



# АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

Б.Б. Базаров\*

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РОССИЙСКОГО ПРАВА

## ДАВНОСТЬ В РОССИЙСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: ПОНЯТИЕ И ПРИЗНАКИ

**Аннотация.** В статье рассматривается налогово-правовой институт давности, выявляются его существенные признаки и особенности, на основании которых выводится авторское определение. При этом также указывается на отдельные проблемы, связанные с неполнотой, нечёткостью и нестабильностью законодательного регулирования данного института. Важно, что, несмотря на пристальное внимание законодателя, актуальность и востребованность налогово-правовой давности, ей долгое время не уделялось должного внимания в науке финансового права, что приводит к неправильному пониманию сущности норм, регулирующих отношения в данной сфере, и как следствие — к неправильному применению на практике. Методологической основой работы служат системный и аналитико-синтетический подходы к анализу российского налогового законодательства, судебной практики и других источников права. Необходимо подчеркнуть, что исследование проводится на основе последних достижений общей теории права по данному вопросу, которые позволяют рассмотреть нормы налогового права через призму доктрины. В результате автор приходит к выводу о том, что налогово-правовой давности присущи существенные признаки, свойственные комплексному межотраслевому институту давности. При этом предлагается дополнить их перечень ещё одним существенным признаком, который присущ как налогово-правовому институту давности, так и межотраслевому институту давности в целом — правовое регулирование и закрепление давности осуществляется исключительно законом. Обращается внимание на то, что в числе этих существенных признаков центральное место занимает срок давности, который, однако, недопустимо смешивать и отождествлять с давностью, поскольку она является более широким и сложносоставным понятием, включающим в себя ещё несколько обязательных признаков и взаимосвязанных элементов, характеризующих его сущность. Из работы также видно, что институт давности в налоговом праве включает в себя три вида (не считая подвидов), в связи с чем, для полноты и обоснованности выводов имелась настоятельная необходимость провести анализ всех разновидностей налогово-правовой давности, что, в свою очередь, создаёт серьёзный задел для дальнейшего исследования данного правового явления.

**Ключевые слова:** налоговое право, правовой институт, давность, существенные признаки, неизменность, легализация, императивность, срок, нарушение, закон.

© Базаров Баир Баторович

\* Соискатель кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

[bbbazarov@mail.ru]

630005, г. Новосибирск, ул. Гоголя, д. 43.



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 РФ», где они благополучно просуществовали вплоть до 1999 г., когда вступила в силу первая часть Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ либо Кодекс). В НК РФ регулирование давности осуществлялось уже на ином уровне — появилась устойчивая группа норм, позволяющая говорить о формировании налогово-правового института давности, в котором четко 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 14-летний период действия НК РФ институт давности вызывал значительный интерес у всех участников налоговых отношений и был востребован жизнью, в ходе которой 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 права либо изучена поверхностно<sup>1</sup>, что, безусловно, является несправедливым. Это приводит к неправильному пониманию сущности норм, регулирующих отношения в данной сфере<sup>2</sup>, и как следствие — к неправиль-

<sup>1</sup> Справедливости ради отметим, что имеются отдельные статьи по данной проблематике, но они затрагивают вопрос давности поверхностно, без надлежащего теоретического исследования и, как правило, с точки зрения практикующего юриста. См., напр.: Попова О.В. Сроки давности в Налоговом кодексе Российской Федерации // Бухгалтерский учет. 2004. № 16. С. 40–44; Цыганков В.В. О взыскании с налогоплательщика налогов и пени по истечении срока давности привлечения к налоговой ответственности // Право и экономика. 2008. № 6. С. 64–65; Сереброва Д.А. Последствия несоблюдения налоговым органом сроков принудительного взыскания недоимки // Юрист. 2009. № 12. С. 31–36; Гумечук В.И. Срок давности при привлечении к налоговой ответственности // Финансовое право. 2005. № 8. С. 30–32; Гусева Т.А. Срок давности взыскания налогов // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 12. С. 10–15.

<sup>2</sup> См., напр.: Рогатнева М.Е. Организационные налогово-процессуальные сроки, их основные отличия от пресекательных сроков // Финансовое право. 2012. № 12. С. 39–40. Эта статья является ярким и свежим примером тех утверждений, что сроки, установленные ст. 46–48 НК РФ, относятся к организационным налогово-процес-

ному применению на практике.

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

Считаем правильным начать наш путь к познанию 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 ею общих категорий и понятий, а также при выработке общей методологии»<sup>3</sup>.

При этом считаем необходимым обратить внимание на одно важное обстоятельство, кото-

суальным сроком или по-другому дисциплинирующим сроком, при этом их следует отличать от пресекательных сроков. Между тем эти сроки не относятся ни к тем и ни к другим, а являются сроками давности в чистом виде, что следует из трудов по теории права и последней судебной практики высших судов (это будет наглядно продемонстрировано в настоящей работе).

<sup>3</sup> Марченко М.Н., Дерябина Е.М. Теория государства и права. Схемы с комментариями: учеб. пособие. М.: Проспект, 2012. С. 10–11.



рое наложило определенный отпечаток на судьбу 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 феномена<sup>4</sup>, 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, можно сказать, исследован вдоль и поперек, причём в разные исторические периоды его существования<sup>5</sup>, а в отраслях публичного права, за исключением уголовного права<sup>6</sup>, 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.

Между тем на настоящий момент надо отдать должное отдельным современным исследователям теории государства и права<sup>7</sup>, в первую очередь С.А. Торопкину, которыми был устранен указанный пробел и проведена работа по комплексному общеправовому исследованию давности и, соответственно, создан серьезный фундамент для последующих отраслевых правовых исследований, уже на ином качественном уровне. Одним из самых важных достижений указанного представителя науки теории права 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<sup>8</sup>.

При этом абсолютно правильно подчеркнуто, что давность обладает всеми признаками, выделяющими правовой институт в качестве самостоятельного подразделения правовой системы: обеспечивает самостоятельное регулятивное воздействие на определенный участок общественных отношений, обладает своеобразной юридической конструкцией и внутренней организацией. Давность выступает здесь как комплексное явление, включающее в себя целый ряд компонентов, находящихся в жесткой взаимосвязи<sup>9</sup>.

На основе указанных выше достижений общей теории права предлагаем установить все существенные признаки налогово-правового института давности, выявить его специфические особенности и связанные с этим проблемы.

1. Течение давности начинается после совершения лицом деяния, нарушающего нормы права либо не соответствующего нормативной модели. Там, где имеют место правомерные, не отступающие от требуемого порядка действия — институт давности не требуется<sup>10</sup>. Приведенная особен-

<sup>4</sup> В качестве примера приведем работу по налоговому праву Архипова А.А. Сроки в налоговом праве: монография. М.: Статут, 2011, в которой автор затрагивает правовой институт давности и делает различные выводы, которым, в частности, не хватает доктринальной проработки и обоснованности (например, среди видов давности названа «Давность уплаты налога (общая давность)», которая отсутствует в природе и не может быть воплощена в жизнь в силу принципиального противоречия самой концепции давности, её существенным признакам).

<sup>5</sup> См., напр.: Энгельман И.Е. О давности по русскому гражданскому праву. Историко-догматическое исследование / А. Энгельман. 3-е изд. Вестника права. СПб.: Сенатская тип., 1901; Ринг М.П. Исковая давность в советском гражданском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1952; Кириллова М.Я. Исковая давность. М., 1966; Лантух В.В. Исковая давность в современном гражданском праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 1999; Вострикова Л.Г. Сроки осуществления защиты гражданских прав: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000; Лебедева К.Ю. Исковая давность в системе гражданско-правовых сроков: дис. ... канд. юрид. наук. Томск, 2003; Вороной В.В. Приобретательная давность по российскому гражданскому праву: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004; Фаршатов И.А. Исковая давность. Законодательство: теория и практика. М.: Городец, 2004. Терещенко Т.А. Понятие исковой давности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006; Кириллова М.Я., Крашенинников П.В. Сроки в гражданском праве. Исковая давность. М.: Статут, 2006; Рудоквас А.Д. Приобретательная давность и давностное владение: автореферат дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2011.

<sup>6</sup> См., напр.: Мшвениерадзе П.Я. Институт давности в советском уголовном праве. Тбилиси, 1967; Спиридонов А.П. Процессуальные аспекты давности привлечения к уголовной ответственности: дис. ... канд. юрид. наук. Л., 1989; Орлов Д.В. Давность привлечения к уголовной ответственности по уголовному праву России: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

<sup>7</sup> Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2004; Чепик А.В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

<sup>8</sup> Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2004.

<sup>9</sup> Алексеев С.С. Структура советского права. М.: Юрид. лит., 1975. С. 121–126.

<sup>10</sup> Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2004. С. 46.



ность является первым существенным признаком межотраслевого института давности.

В связи с тем, что в налоговом праве существует несколько видов давности, считаем правильным остановиться на каждом из них.

1.1. В ст. 109, 113 НК РФ закреплена давность привлечения к налоговой ответственности.

Согласно п. 1 ст. 113 НК РФ (в ред. от 27.07.2006 № 137-ФЗ) лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Из приведенной нормы закона хорошо видно, что давность привлечения к налоговой ответственности, безусловно, обладает необходимым существенным признаком:

- её течение начинается со дня совершения налогового правонарушения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение.

1.2. Следующим видом давности в налоговом праве является давность взыскания недоимок, пеней и штрафов, которая установлена нормами ст. 45–48, 59 и 115 НК РФ.

Здесь необходимо сразу отметить, что данный вид давности закреплён в действующем законодательстве весьма сложно и противоречиво, кроме того, в нём просматриваются два подвида:

- давность взыскания штрафов (ст. 115 НК РФ),
- давность взыскания недоимок и пеней (ст. 45–48 НК РФ).

Так, в ст. 115 НК РФ (в ред. от 27.07.2006 № 137-ФЗ, от 29.11.2010 № 324-ФЗ), которая регулирует давность взыскания штрафов, установлено:

- Налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46 и 47 НК РФ, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 48 НК РФ (абз. 1 п. 1).
- Заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных подп. 1-3 п. 2 ст. 45 НК РФ, может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа (абз. 2 п. 1).
- В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии

налогового правонарушения срок подачи заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела (п. 2).

В свою очередь, предлагаем обратиться к интересующим нас нормам ст. 46-48 НК РФ, регулирующим давность взыскания недоимок и пеней (на которые сделаны ссылки в вышеприведенных нормах Кодекса):

- 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 (п. 3 ст. 46 НК РФ — в ред. от 27.07.2006 № 137-ФЗ, от 29.11.2010 № 324-ФЗ).
- Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — организации или индивидуального предпринимателя, 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 двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом (абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ — в ред. от 27.07.2006 № 137-ФЗ, от 27.07.2010 № 229-ФЗ, от 29.11.2010 № 324-ФЗ).
- Заявление о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица подается в отношении всех требований об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, по которым истек срок исполнения и которые не исполнены этим



физическим лицом на дату подачи налоговым органом заявления о взыскании в суд. Указанное заявление о взыскании подается налоговым органом в суд, если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3 000 рублей, за исключением случая, предусмотренного абзацем третьим п. 2 настоящей статьи (п. 1 ст. 48 НК РФ — в ред. от 29.11.2010 № 324-ФЗ, от 04.03.2013 № 20-ФЗ).

- Заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, если иное не предусмотрено настоящим пунктом (абз. 1 п. 2 ст. 48 НК РФ — в ред. от 29.11.2010 № 324-ФЗ, от 04.03.2013 № 20-ФЗ).
- Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов превысила 3 000 рублей, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3 000 руб. (абз. 2 п. 2 ст. 48 НК РФ — в ред. от 29.11.2010 № 324-ФЗ, от 04.03.2013 № 20-ФЗ).
- Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов не превысила 3 000 рублей, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока (абз. 3 п. 2 ст. 48 НК РФ — в ред. от 29.11.2010 № 324-ФЗ, от 04.03.2013 № 20-ФЗ).

Из приведенных выше норм Кодекса следует, что ситуация с давностью взыскания недоимок, пеней и штрафов достаточно запутана:

- во-первых, потому, что законодателем не правильно используется юридическая техника (предмет правового регулирования необоснованно дробится на множество пунктов, статей, применяются отсылочные нормы, там, где в этом нет необходимости и т.д.);
- во-вторых, из-за того, что туда три и более раз вносились серьезные изменения

и дополнения, как в название, так и в содержание статей, причём на протяжении нескольких лет подряд.

В конечном итоге всё это повлекло за собой серьезные проблемы в правовом регулировании давности взыскания, в том числе, появление пробелов, противоречий и других недостатков (в силу объёма их описания и обоснования они являются предметом для отдельной работы).

Тем не менее, несмотря на упомянутые проблемы, анализ приведенных норм НК РФ в совокупности с нормами ст. 45–48 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что искомый существенный признак присутствует в конструкции давности взыскания недоимок, пеней и штрафов:

- её течение начинается после нарушения срока на исполнение требования об уплате штрафа (общее, универсальное правило для этого вида давности);
- в случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения, её течение начинается со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела (дополнительное правило — к общему указанному выше, причём действует только по штрафам и в отношении отдельной категории субъектов — физических лиц и индивидуальных предпринимателей).

1.3. Из анализа норм ст. 78–79 НК РФ и судебной практики их применения следует, что в налоговом праве имеется ещё один вид давности — давность зачёта или возврата сумм налогов, сборов, пеней и штрафов.

В отличие от рассмотренных выше видов давности, данный вид урегулирован Кодексом не так подробно, скорее даже весьма скупо, но несмотря на это здесь также существует два её подвида:

- давность зачёта или возврата сумм излишне уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов (п. 7 ст. 78 НК РФ);
- давность возврата излишне взысканных сумм налогов, сборов, пеней и штрафов из бюджета (п. 3 ст. 79 НК РФ).

Давайте последовательно рассмотрим каждый из них.

Так, в соответствии с п. 7 ст. 78 НК РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено НК РФ.

Из указанной нормы Кодекса видно, что давность зачёта или возврата излишне уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов обладает необходимым существенным признаком:



- её течение начинается со дня излишней уплаты суммы налогов, сборов, пеней и штрафов.

При этом обращаем внимание на специфическую особенность конструкции этой давности — течение давности связано с совершением лицом действий, не соответствующих нормативной модели (ситуация, когда лицо самостоятельно уплатило налог, но не должно было уплачивать либо уплатило неправильно), но не с совершением нарушений в чистом виде, как в предыдущих случаях.

Согласно п. 3 ст. 79 НК РФ заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда. Исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

В результате анализа вышеприведенной нормы можно прийти к выводу о том, что конструкция давности возврата излишне взысканных сумм сформирована сложно и с двояким подходом, но в ней содержится необходимый признак:

- течение давности начинается со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога или со дня вступления в силу решения суда (внесудебный порядок возврата);
- течение давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога (судебный порядок возврата).

Подчеркнем, что течение давности возврата излишне взысканных сумм в любом случае начинается после совершения деяния, нарушающего нормы законодательства — незаконного взыскания с налогоплательщика сумм в бюджет и нарушения субъективных прав налогоплательщика.

2. Второй существенный признак межотраслевого института давности — это существование определенной неизменности, неподвижности общественных отношений, необходимое для течения сроков давности.

Феномен давности воплощает древний принцип: «все неизменное лучше изменяющегося» (Лабиринты души. Августин Аврелий. Исповедь; Елез Паскаль. Письма к провинциалу. Симферополь, 1998). Поэтому если какое-либо обстоятельство, действие существенно нарушает требуемое состояние, то течение сроков давности приостанавливается, прерывается — в зависимости от характера такого обстоятельства.

...Таким образом, для каждого вида давностных сроков важно сохранение какого-то своего определенного состояния, поэтому в каждом случае устанавливаются соответственно и своеобразные условия, приостанавливающие, прерывающие или восстанавливающие (только в исключительных случаях) сроки давности. Но уже сам факт существования механизмов приостановления, перерыва как неотъемлемой части любых давностных сроков свидетельствует об определенной цельности, единой природе данного правового явления<sup>11</sup>.

Предлагаем исследовать нормы законодательства о налогах и сборах на предмет присутствия либо отсутствия данного признака в каждом из видов налогово-правового института давности.

2.1. В п. 1.1 ст. 113 НК РФ, который введён Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ, закреплено следующее:

- течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ;
- течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта, предусмотренного п. 3 ст. 91 НК РФ. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

Не вдаваясь в дискуссию о правильности и обоснованности закрепления в конструкции давности привлечения к налоговой ответственности элемента приостановления срока, особенно в её нынешнем виде, можно констатировать, что в приведенных нормах Кодекса имеется необходимый существенный признак.

Дополнительно отметим, что в первоначальной редакции ст. 113 НК РФ существовал п. 2 (впоследствии исключенный Федеральным законом от 09.07.1999 г. № 154-ФЗ), в котором сохранилось правило о перерыве давности.

В связи с изложенным, можно сделать вывод о том, что законодатель, так или иначе, нормативно обеспечил необходимое состояние определенной неизменности общественных отношений, присущее течению срока давности.

<sup>11</sup> Там же. С. 47–50.



2.2. Исследование норм законодательства о налогах и сборах, регулирующих давность взыскания недоимок, пеней и штрафов (ст. 45–48, 59 и 115 НК РФ), по состоянию на 10.06.2013 г., показало, что в Кодексе отсутствуют правила о приостановлении либо перерыве сроков этого вида давности.

Отсутствие указанных правил в НК РФ порождает противоречивую правоприменительную практику:

– в одних случаях налоговые органы и суды считают, что данный срок приостанавливается вследствие применения арбитражными судами и судами общей юрисдикции обеспечительных мер, предусмотренных, соответственно, ч. 1 ст. 91 АПК РФ и ч. 1 ст. 140 ГПК РФ — в виде приостановления взыскания либо соответствующего решения налогового органа и т.п.<sup>12</sup>;

– в других случаях суды считают, что данный срок давности не приостанавливается<sup>13</sup>.

Также нельзя обойти вниманием одну специфическую особенность данного вида давности, которая на данный момент закреплена в п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 115 НК РФ:

– во всех указанных статьях Кодекса содержатся нормы с одинаковой формулировкой: «Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом» (внесены Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ), при этом никоим образом не учитывается продолжительность сроков давности взыскания, установленных данными нормами — от 6 месяцев до 3,5 лет, и многие другие важные моменты.

Между тем введение в законодательство норм о восстановлении срока, особенно в та-

кой формулировке, вызывает много вопросов и проблем, как с доктринальной точки зрения, так и с правоприменительной:

– важным обстоятельством является то, что ранее, в НК РФ (с момента его принятия до внесения изменений и дополнений Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ), отсутствовали нормы о восстановлении сроков давности взыскания, что сформировало четкое однозначное понимание и устойчивую правоприменительную практику, включая судебную, что в случае пропуска налоговыми органами данных сроков дальнейшее взыскание недоимки, пеней и штрафов становится невозможным, так как данные сроки не подлежат восстановлению;

– высшие суды России в п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ», п. 20 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11.06.1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ»<sup>14</sup> разъяснили действующее на тот момент законодательство, в той части, что сроки, установленные п. 3 ст. 46, п. 3 ст. 48 и п. 1 ст. 115 НК РФ являются пресекательными (по мнению автора статьи, суды ошибочно отнесли их таковым, используя при этом гражданско-правовое понятие, неуместное в налоговых правоотношениях), то есть не подлежат восстановлению, в случае их пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа;

– проигнорирована база и достижения юридической науки, поскольку, в частности, представители теории права считают (и автор присоединяется к данному мнению), что «скорее всего, случаи восстановления срока исковой давности не имеют отношения к общеправовой природе давности и являются лишь частным элементом исковой давности в гражданском праве, своеобразным «предохранителем», оговоркой — дающей правоприменителю возможность защитить право физического лица при каких-то исключительных обстоятельствах. Восстановление исковой давности рассматривается законом как исключительная мера, которая может применяться при наличии ряда обстоятельств: 1) причина пропуска исковой давности может быть признана судом уважительной только тогда, когда она связана с личностью истца, в частности

<sup>12</sup> См., напр.: п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. № 7; п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 12; Постановление Президиума ВАС РФ от 12.05.2009 г. № 17533/08, Определение ВАС РФ от 10.04.2012 г. № ВАС-3278/12, Определение ВАС РФ от 26.08.2011 г. № ВАС-10895/11, Определение ВАС РФ от 28.11.08 г. № ВАС-11902/08, Определение ВАС РФ от 12.12.2008 г. № ВАС-15992/08 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>13</sup> Определение ВАС РФ от 15.02.2012 № ВАС-832/12, Определение ВАС РФ от 13.05.2009 № ВАС-2638/09, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 15.01.2009 по делу № А51-11757/200737-196, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.07.2012 по делу № А78-1463/2011, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26.12.2011 по делу № А59-1788/2011, Постановление ФАС Поволжского округа от 26.10.2010 по делу № А12-1655/2010 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>14</sup> Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. № 7; Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1999. № 8.



его тяжелой болезнью, беспомощным состоянием, неграмотностью и т.п.; 2) вопрос о восстановлении исковой давности может ставиться лишь потерпевшим гражданином. Просьбы юридических лиц и граждан предпринимателей о восстановлении давностного срока во внимание не принимаются; 3) причины пропуска исковой давности могут признаваться уважительными, если они имели место в последние шесть месяцев срока давности, а если этот срок равен менее шести месяцев — в течение срока давности)»<sup>15</sup>;

- в действующей редакции НК РФ восстановление сроков давности взыскания недоимки, пеней и штрафов установлено, видимо, по аналогии с гражданско-правовым восстановлением исковой давности, но в самом худшем виде и без какого-либо внятного обоснования, так как, обращаем внимание, что срок давности взыскания недоимки, пеней и штрафов может быть восстановлен судом — налоговому органу, причём без каких-либо ограничений, то есть не физическому лицу в особо исключительных случаях, связанному с его личностью, а органу государственной власти, у которого имеется многочисленный аппарат, умудрившийся по непонятным причинам пропустить значительные сроки;
- также нельзя не отметить, что неоднократное внесение изменений и дополнений в НК РФ в части регулирования данных отношений, превратили сроки давности взыскания недоимки, пеней и штрафов в судебном порядке — в незначительные и второстепенные по отношению к внесудебным срокам взыскания, которые, к тому же не сбалансированы и неудачны по конструкции, а также не согласуются с нормами гражданского процессуального права (последнее замечание достаточно убедительно продемонстрировано отдельными исследователями финансового права<sup>16</sup>).

2.3. Относительно ещё одного вида давности, имеющегося в налоговом праве — давности зачёта или возврата сумм налогов, сборов, пеней и штрафов, следует отметить, что нормами ст. 78–79 НК РФ не предусмотрено приостановление, перерыва либо восстановления данных сроков.

<sup>15</sup> Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2004. С. 48–49.

<sup>16</sup> Цинделиани И.А. Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням и штрафам с налогоплательщиков – физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 16–17.

Повторим, что в отличие от рассмотренных выше видов давности, данный вид урегулирован Кодексом весьма скудно, видимо, потому, что касается прав и законных интересов не государства, как в предыдущих видах, а налогоплательщиков, хотя в соответствии со ст. 2, ч. 1 ст. 17 Конституции РФ их права и свободы являются высшей ценностью и гарантируются государством.

Изучение судебной практики позволяет сделать вывод, что пробелы законодательного урегулирования пытается восполнить судебная власть, что, в свою очередь, порождает проблемы:

- в определениях от 21 июня 2001 г. № 173-О, от 3 июля 2008 г. № 630-О-П, от 21 декабря 2011 г. № 1665-О-О Конституционным судом РФ<sup>17</sup> указано, что в случае пропуска срока, установленного п. 7 ст. 78 НК РФ налогоплательщик вправе обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности — со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ); при этом отметим, что данная позиция выглядит необоснованной, так как противоречит п. 3 ст. 2 ГК РФ, ст. 1 и 2 НК РФ, согласно которым к отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется;
- вместе с тем арбитражные суды занимают не менее своеобразную позицию<sup>18</sup>, так как при разрешении налоговых споров они применяют п. 7 ст. 78 НК РФ во взаимосвязи с п. 3 ст. 79 НК РФ, равно как и правила об исчислении срока исковой давности, установленные гражданским законодательством, и даже правовую позицию, установленную указанными выше определениями Конституционного суда РФ, но при этом игнорируют и не применяют по аналогии нормы того же гражданского права о приостановлении, перерыве либо восстановлении срока давности, что выглядит крайне непоследовательным.

3. К числу существенных признаков межотраслевого института давности причисляют

<sup>17</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>18</sup> См., напр.: Постановления Президиума ВАС РФ от 25.02.09 г. № 12882/08, от 13.04.10 г. № 17372/09, от 26.07.11 г. № 18180/10, от 28.06.11 г. № 17750/10 // СПС «КонсультантПлюс».



диспозитивность действия, необходимость согласия правомочной стороны для применения последствий истечения сроков давности. Так как последствием истечения давности, в целом, является приобретение лицом (правоприобретателем) определенных прав, то логично, что это лицо может от них отказаться<sup>19</sup>.

Рассмотрим этот признак на примере каждого из видов налогово-правового института давности.

3.1. Из норм ст. 109, 113 НК РФ, регулирующих давность привлечения к налоговой ответственности, следует, что искомый признак в законодательстве отсутствует.

Напротив, в указанных статьях четко и однозначно закреплено, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если истек срок давности. В связи с этим никакого согласия лица для применения последствий истечения сроков давности не требуется, и налоговые органы должны применять данные нормы самостоятельно, без учёта мнения этого лица.

Между тем в общей теории права существует мнение, что необходимость согласия правомочной стороны и диспозитивное применение последствий истечения сроков давности проявляется в отраслях публичного права несколько иным образом — например, при применении давности привлечения к уголовной ответственности существует презумпция того, что лицо, освобождаемое от ответственности, непременно этого желает. Общей закономерностью является стремление виновных избежать уголовной репрессии. Было бы неэкономным с точки зрения затрат времени, энергии каждый раз в случае истечения срока давности привлечения к уголовной ответственности требовать, чтобы сам обвиняемый или подсудимый «вспоминал» об этом. Поэтому законодатель пошел другим путем (приводятся нормы ч. 5 ст. 5 ранее действовавшего УПК РСФСР, согласно которым прекращение дела вследствие истечения сроков давности не допускается, если обвиняемый против этого возражает. В этом случае производство по делу продолжается в обычном порядке; ст. 29 действующего УПК РФ, которая не содержит аналогичного положения, хотя оно необходимо, о чём свидетельствует практика — п. 16 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 29.04.96 г., где разъяснено, что в случае возбуждения уголовного дела вопреки истечению срока давности оно подлежит прекращению на любой стадии судопроизводства, если против этого не возражает подсудимый; аналогичные

положения в п. 1.3 Указаний Генеральной прокуратуры РФ № 32/15 от 18.06.97 г.). Ситуация, когда лицо не желает освобождения от уголовной ответственности за истечением сроков давности, может показаться надуманной и нелогичной, однако судебная практика знает не один подобный случай<sup>20</sup>.

Однако приведенные доводы, по меньшей мере, являются спорными, и уж точно не могут быть применены в случаях давности привлечения к налоговой ответственности в силу отсутствия правовых оснований.

3.2. Анализ норм ст. 45–48, 59 и 115 НК РФ показывает, что в конструкции давности взыскания недоимок, пеней и штрафов данный отличительный признак (диспозитивность действия, необходимость согласия правомочной стороны для применения последствий истечения сроков давности) также отсутствует.

По данному вопросу сложилась устойчивая судебная практика на уровне высших судов России<sup>21</sup>, когда суд изучает соблюдение данного срока налоговым органом и самостоятельно применяет последствия истечения давности вне зависимости от согласия и наличия заявления со стороны налогоплательщика.

3.3. Изучение ст. 78–79 НК РФ, регулирующих давность зачёта или возврата сумм налогов, сборов, пеней и штрафов, показало, что в действующем законодательстве о налогах и сборах отсутствуют нормы, в которых содержится искомый признак — необходимость согласия правомочной стороны для применения последствий истечения сроков давности.

Отсутствие указанных норм в НК РФ порождает проблемы с пониманием и применением данного вида давности, и как следствие, противоречивую судебную практику:

- в одних случаях суды считают что поскольку в НК РФ отсутствуют нормы о применении давности только по заявлению стороны в споре, а гражданское законодательство не должно применяться, соответственно, письменного заявления и согласия со стороны налогового органа не нужно и суд вправе самостоятельно применить последствия истечения давности, установленной ст. 78–79 НК РФ<sup>22</sup>;

<sup>20</sup> Там же. С. 51–53.

<sup>21</sup> См., напр.: п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 25 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 9; п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. № 7; п. 20 Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11.06.1999 г. // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1999. № 8.

<sup>22</sup> См., напр.: Постановление ФАС Московского округа от 07.09.2010 по делу № А40-136491/09-127-1006, оставленное без пересмотра Определением ВАС РФ от 25.11.2010 № ВАС-15536/10, Постановление ФАС

<sup>19</sup> Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2004. С. 50, 51.



- в других случаях, суды занимают противоположную позицию и применяют давность возврата налогов только по заявлению стороны в споре, сделанному до вынесения судом решения, то есть при разрешении налоговых споров руководствуются правилом, установленным гражданским законодательством, а именно — п. 2 ст. 199 ГК РФ<sup>23</sup>;
- парадоксально, но при этом арбитражные суды и в том и в другом случае для обоснования зачастую используют правовую позицию Конституционного Суда РФ, выраженную им в Определении от 21 июня 2001 г. № 173-О<sup>24</sup>, что лишний раз подчеркивает её необоснованность и противоречивость (см. п. 2.3 настоящей работы).

Подводя итоги изучения налогово-правовых норм на предмет нахождения в них третьего существенного признака института давности, можно прийти к следующим выводам:

- искомый признак отсутствует в нормах, регулирующих все три вида налогово-правового института давности;
- законодатель при нормативном регулировании давности в отраслях публичного права, включая налоговое право, в силу неизвестных нам причин не стал закреплять

Западно-Сибирского округа от 17.09.2008 по делу № А67-801/2008, оставленное без пересмотра Определением ВАС РФ от 03.04.2009 № ВАС-3624/09, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 12.05.2008 № Ф03-А51/08-2/1462, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 08.02.2005 № А43-11321/2004-11-552 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>23</sup> См., напр.: Постановление ФАС Поволжского округа от 10.06.2008 по делу № А65-28187/07, оставленное в силе Постановлением Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 № 12882/08, Постановление ФАС Поволжского округа от 10.06.2008 по делу № А65-28187/07, оставленное в силе Постановлением Президиума ВАС РФ от 25.02.09 г. № 12882/08, Постановление ФАС Московского округа от 18.11.2009 по делу № А41-13741/09, Постановление ФАС Уральского округа от 10.08.2009 по делу № А60-3976/2009-С8, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 05.07.2011 по делу № А26-9830/2010, Постановление ФАС Поволжского округа от 14.09.2010 по делу № А12-21504/2009 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>24</sup> В Определении КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О указано: «В то же время данная норма не препятствует гражданину в случае пропуска указанного срока (п. 8 ст. 78 НК РФ) обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности – со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ)... Вместе с тем выбор подлежащих применению норм, на основе которых в конкретном деле должен решаться вопрос о сроках давности, относится к компетенции суда общей юрисдикции, рассматривающего дело, а проверка законности и обоснованности решения им этого вопроса – к компетенции вышестоящих судебных инстанций».

положение о необходимости согласия заинтересованного лица для применения последствий истечения сроков давности, что при желании может быть устранено в ходе совершенствования законодательства;

- либо данный признак не является универсальным и не присущ всем видам давности (автор настоящей статьи придерживается данного мнения), причём надо понимать, что его отсутствие в отраслях публичного права обусловлено тем, что стороны изначально находятся не в равных условиях, поскольку одной из сторон всегда является государственный орган, который в силу предоставленных законом прав и компетенций заведомо сильнее, чем другая — частная сторона, в связи с чем нецелесообразно закреплять дополнительное препятствие для применения последствий истечения сроков давности в виде необходимости согласия заинтересованного лица.

4. Следующим отличительным признаком считается императивность правил о длительности сроков, начале течения, приостановлении, перерыве, последствиях применения института давности. Нормы института относятся к принудительному праву (*jus cogens*), которое не может быть изменено частными соглашениями (*jus cogens privatorum pactis mutari non potest*). В отличие от других юридических сроков, сроки давности не могут изменяться путем договора между заинтересованными сторонами или, например, решением суда. Необходимо отметить, что такое свойство, как императивность отражает саму сущность института давности. В данном случае требуется установление четких, единых для всех временных границ, а также последствий их пересечения с тем, чтобы обеспечить стабильность, единообразие и четкость правовых отношений<sup>25</sup>.

Анализ норм законодательства о налогах и сборах позволяет сделать вывод, что этот существенный признак действительно присущ всем видам налогово-правового института давности:

- 1) давности привлечения к налоговой ответственности (ст. 109, 113 НК РФ);
- 2) давности взыскания недоимок, пеней и штрафов (ст. 45–48, 59 и 115 НК РФ);
- 3) давности зачёта или возврата сумм налогов, сборов, пеней и штрафов (ст. 78–79 НК РФ).

Из перечисленных выше статей Кодекса вытекает, что указанные нормы являются императивными и их установления не могут быть изменены частными соглашениями.

<sup>25</sup> Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблема теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2004. С. 53.



Вместе с тем отметим, что в законодательстве о налогах и сборах имеются отдельные проблемы, связанные с непоследовательностью и нечёткостью закрепления правил о восстановлении, приостановлении и перерыве сроков давности, что, безусловно, влияет на их императивность (более подробно об этих проблемах указано в п. 2 настоящей работы).

5. Неотъемлемым признаком межотраслевого института давности является срок, то есть определенный промежуток времени, имеющий свою установленную величину, он может быть измерен количеством лет, месяцев и т.д. Отметим, что срок давности — это именно юридический срок, понимаемый как определенное время, с которым правовые предписания связывают возникновение, изменение и прекращение правоотношений<sup>26</sup>.

Срок давности занимает центральное место среди других составляющих правового института давности, однако ни в коем случае нельзя их отождествлять, поскольку давность является более широким и сложносоставным понятием, включающим в себя несколько обязательных существенных признаков и взаимосвязанных элементов, характеризующих его сущность (в общей теории права даже существует дискуссия по пониманию юридической природы давности, определению её технико-юридической формы, так как есть концепция, согласно которой давность относится к теоретико-правовой, юридической конструкции, которая, в свою очередь, представляет собой структуру более сложную, устойчивую и абстрактную, чем нормы позитивного права<sup>27</sup>). На недопустимость смешивания и необходимость чёткого разграничения понятий «давность» и «срок давности» указывал ещё в XIX в. профессор Д.И. Мейер<sup>28</sup>, равно как и сейчас на это обращают внимание те современные представители юридической науки, которые провели исследования вопроса на серьёзном монографическом уровне<sup>29</sup>.

В свою очередь, проанализировав нормы законодательства о налогах и сборах, можно уверенно резюмировать, что соответствующий юридический срок в качестве существенного признака занимает центральное место во всех трёх разновидностях налогово-правового института давности:

1) давности привлечения к налоговой ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ);

2) давности взыскания недоимок, пеней и штрафов (п. 3 ст. 46, абз. 3 п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 115 НК РФ);

3) давности зачёта или возврата сумм налогов, сборов, пеней и штрафов (п. 7 ст. 78, абз. 2 п. 3 ст. 79 НК РФ).

Среди проблем законодательства о налогах и сборах, касающихся непосредственно сроков давности, стоит выделить:

- отсутствие стабильности, частые изменения величины сроков, порядка их исчисления;
- частое отсутствие в тексте закона указания на то, что названный там срок является давностным, то есть сроком давности, а не любым другим сроком, соответственно, влекущим совершенно иные правовые последствия;
- излишнее дробление на специальные сроки, при отсутствии общего налогово-правового срока давности;
- отсутствие необходимого баланса между сроками давности для налогоплательщиков и налоговых органов, причём в пользу последних.

Перечисленные проблемы, имеющиеся в действующем законодательстве, приводят к серьёзным проблемам в правоприменительной практике, которые зачастую бессильны пояснить и обосновать представители юридической науки.

6. Заключительным существенным признаком межотраслевого института давности считается легализация сложившегося нарушенного состояния путём предоставления субъекту определенных прав, которая является юридическим последствием истечения соответствующего срока.

Другими словами, результат действия института давности состоит в том, что фактически существующее состояние (социальное отношение), отступающее от нормативной модели получает определенную легализацию путем признания за лицом, чье поведение не соответствует нормативной модели, определенных прав. В данном случае время как бы «цементирует», укрепляет фактические, но отступающие от предусмотренной нормами права модели, отношения, придавая им юридическую силу<sup>30</sup>.

Рассмотрим указанный признак применительно к давности в налоговом праве.

6.1. Исходя из положений п. 4 ст. 109, п. 1 ст. 113 НК РФ результатом действия давности привлечения к налоговой ответственности является легализация состояния не привлечения к ответственности лица, совершивше-

<sup>26</sup> Там же. С. 54-55.

<sup>27</sup> Чепик А.В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук: М., 2009. С. 7, 170-171.

<sup>28</sup> Мейер Д.И. Русское гражданское право М., 1997. С. 69.

<sup>29</sup> Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2004. С. 45-46; Чепик А.В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук: М., 2009. С. 49-50.

<sup>30</sup> Там же. С. 55.



го налоговое правонарушение, то есть когда субъект при наличии в его деянии состава правонарушения освобождается от налоговой ответственности вследствие истечения трёх-летнего срока, установленного для его привлечения.

Правоприобретателем в данном случае является лицо, совершившее налоговое правонарушение, приобретающее право на освобождение от налоговой ответственности.

6.2. В соответствии с п. 3 ст. 46, абз. 3 п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48, подп. 4 п. 1 ст. 59, п. 1 ст. 115 НК РФ результатом действия давности взыскания налоговой задолженности является легализация состояния утраты возможности взыскания недоимок, пеней и штрафов, которая, в свою очередь, ведёт к признанию их безнадежными и списанию.

Правоприобретателями в этом случае выступают налогоплательщик, налоговый агент либо нарушитель, получающие право возражать против заявления налогового органа по мотивам пропуска сроков давности взыскания недоимки, пеней, штрафов.

6.3. Согласно п. 7 ст. 78, абз. 2 п. 3 ст. 79 НК РФ результатом действия давности зачёта или возврата сумм налогов, сборов, пеней и штрафов является легализация состояния утраты возможности возврата из бюджета излишне уплаченных либо взысканных сумм.

Правоприобретателем в этом случае выступает государство в лице налогового органа, получающее право возражать против заявления налогоплательщика по мотивам пропуска сроков давности возврата, тем самым на легальных основаниях не возвращать из бюджета излишне уплаченные либо взысканные суммы налогов, сборов, пеней и штрафов.

С учётом изложенного в настоящем пункте, можно сделать вывод о том, что заключительный существенный признак присутствует во всех трёх видах налогово-правового института давности.

7. Настоящее исследование показало, что в теории права в числе существенных от-

личительных признаков рассматриваемого института не указан один важный признак, присущий как налогово-правовому институту давности, так и межотраслевому институту давности в целом — правовое регулирование и закрепление давности осуществляется исключительно законом.

Обращаем внимание на то, что во всех отраслях права, где закреплён институт давности, эти отношения регулируются только законом (НК РФ, ГК РФ, УК РФ, УПК РФ и многими другими федеральными законами), то есть актом, который принимается в особом порядке и имеет высшую юридическую силу, соответственно, никакой иной нормативный правовой акт, будь то Указ Президента РФ, Постановление Правительства РФ, приказ, распоряжение и т.д., данные общественные отношения регулировать не может.

Считаем что данная отличительная особенность, присущая институту давности, продиктована априорной важностью тех вопросов, решение которых зависит от его применения: освобождение от юридической ответственности, принудительная защита нарушенного права, исполнение решения юрисдикционного органа, приобретение права собственности на чужое имущество<sup>31</sup>.

С учётом приведенных доводов, считаем правильным и целесообразным дополнить институт давности ещё одним вышеуказанным существенным признаком.

На основании изложенного, с учётом всех существенных признаков, выявленных настоящей работой, можно вывести следующее определение давности в налоговом праве:

– *налогово-правовой институт давности — это группа императивных норм законодательства о налогах и сборах, которая регулирует однородные общественные отношения по признанию положения субъектов, не соответствующего правовой модели, легальным в силу неизменного фактического существования и истечения установленного законом срока, путём предоставления одному из субъектов определенных прав.*

#### Библиография:

1. Алексеев С.С. Структура советского права. — М.: Юрид. лит., 1975. — 264 с.
2. Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: монография. — М.: Статут, 2011. — 199 с.
3. Гумечук В.И. Срок давности при привлечении к налоговой ответственности // Финансовое право. — 2005. — № 8. — С. 30–32.
4. Вороной Вадим Валерьевич. Приобретательная давность по российскому гражданскому праву: дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2004. — 191 с.
5. Вострикова Л.Г. Сроки осуществления защиты гражданских прав: дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2000. — 159 с.

<sup>31</sup> Там же. С. 3.



6. Гусева Т.А. Срок давности взыскания налогов // Налоговые споры: теория и практика. — 2007. — № 12. — С. 10–15.
7. Кириллова М.Я., Крашенинников П.В. Сроки в гражданском праве. Исковая давность. — М.: Статут, 2006. — 48 с.
8. Кириллова М.Я. Исковая давность. — М., 1966. — 156 с.
9. Лантух В.В. Исковая давность в современном гражданском праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. — Волгоград, 1999. — 137 с.
10. Лебедева К.Ю. Исковая давность в системе гражданско-правовых сроков: дис. ... канд. юрид. наук. — Томск, 2003. — 243 с.
11. Мейер Д.И. Русское гражданское право. — М.: Статут, 1997. — 455 с.
12. Мшвениерадзе П.Я. Институт давности в советском уголовном праве. — Тбилиси, 1967. — 256 с.
13. Орлов Д.В. Давность привлечения к уголовной ответственности по уголовному праву России: дис... канд. юрид. наук. — М., 2008. — 212 с.
14. Попова О.В. Сроки давности в Налоговом кодексе Российской Федерации // Бухгалтерский учет. 2004.
15. Ринг М. П. Исковая давность в советском гражданском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 1952. — 18 с.
16. Рогатнева М.Е. Организационные налогово-процессуальные сроки, их основные отличия от пресекательных сроков // Финансовое право. — 2012. — № 12. — С. 39–40.
17. Рудоквас А.Д. Приобретательная давность и давностное владение: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — СПб., 2011. — 43 с.
18. Сереброва Д.А. Последствия несоблюдения налоговым органом сроков принудительного взыскания недоимки // Юрист. — 2009. — № 12. — С. 31–36.
19. Спиридонов А.П. Процессуальные аспекты давности привлечения к уголовной ответственности: дис. ... канд. юрид. наук. — Л., 1989. — 206 с.
20. Терещенко Т.А. Понятие исковой давности: дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2006. — 206 с.
21. Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. — Н.Новгород, 2004. — 185 с.
22. Фаршатов И.А. Исковая давность. Законодательство: теория и практика. — М.: Городец, 2004. — 192 с.
23. Цинделиани И.А. Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням и штрафам с налогоплательщиков — физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. — 2012. — № 11. — С. 16–17.
24. Цыганков В.В. О взыскании с налогоплательщика налогов и пени по истечении срока давности привлечения к налоговой ответственности // Право и экономика. — 2008. — № 6. — С. 64–65.
25. Чепик А.В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2009. — 194 с.
26. Энгельман И.Е. О давности по русскому гражданскому праву. Историко-догматическое исследование / А. Энгельман. — 3-е изд. Вестника права. — СПб.: Сенатская тип., 1901. — 424 с.

#### References (transliteration):

1. Alekseev S.S. Struktura sovetskogo prava. — М.: Yurid. lit., 1975. — 264 s.
2. Arhipov A.A. Sroki v nalogovom prave: monografiya. — М.: Statut, 2011. — 199 s.
3. Gumechuk V.I. Srok davnosti pri privlechenii k nalogovoy otvetstvennosti // Finansovoe pravo. — 2005. — № 8. — С. 30–32.
4. Voronoy Vadim Valer'evich. Priobretatel'naya davnost' po rossiyskomu grazhdanskomu pravu: dis. ... kand. yurid. nauk. — М., 2004. — 191 s.
5. Vostrikova L.G. Sroki osuschestvleniya zaschity grazhdanskih prav: dis. ... kand. yurid. nauk. — М., 2000. — 159 s.
6. Guseva T.A. Srok davnosti vzyskaniya nalogov // Nalogovye spory: teoriya i praktika. — 2007. — № 12. — С. 10–15.
7. Kirillova M.Ya., Krashennnikov P.V. Sroki v grazhdanskom prave. Iskovaya davnost'. — М.: Statut, 2006. — 48 s.
8. Kirillova M.Ya. Iskovaya davnost'. — М., 1966. — 156 s.
9. Lantuh V.V. Iskovaya davnost' v sovremennom grazhdanskom prave Rossiyskoy Federacii: dis. ... kand. yurid. nauk. — Volgograd, 1999. — 137 s.
10. Lebedeva K.Yu. Iskovaya davnost' v sisteme grazhdansko-pravovyh srokov: dis. ... kand. yurid. nauk. — Tomsk, 2003. — 243 s.



11. Marchenko M.N., Deryabina E.M. Teoriya gosudarstva i prava. Shemy s kommentariyami: ucheb. posobie. — M.: Prospekt, 2012. — 198 s.
12. Meyer D.I. Russkoe grazhdanskoe pravo. — M.: Statut, 1997. - 455 c.
13. Mshvenieradze P.Ya. Institut davnosti v sovetskom ugovolnom prave. — Tbilisi, 1967. — 256 s.
14. Orlov D.V. Davnost' privlecheniya k ugovolnoy otvetstvennosti po ugovolnomu pravu Rossii: dis... kand. jurid. nauk. — M., 2008. — 212 s.
15. Popova O.V. Sroki davnosti v Nalogovom kodekse Rossiyskoy Federacii // Buhgalterskiy uchet. — 2004.
16. Ring M. P. Iskovaya davnost' v sovetskom grazhdanskom prave: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 1952. — 18 c.
17. Rogatneva M.E. Organizacionnye nalogovo-processual'nye sroki, ih osnovnye otlichiya ot presekatel'nyh srokov // Finansovoe pravo. — 2012. — № 12. — S. 39-40.
18. Rudokvas A.D. Priobretatel'naya davnost' i davnostnoe vladenie: avtoreferat dis. ... kand. jurid. nauk. — SPb., 2011. — 43 s.
19. Serebrova D.A. Posledstviya nesoblyudeniya nalogovym organom srokov prinuditel'nogo vzyskaniya nedoimki // Yurist. — 2009. — № 12. — S. 31-36.
20. Spiridonov A.P. Processual'nye aspekty davnosti privlecheniya k ugovolnoy otvetstvennosti: dis. ... kand. jurid. nauk. — L., 1989. — 206 s.
21. Tereschenko T.A. Ponyatie iskovoy davnosti: dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2006. — 206 s.
22. Toropkin S.A. Davnost' v rossiyskom prave (Problemy teorii i praktiki): dis. ... kand. jurid. nauk. — N.Novgorod, 2004. — 185 s.
23. Farshatov I.A. Iskovaya davnost'. Zakonodatel'stvo: teoriya i praktika. — M.: Gorodec, 2004. — 192 c.
24. Cindeliani I.A. Pravovoe regulirovanie vzyskaniya nedoimok po nalogam, sboram, penyam i shtrafam s nalogoplatel'schikov — fizicheskikh lic: sovremennoe zakonodatel'stvo i pravoprimeritel'naya praktika // Finansovoe pravo. — 2012. — № 11. — S. 16-17.
25. Cygankov V.V. O vzyskanii s nalogoplatel'schika nalogov i peni po istechenii sroka davnosti privlecheniya k nalogovoy otvetstvennosti // Pravo i ekonomika. — 2008. — № 6. — S. 64-65.
26. Chepik A.V. Davnost' kak yuridicheskaya konstrukciya: teoretiko-pravovoy analiz: dis ... kand. jurid. nauk. — M., 2009. — 194 s.
27. Engel'man I.E. O davnosti po russkomu grazhdanskomu pravu. Istoriko-dogmaticheskoe issledovanie / A. Engel'man. — 3-e izd. Vestnika prava. — SPb.: Senatskaya tip., 1901. — 424 s.

*Материал получен редакцией 17 июля 2013 г.*