Базаров Баир Баторович. Давность в российском налоговом праве: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Базаров Баир Баторович;[Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждениевысшего профессионального образования "Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)"].- Москва, 2016.- 214 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Институт давности в российском налоговом праве: основные положения 16**

1. Давность в налоговом праве: понятие, существенные признаки и структура

2. Сроки давности в налоговом праве: проблемы идентификации и соотношение с иными сроками

**Глава 2. Виды давности в российском налоговом праве: характеристика, особенности, проблемы и пути решения**

Давность привлечения к налоговой ответственности

Давность начисления налогов

Давность взыскания налоговой задолженности

Давность возврата и зачета налоговых платежей 123

Заключение

Список сокращений и условных обозначений

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Вопросы, связанные с понятием  
времени, считаются одними из наиболее сложных в науке. На протяжении всей  
истории человечества загадка времени привлекала исследователей, но их  
изыскания только подтверждали трудность разрешения поставленных  
вопросов. Такое правовое явление, как давность, связано с представлением о  
влиянии времени на общественные отношения, которое в данном случае как бы  
укрепляет сложившиеся отношения, придавая им юридическую силу с  
помощью права. Считается, что давность основана на древнем принципе,  
идущим ещё от Августина Аврелия: "Все неизменное лучше изменяющегося"1.В основу понимания сущности института давности может быть положено  
мнение Д.И.Мейера, согласно которому "давность представляется

совокупностью различных учреждений, между которыми общего только одно – это понятие о значении времени для юридических отношений"2.

Давность сама по себе является уникальным правовым феноменом и, несмотря на свою богатую многовековую историю, уходящую своими корнями ещё в римское право, она вплоть до настоящего времени так и остается не познанной и осмысленной до конца. Только это обстоятельство делает давность актуальным объектом для исследования во все времена, причём безотносительно к стране и отрасли права, в которой закреплен тот или иной вид данного межотраслевого института.

Что касается давности в российском налоговом праве, то в отличие от  
некоторых других отраслей права3, в отечественном налоговом

законодательстве она в полной мере была закреплена только в 1998 году - в части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ либо Кодекс). С того момента до настоящего времени прошло около двадцати лет,

1 Августин Аврелий. Лабиринты души // Аврелий Августин. Исповедь. Блез Паскаль. Письма к провинциалу. –  
Симферополь, 1998. – С. 17.

2 Мейер Д.И. Русское гражданское право: в 2 ч. – М., 1997. Ч. 1. С. 280.

но за этот сравнительно небольшой период налогово-правовая давность  
прошла значительный путь становления и развития в качестве правового  
института, который обычно в подобных случаях занимает не одно столетие.  
Так, на данный момент можно говорить о том, что в налоговом праве  
сформировалось, как минимум, четыре разновидности давности (не считая  
подвидов): давность привлечения к налоговой ответственности, давность  
начисления налоговых платежей, давность взыскания налоговой

задолженности, давность возврата и зачета налоговых платежей.

Сравнительный анализ показывает, что это самое большое количество видов давности среди аналогичных институтов иных отраслей российского права. Кроме того, за эти годы была сформирована обширная правоприменительная практика, в том числе на уровне самых высших судов Российской Федерации, Минфина и ФНС России, в которой нашли отражение многие проблемные вопросы, связанные с пониманием и применением указанных видов налогово-правовой давности (например, идентификация сроков давности, их разграничение с иными юридическими сроками; исчисление начала их течения и окончания; применение правовых последствий и т.д.).

Между тем в российской юридической науке ещё не выработано целостного представления о данном правовом явлении, в связи с чем существует объективная необходимость в углубленном исследовании налогово-правовой давности. Кроме того, повышение эффективности правового воздействия на общественные отношения невозможно без улучшения качества правового регулирования, которое, в свою очередь, затруднительно без научного исследования имеющихся проблем и фундаментальных теоретических разработок.

Изложенные обстоятельства позволяют говорить об актуальности темы настоящего исследования.

3 В первую очередь имеем в виду отечественное гражданское и уголовное право, где на протяжении уже нескольких столетий закреплены и существуют соответствующие виды давности.

**Степень научной разработанности темы.** На современном этапе развития российской правовой науки можно констатировать отсутствие комплексных монографических исследований давности в налоговом праве.

Вышеуказанные четыре разновидности данного института также не подвергались научному изучению в рамках специальных монографических исследований, хотя, по нашему мнению, каждый из этих видов может служить предметом для отдельного научного исследования, примером чего являются подобные разработки в других отраслях российского права.

Тем не менее, некоторые отдельные вопросы и проблемы налогово-правовой давности были фрагментарно рассмотрены в статьях по налоговому праву О.А. Березовой, А.В. Брызгалина, Н.Р. Вильчура, И.В. Гилевой, Л.А. Голомазовой, Т.А. Гусевой, И.В. Дементьева, Л.П. Драчук, А.С. Емельянова, Д.В. Корнилова, Ю.А. Куричева, С.Ю. Лукашевской, В.Н. Назарова, Н.Н. Орловой, А.Г. Пауля, О.В. Поповой, В.В. Рубана, С.В. Сарбаша, А.С. Титова, Д.В. Тютина, И.А. Цинделиани, Д.М. Щекина и некоторых других авторов, опубликованных в правовых периодических изданиях, а также в субсидиарном порядке – в одном из параграфов монографического исследования по смежной проблематике (имеем в виду единственную в этом плане работу А.А. Архипова4, где некоторые нормы и отдельные вопросы по интересующей нас проблеме были рассмотрены в связи с изучением смежного правового института сроков5).

Кроме того, отдельные аспекты налогово-правовой давности

подвергались изучению в некоторых иных отраслях российской юридической науки. Так, в теории государства и права имеются диссертационные работы, где часть норм, из которых состоит данный налогово-правовой институт, была рассмотрена в ходе общеправового исследования давности в качестве межотраслевого института (имеем в виду работу С.А.Торопкина), в качестве

4 Речь идет о диссертации Архипова А. А. Сроки в налоговом праве. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010 и  
одноименной монографии 2011 г. (Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: монография. М.: Статут, 2011).

5 При этом отметим, что срок является только одним из нескольких существенных признаков и элементом  
конструкции института давности, то есть другими словами они соотносятся между собой как часть и целое.

юридической конструкции (работа А.В. Чепика), а также в ходе исследования юридических сроков (в работе Э.М. Васекиной). В свою очередь, по некоторым вопросам указанной проблематики в своих диссертациях высказались представители науки гражданского права (Л.Г. Вострикова, К.Ю. Лебедева), доктрины административного права (Т.Р. Мещерякова) и гражданского процессуального и арбитражного процессуального права (Д.А. Грибков).

**Объектом** диссертационного исследования являются общественные отношения, связанные с пониманием, закреплением и реализацией налогово-правовой давности.

**Предмет** диссертационного исследования составляют применимые к объекту исследования источники налогового права, давностные нормы права иной отраслевой принадлежности (конституционного, административного, трудового, уголовного, уголовно-процессуального, гражданского, гражданского процессуального, арбитражного процессуального права), теоретические исследования, материалы судебной и правоприменительной практики.

**Цели и задачи.** Цель работы состоит в том, чтобы на основе всестороннего исследования и критического осмысления комплекса норм отечественного налогового законодательства, регулирующих давностные отношения, практики их применения и юридической литературы по данной проблематике, разработать доктринальные положения концепции налогово-правовой давности, ценные не только с теоретической, но и с практической точки зрения, позволяющие на системном уровне предотвращать и (или) выявлять проблемы правового регулирования и применения, избирая наиболее верные и оптимальные варианты их решения, тем самым способствуя повышению эффективности и поступательному развитию данного института.

В соответствии с обозначенной целью исследования поставлены следующие задачи:

-выявить содержание давности в отечественном налоговом

законодательстве, рассмотрев её как целостный комплекс взаимосвязанных элементов;

-определить понятие и существенные признаки налогово-правовой давности, присущие ей как институту налогового права;

-изучить разновидности налогово-правовой давности, выявить и обозначить присущие им особенности, обусловленные спецификой налогового права, дав им соответствующую характеристику;

-рассмотреть соотношение налогово-правовой давности со смежными правовыми явлениями, в том числе с аналогичными институтами в других отраслях российского законодательства и некоторыми юридическими сроками;

-выявить и исследовать основные проблемы налогово-правовой давности, связанные с её пониманием, нормативным регулированием и практикой применения;

-на основе полученных результатов сформулировать предложения и рекомендации, направленные на решение выявленных проблем.

**Теоретической основой исследования** являются научные труды по  
общей теории и истории права, финансовому, гражданскому, уголовному  
праву, иным отраслевым юридическим наукам. При рассмотрении некоторых  
вопросов были задействованы труды по философии науки и логике. Помимо  
указанных выше работ в ходе настоящего исследования были

проанализированы и учтены труды дореволюционных учёных-юристов (Н.И. Лазаревского, А.Д. Любавского, Д.И. Мейера, В.К. Саблера, И.Е. Энгельмана, И.И. Янжула и др.), видных деятелей общей теории и истории права (С.С. Алексеева, М.И. Байтина, В.М. Баранова, Н.В. Витрука, А.Н. Головистиковой, А.В. Малько, Н.И. Матузова и др.), науки финансового права (Н.М. Артемова, О.В. Болтиновой, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, О.Н. Горбуновой, А.В. Демина, М.Ф. Ивлиевой, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, В.А. Мачехина, С.Г. Пепеляева, Е.В. Покачаловой, Е.А. Ровинского, Э.Д. Соколовой, Г.П. Толстопятенко, И.В. Хаменушко, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина, Р.А. Шепенко, А.А. Ялбулганова и др.), гражданского права (В.В. Вороного, В.П. Грибанова, М.А. Гурвича, М.Я. Кириллова, П.В. Крашенинникова, К.Ю. Лебедевой, А.П. Сергеева, Т.А.

Терещенко и др.), уголовного права (Ю.В. Ендольцевой, П. Мшвениерадзе, Д.В. Орлова, В. Саблера, З.И. Сагитдиновой, Ю.М. Ткачевского и др.), административного права (Д.Н. Бахраха, А.С. Дугенца, Ю.И. Мигачева, Л.Л. Попова, П.П. Серкова, Ю.Н. Старилова) и процессуальных отраслей права (Г.П. Бужинскаса, Е.В. Исаева, В.В. Молчанова, А.П. Спиридонова).

**Эмпирическую основу** исследования составляют законодательные и  
подзаконные акты Российской Федерации, судебные акты Конституционного  
Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской

Федерации, Верховного Суда Российской Федерации и иные материалы правоприменительной практики по данной проблематике.

**Методологической основой** исследования служит диалектический метод научного познания, с позиций которого объекты, социальные и правовые явления рассматривались в движении, взаимосвязи и взаимодействии с другими явлениями и средой. Достоверность и обоснованность результатов, полученных в ходе диссертационного исследования, достигаются вследствие комплексного применения общенаучных (анализа, синтеза, дедукции, индукции, аналогии, классификации и др.) и частнонаучных (системного подхода, структурно-функционального, формально-логического, историко-правового, юридическо-технического, сравнительного правоведения и др.) методов исследования.

**Научная новизна диссертации** заключается в том, что она является одним из первых отечественных монографических исследований давности в российском налоговом праве.

Новизна обусловлена и самой постановкой вопроса темы исследования,  
когда указанное правовое явление рассматривается системно и комплексно - в  
качестве сложного налогово-правового института, состоящего из четырех  
разновидностей (давности привлечения к налоговой ответственности, давности  
начисления налоговых платежей, давности взыскания налоговой

задолженности, давности возврата и зачета налоговых платежей), каждая из  
которых обладает существенными признаками давности, а также

определенными особенностями, обусловленными спецификой налоговых отношений, на «задавнивание» которых они направлены.

Кроме того, впервые проведено углубленное и системное изучение совокупности проблем, присущих налогово-правовой давности, в том числе в разрезе каждого вида, по результатам чего предложены пути их решения.

**На защиту выносятся следующие основные положения и выводы**, обладающие новизной либо элементами научной новизны.

1. В российском налоговом законодательстве имеется совокупность правовых норм, обладающих существенными признаками, присущими межотраслевому институту давности, выработанными в общей теории права, а также некоторыми особенностями, обусловленными спецификой налоговых отношений (в сфере привлечения к налоговой ответственности, начисления налогов, взыскания налоговой задолженности, давности возврата и зачета налоговых платежей) и их отраслевым правовым регулированием, что позволяет говорить о существовании в налоговом праве давности в качестве самостоятельного института налогового права.
2. По своей структуре давность в российском налоговом праве является сложным правовым институтом, который на данный момент состоит из следующих четырех разновидностей (простых правовых институтов):
3. давности привлечения к налоговой ответственности (ст. ст. 109 и 113 НК РФ);
4. давности начисления налогов (п. 2-3 ст. 52, п. 3 ст. 363, п. 4 ст. 397, п.п. 3-4 ст. 409 НК РФ);
5. давности взыскания налоговой задолженности (подп. 1-3 п. 2 ст. 45, п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п.п. 2-3 ст. 48, подп. 4 и 4.1 п. 1 ст. 59, ст. 115 НК РФ);
6. давности возврата и зачета налоговых платежей (п.п. 7 и 14 ст. 78, п. 3 и 9 ст. 79, п. 2 ст. 312, п. 3 ст. 333.40 НК РФ).

3. На основе анализа вышеуказанных норм налогового законодательства,  
с учётом существенных признаков и элементов давности, выработано  
следующее авторское определение:

Налогово-правовая давность – это сложный правовой институт, состоящий из группы императивных норм налогового законодательства, регулирующих общественные отношения по признанию сложившегося положения субъектов, не соответствующего правовой модели, легальным в силу истечения установленного законом срока и неизменного фактического существования в течение продолжительного периода времени, путём предоставления лицу, нарушившему нормы права (действия которого не соответствуют нормативной модели), определенных прав.

4. По результатам исследования понятий и терминов, применяемых в российском налоговом законодательстве, правоприменительной практике и юридической литературе, обосновывается позиция о необходимости чёткого разграничения понятий "давность", "институт давности" с понятием "срок давности", поскольку между ними имеются существенные различия. Так, "срок давности" - это только период времени, установленный законом и исчисляемый в месяцах или годах, который является всего лишь одним из нескольких взаимосвязанных элементов сложной конструкции под названием "давность" и, соответственно, одним из существенных признаков понятия "институт давности".

Указанное разграничение будет способствовать пониманию налогово-правовой давности на ином, концептуальном уровне и, как следствие, позволит устранить неопределенность при использовании и употреблении указанных терминов, а также решить некоторые иные серьезные теоретические и практические проблемы (например, такие часто повторяющиеся недостатки правового регулирования, когда изначально устанавливается только срок давности и не прописываются остальные необходимые признаки и элементы, что порождает противоречивое применение на практике, по мере накопления и осознания которого законодатель вынужден вносить изменения и дополнения, причём неоднократно, в связи с тем, что они направлены на точечное решение отдельных выявленных проблем, а не на концептуальное установление всех элементов конструкции, необходимых для эффективной работы института).

5. Обосновываются отличия сроков налогово-правовой давности от иных  
юридических сроков, в том числе от пресекательных, процедурных,  
процессуальных, сроков исковой давности, что позволяет не только различать  
их в правовой доктрине, но и избежать некоторых серьезных проблем  
применения указанных сроков на практике (например, неправильного  
исчисления сроков налогово-правовой давности и применения правовых  
последствий). Аргументируется, что на данный момент точная идентификация  
сроков давности, их обоснованное разграничение с иными налогово-правовыми  
и отраслевыми юридическими сроками возможны только на основании  
концептуальных положений о давности, выработанных в правовой доктрине.  
Для этого сроки давности, установленные в налоговом законодательстве,  
следует рассматривать не отдельно, как сроки сами по себе, а исключительно в  
совокупности с другими нормами, образующими налогово-правовой институт  
давности, то есть необходимо учитывать и другие её существенные признаки.

6. Материалы правоприменительной практики и мнения, имеющиеся в  
юридической литературе, свидетельствуют, что отсутствие термина "давность"  
в нормах налогового законодательства, образующих данный правовой  
институт, способно дезориентировать не только правоприменителей, но и  
многих представителей правовой доктрины. Данный недостаток  
законодательства характерен для всех видов налогово-правовой давности, но в  
наибольшей степени касается давности начисления налогов (п. 2-3 ст. 52, п. 3  
ст. 363, п. 4 ст. 397, п.п. 3-4 ст. 409 НК РФ) и давности возврата налоговых  
платежей (п.п. 7 и 14 ст. 78, п. 3 и 9 ст. 79, п. 2 ст. 312, п. 3 ст. 333.40 НК РФ),  
так как в их нормах указанный термин вообще не используется. В связи с этим  
обосновывается, что последовательное закрепление указанного термина во всех  
нормах налогового законодательства, образующих институт давности, будет  
способствовать решению совокупности проблем теоретического и  
практического характера, в том числе таких, как разграничение налогово-  
правовых сроков давности с иными сроками, устранение противоречий в их  
исчислении, применении правовых последствий и т.д.

7. Углубленное исследование каждого из четырех разновидностей

налогово-правовой давности позволило сделать следующие выводы и предложения:

1) Давность привлечения к налоговой ответственности является самым  
известным видом налогово-правовой давности, который, на данный момент  
урегулирован в налоговом законодательстве наиболее полно и точно  
(например, предельно чётко закреплены правовые последствия давности,  
исключены вредные нормы о перерыве течения срока давности). Вместе с тем,  
в 2006 году в п. 1.1 ст. 113 НК РФ были включены нормы о приостановлении  
течения срока давности, которые нуждаются в уточнении либо подлежат  
исключению, так как в своём нынешнем состоянии они способны  
дестабилизировать работу института давности вследствие субъективности  
оснований приостановления и нарушения баланса прав участников налоговых  
отношений, причём в пользу государства (данные правила закреплены только в  
одном из четырех видов налогово-правовой давности).

2) Давность начисления налогов является наименее известным и  
изученным видом налогово-правовой давности, что отчасти связано с его  
своеобразием, которое проявляется в том, что в отличие от трёх остальных  
видов давности она имеет ограниченную сферу применения, и  
распространяется только на физических лиц, являющихся плательщиками трёх  
имущественных налогов: транспортного, земельного и налога на имущество  
физических лиц, а также - в некоторых особенностях правового регулирования  
(большая часть её норм расположена не в части первой НК РФ, как у всех  
остальных видов давности, а в трёх различных главах части второй НК РФ,  
регулирующих указанные налоги). Указанный способ правового регулирования  
трудно признать рациональным, тем более что в результате он приводит к  
пробелам в законодательстве. Так, в п. 3 ст. 363, п. 4 ст. 397, п.п. 3-4 ст. 409  
части второй НК РФ, равно как и в основной для этих отношений ст. 75 НК РФ,  
отсутствуют нормы, регулирующие вопрос давности начисления пени. В связи

с этим, рекомендуется внести в ст. 75 НК РФ дополнения, закрепляющие распространение действия давности начисления и на пени.

3) Давность взыскания налоговой задолженности за последние годы  
подверглась значительным законодательным изменениям и дополнениям, в  
результате которых данный вид приобрел ряд существенных, отсутствовавших  
ранее признаков (в первую очередь это касается правовых последствий) и  
окончательно сформировался. Вместе с тем появились некоторые недостатки,  
среди которых отметим закрепление норм о восстановлении сроков (п. 3 ст. 46,  
п. 1 ст. 47, п.п. 1-3 ст. 48 НК РФ), которые не свойственны институту давности  
и противоречат его сущности, так как нарушают состояние определенности  
отношений. Кроме того, названные правила чужеродны и привнесены только в  
один из четырех видов налогово-правовой давности, что нарушает баланс прав  
и законных интересов участников налоговых отношений, причём в пользу  
государства. В связи с этим предлагается исключить из налогового  
законодательства указанные нормы о восстановлении сроков давности  
взыскания налоговой задолженности.

4) Давность возврата и зачета налоговых платежей является одним из  
самых востребованных видов налогово-правовой давности, который  
затрагивает самый широкий круг участников налоговых отношений. Между  
тем данный вид более других нуждается в устранении пробелов и других  
недостатков законодательства. В связи с этим рекомендуется чётко закрепить  
правовые последствия данного вида давности и уточнить правила исчисления  
сроков давности в п.п. 7 ст. 78 и п. 3 ст. 79 НК РФ, том числе разрешив вопросы  
приостановления, перерыва и начала их течения.

**Теоретическая** **значимость** **диссертационного** **исследования**

определяется его научной новизной, разработанными концептуальными положениями и сделанными выводами, которые расширяют и углубляют доктринальные знания о давности в российском налоговом праве. Работа даёт целостное представление о давности в налоговом праве как сложном правовом институте, то есть позволяет раскрыть данное понятие с помощью

существенных признаков и определения, его структуры и разновидностей, их особенностей, а также правовой природы и соотношения со смежными правовыми категориями и аналогичными институтами в иных отраслях российского права.

Выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, также дополняют и развивают такие направления науки налогового права, как налоговая ответственность, исполнение обязанностей по исчислению и уплате налогов, пеней и штрафов, возврат и зачет налоговых платежей, налогово-правовые сроки, гарантии и защита прав, законных интересов участников налоговых отношений, а также имеют методологическое значение для дальнейших исследований в указанных областях на отраслевом и межотраслевом уровнях (некоторые положения и выводы диссертации носят межотраслевой характер и способствуют развитию не только доктрины налогового права, но и общей теории права, а также отраслевых правовых наук, где имеется давность).

**Практическая значимость работы** определяется тем, что содержащиеся в ней выводы, предложения и рекомендации могут быть использованы:

-в законотворческой деятельности;

-в практической деятельности участников налоговых правоотношений, в том числе в правоприменительной практике судебных и налоговых органов;

-в дальнейших научных исследованиях по сходной и смежной проблематике;

-в учебном процессе при изучении и проведении всех видов занятий по финансовому и налоговому праву.

**Степень достоверности.** Обоснованность и достоверность полученных результатов определяются комплексным характером исследования. В работе были использованы различные методы научного познания, соблюдался принцип сопоставления, сравнения и анализа сведений, взятых из различных и независимых друг от друга источников. Автором были углубленно исследованы работы не только по налоговому и финансовому праву, но и по общей теории права, иным отраслям юридической науки, использованы

современные достижения общеправовых и отраслевых юридических наук в исследуемой сфере. В ходе работы над диссертацией были изучены законодательные и иные нормативные правовые акты, имеющие отношение к теме исследования, а также материалы судебной и иной правоприменительной практики, в том числе постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, письма Министерства финансов Российской Федерации и правовые акты Федеральной налоговой службы.

**Апробация** **результатов.** Диссертация выполнена на кафедре

финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), где также проведено её обсуждение и рецензирование.

Основные теоретические выводы и положения диссертации изложены в  
трёх научных статьях, опубликованных в ведущих рецензируемых научных  
журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства  
образования и науки РФ, а также использованы автором в

правоприменительной деятельности налогового органа (Межрайонной ИФНС РФ № 1 по Забайкальскому краю) и судебных налоговых спорах.

**Структура диссертации** обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, включающих шесть параграфов, заключения, списка сокращений и условных обозначений, библиографического списка.

## Давность в налоговом праве: понятие, существенные признаки и структура

В отечественном налоговом законодательстве институт давности появился относительно недавно – в новейшей период истории России, что связано с коренными общественно-экономическими изменениями в нашей стране, становлением рыночной экономики и, соответственно, повышением роли налогов и бурным развитием налогового права. Так, первоначально несколько давностных норм появилось в ст. 24 Закона РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах о налоговой системы в Российской Федерации», где они просуществовали до 1999 года, когда вступила в силу часть первая НК РФ. В Кодексе регулирование давности осуществлялось уже на ином уровне – появилась устойчивая группа норм, позволяющая говорить о формировании налогово-правового института давности, в котором просматривалось несколько её разновидностей.

Сравнительный анализ норм законодательства о налогах и сборах, судебной практики и других правовых актов (писем Минфина России и МНС, ФНС России) в динамике показал, что за прошедший период действия НК РФ институт давности был весьма востребован на практике и вызывал значительный интерес у множества участников налоговых отношений, также было выявлено немало проблем, устранение которых, в свою очередь, приводило к неоднократному внесению значительных изменений в законодательство.

Между тем изучение научной литературы по данной тематике позволяет сделать вывод, что давность практически не изучена наукой налогового права6. Это приводит к неправильному пониманию сущности норм, регулирующих отношения в данной сфере7, и как следствие – к неправильному применению их на практике.

В этой связи представляется, что в настоящее время назрела настоятельная необходимость в серьёзном изучении правового института давности в налоговом праве.

Считаем правильным начать познание данного правового феномена с положений, выработанных теорией государства и права, т.к. "обобщающий и синтезирующий характер теории государства и права по отношению к отраслевым юридическим наукам проявляется в том, что, во-первых, в отличие от отраслевых юридических наук, обстоятельно занимающихся лишь отдельными составными частями, сторонами государственной и правовой жизни, теория государства и права имеет дело со всей "синтезированной" государственно-правовой материей. Во-вторых, теория государства и права, в отличие от отраслевых юридических дисциплин, занимающихся разработкой своего специального понятийного аппарата, вырабатывает общие для них всех категории и понятия. Последние, как правило, служат исходной базой, основой для выработки менее общих, специальных понятий в рамках отраслевых юридических дисциплин. В-третьих, теория государства и права вырабатывает общие для всех отраслевых юридических наук и дисциплин методы и принципы научного познания. Она служит методологической базой познания государственно-правовой материи. На этой основе в рамках каждой отдельной отраслевой науки и учебной дисциплины вырабатываются свои отраслевые принципы и методы познания и реализации норм права. При этом теория государства и права имеет с отраслевыми юридическими науками не только прямые, но и обратные связи, и это означает, что теория государства и права не только оказывает влияние на эти отрасли права, но и, в свою очередь, подвергается определенному влиянию с их стороны. Достигается это в основном благодаря разработке и накоплению отраслевыми юридическими науками того огромного эмпирического материала, который используется теорией государства и права при определении общих категорий и понятий, а также при выработке общей методологии"8.

При этом считаем необходимым обратить внимание на одно важное обстоятельство, которое наложило определенный отпечаток на развитие данного правового института – вплоть до последнего времени отсутствовали монографические исследования вопроса давности на уровне общей теории права, что создавало неясности и определенные трудности, как для правового регулирования, так и для исследователей отраслевых юридических наук в познании данного правового феномена9, в связи с чем, образно говоря, «некоторые строения были построены без надлежащего фундамента».

Также нужно отметить, что проведенный автором сравнительный анализ работ по данной проблематике в разрезе отраслей российского права показал, что имеются определенные перекосы в изучении института давности: например, в гражданском праве данный институт исследован достаточно подробно в разные исторические периоды его существования10, а в отраслях публичного права, за исключением уголовного права11, работы на данную тему практически отсутствуют.

Полагаем, что отчасти именно увлечение исследованием отраслевой специфики давности повлекло за собой определенные проблемы в плане её комплексного изучения, поскольку исторически исследование данного правового института происходило отдельно в рамках той или иной конкретной отрасли права, без оглядки на результаты правового регулирования и исследования в других отраслях права.

Современные исследователи теории государства и права12, в первую очередь С.А.Торопкин, устранили указанный пробел и провели работу по комплексному общеправовому исследованию давности и, соответственно, создали серьезный фундамент для последующих отраслевых правовых исследований на ином качественном уровне. Одним из самых важных достижений С.А.Торопкина стало то, что им впервые в истории российской правовой науки на монографическом уровне было убедительно обосновано и доказано существование комплексного межотраслевого института давности, выявлены его существенные отличительные признаки и дано соответствующее определение

## Сроки давности в налоговом праве: проблемы идентификации и соотношение с иными сроками

На данную проблему оказывает влияние одна важная особенность, которая заключается в том, что в НК РФ многие сроки давности достаточно тесно и сложно переплетены с процедурными сроками84, чего нет в других отраслях права. Для наглядности приведем следующий пример.

В соответствии с п. 3 ст. 46 НК РФ85 решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Изучение указанных норм Кодекса позволяет сделать следующие выводы: -сначала закреплена бесспорная, внесудебная процедура взыскания недоимок, пеней и штрафов (далее – налоговой задолженности) для чего установлен соответствующий двухмесячный срок; -затем закреплен судебный порядок взыскания налоговой задолженности, для которого установлен шестимесячный срок, который в силу наличия существенных отличительных признаков можно идентифицировать в качестве срока давности; -судебный порядок взыскания является факультативным, поскольку может быть задействован только в случае пропуска налоговым органом срока на внесудебное, бесспорное взыскание налоговой задолженности за счёт средств на счетах в банках; -оба вышеназванных срока зависят и напрямую связаны с другим сроком – на исполнение требования об уплате налоговой задолженности (его пределы закреплены в п. 4 ст. 69 НК РФ), так как оба исчисляются с момента его истечения; -в свою очередь, срок исполнения требования об уплате налоговой задолженности напрямую связан со сроками направления требования об уплате налоговой задолженности (закреплены в п.п. 1 и 2 ст. 70 НК РФ).

Из приведенного примера86 видно, что обилие разных налогово-правовых сроков, в том числе процедурных и давностных, сложность конструкции и

Здесь следует отметить, что аналогичным образом закреплены также сроки в абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ. переплетение их между собой оказывают влияние на правильность идентификации этих сроков, как на практике, так и в науке.

В этой связи предлагаем изучить данный вопрос более подробно. 1) Существует мнение, что сроки судебного взыскания недоимок и пеней, установленные в п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48 НК РФ, относятся к организационным налогово-процессуальным срокам или по-другому дисциплинирующим срокам, при этом их следует отличать от пресекательных сроков87.

Между тем считаем, что эти сроки не относятся ни к тем и ни к другим, а являются сроками давности взыскания недоимки и пеней, что подтверждается наличием у них совокупности выработанных в теории права существенных признаков88, а также последней актуальной судебной практикой на уровне высших судов России89.

Кроме того подчеркнем, что сроки давности взыскания недоимки и пеней напрямую связаны со сроками давности взыскания штрафов (ст. 115 НК РФ), и вместе с ними образуют отдельный вид налогово-правовой давности – давность взыскания налоговой задолженности, что подтверждается, как общими существенными признаками, так и самой конфигурацией устойчивых взаимосвязанных норм НК РФ, регулирующих эти отношения.

Так, исследование этой группы норм НК РФ показывает следующее: - взаимосвязь сроков давности взыскания чётко проявляется в том, что основные сроки давности взыскания штрафов закреплены не в самой статье 115 НК РФ, а путём установления отсылочных норм на сроки и порядок, «Консультант плюс». установленные в статьях 46-48 НК РФ, где закреплены родственные по виду сроки – давности взыскания недоимок и пеней90); - для правильной идентификации вышеназванных взаимосвязанных сроков необходимо обращать внимание на название статьи 115 НК РФ – «Срок давности взыскания штрафов» (в действующей редакции Федерального закона от 29.11.2010 № 324-ФЗ)91, поскольку далее в тексте этой статьи данные сроки чётко не поименованы, равно как и в статьях 46-48 НК РФ.

Также в налоговом праве существует мнение, что сроки выставления требования об уплате налогов относятся к давностным срокам92. Однако с данным мнением трудно согласиться в силу следующего. Во-первых, указанное мнение ничем не подтверждено чем-либо и не обосновано надлежащим образом, то есть в пользу этого мнения не приводятся какие-либо аргументы и доводы, которые можно подтвердить либо опровергнуть. Во-вторых, комплексный анализ норм налогового законодательства и доктринальных признаков института давности позволяет сделать вывод, что сроки выставления требования об уплате налогов не являются сроками давности и, соответственно, относятся к иному виду налогово-правовых сроков.

## Давность начисления налогов

На базе таких своеобразных судебных правовых позиций, некоторые представители доктрины стали высказываться намного смелее, указывая, что данный срок является специальным сроком давности возврата, зачёта налога239 (напомним, что общий срок данного вида давности закреплен в ст. 78 НК РФ).

Однако позволим себе не согласиться с приведенными позициями, мнениями и продемонстрируем, что из противоречивых норм п. 2 ст. 173 Кодекса можно извлечь иной смысл и сделать совсем другие выводы: -статья, в которой расположены интересующие нас нормы, называется «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет», то есть наименование указывает на их принадлежность к группе норм, регулирующих отношения по начислению налогоплательщиком итоговых сумм НДС к уплате240, но никак не к группе норм, регулирующих отношения по возмещению налога (напомним, это статьи 176-176.1 НК РФ), где, соответственно, можно и нужно было закреплять соответствующий срок давности возмещения налога; -в нормах п. 2 ст. 173 НК РФ содержится совокупность признаков, которая указывает на схожесть данного срока со сроками давности начисления налога, установленными в п. 3 ст. 363 НК РФ, п. 4 ст. 397 НК РФ и п. 10 ст. 5 Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц»: одинаковый трехлетний срок, который там и там увязан с истекшими налоговыми периодами, а также – с процедурным действием по начислению налога, только в данном случае, посредством составления и представления налоговой декларации, в которой налогоплательщиком самостоятельно исчислен налог на основании п. 1 ст. 52 НК РФ, в то время как имущественные налоги начисляются посредством составления и направления налоговым органом налогового уведомления (п. 2 ст. 52 НК РФ); -в пользу того, что законодатель предпринял попытку закрепить в этом пункте именно срок давности начисления НДС, говорит тот факт, что им ограничено во времени право подачи налоговой декларации и, соответственно, именно действия налогоплательщика по начислению налога и представлению налоговой декларации, поскольку при наличии иного смысла и цели было бы проще ограничить возмещение налога во времени напрямую, без какой-либо привязки к налоговой декларации (это было бы короче, проще и яснее), установив следующий срок давности возмещения налога: «налог на добавленную стоимость не подлежит возмещению по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода»; -при этом, безусловно, путаницу создаёт то, что в п. 2 ст. 173 НК РФ попутно и подспудно закреплены ещё и правовые последствия истечения срока давности начисления налога – в форме потенциального отказа в возмещении налога из бюджета (при подаче декларации с нарушением срока), что и придаёт двойственный смысл всей конструкции; -отметим, что право налогоплательщика по исчислению НДС ограничено только в одной из трёх составляющих данного права – исчислению налога к возмещению, но не к уплате или в нулевом размере; -в указанном усеченном ограничении прав налогоплательщика усматривается нарушение принципа баланса частного и публичного интересов, так как получается, что закон разрешает исчислять налог к уплате в бюджет по истечении трёх лет, что выгодно государству и невыгодно налогоплательщику, и одновременно запрещает исчислять налог к возмещению по истечении тех же трёх лет, что опять-таки выгодно государству и невыгодно налогоплательщику; -следует признать, что изъяны и недостатки указанных норм, которых достаточное количество помимо приведенных выше, в целом затрудняют их понимание и надлежащее применение, и не позволяют достигнуть тех целей, ради которых они были закреплены в Кодексе.

Считаем, что изложенные недостатки и противоречия невозможно устранить только путём точечных поправок, в связи с чем, предлагаем использовать системный и комплексный подход, отражающий концепцию налогово-правовой давности, в том числе: -в п. 2 ст. 173 НК РФ слова "за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода" исключить; -закрепить соответствующие нормы, регулирующие давность начисления налога исключительно в части первой НК РФ, и распространить их действие на все действующие налоги без каких-либо изъятий.

Согласно п. 2 ст. 52 части первой НК РФ в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налогового агента.

На текущий момент законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено несколько таких случаев, всего по трём налогам: -ст. 161, п. 3 ст. 166, п.п. 3 и 15 ст. 167, п. 1 и 3 ст. 168, п. 3-5 ст. 171, п. 1 ст. 172, п. 4 ст. 173, п. 4-5 ст. 174 части второй НК РФ, регулирующими порядок исчисления, удержания и перечисления налоговым агентом налога на добавленную стоимость; -ст. ст. 226, 230-231 части второй НК РФ, регулирующими порядок исчисления, удержания и перечисления налоговым агентом налога на доходы физических лиц; -п.п. 2-3 ст. 275, п. 2 ст. 282, п. 6 ст. 282.1, п. 4 ст. 286, п.п. 2 и 4 ст. 287, п.п. 1 и 3 ст. 289, п. 4 ст. 309, ст. 310, п.п. 2-6 ст. 310.1, п. 3 ст. 311, ст. 312 части второй НК РФ, регулирующими порядок исчисления, удержания и перечисления налоговым агентом налога на прибыль организаций.

Изучение указанных норм Кодекса показало, что в них отсутствуют нормы, устанавливающие давность начисления соответствующего налога. В связи с этим можно сделать вывод, что налогоплательщики данных налогов находятся в худшем положении, нежели налогоплательщики - физические лица имущественных налогов (транспортного, земельного и налога на физических лиц). Более того, данная проблема усугубляется тем, что в указанных нормах отсутствует даже прообраз, то есть один или два элемента давности, которые могли бы послужить основой для будущего развития. Именно поэтому все надежды по охвату давностью отношений в данной сфере можно связать с осознанием и надлежащей последовательной реализацией в налоговом законодательстве концепции, отражающей существование в налоговом праве института налогово-правовой давности, в том числе применительно к данным конкретным отношениям – развитие такого её вида, как давность начисления налога.

Изучение налогового законодательства показывает, что на настоящий момент наиболее перспективным направлением для расширения давности начисления налогов являются отношения по доначислению налогов налоговым органом в рамках налоговых проверок.

В данном случае интерес представляют следующие нормы Кодекса: -абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ, которым установлено, что в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено настоящей статьей. -абз. 3 п. 4 ст. 89 НК РФ, которым предусмотрено, что в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация. -п. 10 ст. 89 НК РФ, в соответствии с которым повторной выездной налоговой проверкой, так же как и первоначальной выездной проверкой, может быть проверен только трехлетний период, предшествующий году принятия решения о проведении данной проверки;

## Давность возврата и зачета налоговых платежей

Проведенный нами сравнительный анализ вышеуказанных правовых последствий с правилами исковой давности, установленными в ст. 199 ГК РФ, показывает их схожесть (напомним, что согласно п. 2 данной статьи истечение срока исковой давности, о применении которой заявлено стороной в споре, является основанием к вынесению судом решения об отказе в иске; при этом п. 1 данной статьи установлено, что требование о защите нарушенного права принимается к рассмотрению независимо от истечения срока исковой давности). Получается, что при отсутствии должного законодательного регулирования данного вопроса, налоговые органы и суды вольно или невольно применяют по аналогии данные правила, причём с некоторыми изъятиями378 и не ссылаясь на указанные нормы гражданского законодательства. Полагаем, что данные обстоятельства могут служить ещё одним аргументом в пользу существования единой юридической конструкции давности.

В свою очередь, проведенное нами сравнительное исследование норм налогового законодательства, регулирующих иные виды налогово-правовой давности, показало, что при закреплении давности взыскания налоговой задолженности законодатель также использовал словосочетание "заявление может быть подано", причём во всех без исключения нормах, где установлены сроки данного вида давности: в п. 3 ст. 46 НК РФ, п. 1 ст. 47 НК РФ, п. 1 ст. 48 НК РФ, п. 1 ст. 115 НК РФ. Интересно, что продолжительное время вплоть до последних изменений в ст. 59 НК РФ, единственными правовыми последствиями истечения (пропуска) сроков давности взыскания налоговой задолженности также было состояние утраты возможности принудительной защиты со стороны государства, то есть принудительного взыскания налоговой задолженности. Соответственно, проводя параллели между этими двумя корреспондирующими друг другу видами давности, можно сделать вывод о том, что давность возврата излишне уплаченных (взысканных) налоговых платежей отстаёт в своём развитии и находится на промежуточной стадии, в связи с чем нуждается в доработке и окончательном оформлении.

В этом смысле особый интерес представляет письмо Минфина России от 22.02.2006 г. № 03-02-07/2-10 (вместе с письмом ФНС России от 04.04.2006 г. № ММ-6-19/357@ "О списании излишне уплаченной суммы налога в случае истечения срока давности на подачу заявления о зачете (возврате) налога"), так как в нём предпринята попытка закрепить дополнительные последствия истечения сроков давности возврата налоговых платежей: "Полагаем, что Кодекс не препятствует списанию суммы излишне уплаченного налога, по которой истек срок исковой давности, на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, если налоговым органом обнаружена эта сумма излишне уплаченного налога, о которой в установленном порядке извещен налогоплательщик, не требуется ее направление на погашение недоимки по другим налогам, пеням, штрафам, налогоплательщик не подавал заявление о возврате (зачете) указанной суммы излишне уплаченного налога, не осуществлял финансово-хозяйственной деятельности и не представлял в налоговые органы бухгалтерскую и налоговую отчетность, в соответствии с которой возможно было произвести зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей. Кроме того, считаем, что налоговые органы вправе произвести списание суммы излишне уплаченного налога на основании вступившего в силу судебного решения об отказе налогоплательщику в восстановлении срока давности возврата этой суммы налога"379.

Сравнительный анализ приведенных разъяснений с нормами п. 4 ст. 59 НК РФ показывает их схожесть. Считаем, что данное сходство совсем не случайно, поскольку, напомним, что в указанной статье закреплены правовые последствия для давности взыскания налоговой задолженности, которая в определенном смысле корреспондирует давности возврата излишне уплаченных и взысканных налоговых платежей. Получается, что в Минфине России даже при отсутствии должного законодательного регулирования понимают взаимосвязь определенных видов давности между собой и проводят между ними соответствующие параллели.

Изучение указанного Письма показывает, что в нём содержится масса различных ограничений, которые делают затруднительным его применение на практике380. Однако самым главным недостатком этого Письма является его несоответствие законодательству о налогах и сборах. Так, Е.В.Килинкарова в своей диссертации обосновано заметила, что в настоящее время Налоговым кодексом РФ соответствующее право налоговым органам не предоставлено и не может быть установлено в подзаконных нормативно-правовых актах Минфина РФ, уполномоченного принимать в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, нормативно-правовые акты, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (статья 4 Кодекса). В связи с изложенным представляется обоснованной позиция арбитражных судов, указывающих на недопустимость в условиях существующего правового регулирования списания излишне уплаченных сумм налоговых платежей с лицевого счета налогоплательщика