

На правах рукописи

ШАМИОНОВ Артур Раилевич

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

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов – 2018

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского».

Научный руководитель	доктор юридических наук, профессор Бакаева Ольга Юрьевна
Официальные оппоненты:	Арсланбекова Аминат Зайдулаевна доктор юридических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Дагестанский государственный университет», заведующий кафедрой Мачехин Виктор Александрович руководитель налоговой практики московского филиала Компании Линклейтез СНГ; кандидат юридических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», доцент
Ведущая организация	Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования « Северо-Кавказский федеральный университет » (юридический институт)

Защита состоится 03 апреля 2019 года в 15:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федерального государственного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» (<http://test.ssla.ru/dissertation/dissert/24-12-2018-1d.pdf>).

Автореферат разослан «__» января 2019 года.

**Ученый секретарь
диссертационного совета**



Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 природы, признаков и функций пеней в налоговом и таможенном праве

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

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, возникающие между государством и плательщиками, являются следствием столкновения публичных и частных интересов. Такие конфликты

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.

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. Кузувков, 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. Землянской, 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. Боженко, 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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы; характеризуется степень научной разработанности проблемы; определяются цель, задачи, объект и предмет исследования, его теоретическая и методологическая основы, а также нормативно-правовая база; формулируются основные положения, выносимые на защиту, обусловившие научную новизну; приводятся данные об апробации результатов исследования.

В **главе первой «Теоретические основы и финансово-правовое регулирование пеней в области налогообложения и таможенного дела»**, состоящей из трех параграфов, рассматривается сущность финансово-правового принуждения, выявляются этапы развития регулирования пеней¹ в налоговом и таможенном законодательстве, определяется правовая природа данной категории, проводится сравнительно-правовой анализ функций пеней в области налогообложения и таможенного дела.

В первом параграфе *«Финансово-правовое принуждение в налоговом и таможенном праве как вид государственного принуждения»* отражается влияние метода принуждения на сознание и поведение субъектов; рассматриваются общетеоретические подходы к институту принуждения; проводится анализ представленных в научной литературе точек зрения на содержание понятия финансово-правового принуждения; выявляются признаки данного вида принуждения и определяется его взаимосвязь с пенями в налоговом и таможенном праве.

Исследование института правового принуждения позволило сформулировать вывод о том, что финансово-правовое принуждение наряду с иными видами правового воздействия на сознание и поведение субъектов

¹ 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 (пена, 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.

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

Отмечается, что финансово-правовое принуждение как в налоговой, так и в таможенной сферах обладают сходными чертами, поскольку связаны с фискальной функцией налоговых и таможенных органов, однако имеют и отличительные особенности.

Проведенный анализ исследовательских позиций позволил заключить, что 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. В диссертационном исследовании приведены примеры реализации данных форм принуждения в налоговом и таможенном праве.

Во втором параграфе *«Пени: понятие, генезис, правовая природа, особенности отраслевого регулирования»* проведено исследование этимологического толкования понятия «пени» и определено его общетеоретическое и правовое значение. Отмечается, что в словарях значение термина «пени» связывается с наказанием, мерой ответственности, неблагоприятными последствиями. При этом выражается 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.

Отсутствие в науке единого подхода к пониманию правовой природы пеней послужило основанием для анализа данного вопроса в рамках проведенного исследования. Обеспечительный характер пеней, а также отсутствие необходимости установления вины лица при их начислении свидетельствуют 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.

В налоговом и таможенном законодательстве государств-членов ЕАЭС также наблюдаются противоречия при установлении правовой природы пеней в нормативно-правовых актах, что служит причиной возникновения споров теоретического и практического характера. Несмотря на то, что в нормах права ЕАЭС, а также в российском законодательстве о таможенном регулировании правовая природа пеней не конкретизируется, данный платеж обладает обеспечительным характером и не может быть признан мерой ответственности. В связи с этим диссертант рассматривает возможность законодательного закрепления пеней в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных и иных пошлин, налогов.

Формулируется научно обоснованное авторское определение понятия «пени» в налоговом и таможенном праве, отражающее правовую природу данного платежа, а также учитывающее его предназначение, специфику и существенные признаки.

В третьем параграфе *«Функции пеней в налоговом и таможенном праве: сравнительно-правовой аспект»* определены сущность пеней, их роль в налоговом и таможенном праве посредством проведения анализа функций данной правовой категории.

Различие взглядов исследователей относительно выделения функций пеней в налоговом и таможенном праве, в первую очередь, связано с

отсутствием единого подхода к определению финансово-правовой природы данного платежа. Проведенный сравнительно-правовой анализ функций пеней в области налогообложения и таможенного дела позволил аргументировать позицию об их унификации и о том, что пени выполняют стимулирующую, превентивную и фискально-компенсационную функции. Научная идея о единообразии функций пеней в налоговом и таможенном праве обусловлена тем, что в данных областях правовая природа данной категории тождественна. Отмечено, что карательная функция пеней, часто выделяемая в исследованиях специалистов по налоговому и таможенному праву, исходя из анализа законодательства и практики его применения, не характерна для данной правовой меры.

В рамках раскрытия фискально-компенсационной функции пеней в налоговом и таможенном праве выявлено, 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 и иных пошлин, налогов, сборов, а также страховых взносов.

Глава вторая «Сравнительно-правовой анализ начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве», включающая четыре параграфа, посвящена выявлению особенностей, а также проведению соотношения установления, начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве. Исследованы проблемы, возникающие в процессе распределения сумм уплаченных (взысканных) пеней с ввозных таможенных и иных пошлин между государствами-членами ЕАЭС.

В первом параграфе *«Общие основания установления, начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве»* проведен сравнительно-правовой анализ основ правового регулирования установления пеней в налоговом и таможенном праве, изложены общие черты и различия

установления данной правовой категории в области налогообложения и таможенного дела. Проанализировано соотношение понятий «начисление», «уплата», «взыскание» и «взимание» применительно к пеням в налоговом и таможенном праве; сформулированы авторские определения указанных понятий.

Проведенное исследование понятий и терминов, используемых в юридической литературе, свидетельствует о необходимости четкого разграничения понятий «начисление», «уплата», «взимание» и «взыскание» по отношению к такому платежу, как пени. Так, пени начисляются при неисполнении (ненадлежащем исполнении) обязанности по уплате таможенных и иных 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. При этом взимание предполагает 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).

Сравнительно-правовой анализ положений, регулирующих таможенные отношения, дал возможность определить, что основной отличительной особенностью правового регулирования порядка начисления, уплаты и взыскания пеней в таможенном праве является сложный характер данных правоотношений, так как установленный порядок регулируется как нормами права, закрепленными на уровне ЕАЭС, так и нормами национального законодательства о таможенном регулировании.

Раскрыты особенности юридической конструкции пеней, которые позволяют выделить три основания для их правомерного взыскания: нормативное, фактическое и процессуальное.

Во втором параграфе *«Особенности начисления, уплаты и взыскания пеней в налоговом праве»* выявлена специфика правовой регламентации пеней в налоговом праве; выделены основания для начисления пеней и проанализированы случаи освобождения от их уплаты.

Анализ норм законодательства о налогах и сборах, а также законодательства о таможенном регулировании позволил выявить проблемы, возникающие при правовом закреплении начисления пеней, взимаемых в связи с неисполнением (ненадлежащим исполнением) обязанности по уплате налогов, входящих в систему таможенных платежей. В целях разрешения указанных вопросов аргументирована идея о дополнении 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 Таможенным кодексом Евразийского экономического союза и актами в сфере таможенного регулирования и (или) законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании.

Особенностью налогово-правового регулирования пеней до вступления соответствующих изменений в НК РФ в 2018 году 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, подход законодателя относительно внесения соответствующих изменений в п.3 ст. 75 НК РФ признан рациональным и обоснованным ввиду того, что только в случае

погашения недоимки основания для дальнейшего начисления пеней отсутствуют.

В третьем параграфе *«Особенности начисления, уплаты и взыскания пеней в таможенном праве и их распределения между государствами-членами ЕАЭС»* проведен сравнительно-правовой анализ специфики определения сумм пеней, подлежащих уплате в рамках ЕАЭС, в результате которого выявлены существенные различия в части регулирования правоотношений в данной области.

Анализ положений законодательных актов государств-членов ЕАЭС позволяет заключить, что в рамках данного интеграционного объединения отсутствует единый подход к пониманию соотношений понятий «начисление», «уплата» и «взымание». Сформулирован вывод о том, что при определении размера пеней, подлежащих перечислению обязанным лицом на счет уполномоченного органа, наиболее правильным является использование понятия «начисление».

Установлено, что 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, входящих в ЕАЭС. Кроме того, отмечается, что 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.

Выявлено, что 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 регулировании любого из государств-членов Союза в исследуемой области

оказывают воздействие на формирование доходной части бюджета другого государства-члена ЕАЭС.

В четвертом параграфе *«Проблемы начисления и взыскания пеней в налоговом и таможенном праве: анализ судебной практики»* исследованы финансово-правовые споры, связанные с восстановлением пропущенного срока для подачи административного искового заявления о взыскании обязательных платежей и санкций налоговым или таможенным органом, а также возникающие 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 и иных пошлин, налогов и сборов.

При анализе материалов судебных дел выявлены проблемы, связанные с неурегулированностью вопроса о несоразмерности начисленных пеней последствиям неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов в предусмотренный срок. В связи с наличием указанного пробела в праве предложено внести изменения и дополнения в нормы права, регулирующие налоговые правоотношения, позволяющие устранять существующие на данный момент времени коллизии.

Установлена невозможность «корректировки» судами сумм начисленных пеней в большую или меньшую сторону. Это обусловливается тем, что в отличие от норм гражданского права нормы налогового и таможенного права в основном носят императивный характер и их реализация направлена, прежде всего, на пополнение казны.

В **заключении** диссертационного исследования подводятся итоги выполненной работы, в обобщенном виде формулируются основные выводы, отмечаются проблемы, нуждающиеся в более глубоком изучении.

В приложениях приведены статистические данные о соотношении доходов федерального бюджета с доходами, администрируемыми налоговыми и таможенными органами.

Основные результаты диссертационного исследования отражены в следующих опубликованных автором работах:

- статьи в рецензируемых научных изданиях,

перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки России:

1. Шамионов, А. Р. Финансово-правовое принуждение в налоговом и таможенном праве как вид государственного принуждения [Текст] / А. Р. Шамионов // Вопросы экономики и права. – 2016. – № 8. – С. 14–17 (0,56 а.л.).

2. Шамионов, А. Р. Правовая природа пени в налоговом и таможенном праве [Текст] / А. Р. Шамионов // Известия Саратовского университета. Новая серия: Экономика. Управление. Право. – 2017. – Т. 17. – Вып. 1. – С. 118–124 (0,75 а.л.).

3. Шамионов, А. Р. Функции пени в налоговом и таможенном праве [Текст] / О. Ю. Бакаева, А. Р. Шамионов // Вопросы российского и международного права. – 2017. – Т. 7. – № 1А. – С. 204–211 (0,75 а.л.).

4. Шамионов, А. Р. Финансово-правовая ответственность в таможенной сфере [Текст] / А. Р. Шамионов // Известия Саратовского университета. Новая серия: Экономика. Управление. Право. – 2017. – Т. 17. – Вып. 2. – С. 238–242 (0,56 а.л.).

- статьи в сборниках материалов конференций и иных научных изданиях:

5. Шамионов, А. Р. Пеня как мера финансово-правовой ответственности: дискуссионные вопросы установления правовой природы в законодательстве государств-членов Таможенного союза [Текст] / А. Р. Шамионов // Юридическая ответственность в условиях международной интеграции : матер. X междунар. науч. практ. конф. студентов и аспирантов (20–21 ноября 2015 г.) / сост.: Д. А. Валеев, Н. Н. Маколкин, Р. И. Шарипов,

Ю. М. Лукин, И. А. Кириллова. – Казань : Изд-во Казан. ун-та, 2015. – Т. 5. – С. 103–106 (0,18 а.л.).

6. *Шамионов, А. Р.* Пени как фактор финансовой безопасности государства. Дискуссионные вопросы установления правовой природы пени в налоговом праве [Текст] / А. Р. Шамионов // Финансовая безопасность Российской Федерации: конституционные основы, проблемы правового регулирования и возможные пути решения : сб. науч. тр. по матер. I междунар. законотворческих чтений, приуроченных к празднованию 85-летия образования Саратовской государственной юридической академии (21 мая 2016 г.) / [ред. кол.: А. С. Алимбекова (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Амирит, 2016. – С. 299–301 (0,18 а.л.).

7. *Шамионов, А. Р.* К вопросу о мерах обеспечения исполнения обязательств [Текст] / А. Р. Шамионов // Предпринимательское право: прикосновение к науке : сб. науч. работ / отв. ред. О. Н. Ермолова, Л. В. Шварц. – Саратов : Научная книга, 2016. – Вып. 3 – С. 39–42 (0,31 а.л.).

8. *Шамионов, А. Р.* Своевременность и полнота уплаты налогов как фактор обеспечения финансовой безопасности государства [Текст] / А. Р. Шамионов // Публичные и частные интересы в условиях унификации таможенного законодательства : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф. «Соотношение публичных и частных интересов в условиях унификации таможенного законодательства» (2 ноября 2016 г.) / под ред. С. А. Овсянникова, Н. А. Мошкиной. – СПб. : Троицкий мост, 2017. – С. 221–225 (0,37 а.л.).

9. *Шамионов, А. Р.* Пени как предмет споров в налоговом и таможенном праве [Текст] / А. Р. Шамионов // Экономическое право: теоретические и прикладные аспекты : сб. ст. по матер. IV междунар. межвуз. науч.-практ. конф. / кол. авторов; под ред. Е. М. Ашмариной. – М. : РУСАЙНС, 2017. – Ч. 1. – С. 59–66 (0,5 а.л.).

10. *Шамионов, А. Р.* К вопросу об экономической обоснованности начисления пени с ввозных таможенных пошлин в рамках ЕАЭС [Текст] /

А. Р. Шамионов // Экономическое право: теоретические и прикладные аспекты : сб. ст. по матер. V междунар. межвуз. науч.-практ. конф. / кол. авторов; под ред. Е. М. Ашмариной. – М. : РУСАЙНС, 2018. – Ч. 2. – С. 279–284 (0,37 а.л.).