировали свои решения тем, что, согласно позиции Верховного Суда Российской Федерации³, отношения по уплате пеней в налоговом (таможенном) праве являются сходными с гражданско-правовыми. В данной связи к отношениям по уплате пеней за несвоевременное внесение налогов (таможенных пошлин, налогов) может применяться по аналогии закона ст.333 ГК РФ. Вместе с тем, на момент вынесения судебных актов (2015 г.) в п. 4 ст. 151 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» было закреплено, что уменьшение размера начисленных пеней, а также предоставление отсрочки или рассрочки уплаты пеней не допускаются. В настоящее время п. 9 ст. 72 Закона о таможенном регулировании устанавливает аналогичное положение.

¹ См.: Определение Верховного Суда Республики Дагестан от 18 июня 2015 г. по делу № 33-2448; Решение Василеостровского районного суда города Санкт-Петербурга от 1 июля 2015 г. по делу № 2-3120/2015 // СПС «Судебные и нормативные акты РФ».

² См.: *Соколова Э.Д.* Применение норм публичного (финансового) права и норм частного права в регулировании финансовой сферы // *Финансовое право.* 2015. № 3. С. 9.

³ См.: Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за IV квартал 1999 года по гражданским делам // *Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации.* 2000. № 7.

Таким образом, вопрос о несоразмерности пеней последствиям нарушения обязанности физического лица по уплате таможенных пошлин, налогов не урегулирован в таможенном праве на том основании, что законодатель прямо наложил запрет на возможность уменьшения данного платежа. Вместе с тем необходимо разделить позицию законодателя в части закрепления в Законе о таможенном регулировании положения, согласно которому размер пеней не может превышать размера не уплаченных в предусмотренный срок таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин.

Следует отметить, что законодательством о налогах и сборах также не предусматривается возможность снижения судами размера пеней ввиду их несоразмерности по отношению к не уплаченным в предусмотренный срок обязательным платежам. Вместе с тем следует признать, что НК РФ не содержит императивную норму, запрещающую судам снижать размер пеней начисленных за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов. Несмотря на это, исследованная судебная практика¹ позволяет констатировать, что судебные органы в основном отклоняют доводы обязанных субъектов о возможности снижения суммы пеней из-за их несоразмерности сумме недоимки.

В целях предотвращения уменьшения судами размера пеней ввиду их несоразмерности не уплаченным в предусмотренный срок налогам, сборам, а также страховым взносам, представляется рациональным проецировать нормы законодательства о таможенном регулировании на нормы законодательства о налогах и сборах в части нормативного закрепления невозможности уменьшения размера пеней за неисполнение (ненадлежащее исполнение) соответствующей обязанности в предусмотренный срок.

¹ См., напр.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 27 октября 2008 г. № А78-972/08-СЗ-11/43-Ф02-4860/08; Постановление Федерального Арбитражного Суда Дальневосточного округа от 22 января 2008 № Ф03-А73/07-1/6214 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.11.2018).

На основании изложенного, предлагается внести дополнения в п. 3 ст. 75 НК РФ и изложить эту норму в следующей редакции:

«Пеня начисляется, если иное не предусмотрено настоящей статьей и главами 25 и 26.1 настоящего Кодекса, за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога по день исполнения обязанности по его уплате включительно. Уменьшение размера начисленных пеней не допускается. Сумма пеней, начисленных на недоимку, не может превышать размер этой недоимки».

Предложенное изменение связано в первую очередь с неурегулированностью вопроса о несоразмерности начисленных пеней последствиям неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов в предусмотренный срок, а также с проанализированными судебными спорами, при разрешении которых фискальнообязанные субъекты настаивают на применении по аналогии закона нормы ст.333 ГК РФ.

Необходимо отметить, что отсутствие нормативного закрепления невозможности уменьшения сумм начисленных пеней за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате налогов, сборов, а также страховых взносов может затрагивать права и законные интересы налогоплательщиков.

Ранее было предложено закрепить порядок определения размера сумм пеней, подлежащих уплате в связи с неисполнением (ненадлежащим исполнением) обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, в п.4 ст.57 ТК ЕАЭС. Следовательно, в случае вступления в силу данной нормы необходимо установить на наднациональном уровне невозможность превышения размера пеней по отношению к не уплаченным (уплаченным не в полном объеме) таможенным пошлинам, налогам, а также невозможность уменьшения размера сумм пеней. Так, представляется целесообразным дополнить п.4 ст.57 ТК ЕАЭС абзацем в следующей редакции:

«Размер начисленных пеней не может превышать размер неисполненной или ненадлежаще исполненной обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Уменьшение размера начисленных пеней и предоставление отсрочки или рассрочки их уплаты не допускаются».

Невозможность «корректировки» судами сумм начисленных пеней в меньшую сторону обуславливается тем, что в отличие от норм гражданского права, нормы налогового и таможенного права носят императивный характер, и, прежде всего, их реализация направлена на пополнение казны. Относительно содержания налоговых правоотношений В.В. Попов и Е.Г. Тришина отмечают, что «в них прежде всего реализуются публичные интересы, и есть безусловная, не обеспеченная встречным обязательством обязанность налогоплательщиков субъектов уплатить налог»¹.

Более того, исходя из того, что пени призваны компенсировать потери бюджета, возникшие вследствие несвоевременного исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов, невозможность снижения размера сумм начисленных пеней представляется вполне логичным.

На основании проведенного анализа судебной практики следует выделить категории дел, связанных с восстановлением пропущенного срока для подачи административного искового заявления о взыскании обязательных платежей и санкций налоговым или таможенным органом, а также возникающих в связи с наличием споров, направленных на уменьшение размера пеней, подлежащих взысканию с обязанных субъектов в связи с их несоразмерностью не уплаченным в срок обязательным платежам, а также последствиям нарушения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов и сборов.

Фискальная направленность отношений в области налогообложения и таможенного дела обуславливает наличие схожих проблем правоприменения,

¹ Попов В.В., Тришина Е.Г. Добросовестность налогоплательщика как условия правомерного поведения при уплате налогов (вопросы правоприменения) // *Налоги - журнал*. 2016. № 6. С. 25.

в частности, при разрешении споров, связанных с уменьшением размера пеней, подлежащих взысканию с обязанных субъектов в связи с их несоразмерностью последствиям нарушения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов и сборов, а также в связи с их несоразмерностью не уплаченным в срок обязательным платежам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В рамках поставленной цели и выдвинутых задач проведенного диссертационного исследования разработана концептуальная модель финансово-правового регулирования пеней в налоговом и таможенном законодательстве и сформулированы основные теоретические выводы и предложения по совершенствованию действующего законодательства в указанной сфере. Основные результаты исследования получены посредством проведения сравнительно-правового анализа пеней в налоговом и таможенном праве.

В диссертационном исследовании осуществлен теоретический анализ отдельных аспектов категории правового принуждения. Установлено, что финансово-правовое принуждение в налоговой и таможенной сферах выступает разновидностью финансово-правового принуждения, которое в свою очередь является видом государственного принуждения и обладает его всеми характерными признаками. Данный вид принуждения выступает обязательным институтом финансового права в силу публичного характера правоотношений, регулируемых данной отраслью права, и является одним из факторов, способствующих образованию государственных и муниципальных денежных фондов.

Посредством исследования этимологического толкования дефиниции «пени» определено их общетеоретическое и правовое значение. Так, указанный термин связывается с наказанием, мерой ответственности, неблагоприятными последствиями. В работе выражено критическое отношение к отождествлению данного понятия со штрафом, поскольку сущность данных категорий различна.

Сравнительно-правовой анализ становления пеней как категории налогового и таможенного права позволил разработать авторскую временную периодизацию финансово-правового регулирования пеней в области налогообложения и таможенного дела с указанием особенностей установления данного платежа в определенный период.

Первый этап (начало XIX в – 1917 г.) характеризуется становлением мер принуждения в области налогообложения и таможенного дела, цель которых заключалась в воздействии, в первую очередь, на имущественные интересы обязанных субъектов. Отмечено, что, несмотря на наличие категории «пени» в отечественном законодательстве различных времен, зависимость размера данного платежа от не уплаченных в срок таможенных пошлин, налогов, сборов устанавливалась только с XIX в.

Второй этап (с 1917 г. – 1991 г.) связан с развитием законодательства о налогах и сборах в части определения оснований для начисления пеней, порядка их уплаты и взыскания. Выявлено, что в указанный период процесс развития и совершенствования законодательства в части установления, начисления и взыскания пеней был приостановлен в силу введения монополии государства на внешнюю торговлю.

Третий этап (с 1991 г – настоящее время) отражает становление категории «пени» в современной России. В данный период в налоговом и таможенном законодательстве произошли значимые изменения, в первую очередь, связанные с установлением правовой природы пени. Вступление в силу Налогового кодекса Российской Федерации 1998 г. предопределило, в частности, причисление пеней к способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов. А в области таможенного дела в настоящее время правовая природа данного инструмента законодательно не установлена.

Отсутствие в науке единого подхода к пониманию правовой природы пеней послужило основанием для проведения сравнительно-правового анализа данного вопроса в рамках исследования. Обеспечительный характер пеней, а также отсутствие необходимости установления вины лица при их начислении свидетельствует о том, что данный платеж не является мерой ответственности за неисполнение либо несвоевременное исполнение обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов.

Отсутствие в нормах права ЕАЭС, а также в российском законодательстве о таможенном регулировании установления правовой природы пеней является причиной аргументации идеи о рассмотрении возможности законодательного закрепления пеней как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов.

В рамках проведения сравнительно-правового анализа национального законодательства государств-членов ЕАЭС также выявлено отсутствие единого подхода при определении правовой природы пеней в налоговом и таможенном праве. Так, в налоговом законодательстве Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь и Кыргызской Республики пени причислены к обеспечительным мерам; в Республике Армения пени отнесены к мерам ответственности. В области таможенного дела в одних странах-участницах ЕАЭС пени являются мерой, направленной на обеспечение исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов (Республика Беларусь, Республика Казахстан), в других – правовая природа данной категории в нормативно-правовых актах не закрепляется (Российская Федерация, Кыргызская Республика, Республика Армения). Аргументировано, что наличие проблем при установлении правовой природы данной категории в законодательстве государств-членов ЕАЭС служит причиной возникновения вопросов теоретического и практического характера.

Критическое отношение к дуалистическому подходу при определении правовой природы пеней в налоговом и таможенном праве обусловило обоснование научной позиции о целесообразности разработки единого определения, отражающего правовую природу данной категории, а также учитывающего предназначение, специфику данного платежа и его существенные признаки в области налогообложения и таможенного дела. Так, под пенями в налоговом (таможенном) праве предлагается понимать обязательный платеж, являющийся мерой, призванной обеспечить полное и своевременное поступление налогов, сборов, страховых взносов

(таможенных и иных пошлин, налогов) в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, начисляемый в процентном соотношении за каждый календарный день просрочки к сумме не уплаченных в срок платежей и направленный на компенсацию потерь казны вследствие несвоевременного исполнения (неисполнения) обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов (таможенных и иных пошлин, налогов).

Выявлено, что основанием для начисления пеней является наличие неисполненной надлежащим образом обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов, сборов, страховых взносов, а также в случаях, установленных законодательством, нарушение срока уплаты авансовых платежей. Выделены три основания для правомерного взыскания пеней: нормативное, фактическое и процессуальное.

В результате проведения сравнительно-правового анализа функций пеней в налоговом и таможенном праве обоснован вывод о том, что в налоговом и таможенном праве пени выполняют идентичные функции. Единообразное выделение функций в указанных областях обусловлено единой правовой природой данного платежа. Так, в налоговом и таможенном праве пени выполняют стимулирующую, превентивную и фискально-компенсационную функции. Отмечено, что карательная функция пеней, часто выделяемая в исследованиях специалистов по налоговому и таможенному праву, исходя из анализа налогового и таможенного законодательства и практики его применения, не является характерной для данной правовой меры.

В рамках раскрытия содержания фискально-компенсационной функции пеней в налоговом и таможенном праве доказано, что ее реализация направлена на обеспечение финансовой безопасности государства. Это обусловлено тем, что предназначение пеней заключается в обеспечении полного и своевременного пополнения бюджетов бюджетной системы

Российской Федерации посредством взимания таможенных пошлин, налогов, сборов, а также страховых взносов.

Анализ налогового и таможенного законодательства в их сравнении позволил установить, что юридическая конструкция пени включает такие элементы, как: начисление, уплата и взыскание. Определено, что пени начисляются при неисполнении (ненадлежащем исполнении) обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, сборов и иных обязательных платежей, и, могут, как уплачиваться (в добровольном порядке), так и взыскиваться (в принудительном порядке) в случае отсутствия соответствующих действий обязанного лица, направленных на погашение образовавшейся задолженности. Выявлено, что вне зависимости от добровольного или принудительного характера взимания пеней основанием для их начисления является возникшая недоимка по таможенным пошлинам, налогам, сборам и иным обязательным платежам.

Основной отличительной особенностью правового регулирования порядка начисления, уплаты и взыскания пеней в таможенном праве является комплексный характер данных правоотношений, так как установленный порядок регулируется как нормами права, закрепленными на уровне ЕАЭС, так и нормами национального законодательства о таможенном регулировании.

В рамках проведения анализа положения п.1 ст. 75 НК РФ выявлены проблемы правопонимания и толкования данной нормы. Это связано с тем, что исходя из содержания п. 1 ст. 75 НК РФ затруднительно однозначно установить, что пени, обязанность по уплате которых возникает вследствие неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате налогов, входящих в систему таможенных платежей, в соответствии с данной нормой не взимаются. Проведенный сравнительно-правовой анализ источников налогового и таможенного права позволил сформулировать вывод о целесообразности внесения дополнений в п.1 ст. 75 НК РФ. Так, предлагается нормативно закрепить, что обязанность лица по уплате пеней, начисляемых в

случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате налогов, входящих в систему таможенных платежей, возникает в соответствии с нормами, установленными ТК ЕАЭС и актами в сфере таможенного регулирования и (или) законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании.

В области таможенного дела выявлены проблемы, связанные с отсутствием единого подхода к пониманию соотношения понятий «начисление», «уплата» и «взимание». В результате анализа указанных вопросов сформулирован вывод о том, что при определении размера пеней, подлежащих перечислению обязанным лицом на счет уполномоченного органа, наиболее правильным является использование понятия «начисление». Ввиду изложенного обоснована целесообразность внесения изменений в п.4 ст.57, п.6 ст.74, п.3 ст.270 ТК ЕАЭС, где словосочетания «уплачиваются пени», «пени не уплачиваются» в указанных нормах заменить словосочетаниями «начисляются пени», «пени не начисляются».

В каждом государстве-члене ЕАЭС отличается и специфика начисления пеней, ввиду чего размер сумм пеней, подлежащих уплате за образование одной и той же недоимки, различен в каждом из государств-членов ЕАЭС. Помимо этого, размер пеней в Кыргызской Республике и Республике Армения не связан со ставкой рефинансирования национального банка, тогда как в остальных государствах-участниках ЕАЭС данная зависимость определена.

В результате сравнительно-правового анализа положений законодательных актов ЕАЭС выявлено, что особенности законодательства о таможенном регулировании любого из государств-членов Союза в части определения размера сумм пеней, подлежащих уплате, оказывают воздействие на формирование доходной части бюджета другого государства-члена ЕАЭС. Данный вывод обусловлен тем, что суммы уплаченных (взысканных) пеней с ввозных таможенных пошлин определяются в соответствии с национальным законодательством о таможенном

регулировании государств-членов ЕАЭС и распределяются в процентном соотношении между государствами-участниками Союза согласно нормативам, установленным на наднациональном уровне. Ввиду наличия указанных проблем аргументирована идея об унификации законодательства в части распределения пеней в рамках ЕАЭС. Видится целесообразным дополнить п.4 ст.57 ТК ЕАЭС абзацем, в котором будут изложены особенности определения размера пеней, подлежащих начислению в случае неисполнения, ненадлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Отмечено, что возможное вступление в силу данных дополнений потребует отказа от зависимости размера пеней от ставки рефинансирования (ключевой ставки) ввиду того, что в каждом государстве-члене ЕАЭС установлена своя ставка. При этом изложена идея об установлении фиксированной процентной ставки пеней.

В диссертационном исследовании проведен анализ судебной практики складывающейся в связи с наличием споров по восстановлению пропущенного срока для подачи административного искового заявления о взыскании обязательных платежей и санкций налоговым или таможенным органом, а также возникающей в связи с уменьшением размера пеней, подлежащих взысканию с обязанных субъектов ввиду их несоразмерности с не уплаченными в срок обязательными платежами, а также последствиями нарушения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов и сборов.

Предложены изменения и дополнения, которые связаны в первую очередь с неурегулированностью вопроса о несоразмерности начисленных пеней последствиям неисполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов в предусмотренный срок, а также с проанализированными судебными делами, при разрешении которых фискальнообязанные субъекты настаивают на применении по аналогии закона нормы ст.333 ГК РФ.

Установлена невозможность «корректировки» судами сумм начисленных пеней в большую или меньшую сторону. Это обуславливается тем, что в отличие от норм гражданского права, нормы налогового и

таможенного права носят императивный характер, и их реализация, прежде всего, направлена на пополнение казны.

В диссертации обозначены положения, которые могут считаться дискуссионными (например, установление правовой природы пеней в таможенном праве, унификация правового регулирования пеней в рамках ЕАЭС, спорные аспекты начисления пеней в налоговом праве), что будет предопределять их рассмотрение в качестве предмета дальнейших научных исследований.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Международные правовые акты

1. Договор о Евразийском экономическом союзе: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. (с изм. от 08 мая 2015 г.), ратифицирован Федеральным законом от 3 октября 2014 г. № 279-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 29.07.2018).

2. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 15.07.2018).

3. Приложение № 5 к Договору о Евразийском экономическом союзе «Протокол о порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), их перечисления в доход бюджетов государств-членов»: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 15.07.2018).

Нормативные правовые акты Российской Федерации

4. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. от 21 июля 2014 г., № 11-ФКЗ) [Текст] // Рос. газета. – 1993. – 25 дек.; СЗ РФ. – 2014. – № 31, ст. 4398.

5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 28 ноября 2018 г., № 457-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2018. – № 49 (ч. I), ст. 7529.

6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г., № 339-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1994. – № 32, ст. 3301; 2018. – № 32 (ч. II), ст. 5132.

7. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08 марта 2015 г. № 21-ФЗ (с изм. и доп. от 19 июля 2018 г., № 213-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2015. - № 10, ст.1391; 2018. – № 30, ст. 4548.

8. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 28 ноября 2018 г., № 450-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 1, ч. 1, ст. 1; – 2018. – № 49 (ч. I), ст. 7522.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2018 г., № 424-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2018. – № 49 (ч. I), ст. 7496.

10. Федеральный закон от 10 января 2003 № 18-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г., № 312-ФЗ) «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2003. – № 2, ст. 170; 2018. – № 32 (ч. I), ст. 5105.

11. Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г., № 470-ФЗ) «О таможенном регулировании в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 48, Ст. 6252; 2018. – № 1 (ч. I), ст. 54.

12. Федеральный закон от 30 ноября 2011 г. № 371-ФЗ (с изм. и доп. от 3 декабря 2012 г., № 247-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» [Текст] // СЗ РФ. – 2011. – № 49 (ч. I), ст. 7079; 2012. – № 50 (ч. V), ст. 6970.

13. Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 216-ФЗ (с изм. и доп. от 2 декабря 2013 г., № 348-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов» [Текст] // СЗ РФ. – 2012. – № 50 (ч.1), ст. 6939; 2013. – № 49 (ч. I), ст. 6349.

14. Федеральный закон от 30 сентября 2013 г. № 254-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2012 год» [Текст] // СЗ РФ. – 2013, –№ 40 (ч. I), ст. 5024.

15. Федеральный закон от 2 декабря 2013 г. № 349-ФЗ (с изм. и доп. от 26 декабря 2014 г., № 448-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» [Текст] // СЗ РФ. – 2013. № 49 (ч. I), ст. 6350; 2014. – № 52 (ч. I), ст. 7559.

16. Федеральный закон от 4 октября 2014 г. № 280-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2013 год» [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – № 40 (ч. I), ст. 5311.

17. Федеральный закон от 1 декабря 2014 г. № 384-ФЗ (с изм. и доп. от 28 ноября 2015 г., № 329-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – № 49 (ч. I), ст. 6893; 2015. – № 48 (ч. I), ст. 6695.

18. Федеральный закон от 5 октября 2015 г. № 276-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2014 год» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 41 (ч. I), ст. 5630.

19. Федеральный закон от 14 декабря 2015 г. № 359-ФЗ (с изм. и доп. от 22 ноября 2016 г., № 397-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2016 год» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. № 51 (ч. I), ст. 7230; 2016. № 48, ст. 6737.

20. Федеральный закон от 31 октября 2016 г. № 377-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2015 год» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 45 (ч. I), ст. 6196.

21. Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2018 г., № 425-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 49, ст. 6844; 2018. – № 49 (ч. I), ст. 7497.

22. Федеральный закон от 16 октября 2017 г. № 287-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2016 год» [Текст] // СЗ РФ. – 2016 – № 45 (ч. I), ст. 6196.

23. Федеральный закон от 19 декабря 2016 г. № 415-ФЗ (с изм. и доп. от 14 ноября 2017 г., № 326-ФЗ) «О федеральном бюджете на 2017 год и на

плановый период 2018 и 2019 годов» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 52 (ч. I), ст. 7464; 2017. – № 47, ст. 6852.

24. Федеральный закон от 14 ноября 2017 г. № 317-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза» [Текст] // СЗ РФ. – 2017. – № 47, ст. 6843.

25. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ (с изм. и доп. от 28 ноября 2018 г., № 452-ФЗ) «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 32 (ч. I), ст. 5082; 2018. – № 49 (ч. I), ст. 7524.

26. Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. – 2018. – № 49 (ч. I), ст. 7496.

27. Указ Президента РФ от 06 августа 2014 г. №560 «О применении отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – №32, ст. 4470.

28. Указ Президента РФ от 24 июня 2015 г. № 320 «О продлении действия отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 26, ст. 3878.

29. Указ Президента РФ от 31 декабря 2015 г. № 683 «О стратегии национальной безопасности Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 1 (ч. II), ст. 212.

30. Указ Президента РФ от 29 июня 2016 г. № 305 «О продлении действия отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 27 (ч. III), ст. 4458.

31. Указ Президента РФ от 30 июня 2017 г. № 293 «О продлении действия отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2017. – № 27, ст. 4022.

32. Указ Президента РФ от 16 июля 2018 г. № 420 «О продлении действия отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 29, ст. 4421.

33. Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р (с изм. и доп. от 10 февраля 2018 г., № 207-р) «О стратегии развития таможенной службы до 2020 года» [Текст] // СЗ РФ. – 2013. – № 2, ст. 109; 2018, – № 8, ст. 1254.

34. Письмо Департамента налоговой и таможенной политика Минфина России от 5 июля 2016 г. № 03-02-07/39318 «О количестве дней просрочки платежа для расчета пеней за несвоевременную уплату налога (сбора)» [Текст] // Нормативные акты для бухгалтера. – 2016. - № 19.

35. Приказ ФНС России от 18 января 2012 № ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня» [Текст] // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 17.01.2018)

Нормативные правовые акты зарубежных государств

36. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/> (дата обращения: 02.08.2018).

37. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. [Электронный ресурс]. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30355506 (дата обращения: 30.08.2018).

38. Закон Республики Беларусь от 10 января 2014 г. № 123-З «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» [Электронный

ресурс]. –URL: <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=H11400129> (дата обращения: 21.06.2018).

39. Закон Республики Армения от 30 декабря 2014 г. № ЗР-241 «О таможенном регулировании» (с изм. и доп. от 30 марта 2018 г., № ЗР-264) [Текст] // Официальные ведомости Республики Армения. – 2014. – №76 (1089).1, ст.1253.30; 2016. – № 25 (1383), ст.457.

40. Закон Кыргызской Республики от 31 декабря 2014 г. № 184 «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике» (с изм. и доп. от 06 июня 2017 г. №99) [Текст] // Эркин Тоо. – 2015. – № 8; 2017. – № 71.

41. Налоговый кодекс Республики Армения от 1 ноября 2016 года №ЗР-165 [Текст] // Официальные ведомости Республики Армения. 2016. – №79 (1259), ст.1038.

42. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. №120 – VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» [Электронный ресурс]. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=3;-56 (дата обращения: 30.08.2018).

43. Кодекс республики Казахстан от 26 декабря 2017 г. № 123-VI «О таможенном регулировании в Республике Казахстан» [Текст] // Казахстанская правда. – 2017. – № 248 (28627).

44. Декрет Президента Республики Беларусь от 23 ноября 2017 г. № 7 «О развитии предпринимательства». [Электронный ресурс]. URL: http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-7-ot-23-nojabrja-2017-g-17533/ (дата обращения: 21.11.2018).

Нормативные правовые акты, утратившие силу

45. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17) (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.) [Текст] (утратил силу) // СЗ РФ. – 2010. – № 50, ст. 6615; 2015. – № 38, ст. 5214.

46. Таможенный кодекс Российской Федерации (утв. ВС РФ 18 июня 1993 г. № 5221-1) (с изм. от 26 июня 2008 г., № 103-ФЗ) [Текст] (утратил силу) // Рос. газета. – 1993. – 21 июля; 2008. – 28 июня.

47. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2010 г.) [Текст] (утратил силу) // СЗ РФ. – 2003. – № 22, ст. 2066; 2010. – № 48, ст. 6252.

48. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 11 ноября 2003 г., № 148-ФЗ) [Текст] (утратил силу) // Рос. газета. – 1992. – 10 марта; 2003. – 18 ноября.

49. Положение о взимании налогов, утвержденное ЦИК СССР, СНК СССР от 02 октября 1925 г. [Текст] (утратил силу) // СЗ СССР. – 1925. – № 70, ст. 518.

50. Положение о взыскании налогов и неналоговых платежей, утвержденное Постановлением ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 г. [Текст] (утратил силу) // СЗ СССР. – 1932. – № 69, ст. 410б.

51. Положение о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей, утвержденное Указом Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. № 3820-X [Текст] (утратил силу) // Свод законов СССР. – 1981. – Т. 5, с. 502.

52. Приказ ФТС России от 30 декабря 2010 г. № 2711 «Об утверждении формы требования об уплате таможенных платежей» [Текст] (утратил силу) // Рос. газета. – 2011. – 24 февраля.

Постановления и определения Конституционного Суда РФ

53. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «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» [Текст] // СЗ РФ. – 1997. – № 1, ст. 197.

54. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» [Текст] // СЗ РФ. – 1999. – № 30, ст. 3988.

55. Определение Конституционного Суда РФ от 06 декабря 2001 г. № 257-О «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий Банк «Ланта – Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 6, ст. 625.

56. Определение Конституционного Суда РФ от 04 июля 2002 г. № 202-О «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» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2003. – № 1.

57. Постановление Конституционного Суда РФ от 26 декабря 2002 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго пункта 4 статьи 11 Федерального закона «Об обязательном государственном страховании жизни и здоровья военнослужащих, граждан, призванных на военные сборы, лиц рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы и сотрудников федеральных органов налоговой полиции» в связи с жалобой гражданина М.А. Будынина» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.07.2016).

Материалы правоприменительной практики

58. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 13, Пленума ВАС РФ № 14 от 08.10.1998 г. (с изм. и доп. от 04 декабря 2000 г.) «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами» [Текст] // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 1998. – № 11.

59. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за IV квартал 1999 года по гражданским делам (утверждено постановлением Президиума Верховного Суда РФ от 5 апреля 2000 г.) [Текст] // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2000. – № 7.

60. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // Рос. газета. – 1999. – 6 июля.

61. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа № А78-972/08-С3-11/43-Ф02-4860/08 от 27 октября 2008 г. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.11.2018).

62. Постановление Федерального Арбитражного Суда Дальневосточного округа № Ф03-А73/07-1/6214 от 22 января 2008 г. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.11.2018).

63. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2011 г. № 81 «О некоторых вопросах применения статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации» [Текст] // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2012. – № 2.

64. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской

Федерации [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.11.2017).

65. Решение Хорольского районного суда Приморского края от 21 октября 2010 г. по делу № 2-658/ 2010 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Судебные и нормативные акты РФ». URL: <http://sudakt.ru> (дата обращения: 07.09.2017).

66. Решение Краснотуранского районного суда от 24 мая 2011 г. по делу № 2-135/2011 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Судебные и нормативные акты РФ». URL: <http://sudakt.ru> (дата обращения: 07.09.2017).

67. Кассационное определение Псковского областного суда от 13 декабря 2011 г. по делу № 33-1677/2011 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Судебные и нормативные акты РФ». URL: <http://sudakt.ru> (дата обращения: 07.09.2017).

68. Решение Туркменского районного суда Ставропольского края от 12 октября 2012 г. по делу № 2-396/2012 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Судебные и нормативные акты РФ». URL: <http://sudakt.ru> (дата обращения: 07.09.2017).

69. Решение Василеостровского районного суда города Санкт-Петербурга от 1 июля 2015 г. по делу № 2-3120/2015 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Судебные и нормативные акты РФ». URL: <http://sudakt.ru> (дата обращения: 07.09.2017).

70. Определение Верховного Суда Республики Дагестан от 18 июня 2015 г. по делу № 33-2448 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Судебные и нормативные акты РФ». URL: <http://sudakt.ru> (дата обращения: 07.09.2017).

71. Решение Зенковского районного суда г. Прокопьевска Кемеровской области от 9 февраля 2016 г. по делу № 2А-1022/2015 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. URL: <http://sudakt.ru> (дата обращения: 07.09.2017).

Научная и учебная литература

72. Акты, собранные в библиотеках и архивах Российской империи Археографической экспедицией Императорской Академии наук. Т. 2. 1592 - 1615 гг. – СПб., 1836. – 413 с.
73. Алексеев, С. С. Уроки: Тяжкий путь России к праву [Текст] / С.С. Алексеев. – М.: Юристъ, 1997. – 326 с.
74. Алексеев, С. С. Теория права [Текст] / С.С. Алексеев. – М.: Издательство БЕК, 1995. – 320 с.
75. Бабаев, В. К. Функции современного Российского государства: учебное пособие [Текст] / В.К. Бабаев, С.В. Бабаев. – Н. Новгород, 2001. – 100 с.
76. Болтинова, О. В. Бюджетное право [Текст] / О.В. Болтинова. – 2-е изд., пересмотренное. – М. : Норма : ИНФРА-М, 2013. – 319 с.
77. Винницкий, Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. [Текст] / Д.В. Винницкий. – М. : Норма, 2002. – 144 с.
78. Гонгало, Б. М. Учение об обеспечении обязательств [Текст] / Б. М. Гонгало. – М.: Статут, 2002. – 222 с.
79. Журавлев, А. Л. Социальная психология: учебное пособие [Текст] / А.Л. Журавлев, В.Л. Соснин, М.А. Красников. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. – 416 с.
80. Кинсбургская, В. А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах [Текст] // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.01.2018).
81. Конин, Н. М. Административное право России в вопросах и ответах: учебное пособие [Текст] / Н.М. Конин. - 3-е изд., перераб. и доп. – «Проспект», 2010. – 256 с.
82. Куницын, А. Историческое изображение древнего судопроизводства в России [Текст] / А. Куницын. – СПб.: Типография второго отделения собственной Е. И. В. канцелярии, 1843. – 161 с.

83. *Кучеров, И. И.* Налоговое право России: курс лекций [Текст] / - М.: ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
84. *Лейст, О. Э.* Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы): монография [Текст] / О.Э. Лейст. – М.: Изд-во МГУ, 1981. – 239 с.
85. *Майерс, Д.* Социальная психология [Текст] / Д. Майерс. – 7-е изд. – СПб.: Питер, 2005. – 794 с.
86. *Матузов, Н. И.* Теория государства и права: учебник. [Текст] / Н.И. Матузов, А.В. Малько. – М.: Юристъ, 2004. – 512 с.
87. Налоговое право [Текст] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 1999.
88. Налоговое право России: учебное пособие [Текст] / под ред. А.В. Демина. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
89. Налоговое право России: учебник [Текст] / отв. ред. Ю.А. Крохина. – 3-е изд., испр. – М.: Норма, 2010. – 286 с.
90. *Пешкова, Х.В.* Бюджетное устройство России: монография [Текст] / Х.В. Пешкова. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 176 с.
91. Развитие налогового законодательства в России: вопросы теории и практики [Текст] / под ред. д-ра юрид. наук, проф. А.А. Ялбулганова. – М. : Готика, 2005. – 166 с.
92. *Разгильдиева, М. Б.* Проблемы теории налогово-правовой ответственности. В книге Очерки налогово-правовой науки современности: монография [Текст] / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. – М.; Харьков, 2013. – 680 с.
93. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 1: Законодательство Древней Руси. – М., 1984. – 432 с.
94. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 2: Законодательство периода образования и укрепления Русского централизованного государства. – М., 1985. – 520 с.
95. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 3: Акты Земских соборов. – М., 1985. – 512 с.

96. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 6: Законодательство первой половины XIX века. – М., 1988. – 432 с.
97. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. Т. 9: Эпоха буржуазно-демократических революций. – М., 1994. – 352 с.
98. *Россинский, Б. В.* Административное право: учебник [Текст] / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. – с. 928.
99. *Саттарова, Н. А.* Финансово-правовая ответственность: учебное пособие [Текст] / Н.А. Саттарова. – Казань: Изд-во «Познание» Института экономики, управления и права, 2009. – 136 с.
100. *Скабелина, Л. А.* Психологические аспекты адвокатской деятельности: монография [Текст] /Л.А. Скабелина. – М.: Федеральная палата адвокатов, 2012. – 229 с.
101. Теория государства и права: учебник [Текст] / под. ред. В.К. Бабаева. – М.: Юрист, 2008. – 592 с.
102. Финансовое право: учебник [Текст] / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: Норма : ИНФРА-М, 2017. – 800 с.
103. *Эбзеев, Б. С.* Личность и государство в России: взаимная ответственность и конституционные обязанности [Текст] / Б.С. Эбзеев. – М. Норма, 2007. – 383 с.
104. *Ядрихинский, С. А.* Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики [Текст] // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.01.2018)

Статьи из периодических изданий, сборников научных трудов

105. *Архипов, А.* Экономическая безопасность: оценки, проблемы, способы обеспечения [Текст] / А. Архипов, А. Городецкий, Б. Михайлов // Вопросы экономики. – 1994. – № 12. – С. 36-44.

106. *Ашмарина, Е. М.* Некоторые особенности правового регулирования налоговой деятельности [Текст] / Е. М. Ашмарина // Вопросы экономики и права. – 2013. – № 4. – С. 22-26.
107. *Байтин, М. И.* Метод регулирования в системе права [Текст] / М. И. Байтин, Д. Е. Петров // Журнал российского права. – 2004. – № 2. – С. 84-95.
108. *Бакаева, О. Ю.* Особенности правового регулирования принудительного взыскания таможенных платежей [Текст] / О. Ю. Бакаева // Право и экономика. – 2007. – № 12. – С. 47-51.
109. *Бакаева, О. Ю.* Финансово-правовая ответственность как вид юридической ответственности за нарушения таможенных правил [Текст] / О. Ю. Бакаева // Юрист. – 2004. – № 11. – С. 45-49.
110. *Бакаева, О. Ю.* Юридическая ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных платежей : финансово-правовой аспект [Текст] / О. Ю. Бакаева // Таможенное дело. – 2010. – № 3. – С. 23-25.
111. *Беликов, Е. Г.* Правовая природа страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды [Текст] / Е. Г. Беликов // Вестник Саратовской государственной академии права. – 2011. – № 4 (80). – С. 183-187.
112. *Белоконь, Н. В.* Лингвистические ошибки в нормативно-правовых документах // [Электронный ресурс]. – URL: <http://law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1120608> (дата обращения: 06.12.2017).
113. *Боженков, С.Я.* Штрафы и пени, установленные налоговым законодательством, как разновидность неналоговых доходов [Текст] / С. Я. Боженков // Налоги-журнал. – 2009. – № 4. С. 2-4.
114. *Воробьева, Е. М.* Пени в налоговых правоотношениях: доктрина и законодательное регулирование [Текст] / Е. М. Воробьева // Вестник пермского университета. Юридические науки. – 2013. – № 4(22). – С.68-81.

115. *Галкин, А. В.* Понятие налоговой задолженности по российскому законодательству [Текст] / А. В. Галкин // Финансовое право. – 2009. – № 10. – С. 2-4.
116. *Голик, Е. Н.* Налоговая составляющая экономической безопасности государства [Текст] / Е. Н. Голик // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2015. – № 3. – С. 234-240.
117. *Гриценко, В. В.* К дискуссии о правовой природе страховых взносов [Текст] / В. В. Гриценко // Вестник СГЮА. – 2015. – № 4 (105). – С. 225-228.
118. *Гутарина, О. В.* Правовая сущность страховых взносов на обязательное социальное страхование [Текст] / О. В. Гутарина // Публично-правовые исследования. – 2013. – № 4. – С. 73-95.
119. *Драбо, Т. Н.* Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов [Текст] / Т. Н. Драбо // Вестник ФАС Северо-Кавказского округа. – 2006. – № 1. – С. 111-120.
120. *Егоров, В. С.* Общее понятие правового принуждения [Текст] / В. С. Егоров // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2007. – № 8. – С. 29-35.
121. *Ефимов, О. Н.* Функции явления как научная проблема [Текст] / О. Н. Ефимов // Дискуссия. – 2014. – № 11 (52). – С. 47-50.
122. *Ефремова, Е. С.* Становление института принуждения в налоговом праве России: исторический аспект [Текст] / Е. С. Ефремова // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.08.2018).
123. *Завгородняя, Л. В.* Правовая характеристика пени как способа обеспечения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов [Текст] / Л. В. Завгородняя // Северо-Кавказский юридический вестник. – 2017. – № 3. – С. 134-139.
124. *Запольский, С. В.* К вопросу о роли финансового права в правовой системе России [Текст] / С. В. Запольский // Финансовое право. – 2010. – № 8.

– С. 2 - 7.

125. *Карасева, М. В.* Финансовое право - политически «напряженная» отрасль права [Текст] / М. В. Карасева // Государство и право. – 2001. – № 8. – С. 62 - 63.

126. *Кешнер, М. В.* Применение мер принуждения в международном праве [Текст] / М. В. Кешнер // Вестник ТИСБИ. – 2012. – № 2 (50). – С. 142-151.

127. *Козырин, А.Н.* Пеня по российскому налоговому законодательству: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? [Текст] / А.Н. Козырин // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.12.2018).

128. *Кравченко, И. А.* Теоретические и практические аспекты правового регулирования ответственности плательщиков страховых взносов в системе финансового права [Текст] / И. А. Кравченко // Социум и власть. – 2017. – № 1 (63). – С. 108-112.

129. *Кузнецова, Н. В.* Страховые взносы: исторические аспекты и нововведения [Текст] / Н. В. Кузнецова // Научный журнал КубГАУ. - № 123 (09). – 2016. – С. 1-14.

130. *Сащихина, Т. Ю.* Отдельные основания прекращения налоговой обязанности [Текст] / Т. Ю. Сащихина // Финансовое право. – 2007. – № 3. – С. 25-28.

131. *Соколова, Э.Д.* Применение норм публичного (финансового) права и норм частного права в регулировании финансовой сферы [Текст] / Э.Д. Соколова // Финансовое право. – 2015. – № 3. – С. 9-11.

132. *Липинский, Д. А.* Карательная и восстановительная функция налоговой ответственности [Текст] / Д. А. Липинский // Юрист. – 2003. – № 8. – С.35-38.

133. *Матюшин, А. В.* Законодательство зарубежных стран о совершенствовании процедуры взыскания налоговой задолженности [Текст] / А. В. Матюшин // Бизнес в законе. – 2009. – № 1. – С. 116-121.

134. *Морозов, А. П.* Личная неприкосновенность в Российской Федерации: конституционный аспект [Текст] / А. П. Морозов // Вестник СГЮА. – 2014. – № 4 (99). – С. 136-141.

135. *Мусаева, Х. М.* Добровольность уплаты налоговых платежей как показатель эффективности деятельности налоговых органов Российской Федерации [Текст] / Х. М. Мусаева, С. И. Сиражудинова, З. А. Керимова // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 11. – С. 847-856.

136. *Олигов, К. М.* Налоговая задолженность: повышение эффективности администрирования [Текст] / К. М. Олигов // Известия РГПУ им. А.И. Герцена. 2008. – № 82-1. С. 249-256.

137. *Покачалова, Е. В.* Страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды и налоги в РФ: особенности правовой природы [Текст] / Е. В. Покачалова // Федеральный научно-практический журнал «Налоги». – 2014. – № 1. – С. 29-33.

138. *Попов, В. В.* Добросовестность налогоплательщика как условия правомерного поведения при уплате налогов (вопросы правоприменения) [Текст] / В. В. Попов, Е. Г. Тришина // Налоги-журнал. 2016. №6. С. 25-28.

139. *Разгильдиева, М. Б.* К вопросу о функциях налогово-правовой ответственности [Текст] / М. Б. Разгильдиева // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 38-42.

140. *Разгильдиева, М. Б.* Спорные аспекты восстановительной функции финансово-правовой ответственности [Текст] / М. Б. Разгильдиева // Ленинградский юридический журнал. – 2012. – №3. – С. 90-92.

141. *Решетникова, Е. В.* Развитие законодательства налоговой ответственности в XVII в. [Текст] / Е. В. Решетникова // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.08.2018).

142. *Сатина, Э. А.* Понятие и виды государственного принуждения [Текст] / Э. А. Сатина // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. – 2003. – № 2. – С. 72-76.

143. *Саттарова, Н. А.* О принудительном взыскании таможенных платежей [Текст] / Н. А. Саттарова // Финансовое право. М., – 2014. – № 11. – С. 41-43.
144. *Смирнов, Д. А.* Вопросы развития налоговой культуры в Российской Федерации [Текст] Д. А. Смирнов // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 3 (33) – С. 204 – 214.
145. *Соколова, Г. Н.* Особенности обеспечения экономической безопасности регионов [Текст] / Г. Н. Соколова, А. Е. Яковлев // Дискуссия. – 2014. – № 2 (43). – С.59-62.
146. *Соловьев, В. А.* Пеня в налоговом законодательстве [Текст] / В. А. Соловьев // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2007. – № 12. – С.10-16.
147. *Суховеев, Е. М.* Взыскание недоимки по налогам и сборам за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банках [Текст] / Е. М. Суховеев // Бизнес в законе. – 2011. – № 1. – С.43-46
148. *Сятчихин, А. В.* Российское законодательство о поименованных и непоименованных способах обеспечения обязательства: исторический экскурс [Текст] / А. В. Сятчихин // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2014. – № 1 (23). – С. 156-163.
149. *Ткачева, Г. В.* К вопросу о понятии «Способы обеспечения исполнения обязательств» в российском гражданском праве [Текст] / Г. В. Ткачева // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2011. – № 1. – С. 77.
150. *Трунцевский, Ю. В.* Финансовая безопасность: понятие и виды финансовых преступлений [Текст] / Ю. В. Трунцевский // Финансы: Теория и Практика. – 2007. – № 2. – С. 11-22.
151. *Химичева, Н. И.* Налоги как основной источник бюджетов: актуальные вопросы правового реформирования [Текст] / Н. И. Химичева // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 43.-45.

Диссертационные исследования, авторефераты диссертационных исследований

152. *Арсланбекова, А. З.* Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А. З. Арсланбекова. – Саратов, 2009. – 54 с.

153. *Бакаева, О. Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / О. Ю. Бакаева. – Саратов, 2005. – 482 с.

154. *Бит-Шабо, И. В.* Концептуальные проблемы финансово-правового регулирования деятельности государственных социальных внебюджетных фондов: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / И. В. Бит-Шабо. – Саратов, 2015. – 55 с.

155. *Верстова, М. Е.* Концептуальные основы обеспечения налоговыми и правоохранительными органами исполнения налогоплательщиками своих обязанностей: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М. Е. Верстова. – М., 2008. – 43 с.

156. *Гонгало, Б. М.* Гражданско-правовое обеспечение обязательств: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Б. М. Гонгало. – Екатеринбург, 1998. – 42 с.

157. *Грачева, Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е. Ю. Грачева. – М., 2000. – 37 с.

158. *Евдокимов, А. Ю.* Имущественные меры бюджетно-правового принуждения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. Ю. Евдокимов. – Воронеж, 2012. – 24 с.

159. *Запорожская, Л. В.* Налогообложение и взимание налогов как внутренняя функция Российского государства (вопросы теории): дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Л. В. Запорожская. – Ростов на/Д, 2004. – с. 175.

160. *Кузубков, В. В.* Финансово-процессуальное принуждение: теоретико-правовые аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В. В. Кузубков. – М., 2007. – 26 с.
161. *Латынцев, А. В.* Система способов обеспечения исполнения договорных обязательств: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. В. Латынцев. – М., 2002. – 38 с.
162. *Латыпова, Е. У.* Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е. У. Латыпова. – М., 2004. – 31 с.
163. *Малиновская, В. М.* Ответственность за нарушение таможенного законодательства Российской Федерации (финансово-правовые аспекты): автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В. М. Малиновская. – М., 1997. – 26 с.
164. *Матюшин, А. В.* Правовое регулирование обращения взыскания на имущество налогоплательщиков: теория и практика: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. В. Матюшин. – М., 2009. – 26 с.
165. *Мелешев Р. С.* Налоговое планирование в системе обеспечения финансовой безопасности: автореф. дис. ... канд. экон. наук [Текст] / Р. С. Мелешев. – М., 2008. – 25 с.
166. *Набирушкина, И. С.* Финансово-правовое регулирование уплаты и взимания таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / И. С. Набирушкина. – Саратов, 2014. – 22 с.
167. *Нажесткин, А. С.* Правовое регулирование способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. С. Нажесткин. – М., 2011. – 26 с.
168. *Разгильдиева, М. Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М. Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 58 с.

169. *Стрельников, В. В.* Правовой режим пени в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В. В. Стрельников. – Воронеж, 2003. – 23 с.

170. *Суркова, И. С.* Конституционно-правовое принуждение, применяемое к органам государственной власти субъектов Российской Федерации в системе федеративных отношений: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / И. С. Суркова. – Омск, 2008. – 27 с.

171. *Тимофеева, И. Ю.* Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция и методология: автореф. дис. ... д-ра экон. наук [Текст] / И. Ю. Тимофеева. – М., 2011. – 31 с.

172. *Третьяк, И. А.* Конституционно-правовое принуждение в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / И. А. Третьяк. – Омск, 2015. – 26 с.

173. *Цвилий-Букланова, А. А.* Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. А. Цвилий-Букланова. – Омск, 2011. – 31 с.

174. *Шевелева, С. В.* Свобода воли и принуждение в уголовном праве: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / С. В. Шевелева. – М., 2015. – 48 с.

175. *Эльдаров, С. Н.* Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм. Финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С. Н. Эльдаров. – М., 2008. – 185 с.

Источники сети «Интернет»

176. Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс]. – URL: https://www.nalog.ru/rn64/related_activities/statistics_and_analytics/forms/#t1 (дата обращения: 03.12.2017).

177. Ильин И. А. О сопротивлении злу силою [Электронный ресурс]. – URL: <https://azbyka.ru/o-soprotivlenii-zlu-siloyu#n1> (дата обращения: 03.10.2016).

178. *Козырин А. Н.* Обеспечение исполнения налоговой обязанности: баланс фискальных интересов государства и законных интересов налогоплательщика [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.hse.ru/data/2018/04/06/1164684723/%D0%90.%D0%9D.%20%D0%9A%D0%BE%D0%B7%D1%8B%D1%80%D0%B8%D0%BD%20%D0%BD%D0%B0%D1%83%D1%87%D0%BD%D1%8B%D0%B9%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4.pdf> (дата обращения: 07.07.2018).

179. Официальный интернет-ресурс Национального Банка Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – URL: <http://nationalbank.kz/?docid=753&switch=russian> (дата обращения: 05.06.2018).

180. Официальный сайт Национального Банка Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.nbrb.by/statistics/MonetaryPolicyInstruments/RefinancingRate> (дата обращения: 02 декабря 2017).

181. Официальный сайт ФТС России [Электронный ресурс]. – URL: <http://customs.ru> (дата обращения: 05.06.2018).

182. Официальный сайт Центрального Банка Российской Федерации [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.cbr.ru/press/keypr/> (дата обращения: 02 декабря 2017).

183. Санкции совета безопасности ООН [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.un.org/sc/suborg/ru/sanctions/information> (дата обращения: 05.06.2018).

184. Устав о прямых налогах 1835 г. // Свод законов Российской империи. Т. 5. [Электронный ресурс]. – URL: <http://civil.consultant.ru/reprint/books/190/>. (дата обращения: 05.08.2018).

Справочная литература

185. *Фасмер, М.* Этимологический словарь русского языка в 4 т. Т. 3. (Муза-Сят) [Текст] / Пер. с нем. и доп. О.Н. Трубачева. – 2-е изд., стер. – М.: Прогресс, 1987. – 832 с.
186. *Резниченко, И. Л.* Орфоэпический словарь русского языка: Произношение. Ударение: около 25 000 единиц [Текст] / И.Л. Резниченко. – М.: Издательство Астрель: ООО «Издательство АСТ», 2003. – 1182 с.
187. *Ожегов, С. И.* Толковый словарь русского языка: 80000 слов и выражений [Текст] / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. / РАН. Институт русского языка им. В. В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: ООО «А ТЕМП», 2006. – 944 с.
188. *Даль, В. И.* Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. Т.3. [Текст] / В. И. Даль. – М.: РИПОЛ классик, 2006. – 544 с.
189. *Райзберг, Б. А.* Современный экономический словарь [Текст] / Б. А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.01.2016).
190. Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс. – URL: <http://bse.sci-lib.com/article087848.html> [Электронный ресурс] (дата обращения: 07.01.2016).

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Доходы бюджета Российской Федерации в 2012 – 2018 гг.

Год	Прогнозируемый общий объем доходов федерального бюджета, тыс. руб	Кассовое исполнение по доходам, тыс. руб.	Поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей, администрируемых ФНС России, в федеральный бюджет Российской Федерации, млрд. руб ¹ .	Доля платежей, администрируемых ФНС России, в структуре доходов федерального бюджета, %
2012	12 914 597 199,0 ²	12 855 540 621,1 ³	5156,1	40,1
2013	12 906 429 980,0 ⁴	13 019 939 484,9 ⁵	5366,6	41,2
2014	14 238 774 490,0 ⁶	14 496 880 495,7 ⁷	6215	42,8

¹ См.: Данные по формам статистической налоговой отчетности // Официальный сайт ФНС России [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/rn64/related_activities/statistics_and_analytics/forms/#t1 (дата обращения: 03.12.2017).

² См.: Федеральный закон от 30 ноября 2011 г. № 371-ФЗ «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» (с изм. и доп. от 3 декабря 2012 г., № 247-ФЗ) // СЗ РФ. 2011. № 49 (ч.1), ст. 7079; 2012. № 50 (ч. 5), ст. 6970.

³ См.: Федеральный закон от 30 сентября 2013 г. № 254-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2012 год» // СЗ РФ. 2013, № 40 (ч. I), ст. 5024.

⁴ См.: Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 216-ФЗ «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов» (с изм. и доп. от 2 декабря 2013 г., № 348-ФЗ) // СЗ РФ. 2012. № 50 (ч.1), ст. 6939; 2013. № 49 (ч. I), ст. 6349.

⁵ См.: Федеральный закон от 4 октября 2014 г. № 280-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2013 год» // СЗ РФ. 2014. № 40 (ч. I), ст. 5311.

⁶ См.: Федеральный закон от 2 декабря 2013 г. № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (с изм. и доп. от 26 декабря 2014 г., № 448-ФЗ) // СЗ РФ. 2013. № 49 (ч. I), ст. 6350; 2014. № 52 (ч. I), ст. 7559.

⁷ См.: Федеральный закон от 5 октября 2015 г. № 276-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2014 год» // СЗ РФ. 2015. № 41 (ч. I), ст. 5630.

2015	15 082 360 651,0 ¹	13 659 242 939,4 ²	6880,5	50,3
2016	13 368 595 322,6 ³	13 460 040 690,5 ⁴	6929,1	51,4
2017	14 720 277 176,0 ⁵	15 088 914 843,2 ⁶	9161,9	60,7

¹ См.: Федеральный закон от 1 декабря 2014 г. № 384-ФЗ «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» (с изм. и доп. от 28 ноября 2015 г., № 329-ФЗ) // СЗ РФ. 2014. № 49 (ч. I), ст. 6893; 2015. № 48 (ч. I), ст. 6695.

² См.: Федеральный закон от 31 октября 2016 г. № 377-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2015 год» // СЗ РФ. 2016. № 45 (ч. I), ст. 6196.

³ См.: Федеральный закон от 14 декабря 2015 г. № 359-ФЗ «О федеральном бюджете на 2016 год» (с изм. и доп. от 22 ноября 2016 г., № 397-ФЗ) // СЗ РФ. 2015. № 51 (ч. I), ст. 7230; 2016. № 48, ст. 6737.

⁴ См.: Федеральный закон от 16 октября 2017 г. № 287-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2016 год» // СЗ РФ. 2016 № 45 (ч. I), ст. 6196.

⁵ См.: Федеральный закон от 19 декабря 2016 г. № 415-ФЗ «О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов» (с изм. и доп. от 14 ноября 2017 г., № 326-ФЗ) // СЗ РФ. 2016. № 52 (ч. I), ст. 7464; 2017. № 47, ст. 6852.

⁶ См.: Федеральный закон от 11 октября 2018 г. № 354-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2017 год» // СЗ РФ. 2018. № 42. ст. 6368.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Доходы бюджета Российской Федерации в 2012 – 2018 гг.

Год	Прогнозируемый общий объем доходов федерального бюджета, тыс. руб	Кассовое исполнение по доходам, тыс. руб.	Выполнени е плановых показателе й по объемам сбора платежей, администр и-руемых ФТС России ¹ , %	Плановый показатель объема сбора платежей, администри- руемых ФТС России, млрд. руб. ²	Таможенные и иные платежи, администриру- емые ФТС России ³ , млрд. руб.	Доля платежей, администрируе мых ФТС России, в структуре доходов бюджета, %
2012	12 914 597 199,0 ⁴	12 855 540 621,1 ⁵	100,4	6460,9	6486,7	50,4

¹ См.: Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации в 2016 году» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФТС России. URL: <http://customs.ru> (дата обращения: 03.12.2017).

² Расчет произведен путем вычисления 100% от показателя, закрепленного в столбце «Таможенные и иные платежи, администрируемые ФТС России»

³ См.: Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации в 2016 году» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФТС России. URL: <http://customs.ru> (дата обращения: 03.12.2017).

⁴ См.: См.: Федеральный закон от 30 ноября 2011 г. № 371-ФЗ «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» (с изм. и доп. от 3 декабря 2012 г., № 247-ФЗ)// СЗ РФ. 2011. № 49 (ч.1), ст. 7079; 2012. № 50 (ч. 5), ст. 6970.

⁵ См.: Федеральный закон от 30 сентября 2013 г. № 254-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2012 год» // СЗ РФ. 2013, № 40 (ч. I), ст. 5024.

2013	12 906 429 980,0 ¹	13 019 939 484,9 ²	101,6	6462,0	6565,4	50,4
2014	14 238 774 490,0 ³	14 496 880 495,7 ⁴	100	7100,6	7100,6	48,9
2015	15 082 360 651,0 ⁵	13 659 242 939,4 ⁶	101	4884,3	4933,2	36,1
2016	13 368 595 322,6 ⁷	13 460 040 690,5 ⁸	101,1	4358,9	4406,9	32,7
2017	14 720 277 176,0 ⁹	15 088 914 843,2 ¹⁰ -	102,8-	4451,0	4575,7	30,3

¹ См.: Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 216-ФЗ «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов» (с изм. и доп. от 2 декабря 2013 г., № 348-ФЗ) // СЗ РФ. 2012. № 50 (ч.1), ст. 6939; 2013. № 49 (ч. I), ст. 6349.

² См.: Федеральный закон от 4 октября 2014 г. № 280-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2013 год» // СЗ РФ. 2014. № 40 (ч. I), ст. 5311.

³ См.: Федеральный закон от 2 декабря 2013 г. № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (с изм. и доп. от 26 декабря 2014 г., № 448-ФЗ) // СЗ РФ. 2013. № 49 (ч. I), ст. 6350; 2014. № 52 (ч. I), ст. 7559.

⁴ См.: Федеральный закон от 5 октября 2015 г. № 276-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2014 год» // СЗ РФ. 2015. № 41 (ч. I), ст. 5630.

⁵ См.: Федеральный закон от 1 декабря 2014 г. № 384-ФЗ «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» (с изм. и доп. от 28 ноября 2015 г., № 329-ФЗ) // СЗ РФ. 2014. № 49 (ч. I), ст. 6893; 2015. № 48 (ч. I), ст. 6695.

⁶ См.: Федеральный закон от 31 октября 2016 г. № 377-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2015 год» // СЗ РФ. 2016. № 45 (ч. I), ст. 6196.

⁷ См.: Федеральный закон от 14 декабря 2015 г. № 359-ФЗ «О федеральном бюджете на 2016 год» (с изм. и доп. от 22 ноября 2016 г., № 397-ФЗ) // СЗ РФ. 2015. № 51 (ч. I), ст. 7230; 2016. № 48, ст. 6737.

⁸ См.: Федеральный закон от 16 октября 2017 г. № 287-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2016 год» // СЗ РФ. 2016 № 45 (ч. I), ст. 6196.

⁹ См.: закон от 19 декабря 2016 г. № 415-ФЗ «О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов» (с изм. и доп. от 14 ноября 2017 г., № 326-ФЗ) // СЗ РФ. 2016. № 52 (ч. I), ст. 7464; 2017. № 47, ст. 6852.

¹⁰ См.: Федеральный закон от 11 октября 2018 г. № 354-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2017 год» // СЗ РФ. 2018. № 42. ст. 6368.