

**ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПЕНИ КАК СПОСОБА ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ, СБОРОВ И СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ**

**Завгородняя  
Лариса  
Васильевна** кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и служебного права, Южно-Российский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (344002, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, 70/54).  
E-mail: keep\_law@list.ru

**Аннотация**

*В статье раскрываются правовые аспекты применения пени, как способа обеспечения налоговой обязанности, рассматриваются основания, функции пени, особенности её исчисления.*

**Ключевые слова:** пеня; недоимка; налоговая обязанность; способ обеспечения.

Наиболее востребованным и часто применяемым способом обеспечения исполнения налоговой обязанности выступает пеня. В соответствии со статьей 75 Налогового кодекса РФ под пеней понимается «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».

Конституционное закрепление (ст. 57 Конституции РФ) обязательности уплаты налогов и сборов наглядно демонстрирует о придании важного значения налоговым отношениям. Такое положение обусловлено острой потребностью государства в пополнении доходами бюджета. Рост налоговой задолженности является негативным фактором деструктивно влияющим на отношения в налоговой сфере.

Обратимся к статистическим данным Федеральной налоговой службы России. На 1 января 2017 года совокупная задолженность по налоговым платежам, налоговым санкциям и пеням в бюджетную систему Российской Федерации составила 1031 млн. рублей, при этом сумма неуплаченных налогов составила 615 млн. рублей. Тогда как аналогичная задолженность по налоговым платежам, налоговым санкциям и пеням в бюджетную систему Российской Федерации на 1 апреля 2017 г. составила 1081 млн. рублей, и сумма неуплаченных налогов – 826 млн. руб. [1]. Приведенные показатели наглядно свидетельствуют о росте данной неблагоприятной тенденции.

В Ростовской области задолженность по уплате налогов и сборов на 1 января 2017 года характеризовалась суммой в 24,7 млн. рублей, задолженность по уплате пеней и налоговых санкций в бюджетную систему Российской Федерации составила 4,2 млн. рублей [2].

Представляется очевидным, что уклонение от платы налогов, равно как и уплата налогов не в полном объеме, представляет собой противоправное деяние, приносящее вред государственным интересам. При выявлении такого деяния, не дожидаясь наступления мер юридической ответственности, применяется пеня, как право-восстановительная мера.

*Правовым основанием* применения данного способа обеспечения налоговой обязанности выступает статья 75 Налогового кодекса РФ.

*Фактическим основанием начисления пени* служит уплата налога в более поздний срок, относительно срока уплаты данного налога, закрепленного российским налоговым законодательством и появление вследствие этого налоговой недоимки, иначе говоря, в качестве фактического основания следует понимать несвоевременное исполнение налоговой обязанности.

Под недоимкой в статье 11 Налогового кодекса РФ понимается такая сумма налога (сбора или страхового взноса), которая не была уплачена своевременно в установленный налоговым законодательством срок. Одновременно с этим следует отметить, что Налоговым кодексом РФ установлен перечень ситуаций, при которых возникновение налоговой недоимки не влечет за собой автоматического начисления пени. Во-первых, в случае, если налогоплательщик не мог погасить налоговую недоимку по причине применения к его имуществу или банковским счетам одной из таких обеспечительных мер, как арест имущества или приостановление операций по счетам налогоплательщика (п. 3 ст. 75 НК РФ). Но при этом пеня не начисляется только за тот период, в течение которого действовала примененная к налогоплательщику обеспечительная мера. Во-вторых, не влечет за собой начисление пени такая недоимка, которая возникла вследствие выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений, представленных финансовым, налоговым или другим государственным органом в пределах его компетенции, либо же если фискально-обязанное лицо действовало в соответствии с мотивированным мнением налогового органа, направленным ему при проведении налогового мониторинга. Данное правило не распространяется на такие случаи, когда письменные разъяснения или мотивированное мнение налогового органа, которыми руководствовалось фискально-обязанное лицо, были составлены на основе неполной или не соответствующей действительности информации, которая была представлена самим налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

В первом случае суды принимают решение о неначислении пеней, только в том случае, если в отношении участника налоговых отношений назначаются обеспечительные меры, лишаящие его способности распоряжаться и своими денежными средствами, и имуществом. Если же в отношении налогоплательщика были приостановлены только расходные операции, и при этом организация имела возможность уплачивать налоговые платежи в бюджет, то начисление налоговым органом пеней в таком случае признается обоснованным и правомерным (См.: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 03.06.2013 N A26-7579/2012, от 11.05.2010 N A56-5085/2008, от 15.01.2010 N A56-44886/2008).

Во втором случае налогоплательщик не должен уплачивать пеню за весь период просрочки, если в разъяснениях соответствующих ведомств выполнены следующие условия, а именно:

- данные разъяснения даются по поводу порядка исчисления, уплаты налога или иных вопросов применения налогового законодательства и сделаны они в отношении того налогового периода, по которому образовалась недоимка;
- они направлены именно этому налогоплательщику либо же неопределенному кругу лиц;
- исходят от финансовых или налоговых, органов, их территориальных подразделений и даны по вопросам, соответствующим компетенции данных органов;
- представленная налоговообязанным лицом информация, по поводу которой даны разъяснения, является достаточно полной и достоверной.

В качестве *документального основания* начисления пени, на наш взгляд, можно рассматривать требование налогового органа об уплате налога (стр. 69 НК РФ). В соответствии с данной статьей под требованием об уплате налога признаётся документ, извещающий налогоплательщика о наличии у него налоговой недоимки и напоминающий ему о необходимости погасить имеющуюся налоговую задолженность. Следует отметить, что при рассмотрении требования об уплате налога в качестве документального основания начисления пени выявляется факультативный характер данного основания, отличающий документальное основание от правового и фактического, которые имеют обязательный характер. Так как пеня, как известно, начисляется с первого дня возникновения налоговой недоимки, и если налогоплательщик уплатит налоговую недоимку до направления ему требования об уплате налога, то он все равно должен будет уплатить и неуплаченную сумму налога, и начисленную за этот период пеню. Представляется, что факультативность документального основания отличает пеню от других способов обеспечения налоговой обязанности.

По мнению специалистов, с помощью пени реализуется две функции – стимулирующая и компенсационная [3, с. 31]. Во-первых, данная мера стимулирует фискально-обязанных лиц на реальное и безусловное исполнение налоговой обязанности, склоняет их уплачивать налоги в установленный законом срок, а в случае невозможности своевременной уплаты налога подталкивает налогоплательщиков минимизировать и просрочку уплаты налога и размер налоговой недоимки. Во-вторых, пеня возмещает тот ущерб, который причиняется государству, вследствие уплаты налога в более поздний срок.

*Компенсационный характер пени* подчеркивается и в постановлениях высших судов. В частности, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П пеня рассматривается как «компенсация потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога» [4]. В том же ключе характеризуется пеня и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 мая 2006 г., где пеня представлена в качестве праввосстановительной меры государственного принуждения, и обращается внимание на её компенсационный характер [5].

Важной характеристикой правовой природы пени выступает её *зависимость и вторичность от самой налоговой обязанности*. Данный аспект отражен в Определении Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П, в котором указывается, что обязанность по уплате пени выступает не в качестве самостоятельной, а в роли обеспечивающей (акцессорной) обязанности, то есть является способом, обеспечивающим уплату налога [6].

Пеня, не уплаченная в добровольном порядке может быть взыскана с налогоплательщика в принудительном порядке наряду с самой налоговой недоимкой. При этом не будет правомерным начисление пени в отношении тех неуплаченных налогов, право на взыскание которых налоговым органом уже утрачено. Такая позиция закреплена в Определении Конституционного Суда РФ от 17 февраля 2015 г. № 422-О, и обосновывается она опять же акцессорным характером пени, не допускающим возможности взыскания пени как в отсутствие налоговой обязанности, так и при истечении сроков на ее принудительное взыскание [7]. Соответственно взыскание пени правомерно лишь при своевременном принятии соответствующих мер налоговым органом, направленных на принудительное взыскание суммы налоговой недоимки.

Ряд авторов в числе функций, которые выполняет пеня, также называют и карательную функцию. Высказывается также точка зрения, согласно которой пеня относится к числу налоговых санкций [8, с. 20; 9, с. 294 – 295; 10. С. 32 – 35]. Достаточно

убедительное опровержение данной точки зрения дано А.В. Деминым, который отметил, что, во-первых, начисление пени происходит не вследствие совершения налогового правонарушения, а в силу появления налоговой недоимки. Во-вторых, было замечено, что наличие вины не значимо для начисления пени. В-третьих, А.В. Демин акцентировал внимание на компенсационном и восстановительном характере пени, что не свойственно санкциям [11].

Согласно п. 3 ст. 75 НК РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения налоговой обязанности, причем данный срок начинает истекать со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога. Следует отметить, что если день, с которого начинается исчисляться пеня, четко закреплен в НК РФ, то день прекращения начисления пени законодателем точно не обозначен. В этой связи в правоприменительной и судебной практике наблюдается разночтение. Так, Федеральная налоговая служба РФ, давая разъяснения по вопросам использования Online-сервиса "Личный кабинет налогоплательщика", отметила, что начисление пени должно автоматически прекращаться в день, следующий за днем фактической уплаты налоговой недоимки [12]. Аналогичным образом решается данный вопрос и в Постановлении Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", в п. 57 которого указывается, что «начисление пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки» [13]. Одновременно с этим иная точка зрения представлена в Приказе ФНС России от 18 января 2012 г. № ЯК-7-1/9 [14]. В данном нормативно-правовом акте приводится пример расчета пеней с применением ставок рефинансирования ЦБ РФ, в котором при расчете пени день уплаты налога не учитывается. Такой же вывод был сделан Министерством финансов РФ, указавшим, что в день уплаты налога просрочка исполнения налоговой обязанности отсутствует, и, следовательно, пеня за этот день не должна начисляться [15]. Указанное разъяснение представляется достаточно дискуссионным, ведь 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. Отмеченная противоречивость правовых норм должна быть устранена на уровне Налогового кодекса РФ. Полагаем, что в п. 3 ст. 75 НК РФ должен быть указан не только день с которого начинается исчисление пени, но и последний день её начисления, под которым, на наш взгляд, следует понимать день уплаты налога.

В соответствии с п. 4 ст. 75 НК РФ пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога. Сама же процентная ставка пени привязана к ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Под ставкой рефинансирования понимается такая ставка процента, по которой Центральный банк РФ осуществляет кредитование коммерческих банков. С 1 января 2016 года размер ставки рефинансирования ЦБ РФ был приравнен к значению ключевой ставки ЦБ РФ.

На данный момент процентная ставка пени рассчитывается как  $\frac{1}{300}$  действующей в этот период ставки рефинансирования Центрального банка РФ. Следует отметить, что данное правило действует до 1 октября 2017 г. После 1 октября 2017 г. соответствии с Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ в отношении налогоплательщиков-организаций будут применяться новые правила. Так, для налогоплательщиков-организаций в случае наличия налоговой недоимки в течении до 30 календарных дней процентная ставка пени будет равна  $\frac{1}{300}$  ставки рефинансирования ЦБ РФ, если же просрочка исполнения налогового обязательства будет превышать срок 30 календарных дней, то до 30-ого дня просрочки включительно пеня будет также исчисляться в размере  $\frac{1}{300}$  ставки рефинансирования ЦБ РФ, а с 31-ого

дня и для всех последующих календарных дней пеня будет равной  $1/150$  ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Попробуем проанализировать произошедшие изменения. Причиной, побудившей законодателя внести данное изменение, стало то, что при действующей ставке рефинансирования налогоплательщикам-организациям стало выгоднее уплачивать пеню, нежели брать кредит в банке, за счет которого будет погашаться налоговая задолженность. Например, со 2 мая 2017 г. ставка рефинансирования ЦБ РФ стала равна 9,25 %. Соответственно, если организация не уплачивает налог в течение года, то пеня, которую впоследствии уплатит данная организация будет равна процентам по кредиту со ставкой 11 % годовых. При этом никакого оформления документов, получения справок, беготни по инстанциям не требуется. Если учесть, что в среднем в настоящее время банки дают кредиты налогоплательщикам-организациям по ставке, не менее чем 15 %, то очевидно, почему многие налогоплательщики делают выбор в пользу пени, нежели в пользу банковского кредита. Для предотвращения таких действий законодатель ужесточил порядок начисления пени для организаций. На наш взгляд, в соответствии с новой редакцией исчисления пени, данный способ обеспечения приобретает в большей мере карательный характер.

Пеня как способ обеспечения налоговой обязанности применяется наиболее часто. Вместе с тем, данный институт до сих пор вызывает множество вопросов как теоретического, так и прикладного характера. На наш взгляд пеня – это финансово-правовой способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, страховых взносов, состоящий во взыскании установленной денежной суммы, которую налоговообязанное лицо должно выплатить в случае возникновения налоговой недоимки.

### Литература

1. Официальный сайт ФНС России [Электронный ресурс] [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/5432178/](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5432178/)
2. Официальный сайт ФНС России [Электронный ресурс] [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/6154429/](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6154429/)
3. *Стрельников В. В.* Правовой режим пени в налоговом праве / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 31.
4. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П //Собрание законодательства РФ. 06.01.1997. N 1. Ст. 197.
5. Постановлением Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 N 16058/05 // Вестник ВАС РФ. 2006. N 8.
6. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Ростелеком" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 08.02.2007 N 381-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. N 5.
7. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Галимова Эмиля Георгиевича на нарушение его конституционных прав пунктом 5 части первой статьи 23 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, положениями пунктов 1, 2 и абзацем первым пункта 3 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 17.02.2015 N 422-О // СПС Консультант Плюс.

8. Рудовер Ю. В. Финансово-правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013.
9. Липинский Д. А. Проблемы юридической ответственности / Под ред. Р. Л. Хачатурова. СПб.: Юрид. центр "Пресс", 2003.
10. Мусаткина А. А. Понятие позитивной финансово-правовой ответственности // Финансовое право. 2005. N 7.
11. Демин А. В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с.
12. Разъяснение ФНС РФ от 28.12.2009// СПС Консультант Плюс.
13. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 // СПС Консультант Плюс.
14. Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" местного уровня": Приказ ФНС России от 18.01.2012 N ЯК-7-1/9 (ред. от 29.11.2013) // СПС Консультант Плюс.
15. Об определении количества дней просрочки платежа для расчета пеней за несвоевременную уплату налога (сбора): Письмо Минфина России от 05.07.2016 N 03-02-07/2/39318// Нормативные акты для бухгалтера. 2016. N 19.

**Zavgorodnyaya Larisa Vasilievna**, candidate of law, associate professor of the department of administrative and service law, South-Russian Institute of Management – branch of the Presidential Academy of the National Economy and Public Administration (70/54, Pushkinskaya St., Rostov-on-Don, 344002, Russian Federation).  
E-mail: keep\_law@list.ru

#### **LEGAL CHARACTERISTIC OF THE PENALTY FEE AS WAY OF PROVIDING OBLIGATIONS FOR PAYMENT OF TAXES, COLLECTING AND INSURANCE PREMIUMS**

##### **Abstract**

*The article describes legal aspects of the use of fines as a way of ensuring tax obligations, are considered reason, functions fine, especially for its calculation.*

**Key words:** *penalty, arrears, the tax obligation, a guarantee.*

УДК 346.1

DOI: 10.22394/2074-7306-2017-1-3-139-145

#### **ПРАВО НА ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЕ КАК РАЗНОВИДНОСТЬ КОНСТИТУЦИОННОГО ПРАВА НА ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

**Гайломазов Петр Валерьевич** соискатель кафедры государственного (конституционного) права, Южный федеральный университет (344002, Россия, ул. Горького, г. Ростов-на-Дону, д. 88).  
E-mail: petrgailomazov@gmail.com

##### **Аннотация**

*В работе рассмотрены виды природопользования, осуществлен обзор состояния нормативной базы, регламентирующей деятельность в области того или иного вида природопользования, пределы и ограничения, а также льготы и стимулы конституционных прав на предпринимательскую деятельность, связанную с природопользованием, изучены общие и специфические принципы предоставления прав пользования*