

§2 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Ядрихинский С. А.

ПЕНИ КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ: ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПОНИМАНИЯ

***Аннотация.** В статье рассматриваются теоретические аспекты и практика применения пени в налоговых правоотношениях как способа обеспечения обязанности налогоплательщика по уплате налога и меры принуждения. Выявляется целевое (функциональное) назначение пени. Обеспечительный механизм пени исследуется через реализацию стимулирующей функции. Делается вывод о недостаточности негативной составляющей данной функции — угрозы платежа пени в силу низкого размера фискального процента, не наполненного отрицательной нагрузкой и не порождающего неблагоприятных имущественных последствий для налогоплательщика. Предлагается обратить внимание на позитивную составляющую стимулирующей функции, реализуемую через механизм поощрений и преференций для налогоплательщика. Анализируется правовая природа пени, основания, порождающие обязанность по их уплате и связанные с ней правовые последствия. Исследуется правосстановительный (компенсационный) и акцессорный характер пени. Поднимается проблема дифференцированного в зависимости от формы собственности подхода в определении имущественных последствий, связанных с несвоевременным возвратом неосновательно приобретенных (сбереженных) денежных средств. Обращается внимание на «узкие» места в регулировании этого института и предлагается свое видение решения проблемы.*

***Ключевые слова:** способ обеспечения обязанности, правовая природа пени, мера принуждения, стимулирующая функция, недоимка, юридическая ответственность, санкция, налоговое обязательство, компенсационные (правосстановительные) отношения, акцессорность.*

Пени как инструмент воздействия на налогоплательщика имеет давнюю историю и относится к одному из самых дискуссионных вопросов. Связано это не в последнюю очередь с неоднозначностью ее правовой природы, по поводу которой до сих пор ведутся научные баталии.

Этимологически понятие «пени» (по старославянскому «пена») в русском языке происходит от глагола «пенять», то есть укорять, делать выговор, упрек или изъявление неудовольствия; за неуплату податей в срок взимается пеня, пенные деньги; не на зеркало пеня, коли рожа крива¹; заимствовано в древне-русскую эпоху из польского языка, где [польск. «pena»] — штраф, образованное от [лат. «pena»] — наказание, штраф, восходит к [греч. «poine» (ποινή)] — возмездие, цена².

Пени первоначально на Руси означали меру ответственности за просрочку обязательного платежа в пользу удельных князей, позднее в пользу Великого князя. Отсюда в старину пошло народное изречение «всяка пеня мимо меня», свидетельствующее, по мнению М. В. Махровой, В. П. Кузнецова, «о стремлении восточных славян своевременно и по возможности полно платить натуральные и денежные сборы, ибо обратное влекло дополнительные материальные затраты — пению»³.

В Законе РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», предшественнике Налогового Кодекса РФ, пени структурировались в статье 13 «Ответственность налогоплательщика

за нарушение налогового законодательства» и, соответственно, рассматривались как ее часть, наряду со штрафом. Несмотря на то, что легального определения понятия «пени» законодатель не давал, они выступали именно как штрафная санкция (мера ответственности). В Налоговом Кодексе РФ законодатель вывел пени за рамки налоговых санкций, поместив их в главу 11 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов». В п. 18 совместного Постановления от 11 июня 1999 г. № 41/9 Пленум ВАС РФ и Пленум ВС РФ особо обратили внимание правоприменителя на то, что пени не является мерой налоговой ответственности.

Таким образом, пеня в новейшем налоговом законодательстве является одним из способов обеспечения обязанности по уплате налогов (п. 1 ст. 72 НК РФ) и по сравнению с другими способами обеспечения является самым распространенным.

Обеспечительный механизм исполнения обязанности по уплате налогов, с учетом его телеологической (целевой) (от греч. Τέλος (teleos) — результат, цель) природы, реализуется через функции стимулирования налогоплательщика к своевременной и полной уплате налога и гарантирования имущественных интересов государства. Очевидно, что пени никак не могут гарантировать поступление налогов в бюджет на случай неплатежеспособности налогоплательщика, т.к. не предусматривают создания источника исполнения нарушенного налогового обязательства. Таким источником может выступать как определенное имущество (при залоге (ст. 73 НК РФ), аресте имущества (ст. 77 НК РФ)), так и обязательство третьего лица исполнить обязанность налогоплательщика по уплате налога (при поручительстве (ст. 74 НК РФ), банковской гарантии (ст. 74.1 НК РФ)). Соответственно, механизм действия пени — это механизм действия функции стимулирования.

Стимул — это то, что посредством воздействия на интересы субъекта или условия реализации его интересов способствует выпол-

¹ Даль В. И. Толковый словарь великорусского живого словаря. По второму изданию (1880–1882 гг.): в 4 т. — М.: Terra, 1995.

² Школьный этимологический словарь русского языка. Происхождение слов. — М.: Дрофа Н. М. Шанский, Т. А. Боброва 2004; Фасмер М. Р. Этимологический словарь русского языка. — М.: Прогресс 1986.; Крылов П. А. Этимологический словарь русского языка — СПб.: ООО «Полиграфуслуги», 2005. — 432 с.

³ Махрова М. В. Кузнецов В. П. Налоги в русских пословицах и поговорках. // Вестник Оренбургского государственного университета. — 2006. — № 11. — С.91.

нению им возложенных на него обязанностей или проявлению активности в определенном направлении¹.

Стимулирующее воздействие пеней на налогоплательщика заключается в создании у него представления о перспективе отягощения его имущественного положения в случае несвоевременного исполнения или неисполнения налогового обязательства, предупреждая, таким образом, его неисправное поведение и побуждая тем самым его к своевременной и полной уплате налога. Страх дополнительного обременения в виде уплаты компенсационного платежа стимулирует налогоплательщика не нарушать установленные законом сроки уплаты налога.

Казалось бы, налогоплательщика, добросовестность поведения которого в сфере налоговых отношений предполагается (см. абз.2 п. 2 Определения Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138–О), побуждать к законопослушному поведению должна сама конституционная обязанность по уплате налога (ст. 57 Конституции РФ), а точнее, необходимость ее исполнения. А некое дополнительное стимулирование к надлежащему исполнению обязанности по уплате налога изначально негативно оценивает налогоплательщика как ненадежное, ставит под сомнение презюмируемую добросовестность налогоплательщика в налоговом обязательстве, поскольку его (это обязательство) потребовалось обеспечивать, или доставлять ему, по выражению известного дореволюционного цивилиста Д. И. Мейера, «той твердости, которой недостает ему по существу»².

Феномен конфликтности в налоговой сфере подробно и наиболее удачно описан в работах Александра Васильевича Демина.

¹ Дракина М. Н. К вопросу о соотношении понятий «поощрение» и «стимулирование» в юридической науке. // Юридическое образование и наука. — 2008. — № 1. — С. 5–9.

² Мейер Д. И. Русское гражданское право. — М., 1997. Ч. 2. — С. 179.

Налоговым отношениям, справедливо отмечает А. В. Демин, имманентно присуще «несовпадение интересов налогоплательщика и государства», повышенная «конфликтность налоговых взаимодействий», связанная с односторонне-безвозвратным и индивидуально безвозмездным изъятием собственности налогоплательщика в адрес государства³.

Исследуя причины этой конфликтности, А. В. Демин приходит к выводу, что во многом они лежат в собственнических инстинктах человека, причем эти инстинкты врожденные, а не приобретаемые в процессе социальной адаптации. Отдавая безвозмездно часть своей собственности в виде налога, человек всякий раз переступает через что-то очень важное в своем существе. Некие внутренние защитные механизмы заставляют человека сопротивляться посягательству на его собственность со стороны кого бы то ни было, включая государство, поскольку стремление к защите своей собственности укоренено в каждом человеке на уровне подсознания. В качестве примера, подтверждающего посыл о собственнических инстинктах человека, ученым предлагается «отобрать игрушку у ребенка, причем совершенно не важно — свою или чужую»⁴ и посмотреть на его ответную реакцию.

А поэтому, делает вывод А. В. Демин, «государство не может здесь полагаться на чувство долга, конформизм, рассудочное осознание частными лицами необходимости уплаты налогов и другие внутренние источники побудительной мотивации»⁵.

³ Демин А. В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права. // Вопросы правоведения. — 2012. — № 1. — С. 158–173.

⁴ Демин А. В. О справедливости налоговой ответственности. // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2003; Демин А. В. Полемиические заметки о предьстории налогов и налогообложения // Финансовое право. 2010. № 5. — С. 19–27.; Демин А. В. Налоговое право России: Учебное пособие. — Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с.

⁵ Демин А. В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права. // Вопросы правоведения. 2012. № 1. — С. 158–173.

Еще дореволюционные ученые указывали, что «полагаться на одно обещание должника, каким бы ни было велико доверие, внушаемое его личностью, рискованно, потому что независимо от его доброй воли может оказаться, что должник не в состоянии реализовать свое обязательство»¹.

Гарантией правомерной и добросовестной реализации обязанности по уплате налога является возможность применения государством мер дополнительного воздействия на налогоплательщика, в том числе через обеспечительный механизм. Как указал Конституционный Суд РФ в п. 3 Постановления от 15.07.1999 № 11–П, в целях обеспечения выполнения этой публичной обязанности (*платить законно установленные налоги и сборы — (добавлено мной — С. Я.)*) и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

С. С. Алексеев отмечал, что «... государственное принуждение, выраженное в праве, — это внешнее воздействие на поведение, основанное на организованной силе государства, на наличии у него вещественных орудий власти и направленное на внешнее безусловное (непреклонное) утверждение государственной воли»².

По мнению В. А. Кинсбургской, «целью применения мер налогового-правового принуждения является понуждение налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) к надлежащему исполнению налоговой обязанности, создание условий для эффективного выполнения возложенных на налоговые органы задач, устранение обстоятельств, препятствующих нормальной деятельности налоговых органов в процессе осуществления на-

логового контроля и привлечения правонарушителей к ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации»³.

Определяя правовую природу пени, Конституционный Суд РФ в Определении от 07.12.2010 № 1572–О–О разъяснил, что пеня относится к мерам государственного принуждения правосоставительного характера, направленным на понуждение налогоплательщика к исполнению его конституционной обязанности. Аналогичный вывод был сделан Президиумом ВАС РФ в Постановлениях от 22.05.2007 № 16499/06, от 16.05.2006 № 16058/05, от 16.04.2013 № 15638/12.

В отличие от залога, поручительства и банковской гарантии, в основе которых лежит принцип добровольности, пеня, также как и приостановление операций по счетам в банках и арест имущества, действительно, является мерой принуждения, поэтому по своей публично-правовой природе имеет односторонний, властный характер и применяется налоговыми органами независимо от воли налогоплательщика. В случае неуплаты добровольно, пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика (юридического лица или индивидуального предпринимателя) на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. ст. 46–47 НК РФ (п. 6 ст. 75 НК РФ).

Особенностью пени является и то, что ее применение не зависит от применения других способов обеспечения исполнения налогового обязательства, а также мер ответственности за нарушение налогового законодательства (п. 2 ст. 75 НК РФ); она совместима с реализацией любого другого способа обеспечения. Кроме того, задолженность по уплате самих пеней может обеспечиваться другими способами (залог, поручительство, банковская гарантия, арест имущества, приостановление операций по счетам в банке).

¹ Русское гражданское право. Пособие к лекциям проф. А. М. Гуляева. Изд. 3-е., доп. Типография М. М. Стасюлевича. — СПб., 1912. — С. 273.

² Алексеев С. С. Социальная ценность права в советском обществе. — М., 1971. — С. 106.

³ Кинсбургская В. А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. — М.: Юстициформ, 2013. 204 с.

Легальное определение понятия «пени» дается в п. 1 ст. 75 НК РФ, согласно которой, пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Таким образом, данный способ обеспечения предполагает возложение на налогоплательщика дополнительной обязанности, выражающейся в лишениях имущественного характера. Пени становятся составной частью налогового обязательства; они определяются в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора в заранее установленном законом размере. Ни одному другому способу обеспечения, предусмотренному ст. 72 НК РФ не свойственно возлагать на налогоплательщика дополнительное имущественное обременение (изъятие), выходящее за рамки основной обязанности (уплата налога).

В. А. Кинбурская справедливо замечает, что «в отличие от иных способов обеспечения, правоотношения по применению которых прекращаются в момент уплаты налога (сбора), исполнение обязанности по уплате налога (сбора) хотя и прекращает начисление пени на сумму недоимки, однако не освобождает налогоплательщика от обязанности уплатить уже причитающиеся ему суммы пеней»¹.

«Равным образом, — отмечает В. В. Стрельников в своем диссертационном исследовании, — пеня — это единственный из способов обеспечения в Налоговом кодексе, одновременно представляющий собой доход соответствующего бюджета»².

¹ Кинбурская В. А. Пеня за нарушение срока уплаты налога: правовая природа, спорные вопросы начисления и взыскания. // *Налоги и налогообложение*. — 2009. — № 10. — С. 15–27.

² Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. 23 с.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20–П отметил, 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 — пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога.

Вместе с тем нельзя согласиться с теми учеными, которые полагают, что «пени неотделимы от правонарушения и выступают его следствием»³, так как законодатель не связывает основания начисления пени с правонарушением в смысле ст. 106 НК РФ, но они правы в том, что пени возникают вследствие нарушения законодательства о налогах и сборах (что не одно и то же), и в том, что просрочка уплаты налога — деяние противоправное.

Основанием, порождающим обязанность по уплате пеней, является сложный юридический состав — наличие пропуска установленного законом срока уплаты исчисленной суммы налога (п. 2 ст. 57 и ст. 75 НК РФ) и наличие ущерба, вследствие несвоевременного внесения налога, потерь государственной казны (правовая позиция Постановления Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 г. № 20–П).

Одной лишь неуплаты налога в срок недостаточно для возникновения пеней, т.к. она не всегда автоматически влечет ущерб, потери

³ Кинбурская В. А. Правовая природа налоговой ответственности. // *Финансовое право*. — 2008. — № 2. — С. 23. Кинбурская В. А. Пеня за нарушение срока уплаты налога: правовая природа, спорные вопросы начисления и взыскания. // *Налоги и налогообложение*. — 2009. — № 10. — С. 15–27.; Кинбурская В. А. Модель ответственности налогоплательщика, предусмотренная Налоговым кодексом РФ. // *Налоги*. — 2010. — № 2. — С. 15–18.; Парамонов Д. И. Пеня как институт налогового права. // *Ваш налоговый адвокат*. — 2006. — № 6. — С. 73–84.

государственной казны, поскольку у налогоплательщика может быть переплата по конкретному налогу или другим видам налогов в бюджеты одного уровня в определенном налоговом периоде. А поэтому при начислении пеней всегда требуется выяснить вопрос: привел ли пропуск установленного законом срока уплаты налога к действительному ущербу, понесенному государством, была ли реально потеря в государственной казне и в каком размере¹.

Так, по целому ряду дел судебные органы признавали за налогоплательщиком с формальной точки зрения нарушения законодательства о налогах сборах (перечисление налога в бюджет иного уровня), однако которые, по мнению судов, не привели к возникновению недоимки в значении, придаваемом ей нормами Налогового кодекса РФ и не могли стать основанием для начисления пеней. Обосновывалось это тем фактом, что у налогоплательщика отсутствует фактическая задолженность перед бюджетом, т.к. налог, в действительности, поступил в бюджетную систему Российской Федерации, которая согласно ст. 6 БК РФ представляет собой совокупность бюджетов — федерального, субъектов РФ, местных (см. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 11.10.2011 № Ф03-4920/2011 по делу № А51-2751/2011, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 02.09.2011 по делу № А70-10656/2010).

В литературе справедливо отмечается, что отношения по зачислению налога в бюджет конкретного уровня являются бюджетными правоотношениями и не могут охватываться содержанием налогового обязательства как такового². В бюджетном праве понятие «налог» уступает место другому понятию «доход». Так

¹ Подробнее см. Ядрихинский С. А. Актуальные вопросы взыскания пеней в практике налогового права. // Хозяйство и право. — 2003. — № 2. — С.107–115.

² Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Пеня в налоговом праве. Теория и практика применения статьи 75 Налогового кодекса РФ. / Под ред. А. В. Брызгалина. Екатеринбург: «Налоги и финансовое право», 2006. — С. 55.

в Постановлении от 11 марта 2002 г. по делу № А56-20972/01 ФАС Северо-Западного округа пришел к выводу, что спор о неправомерности уплаты налогов в ненадлежащий бюджет фактически сводится к спору между бюджетами, в связи с чем отсутствуют основания для начисления налогоплательщику недоимок, пеней и штрафов.

Претерпевание меры государственно-правового принуждения, выраженной в имущественных лишениях, и соотнесение иных признаков пени с признаками юридической ответственности позволило группе ученых прийти к выводу, что во многом эти признаки совпадают³. Более того, вплоть до принятия Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ в отношении банков в ст. ст. 133, 135, 136 НК РФ пени выступали в качестве меры ответственности наряду со штрафом и исчислялись как 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности.

Еще в 2001 году Конституционный Суд РФ в Определении от 06.12.2001 № 257-О указал, что «... фактически в пункте 1 статьи 135 Налогового кодекса Российской Федерации под пеней понимается штрафной процент... «пеня» в данном случае является штрафом».

«Соответственно, отмечает Д. В. Тютин, по данной логике законодателя граница между карательными и компенсационными мерами лежит где-то между 1/150 и 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за день просрочки»⁴.

³ Кинсбургская В. А. Модель ответственности налогоплательщика, предусмотренная Налоговым кодексом РФ. // Налоги. — 2010. — № 2. — С. 15–18.; Кинсбургская В. А. Налоговая и финансовая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: разграничение понятий. // Право и экономика. — 2010. — № 6. — С. 31–37.; Шабуров А. С. Теория государства и права / Под ред. В. М. Карельского. — М., 1998. — С. 417.; Соловьев В. А. О правовой природе пени в налоговом законодательстве. // Налоговые споры: теория и практика. — 2007. — № 6.

⁴ Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. // СПС КонсультантПлюс. 2013.

Только законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ в соответствующих статьях НК РФ, понятие «пени» заменено на понятие «штраф» (при этом сохранен порядок расчета суммы штрафа аналогично порядку расчета пени — исходя из доли ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки).

В. А. Соловьев указывает, что «в налоговом законодательстве присутствует не обозначенная явно имущественная правосстановительная ответственность частного субъекта, формой проявления которой является пеня»¹.

В теории права юридическую ответственность (санкции) в зависимости от характера неблагоприятных последствий подразделяют на правосстановительную и штрафную (карательную). «Правосстановительные санкции предусматривают отмену или изменение акта, противоречащего закону, и иные меры, направленные на восстановление отношений, нарушенных вследствие правонарушения. Штрафные (карательные) санкции, воздействуя на имущественные или личные интересы граждан либо на различного рода коллективные интересы (в отношении юридического лица), имеют своей целью общее и специальное предупреждение»².

В теории налогового права сформировалась устойчивая позиция, что пеня относится к разряду правосстановительных санкций, «поскольку ее применение направлено на восстановление нарушенных прав обязывающего субъекта и сопровождается принудительное исполнение денежных обязанностей»³.

¹ Соловьев В. А. Правосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве // *Хозяйство и право*. — 2002. — № 4. — С. 96; Соловьев В. А. Пеня в налоговом законодательстве. // *Законы России: опыт, анализ, практика*. — 2007. — № 12. — С. 10–16.

² Кудрявцев В. Н. *Закон, поступок, ответственность*. — М.: Наука, 1986.

³ Кучеров И. И. Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации. // *Журнал российского права*. — 2013. — № 5. — С. 22–36.

В. А. Соловьев относит пени к правосстановительной санкции (мере ответственности), задается вопросом «почему пеня, являясь мерой ответственности, не присутствует в гл. 16 Налогового кодекса «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение»?⁴

По всей видимости, законодатель исходил из недопустимости наложения двух санкций штрафного характера за одно правонарушение (см., например, п. 1 резолютивной части Определения Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О). В п. 4 Постановления от 15.07.1999 № 11-П Конституционный Суд РФ разъяснил, что согласно «общему принципу справедливой ответственности, лицо не может быть дважды подвергнуто взысканию за одно и то же. Отступление от данного принципа приводило бы к явно чрезмерным ограничениям, не соответствующим целям защиты конституционно значимых интересов и, по сути, к умалению конституционных прав и свобод».

При этом принцип «non bis in idem» (лат. не дважды за одно и то же) не исключает возможности одновременного применения правосстановительной (компенсационной) и штрафной санкции.

В. А. Соловьев рассуждая над поставленным выше вопросом, пришел к выводу, что «перед законодателем, вероятно, впервые в новейшей российской истории стояла непростая задача описать в рамках одного Кодекса два различных вида ответственности: свойственную гражданскому праву правосстановительную и свойственную уголовному и административному праву штрафную ответственность. Эти виды ответственности традиционно базируются на двух взаимоисключающих принципах: презумпции невиновности и презумпции вины правонарушителя. При реализации штрафной ответственности превалирует превентивная, а правосстановительной — компенсаторная функция ответственности.

⁴ Соловьев В. А. Пеня в налоговом законодательстве. // *Законы России: опыт, анализ, практика*. — 2007. — № 12. — С. 10–16.

Законодатель выбрал подход, состоящий в том, чтобы только штрафную ответственность назвать ответственностью и компактно сгруппировать в главах 15 и 16 Налогового кодекса нормы, описывающие условия ее наступления. Что касается правосстановительной ответственности, то она нигде не называется в качестве таковой»¹.

В. В. Стрельников отмечает, что «... отнесение пени к способам обеспечения обязанности по уплате налога было вызвано необходимостью разграничить карательные и восстановительные меры принуждения, применяемые за нарушения налогового законодательства. Однако в действующем налоговом законодательстве санкционная природа пеней завуалирована, поскольку в числе «налоговых санкций», как мер ответственности за налоговые правонарушения, значится только штраф (ст. 114 НК РФ). Такое решение обусловлено тем, что пеня по налоговому праву является не карательной, а восстановительной санкцией — мерой восстановительной ответственности»².

При этом нормы ст. 75 НК РФ не предусматривают наличия вины как условия принудительного воздействия, достаточно факта объективно противоправного деяния. Отсюда следует, что пеня может начисляться как в случае виновного, так и невиновного нарушения срока уплаты налога (за исключением случая, когда нарушению предшествовал фискальный рескрипт (п. 8 ст. 75 НК РФ). Положения п. 8 ст. 75 НК РФ действуют с 01 января 2007 г.

«Главная задача пени, — указывает А. В. Демин, — состоит в том, чтобы добиться надлежащего исполнения налоговой обязанности, а не наказать нарушителя»³. Само же назначение

восстановительных мер принуждения состоит в том, чтобы «восстановить нормальные правовые связи и отношения путем понуждения субъекта к исполнению ранее возложенной, но не выполненной юридической обязанности»⁴.

В юридической литературе отмечается, что «пеня, применяемая в налоговых правоотношениях, имеет двойственный характер. С одной стороны, согласно положениям ст. 75 НК РФ она является одним из способов обеспечения исполнения налоговых обязательств, с другой — правосстановительной санкцией, направленной на принудительное исполнение невыполненной обязанности»⁵.

На наш взгляд ошибочно противопоставлять эти стороны одного и того же явления, рассмотренного под различными углами зрения, т.к. они не исключают, а дополняют друг друга. Разве меры ответственности не обладают стимулирующим свойством? В цивилистической литературе отмечено, что за мерами ответственности, бесспорно, признана стимулирующая (превентивная) функция⁶.

В Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20–П Конституционный Суд РФ отметил, что пени — это дополнительный (*имеется ввиду дополнительно к налогу — (добавлено мной — С.Я.)*) платеж, но в этом отношении штраф — также является дополнительным платежом и оказывает не меньшее, а может и большее стимулирующее воздействие.

Рассматривая правовые средства, обеспечивающие соответствие реального по-

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

² Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. — С. 14.

³ Демин А. В. Налоговое право России: Учебное пособие. — Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с.

⁴ Ардашкин В. Д. О принуждении по советскому праву. // Сов. государство и право. — 1970. — № 7. — С. 37: Цит. по: Демин А. В. Налоговое право России: Учебное пособие. — Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с.

⁵ Гогин А. А. Способы обеспечения исполнения обязательств в сфере налогового законодательства. // Финансовое право. — 2004. — № 1. — С. 38–41.

⁶ Гражданское право: Учебник. Ч. I. 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. — М.: Проспект, 1997. — С. 525; Иоффе О. С. Избранные труды: В 4 т. Т. I: Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ответственность по советскому гражданскому праву. — СПб.: Юрид. центр «Пресс», 2003. — С. 206–208.

ведения участников правоотношения его модели, Р. О. Халфина остановилась на ответственности за нарушение прав и обязанностей в существующем правоотношении. «Цели такой ответственности, — отмечает Р. О. Халфина, — состоят в том, чтобы: а) побудить участника правоотношения к выполнению лежащей на нем обязанности; б) компенсировать управомоченное лицо за несвоевременное или ненадлежащее исполнение контрагентами своей обязанности; в) воздействовать на поведение, с тем, чтобы стимулировать в дальнейшем надлежащее осуществление прав и выполнение обязанностей. Таким образом, можно говорить о компенсационной, штрафной и превентивной роли норм, устанавливающих ответственность за нарушение прав и обязанностей, в существующем правоотношении»¹.

Отсутствие жестких границ между мерами обеспечения и мерами ответственности особенно ярко проявляется в гражданском праве, где (задолго до налогового права) неустойка стала трактоваться одновременно как способ обеспечения исполнения гражданско-правовых обязательств, способ защиты гражданских прав и мера гражданско-правовой ответственности².

Процентная ставка пени (фискальный процент) принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего дня (п.3, абз. 2 п. 4 ст. 75 НК РФ).

Пени исчисляется непрерывно, нарастающим итогом. Вместе с тем, в литературе обращается внимание на техническую неточность

в п. 3 ст. 75 НК и п. 4 ст. 75 НК РФ³. В п. 3 ст. 75 НК РФ говорится, что пеня начисляется за каждый календарный день просрочки, а в п. 4 ст. 75 НК РФ слово «календарный» упущено: начисление ведется за каждый день просрочки. Разница между «календарным днем просрочки» и просто «днем просрочки» в выходных и (или) нерабочих праздничных днях. Срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях (п. 6 ст. 6.1 НК РФ). Однако, вряд ли это сомнение (противоречие) можно признать неустрашимым настолько, чтобы оно толковалось в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ). Представляется, что оно может быть преодолено путем исторического толкования.

Конституционный Суд РФ в п. 7 мотивировочной части Постановления № 5–П от 28.03.2000 разъяснил, что некоторая неточность юридико — технического характера, допущенная законодателем при формулировании законоположения, хотя и затрудняет уяснение его действительного смысла, однако не дает оснований для вывода о том, что оно является неопределенным, расплывчатым, не содержащим четких стандартов и, следовательно, не отвечающим принципам налогового законодательства в правовом государстве, как они закреплены в Конституции РФ.

При применении нормы п. 7 ст. 3 НК РФ следует учитывать, что в качестве неустрашимых могут рассматриваться те сомнения, противоречия и неясности, которые оказались невозможным устранить, несмотря на использование всех известных методов толкования законов: грамматического, систематического, логического и исторического (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 25.10.2002 № А56–18425/02, от 22.06.2000 № А13–4013/99–08, от 05.02.2001 № А56–19324/00, от 25.12.2000 № А56–9549/00, от 27.11.2000

¹ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. — М.: Юрид. лит., 1974. — С. 326.

² Кинсбургская В. А. Пеня за нарушение срока уплаты налога: правовая природа, спорные вопросы начисления и взыскания. // *Налоги и налогообложение*. — 2009. — № 10. — С. 15–27.

³ Игнатов А. В. Технические ошибки Налогового кодекса: проблемы толкования. // *Налоги и налогообложение*. — 2011. — № 10. — С. 23–26.

№ А56–11435/2000, от 20.11.2000 № А56–12475/00)¹.

На текущий момент ставка рефинансирования Банка России составляет 8,25 процента (см. Указание Банка России от 13.09.2012 № 2873–У «О размере ставки рефинансирования Банка России»). С 29.03.2010 эта величина не увеличивалась.

Данная ставка призвана учитывать относительно реальную стоимость денежных ресурсов на рынке в определенный момент и период времени, т. е. она позволяет более-менее точно определить размер ущерба, нанесенного экономическим интересам хозяйствующего субъекта².

Если пени рассматривать в качестве компенсационной платы за пользование денежными средствами, предназначенными для уплаты налога, то цена «кредитного ресурса» для налогоплательщика составит примерно 10 процентов годовых ($8,25/300 \cdot 365$). В этой связи возникает риторический вопрос: к каким действиям размер данного процента может стимулировать налогоплательщика? При этом нужно учесть, что сама по себе неуплата налога в отсутствие определенных незаконных действий или бездействия (занижение налоговой базы или неправильное исчисление или неисчисление налога) не образует объективную сторону правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 8 мая 2007 г. № 15162/06 отметил, что факт неуплаты налогоплательщиком правильно исчисленной им в налоговой декларации суммы налога не укладывается в конструкцию налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, вне зависимости от того, имелись у налогоплательщика средства на погашение

недоимки или нет. Президиум ВАС РФ также обратил внимание на то, что для взыскания недоимки налоговый орган мог использовать способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, предусмотренные ст. 72 НК РФ, а также взыскать налог принудительно в соответствии со ст. ст. 46, 47 НК РФ.

В такой ситуации у налогоплательщика побудительным мотивом к скорейшему погашению налоговой задолженности должна выступать угроза уплаты пени. Однако посыл о стимулирующем воздействии опровергается низкой ценой компенсации за отсрочку налогового платежа — всего 10 процентов годовых.

Согласно концепции «изменения стоимости денег во времени» деньги сегодня стоят дороже, чем деньги завтра, хотя формально сумма в денежных знаках одна и та же. Деньги обладают таким свойством как приращение, способностью генерировать дополнительные деньги. Изменение стоимости денег во времени учитывает два фактора: во-первых, потенциальные потери за счет неполучения доходов по гипотетическим (предполагаемым) банковским депозитам (может достигать примерно 10–11 процентов в год), а во-вторых, обесценивание денег за счет инфляции, которая заметно снижает покупательную способность рубля за время ожидания отсроченного платежа (среднегодовая инфляция в России за последние 10 лет: 9.35 процентов³).

В условиях ограниченного доступа к финансовым (кредитным) ресурсам и дефицита оборотных средств, деньги приобретают особое значение. Взяв для дисконтирования текущую ставку пени 10 процентов годовых, можно утверждать, что сегодняшняя стоимость налогового платежа, отстоящего на один год (платеж, который нужно будет заплатить через год), меньше его номинальной величины всего в 1,1 раза (то есть этот платеж как бы дешевле в 1,1 раза). Такая величина не идет ни в какое сравнение с ценой банковского и коммерческо-

¹ Подробнее см. Ядрихинский С. Принцип ясности закона в налоговых отношениях: теория вопроса и практика применения. // Хозяйство и право. — 2005. — № 2. — С.101–108.

² Практическая налоговая энциклопедия. Т. 16. Пеня в налоговом праве. / Под ред. А. В. Брызгалина. 2007. // Электронная правовая система «Гарант».

³ http://finplus.ru/ru/iNfo/iNfo/flatioN_iNdex/Russia

го кредита, которая в разы превышает размер налоговых пеней.

Налогоплательщик как предприниматель всегда будет соотносить стоимость кредитного ресурса на рынке заемного капитала, со стоимостью «фискального процента», и выбор направления платежа будет иметь коммерческую основу. Практика показывает, что данное соотношение не в пользу пени. Эта противоречивость интересов является основополагающей в контексте применения механизма налогового стимулирования. Установленный текущий размер пени, таким образом, оказывает отрицательное стимулирование (дестимулирование), создает лишь его иллюзию, побуждает налогоплательщика к налоговому неплатежу, поскольку это становится выгодным для него. Ведь каждый инвестированный в хозяйственный оборот рубль сегодня (будь то покупка сырья, материалов, оборудования и т.п.), при благоприятной экономической конъюнктуре, возвращается налогоплательщику с большей выгодой завтра, чем, если бы этот рубль был потрачен на уплату налога. Выгода больше, даже с учетом начисленных пеней, и не признания этих сумм расходами, уменьшающими налог на прибыль (п. 2 ст. 270 НК РФ), в отличие от процентов по долговым обязательствам (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Учтем также, что это дешевле, чем привлеченный заемный капитал. Одна только инфляция может быть сопоставима со «стоимостью денег». А непринятие мер по погашению уже возникшей недоимки законом никак не наказывается.

С этой точки зрения интересен п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.12.2011 № 81 «О некоторых вопросах применения статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации». Пленум ВАС РФ, рассматривая неисполнение, а равно ненадлежащее исполнение должником денежного обязательства, позволяющее ему неправомерно пользоваться чужими денежными средствами, сформировал позицию, согласно которой, «условия такого пользования не могут быть более выгодными для должника, чем условия пользования денеж-

ными средствами, получаемыми участниками оборота правомерно (например, по кредитным договорам)», т.к. «никто не вправе извлекать преимущества из своего незаконного поведения».

Разрешая вопрос о соразмерности неустойки последствиям 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 (п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.12.2011 № 81).

Смысл стимула налогоплательщика, как мы изначально определили, заключается в том, что страх взыскания (потери) суммы пени должен побуждать его исполнить налоговое обязательство. По этому замыслу обременение налогоплательщика должно обладать признаком дополнительности, наполняющим имущественные последствия просрочки отрицательной нагрузкой. Однако как показано выше, в настоящее время у действующего фискального процента данный признак отсутствует. Следствием этого является утрата силы стимулирования: угроза заплатить 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 желанно заплатит.

А потому стимулирующая функция не должна исчерпываться только лишь страхом ответственности, пусть и правосстановительной. Наряду с санкциями, должен работать «осязаемый» механизм поощрений добросовестных налогоплательщиков.

В этой связи трудно не согласиться с Е. С. Куликовым, в том, что «такой побудительный мотив, как страх, не должен иметь решающего значения для стимула». «Когда мы говорим о стимулировании, — указывает Е. С. Куликов, то подразумеваем побудитель-

ный мотив, который придает дополнительный импульс субъектам при исполнении ими своих обязанностей. Данный побудительный мотив условно можно разбить на две составляющие: негативная составляющая — страх негативных последствий в виде ответственности и позитивная составляющая — имущественный интерес, поощрение, наглядное свидетельство добросовестности контрагента Думается, что по большому счету именно позитивная составляющая сильнее всего стимулирует ту или иную сторону в обязательстве к его надлежащему исполнению»¹.

В налоговых отношениях в целом и в пени как способе обеспечения в частности позитивная составляющая стимулирующего воздействия либо отсутствует, либо развита настолько слабо, что ее влияние не ощутимо. И это — область для улучшений в налогово-правовом регулировании. Общий смысл позитивной составляющей побудительного мотива своевременной уплаты налога должен сводиться к тому, что налогоплательщику должно стать выгоднее направить свои деньги именно в уплату налога, а не по другим альтернативным направлениям. Позитивное стимулирование направлено на побуждение налогоплательщика к уплате налога путем создания у его заинтересованности в достижении поощряемого результата.

Государство при помощи инструментов поощрения может создать такие условия, когда добросовестность налогоплательщика, его репутация будут цениться налоговым органом через обратную связь в виде упрощенного администрирования, прочих преференций и т.п. (что является предметом иного исследования) и приобретать новое качество. Тогда отсутствие налоговой задолженности, как ключевой показатель благонадежности (добросовестности), будет у налогоплательщика целевым и вызывать у него соответствующий интерес.

¹ Куликов Е. С. Соглашение о задатке в гражданском праве России: монография. — М.: Волтерс Клувер, 2011. 208 с.

А это, в свою очередь, по замыслу позитивного стимулирования должно привести к эффекту «принадлежности к группе лучших налогоплательщиков», когда налогоплательщик при принятии управленческих решений в приоритетном порядке будет исходить из привлекательности его репутации (которая, как мы помним, оценивается государством), а не из сиюминутной прибыльности, выступающей в данном случае ее антиподом.

Изучая работы Аркадия Викторовича Брызгалина, невольно приходишь на мысль, что, действительно, «необходимо менять подходы, общие для всего правового регулирования налоговых отношений, в которых налогоплательщик перестал бы выступать каким-то «жуликоватым» субъектом, вечно стремящимся к уклонению, которого наше государство вечно ловит, пресекает и уличает, перекрывая законодательные лазейки»². При том, что мер поощрения отечественных налогоплательщиков, исправно и систематически исполняющих налоговое законодательство, в НК РФ недостаточно и их должно быть больше на порядок. А. В. Брызгалин неоднократно совершенно справедливо указывал, что «необходимо не только наказывать недобросовестных налогоплательщиков, но и необходимо вводить систему непосредственного, как морального, так и материального, поощрения российских налогоплательщиков»³.

«Ведь, как ни странно, — отмечает А. В. Брызгалин, — для таковых не проводится реструктуризация налоговой задолженности, каковая имела место в начале 2000 гг. (а зачем, ведь у добросовестных никакой налоговой задолженности нет). На добросовестных налогоплательщиков не распространяются налоговые

² Брызгалин А. В. Налоги и гражданское право: есть ли конфликт и что делать? // Налоги и финансовое право. — 2009. — № 4.

³ Брызгалин А. В. Четыре принципа налоговой политики в период кризиса. // Налоги и финансовое право. — 2009. — № 5; Брызгалин А. В. Налоги и гражданское право: есть ли конфликт и что делать? // Налоги и финансовое право. — 2009. — № 4.

амнистии (у них ведь нет налоговых правонарушений) и т.д.

С учетом имущественного характера налоговых правоотношений, возникающих в сфере экономики, к этим отношениям в равной степени должны применяться все экономические и рыночные подходы.

Иными словами, соблюдать налоговое законодательство должно быть выгодно, причем выгодно не только в том плане, что налогоплательщик не будет подвергаться налоговым санкциям и репрессиям, а в том плане, что при соблюдении налогового закона и интересов государства последнее будет предоставлять ему определенные преференции. Можно предположить, что в таком случае конфликтность налогового законодательства резко снизится¹.

З. С. Якупов предлагает для ускорения «преобладания в общественном сознании объективной необходимости уплаты налогов» подключить «всю мощь государственной пропаганды». «Государство, — отмечает З. С. Якупов, — должно активно участвовать в формировании мотивации поведения налогоплательщиков; необходимо учитывать менталитет россиян, включающий то обстоятельство, что в нашей стране всегда во все времена важную роль играли моральные стимулы в поведении людей, направленные на повышение общественного сознания. Не случайно при советской власти везде на территориях заводов, на площадях в районах и городах были доски почета с портретами передовых работников производства.

Институциональный подход должен характеризоваться стремлением к достижению такого уровня взаимодоверия между сторонами, когда актуальны будут не только санкции, но и стимулы к аккуратной и добросовестной уплате налогов»².

¹ Брызгалин А. В. Налоги и гражданское право: есть ли конфликт и что делать? // Налоги и финансовое право. — 2009. — № 4.

² Якупов З. С. Налоговое администрирование и направления его совершенствования. // Тематический выпуск:

Трудно не согласиться с Сергеем Геннадьевичем Пепеляевым, справедливо отмечая, что «в правовом государстве (в отличие от тоталитарного) право есть не средство принуждения и подавления личности через репрессии, — а механизм координации различных общественных интересов»³.

Сказанное выше полностью укладывается в содержание правового стимула, под которым А. В. Малько понимает «правовое побуждение к законопослушному деянию, создающее для удовлетворения собственных интересов субъекта режим благоприятствования»⁴.

М. Н. Дракина, рассуждая о правовых стимулах, дает им достаточно развернутое определение. В частности, автор определяет правовые стимулы как «правовые нормы, упрямочивающие субъекта на совершение определенных положительных действий, наступление которых ведет к предоставлению благ материального или морального характера, удовлетворяющих его интересы и потребности, либо на воздержание от негативных, противоправных действий, осуществление которых ведет к применению мер ответственности»⁵. Еще ранее аналогичное мнение высказывал В. М. Баранов⁶.

Обращает на себя внимание тот факт, что стоимость использования чужих денежных

Этюды о налогах ... Прогулки по Миру Налогах с Аркадием Брызгалиным (под ред. Брызгалина А. В.) // Налоги и финансовое право. — 2013. — № 5.

³ Пепеляев С. Г. О Постановлении Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции». // Налоговый вестник. — 1999. — № 9.

⁴ Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. — Саратов, 1994. — С. 43.

⁵ Дракина М. Н. К вопросу о соотношении понятий «поощрение» и «стимулирование» в юридической науке. // Юридическое образование и наука. — 2008. — № 1. — С. 5–9.

⁶ Баранов В. М. Поощрительные нормы советского социалистического права. Изд-во Саратов. ун-та, 1978.

средств для налогоплательщика (ст. 75 НК РФ) и для государства (ст. ст. 76, 78, 79, 176, 176.1, 203 НК РФ) не одинакова. Налогоплательщик компенсирует ущерб казне исходя из 1/300 ставки рефинансирования, а государство возмещает имущественные потери частного собственника, т.е. начисляет налогоплательщику проценты на излишне уплаченные (взысканные) налоги, пени и штрафы по ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата. Таким образом, при схожих отношениях государственная (муниципальная) собственность (т.е. та часть имущества налогоплательщика, в виде определенной денежной суммы, подлежащей взносу в казну, которой он не вправе распоряжаться по своему усмотрению) ценнее, т.к. дороже (математически на 20% (360/300)) частной собственности (т.е. той части имущества, подлежащей возврату налогоплательщика, которой государство (говоря языком Конституционного Суда РФ — абз. 2 п. 3 Постановления от 17 декабря 1996 г. № 20–П) не вправе распоряжаться по своему усмотрению). Причем это различие в цене происходит исключительно по факту принадлежности к форме собственности.

Возникает вопрос об аргументах в пользу такого законодательного решения, принимая во внимание конституционный принцип признания и защиты всех форм собственности равным образом (ч. 2 ст. 8 Конституции РФ). Кроме того, ст. 35 Конституции РФ специально оговаривает охрану права частной собственности законом.

Конституционный Суд РФ в Определении от 23 июня 2009 г. № 832–О–О указал, что выплаты, предусмотренные положениями п. 10 ст. 78 НК РФ (а по сути п.9.2 ст. 76, п. 5 ст. 79, п. 10 ст. 176, п. 10 ст. 176.1, п. 3 ст. 203 НК РФ — (добавлено мной — С.Я.)) по своему характеру являются компенсационно–восстановительными, поскольку выплачиваются в случаях, когда государственный орган не исполнил возложенные на него обязанности.

Если принять за истину, что пени и проценты обладают одинаковой компенсационно–

восстановительная природой, то следствием данного допущения станет вывод о должном релевантном правовом регулировании схожих по своей природе отношений, не допускающим дифференцированный (в зависимости от формы собственности) подход в определении имущественных последствий, связанных с несвоевременным возвратом неосновательно приобретенных (сбереженных) денежных средств. В этой связи стоит согласиться с Р.А. Ражковым в том, что «налогоплательщик должен иметь право на защиту своей собственности на таких же условиях, на которых защищаются финансовые интересы государства»¹.

Все участники налоговых отношений, будь то налогоплательщики или публично–правовые образования, должны иметь равные возможности компенсации имущественного ущерба, возникшего вследствие неосновательного обогащения другой стороной. Предпочтение, отдаваемое законодателем публичному собственнику, исключает саму возможность одинаковой компенсации ущерба, поскольку в таком случае не учитываются экономические интересы налогоплательщиков и нарушается конституционный принцип равноправия, из которого вытекает необходимость предоставления равной защиты всем собственникам и который конкретизирован в норме п. 4 ст. 212 ГК РФ, закрепляющего, что права всех собственников защищаются равным образом.

В советский период, социалистическая собственность имела приоритетную охрану по сравнению с личной собственностью, которая считалась производной от социалистической собственности и должна была существовать лишь до «наступления высшей фазы коммунизма»². Проявлялось это как раз в степени строгости наказаний: преступления против социалистической собственности

¹ Ражков Р.А. Пеня в налоговом праве как исключение из принципа равенства форм собственности. // *Налоги (журнал)*. — 2008. — № 3. — С.21–23.

² Василенков П., Дудиков С. Советское право. — М., 1964. — С. 237.

наказывались намного суровее аналогичных преступлений, направленных против личной собственности. Да что там личной собственности, посягательства на социалистическую собственность по степени опасности стояли выше (глава 2 УК РСФСР от 27.10.1960), чем преступления против жизни, здоровья, свободы и достоинства личности (глава 3 УК РСФСР). Эти причудливые с современных позиций нормативные положения сегодня смотрятся тем более чуждыми, но, тем не менее, именно такая логика законодателя прослеживается в регулировании компенсационно-восстановительных отношений, приводящая к дисбалансу публичных и частных интересов как конституционно защищаемых ценностей в пользу публичного собственника.

В гражданско-правовых отношениях размер пени и вообще обязанность ее уплаты зависят от ряда обстоятельств. Так, должник не считается просрочившим, пока обязательство не может быть исполнено вследствие просрочки кредитора (п. 3 ст. 405 ГК РФ). Представляется, что в целях балансирования частных и публичных интересов это положение могло быть востребовано и налоговым правом, с учетом того, что текущая цена заемного ресурса для государства на 20 процентов дешевле, чем для налогоплательщика. Налогоплательщик не может считаться просрочившим обязанность по уплате налога, вследствие нарушения налоговым органом обязанности по своевременному возврату не только излишне уплаченных (взысканных) налогов, пени штрафов, но и начисленных на них процентов.

Еще одной особенностью пени является ее акцессорный (т.е. дополнительный, зависимый) характер (от латин. *accessio* — принадлежность, дополнительность, *accessione* — придаток).

Правовая судьба пени находится в прямой зависимости от судьбы, так называемого, основного обязательства по уплате недоимки, обусловлена им и не может рассматриваться в отрыве от него. Пени — неотъемлемый атрибут недоимки.

Конституционный суд РФ неоднократно указывал, что обязанность по уплате пени производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (Определение КС РФ от 08.02.2007 № 381-О-П, Определение КС РФ от 20.10.2011 № 1451-О-О).

Отсутствие или недействительность основного налогового обязательства (по уплате недоимки) прекращает дальнейшее существование акцессорного обязательства (по уплате пени). Отсюда вытекает другой вывод, что пени не могут служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, возможность взыскания которого утрачена (Постановление Президиума ВАС РФ от 08.02.2011 № 8229/10, Постановление Президиума ВАС РФ от 06.11.2007 № 8241/07, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.06.2008 № 1868/08). Иное понимание правового содержания пени означало бы, во-первых, бесконечный рост размера пени и, во-вторых, превращение института пени в самостоятельное обязательство, что нарушает права и законные интересы налогоплательщика (Постановление ФАС Московского округа от 31.07.2007, 06.08.2007 № КА-А40/7435-07 по делу № А40-55178/06-107-315).

В п. 57 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» особо обращается внимание на то, что пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы соответствующего налога.

По правилам п. 5 ст. 75 НК РФ пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Неправомерно требовать уплаты пени ранее уплаты основного долга. Следовательно, требования об уплате пеней, направленные в адрес налогоплательщика до отправки требования об уплате

те налога, на которую такие пени начислены, суд признает незаконными (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.04.2010 № А46-18826/2009, Постановления ФАС Поволжского округа от 18.08.2009 № А12-2232/2009 и от 30.01.2008 № А55-9897/07).

Основанием для прекращения начисления пеней является уплата налога (Постановление Президиума ВАС РФ от 01.02.2011 № 13065/10), включая день фактического погашения недоимки. Иное означало бы, «что при просрочке в один день пеня не подлежала бы начислению»¹.

Законодательством о налогах и сборах не предусмотрена ответственность за неуплату пеней.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 года № 20-П и п. 3.1 Определения от 5 июля 2001 г. № 130-О указал, что налоговые штрафы выходят за рамки налогового обязательства как такового и этим отличаются от недоимок и налоговой пени. Соответственно можно сделать вывод, что обязанность по уплате пени находится в рамках налогового обязательства. Хотя в том же Постановлении от 17 декабря 1996 года № 20-П Конституционный Суд РФ указал, что «налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом».

Неопределенность в составе налогового обязательства, отсутствие изначального деления налогового обязательства на основное и производное (в Постановлении КС РФ № 20-П) послужила причиной появления мнения, что «у пени и недоимки одна правовая природа». «Условно говоря, — отмечает А. В. Демин, пеня — это и есть недоимка, «возросшая» за время просрочки по уплате налога (точнее, пеня представляет собой этот «прирост» недоимки)². В. В. Стрельников в своем диссертационном исследовании также отметил, что

¹ Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. // СПС КонсультантПлюс. 2013.

² Демин А. В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006 — С. 15.

«в зарубежных налоговых системах пеня нередко именуется «дополнительным налогом» (additional tax, surtax и т.д.)»³.

Данная позиция представляет небесспорной, так как не учитывает некоторые нюансы (elegantia juris — юридическую тонкость) понятия налогового обязательства.

В более поздних актах (см. Определение от 08.02.2007 № 381-О-П, Определение от 20.10.2011 № 1451-О-О) Конституционный суд РФ выделил «основное налоговое обязательство», в «рамках которого публично-территориальное образование реализует свое право требования на получение в установленный срок суммы налога»⁴ и производные дополнительные налоговые обязательства, в рамках которых происходит обеспечение основного налогового обязательства, в том числе через уплату пени.

Существует также точка зрения, что налоговая пеня по своим сущностным чертам соответствует разновидности законной неустойки, применяемой в сфере налогообложения⁵. В этой связи в правоприменительной практике поднимался вопрос о возможности снижения судом размера взыскиваемых пеней.

Верховный Суд РФ, основываясь на конституционном принципе социального госу-

³ Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. 23 с.

⁴ Полищук И. С. Правовая категория «налоговое обязательство»: возможность и необходимость использования в российском праве. // *Налоги (газета)*. — 2008. — № 24; Полищук И. Понятие и признаки налогового обязательства. // *Современное право*. — 2007. — № 7. — С. 60–64.

⁵ См., напр.: Крохина Ю. А. Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции. // *Финансовое право*. — 2004. — № 3. — С. 16–20.; Соловьев В. А. Пеня в налоговом законодательстве. // *Законы России: опыт, анализ, практика*. — 2007. — № 12. — С. 11; Садиков О. Н. Гражданско-правовые категории в публичном праве. // *Журнал российского права*. — 2011. — № 9. — С. 28.; Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. — М.: Юрист, 2000. — С. 182, 190.; Липинский Д. А. Карательная и восстановительная функции налоговой ответственности. // *Юрист*. — 2003. — № 8. — С. 35–38., и др.

дарства (ст. 7 Конституции РФ), политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека, сформировал позицию, согласно которой суд вправе, ввиду явно несоизмеримой величины пени размеру недоимки или таможенного платежа, исходя из общих начал и смысла действующего законодательства и конкретных обстоятельств дела, уменьшить размер пени и применить по аналогии закона ст. 333 ГК РФ. Обосновал суд данный подход тем, что начисление пени и ее взыскание не должны влечь разорения либо непомерных расходов налогоплательщика по ее уплате, и налоговое (как и таможенное) законодательство не преследует таких целей. Поэтому взыскание пени требует учета фактической способности гражданина к ее уплате в полном размере начисленной суммы и не должно влечь лишения гражданина — налогоплательщика гарантий, предусмотренных ст. 7 Конституции Российской Федерации. (Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за IV квартал 1999 года (утв. Постановлением Президиума Верховного Суда РФ от 05.04.2000).

Несмотря на то, что идея снижения налоговых пеней не «прижилась» и была отвергнута правоприменителем, в правовой доктрине она нашла положительный отклик. Так, уважаемый профессор О. Н. Садилов отметил, что «это решение следует признать разумным и справедливым, повышающим авторитет судебной системы и сохраняющим свое правовое значение и при действующем законодательстве»¹.

В то же время представляется более обоснованной позиция тех ученых, которые считают, что «размер пеней по налогам и сборам может быть определен только законом»², а «индивидуальное снижение пени противоре-

чит принципу юридического равенства налогоплательщиков; возможность для исключений в данном случае не усматривается»³.

«Кроме того, — отмечает Д. В. Тютин, — если допустить возможность уменьшения судом размера пени, то вполне корректно ставить вопрос и о возможности уменьшения судом процентов за несвоевременный возврат (возмещение) налога (п. 10 ст. 78, п. 5 ст. 79, п. 10 ст. 176, п. 10 ст. 176.1 и п. 4 ст. 203 НК РФ) или за несвоевременную отмену решения о приостановлении операций по счетам в банке (п. 9.2 ст. 76 НК РФ)»⁴.

К слову сказать, что и гражданское законодательство не предусматривает возможности применения ст. 333 ГК РФ о снижении судом размера неустойки к взиманию процентов по ст. 395 ГК РФ. В литературе неоднократно обращалось внимание на то, что ответственность за неисполнение денежного обязательства, выражающаяся в обязанности правонарушителя уплатить проценты за неправомерное пользование чужими денежными средствами (ст. 395 ГК РФ) по своей природе еще ближе к ст. 75 НК РФ, чем неустойка (ст. ст. 330–333 ГК РФ)⁵.

Подытоживая вышесказанное, отметим, что институт пени содержит достаточное количество вопросов, многие из которых нуждаются в более детальном законодательном регулировании и разъяснении, в том числе и высшей судебной инстанции. Поэтому пени как многогранный правовой феномен подлежит дальнейшему изучению и исследованию.

³ Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций. // СПС КонсультантПлюс. 2013.

⁴ Там же.

⁵ Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — Воронеж, 2003. — С. 7.; Ловинюков А. С., Долгополов О. И. О правовой природе пени и возможности ее бесконечного роста. // Административное и муниципальное право. — 2009. — № 8. — С. 79–83.; Кинсбургская В. А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. — М.: Юстицинформ, 2013. 204 с.; Парамонов Д. И. Пеня как институт налогового права. // Ваш налоговый адвокат. — 2006. — № 6. — С. 73–84.

¹ Садилов О. Н. Гражданско-правовые категории в публичном праве. // Журнал российского права. — 2011. — № 9. — С. 19–28.

² Емельянов А. С. Правовая природа ответственности в области налогообложения. // Реформы и право. — 2008. — № 1. — С. 5–13.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Алексеев С. С. Социальная ценность права в советском обществе. — М., 1971. — С. 106.
2. Ардашкин В. Д. О принуждении по советскому праву. // Сов. государство и право. — 1970. — № 7. — С. 33–39.
3. Баранов В. М. Поощрительные нормы советского социалистического права. Изд-во Саратов. ун-та, 1978.
4. Брызгалин А. В. Четыре принципа налоговой политики в период кризиса. // Налоги и финансовое право. — 2009. — № 5
5. Брызгалин А. В. Налоги и гражданское право: есть ли конфликт и что делать? // Налоги и финансовое право. — 2009. — № 4.
6. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Пеня в налоговом праве. Теория и практика применения статьи 75 Налогового кодекса РФ / Под ред. А. В. Брызгалина. Екатеринбург: Изд-во «Налоги и финансовое право». 2006. — С. 55.
7. Василенков П., Дудиков С. Советское право. — М., 1964. — С. 237.
8. Гогин А. А. Способы обеспечения исполнения обязательств в сфере налогового законодательства. // Финансовое право. — 2004. — № 1. — С. 38–41.
9. Гражданское право: Учебник. Ч. I. 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. — М.: Проспект, 1997. — С. 525
10. Даль В. И. Толковый словарь великорусского живого словаря. По второму изданию (1880–1882 гг.): в 4 т. — М.: Терра, 1995.
11. Демин А. В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права. // Вопросы правоведения. — 2012. — № 1. — С. 158–173.
12. Демин А. В. О справедливости налоговой ответственности. // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2003
13. Демин А. В. Полемиические заметки о предыстории налогов и налогообложения // Финансовое право. — 2010. — № 5. — С. 19–27.
14. Демин А. В. Налоговое право России: Учебное пособие. — Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с.
15. Дракина М. Н. К вопросу о соотношении понятий «поощрение» и «стимулирование» в юридической науке. // Юридическое образование и наука. — 2008. — № 1. — С. 5–9.
16. Емельянов А. С. Правовая природа ответственности в области налогообложения. // Реформы и право. — 2008. — № 1. — С. 5–13.
17. Игнатов А. В. Технические ошибки Налогового кодекса: проблемы толкования. // Налоги и налогообложение. — 2011. — № 10. — С. 23–26.
18. Иоффе О. С. Избранные труды: В 4 т. Т. I: Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ответственность по советскому гражданскому праву. СПб.: Юрид. центр «Пресс», 2003. С. 206–208.
19. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. — М.: Юристъ, 2000. — С. 182, 190.
20. Кинсбургская В. А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. — М.: Юстицинформ, 2013. 204 с.
21. Кинсбургская В. А. Пеня за нарушение срока уплаты налога: правовая природа, спорные вопросы начисления и взыскания. // Налоги и налогообложение. — 2009. — № 10. — С. 15–27.
22. Кинсбургская В. А. Правовая природа налоговой ответственности // Финансовое право. — 2008. — № 2. — С. 20–25.
23. Кинсбургская В. А. Модель ответственности налогоплательщика, предусмотренная Налоговым кодексом РФ. // Налоги. — 2010. — № 2. — С. 15–18.

24. Кинсбургская В. А. Налоговая и финансовая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: разграничение понятий. // Право и экономика. — 2010. — № 6. — С. 31–37.
25. Крылов П. А. Этимологический словарь русского языка — СПб.: ООО «Полиграфуслуги», 2005. — 432 с.
26. Крохина Ю. А. Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. — 2004. — № 3. — С. 16–20.
27. Кудрявцев В. Н. Закон, поступок, ответственность. — М.: Наука, 1986. — 448 с.
28. Куликов Е. С. Соглашение о задатке в гражданском праве России: монография. — М.: Волтерс Клувер, 2011. — 208 с.
29. Кучеров И. И. Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации // Журнал российского права. — 2013. — № 5. — С. 22–36.
30. Липинский Д. А. Карательная и восстановительная функции налоговой ответственности. // Юрист. — 2003. — № 8. — С. 35–38.
31. Ловинюков А. С., Долгополов О. И. О правовой природе пени и возможности ее бесконечного роста. // Административное и муниципальное право. — 2009. — № 8. — С. 79–83.
32. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. — Саратов, 1994. — 184 с.
33. Махрова М. В. Кузнецов В. П. Налоги в русских пословицах и поговорках. // Вестник Оренбургского государственного университета. — 2006. — № . 11 — С.88–92.
34. Мейер Д. И. Русское гражданское право. — М., 1997. Ч. 2. — С. 179.
35. Парамонов Д. И. Пеня как институт налогового права. // Ваш налоговый адвокат. — 2006. — № 6. — С. 73–84.
36. Пепеляев С. Г. О Постановлении Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции». // Налоговый вестник. — 1999. — № 9.
37. Полищук И. С. Правовая категория «налоговое обязательство»: возможность и необходимость использования в российском праве. // Налоги (газета). — 2008. — № 24
38. Полищук И. С. Понятие и признаки налогового обязательства. // Современное право. — 2007. — № 7. — С. 60–64.
39. Практическая налоговая энциклопедия. Т. 16. Пеня в налоговом праве / Под ред. А. В. Брызгалова. 2007. // Электронная правовая система «Гарант».
40. Ражков Р. А. Пеня в налоговом праве как исключение из принципа равенства форм собственности. // Налоги (журнал). — 2008. — № 3. — С. 21–23.
41. Русское гражданское право. Пособие к лекциям проф. А. М. Гуляева. Изд. 3-е, доп. Типография М. М. Стасюлевича. — Спб., 1912. — С. 273.
42. Садилов О. Н. Гражданско-правовые категории в публичном праве. // Журнал российского права. — 2011. — № 9. — С. 19–28.
43. Соловьев В. А. О правовой природе пени в налоговом законодательстве. // Налоговые споры: теория и практика. — 2007. — № 6.
44. Соловьев В. А. Пеня в налоговом законодательстве. // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2007. — № 12. — С.10–16.
45. Соловьев В. А. Правовосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве. // Хозяйство и право. — 2002. — № 4. — С.92–99.
46. Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — Воронеж, 2003. 23 с.
47. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. // СПС КонсультантПлюс. 2013.

48. Фасмер М. Р. Этимологический словарь русского языка. — М.: Прогресс 1986.
49. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. — М.: Юрид. лит., 1974. — С. 326.
50. Шабуров А. С. Теория государства и права. / Под ред. В. М. Карельского. — М., 1998. — С. 417.
51. Школьный этимологический словарь русского языка. Происхождение слов. — М.: Дрофа Н. М. Шанский, Т. А. Боброва, 2004.
52. Ядрихинский С. А. Актуальные вопросы взыскания пеней в практике налогового права. // Хозяйство и право. — 2003. — № 2. — С. 107–115.
53. Ядрихинский С. А. Принцип ясности закона в налоговых отношениях: теория вопроса и практика применения. // Хозяйство и право. — 2005. — № 2. С. 101–108.
54. Якупов З. С. Налоговое администрирование и направления его совершенствования. // Тематический выпуск: Этюды о налогах ... Прогулки по Миру Налогов с Аркадием Брызгалиным (под ред. Брызгалина А. В.) // Налоги и финансовое право. — 2013. — № 5.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Alekseev S. S. Sotsial'naya tsennost' prava v sovetskom obshchestve. — М., 1971. — S. 106.
2. Ardashkin V. D. O prinuzhdenii po sovetskomu pravu. // Sov. gosudarstvo i pravo. — 1970. — № 7. — S. 33–39.
3. Baranov V. M. Pooshchritel'nye normy sovetskogo sotsialisticheskogo prava. Izd-vo Saratov. un-ta, 1978.
4. Bryzgalin A. V. Chetyre printsipa nalogovoi politiki v period krizisa. // Nalogi i finansovoe pravo. — 2009. — № 5
5. Bryzgalin A. V. Nalogi i grazhdanskoe pravo: est' li konflikt i chto delat'? // Nalogi i finansovoe pravo. — 2009. — № 4.
6. Bryzgalin A. V., Bernik V. R., Golovkin A. N. Penya v nalogovom prave. Teoriya i praktika primeneniya stat'i 75 Nalogovogo kodeksa RF / Pod red. A. V. Bryzgalina. Ekaterinburg: Izd-vo 'Nalogi i finansovoe pravo'. 2006. — S. 55.
7. Vasilenkov P., Dudikov S. Sovetskoe pravo. — М., 1964. — S. 237.
8. Gogin A. A. Sposoby obespecheniya ispolneniya obyazatel'stv v sfere nalogovogo zakonodatel'stva. // Finansovoe pravo. — 2004. — № 1. — S. 38–41.
9. Grazhdanskoe pravo: Uchebnik. Ch. I. 2-e izd., pererab. i dop. / Pod red. A. P. Sergeeva, Yu. K. Tolstogo. — М.: Prospekt, 1997. — S. 525
10. Dal' V. I. Tolkovyi slovar' velikorusskogo zhivogo slovarya. Po vtoromu izdaniyu (1880–1882 gg.): v 4 t. — М.: Terra, 1995.
11. Demin A. V. Opredelennost' nalogooblozheniya kak fundamental'nyi printsip nalogovogo prava. // Voprosy pravovedeniya. — 2012. — № 1. — S. 158–173.
12. Demin A. V. O spravedlivosti nalogovoi otvetstvennosti. // Podgotovlen dlya sistemy Konsul'tantPlyus, 2003
13. Demin A. V. Polemicheskie zametki o predystorii nalogov i nalogooblozheniya // Finansovoe pravo. — 2010. — № 5. — S. 19–27.
14. Demin A. V. Nalogovoe pravo Rossii: Uchebnoe posobie. — Krasnoyarsk: RUMTs YuO, 2006. 464 s.
15. Drakina M. N. K voprosu o sootnoshenii ponyatii 'pooshchrenie' i 'stimulirovanie' v yuridicheskoi nauke. // Yuridicheskoe obrazovanie i nauka. — 2008. — № 1. — S. 5–9.
16. Emel'yanov A. S. Pravovaya priroda otvetstvennosti v oblasti nalogooblozheniya. // Reformy i pravo. — 2008. — № 1. — S. 5–13.
17. Ignatov A. V. Tekhnicheskie oshibki Nalogovogo kodeksa: problemy tolkovaniya. // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2011. — № 10. — S. 23–26.

18. Ioffe O. S. Izbrannye trudy: V 4 t. T. I: Pravootnoshenie po sovetskomu grazhdanskomu pravu. Otvetstvennost' po sovetskomu grazhdanskomu pravu. SPb.: Yurid. tsentr 'Press', 2003. S. 206–208.
19. Karaseva M. V. Finansovoe pravo. Obshchaya chast'. — M.: Yurist', 2000. — S.182, 190.
20. Kinsburskaya V. A. Otvetstvennost' za narushenie zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh. — M.: Yustitsinform, 2013. 204 s.
21. Kinsburskaya V. A. Penya za narushenie sroka uplaty naloga: pravovaya priroda, spornye voprosy nachisleniya i vzyskaniya. // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2009. — № 10. — S. 15–27.
22. Kinsburskaya V. A. Pravovaya priroda nalogovoi otvetstvennosti // Finansovoe pravo. — 2008. — № 2. — S. 20–25.
23. Kinsburskaya V. A. Model' otvetstvennosti nalogoobyazannogo litsa, predusmotrennaya Nalogovym kodeksom RF. // Nalogi. — 2010. — № 2. — S. 15–18.
24. Kinsburskaya V. A. Nalogovaya i finansovaya otvetstvennost' za narushenie zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh: razgranichenie ponyatii. // Pravo i ekonomika. — 2010. — № 6. — S. 31–37.
25. Krylov P. A. Etimologicheskii slovar' russkogo yazyka — SPb.: OOO 'Poligrafuslugi', 2005. — 432 s.
26. Krokhina Yu. A. Finansovoe pravonarushenie: ponyatie, sostav i sanktsii // Finansovoe pravo. — 2004. — № 3. — S. 16–20.
27. Kudryavtsev V. N. Zakon, postupok, otvetstvennost'. — M.: Nauka, 1986. — 448 s.
28. Kulikov E. S. Soglasenie o zadatke v grazhdanskom prave Rossii: monografiya. — M.: Volters Kluver, 2011. — 208 s.
29. Kucherov I. I. Denezhnye vzyskaniya: problemy pravovoi identifikatsii // Zhurnal rossiiskogo prava. — 2013. — № 5. — S. 22–36.
30. Lipinskii D. A. Karatel'naya i vosstanovitel'naya funktsii nalogovoi otvetstvennosti. // Yurist. — 2003. — № 8. — S. 35–38.
31. Lovinyukov A. S., Dolgopolov O. I. O pravovoi prirode peni i vozmozhnosti ee beskonechnogo rosta. // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. — 2009. — № 8. — S. 79–83.
32. Mal'ko A. V. Stimuly i ogranicheniya v prave. — Saratov, 1994. — 184 s.
33. Makhrova M. V. Kuznetsov V. P. Nalogi v russkikh poslovitsakh i pogovorkakh. // Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta. — 2006. — № . 11 — S.88–92.
34. Meier D. I. Russkoe grazhdanskoe pravo. — M., 1997. Ch. 2. — S. 179.
35. Paramonov D. I. Penya kak institut nalogovogo prava. // Vash nalogovyi advokat. — 2006. — № 6. — S. 73–84.
36. Pepelyaev S. G. O Postanovlenii Konstitutsionnogo Suda RF ot 15 iyulya 1999 g. po delu o proverke konstitutsionnosti otdel'nykh polozhenii Zakona RSFSR 'O Gosudarstvennoi nalogovoi sluzhbe RSFSR' i Zakonov RF 'Ob osnovakh nalogovoi sistemy v Rossiiskoi Federatsii' i 'O federal'nykh organakh nalogovoi politzii'. // Nalogovyi vestnik. — 1999. — № 9.
37. Polishchuk I. S. Pravovaya kategoriya 'nalogovoe obyazatel'stvo': vozmozhnost' i neobkhodimost' ispol'zovaniya v rossiiskom prave. // Nalogi (gazeta). — 2008. — № 24
38. Polishchuk I. S. Ponyatie i priznaki nalogovogo obyazatel'stva. // Sovremennoe pravo. — 2007. — № 7. — S. 60–64.
39. Prakticheskaya nalogovaya entsiklopediya. T. 16. Penya v nalogovom prave / Pod red. A. V. Bryzgalina. 2007. // Elektronnaya pravovaya sistema 'Garant'.
40. Razhkov R. A. Penya v nalogovom prave kak isklyuchenie iz printsipa ravenstva form sobstvennosti. // Nalogi (zhurnal). — 2008. — № 3. — S. 21–23.
41. Russkoe grazhdanskoe pravo. Posobie k lektsiyam prof. A. M. Gulyaeva. Izd. 3-e., dop. Tipografiya M. M. Stasyulevicha. — Spb., 1912. — S. 273.

42. Sadikov O. N. Grazhdansko–pravovye kategorii v publichnom prave. // Zhurnal rossiiskogo prava. — 2011. — № 9. — S. 19–28.
43. Solov'ev V. A. O pravovoi prirode peni v nalogovom zakonodatel'stve. // Nalogovye spory: teoriya i praktika. — 2007. — № 6.
44. Solov'ev V. A. Penya v nalogovom zakonodatel'stve. // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. — 2007. — № 12. — S. 10–16.
45. Solov'ev V. A. Pravovosstanovitel'naya otvetstvennost' chastnogo sub'ekta v nalogovom zakonodatel'stve. // Khozyaistvo i pravo. — 2002. — № 4. — S. 92–99.
46. Strel'nikov V. V. Pravovoi rezhim peni v nalogovom prave: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — Voronezh, 2003. 23 s.
47. Tyutin D. V. Nalogovoe pravo: kurs lektsii. // SPS Konsul'tantPlyus. 2013.
48. Fasmer M. R. Etimologicheskii slovar' russkogo yazyka. — M.: Progress 1986.
49. Khalfina R. O. Obshchee uchenie o pravootnoshenii. — M.: Yurid. lit., 1974. — S. 326.
50. Shaburov A. S. Teoriya gosudarstva i prava. / Pod red. V. M. Karel'skogo. — M., 1998. — S. 417.
51. Shkol'nyi etimologicheskii slovar' russkogo yazyka. Proiskhozhdenie slov. — M.: Drofa N. M. Shanskii, T. A. Bobrova, 2004.
52. Yadrikhinskii S. A. Aktual'nye voprosy vyzskaniya penei v praktike nalogovogo prava. // Khozyaistvo i pravo. — 2003. — № 2. — S. 107–115.
53. Yadrikhinskii S. A. Printsip yasnosti zakona v nalogovykh otnosheniyakh: teoriya voprosa i praktika primeneniya. // Khozyaistvo i pravo. — 2005. — № 2. S. 101–108.
54. Yakupov Z. S. Nalogovoe administrirovanie i napravleniya ego sovershenstvovaniya. // Tematicheskii vypusk: Etyudy o nalogakh... Progulki po Miru Nalogov s Arkadiem Bryzgalinym (pod red. Bryzgalina A. V.) // Nalogi i finansovoe pravo. — 2013. — № 5.