

§ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Базаров Б.Б.

СРОКИ ДАВНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: ПРОБЛЕМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ И РАЗГРАНИЧЕНИЯ С ИНЫМИ СРОКАМИ

Аннотация: анализ законодательства, судебной практики и работ по налоговому праву показывает, что существуют проблемы с идентификацией налогово-правовых сроков давности, поскольку их зачастую путают с иными сроками — пресекательными, процедурными, процессуальными. Данные проблемы нельзя назвать безобидными, и тем более исключительно теоретическими, поскольку они порождают серьёзные правовые последствия и непосредственно влияют на права и имущественные интересы множества налогоплательщиков и государства. В ходе работы выявлено, что на данную проблему оказывают влияние следующие факторы: несовершенство и частые изменения налогового законодательства; закрепление в НК РФ самого большого количества и разнообразия видов давности в сравнении с другими отраслями российского законодательства (при этом отметим, что в двух видах имеется несколько подвидов давности, плюс практически в каждом виде и подвиде давности установлено несколько сроков); тесное и сложное переплетение многих давностных сроков с процедурными сроками, чего нет в других отраслях права. Показательно, что судебная практика по налоговым спорам, затрагивающим данный вопрос, не даёт однозначного ответа и страдает противоречивостью. В связи с этим в статье продемонстрировано, что существующие проблемы невозможно правильно разрешить без глубоких знаний общей теории права, финансового права и других отраслей права, поскольку именно в науке выработаны и вырабатываются положения, позволяющие достаточно точно и правильно отделить одни юридические сроки от других. Доктринальные положения позволяют увидеть, что сроки давности обладают существенными особенностями, присущими исключительно им, вследствие чего смешивать их с другими сроками непозволительно, равно как и то, что у других юридических сроков также можно найти определенные особенности, что в конечном итоге и позволяет провести надлежащую классификацию и сгруппировать их в различные виды. В результате работы автор приходит к выводу, что для правильной идентификации сроков давности необходимо рассматривать сроки, установленные в законодательстве не отдельно, как сроки сами по себе, а исключительно в совокупности с другими нормами, образующими институт давности, то есть надо обязательно учитывать и другие её существенные признаки и элементы. Только при таком подходе идентификация

сроков давности в налоговом праве не будет вызывать затруднений и станет возможным искоренить путаницу с иными юридическими сроками, установленными в налоговом законодательстве.

Ключевые слова: *налоговое право, разграничение, давность, сроки давности, неизменность, легализация, идентификация, процессуальный срок, пресекательный срок, процедурный срок.*

Review: *the analysis of legislation, judicial practice and researches on the tax right shows that there are problems with identification of tax and legal prescription periods as they are often confused with other terms – preclusive or procedural or process periods. It is impossible to call these problems harmless or exclusively theoretical as they generate serious legal consequences and directly influence the rights and proprietary interests of a great number of taxpayers and the government. In the course of the research it has been revealed that the following factors have impact on this problem: imperfection and frequent changes of tax legislation; fixation of a large number and a variety of types of prescription in the Tax Code of the Russian Federation in comparison with other branches of the Russian legislation; close and complex interweaving of prescription periods with procedural periods that isn't present in other branches of the law. It is indicative that judicial practice on tax disputes regarding the above mentioned matter doesn't provide a definite answer and contains quite contradictory facts. In this regard the author of the article shows that existing problems can't be resolved correctly without profound knowledge of the general theory of the law, the financial law and other branches of law as only science develops provisions for distinguishing particular legal terms from one another. Dogmatic provisions allow to see that periods of prescription possess the essential features that make them exclusive. Therefore it is impermissible to confuse them with other terms. Other legal terms have certain features, too which allows to create a proper classification and to group them as different types. As a result of his research the author comes to a conclusion that for the correct identification of periods of prescription it is necessary to consider the terms established in legislation along with other norms forming the institution of prescription. In other words, it is necessary to consider other essential signs and elements of periods of prescription and other legal terms. Only this approach would allow to avoid difficulties when identifying of periods of prescription in taxation law and make it possible to eliminate confusion with other legal terms established in taxation law.*

Keywords: *taxation law, differentiation, prescription, period of prescription, permanence, legalization, identification, procedural period, preclusive period, process period.*

Анализ имеющихся работ по налоговому праву, затрагивающих тему давности показывает, что в подавляющем большинстве случаев исследователи сводят её сущность к сроку давности, что представляется неправильным и обедняет научное понимание данного правового явления, и в конечном итоге приводит к неполному нормативному закреплению, а также неправильному применению давностных норм на практике.

Между тем на недопустимость смешивания и необходимость чёткого разграничения понятий «давность» и «срок давности» указывал ещё в XIX в. профессор Д. И. Мейер¹, равно как и сейчас на это обращают внимание те современные представители теории права, которые провели исследования вопроса на серьёзном монографическом

¹ Мейер Д. И. Русское гражданское право М., 1997. С. 69.

уровне¹. В соответствии с данной позицией давность является более широким и сложносоставным понятием, включающим в себя помимо срока, ещё несколько обязательных существенных признаков и взаимосвязанных элементов, характеризующих её сущность в качестве межотраслевого правового института².

В этом смысле конструкция давности в налоговом праве не является исключением из правил и юридический срок (срок давности) также входит в число обязательных существенных признаков и взаимосвязанных элементов, занимая центральное место среди других составляющих правового института давности³.

Вместе с тем в ходе анализа норм Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) и юридической литературы по данной тематике были выявлены проблемы, которые непосредственно связаны именно с указанным элементом института давности — это неправильная идентификация сроков давности, путаница и смешивание их с иными сроками.

¹ 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.

² 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 — об этом подробнее см. Чепик А. В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук: М., 2009. С. 7, 170–171.

³ Об этом подробнее — Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11. (в статье автора раскрывается понятие налогово-правового института давности посредством выявления его существенных признаков).

В связи с тем, что проблемы идентификации сроков давности затрудняют её правильное понимание и тем самым оказывают значительное влияние на весь институт давности в целом, считаем необходимым разобратся в данном вопросе более углубленно.

1. С самого начала целесообразно отметить, что на проблему идентификации сроков давности оказывает влияние то, что в НК РФ закреплено несколько видов давности⁴:

1) давность привлечения к налоговой ответственности (ст. ст. 109, 113 НК РФ);

2) давность взыскания недоимок, пеней и штрафов (п. 3 ст. 46, абз. 3 п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48, пп. 4 п. 1 ст. 59, п. 1 ст. 115 НК РФ);

3) давность зачёта или возврата излишне уплаченных либо взысканных сумм налогов, сборов, пеней и штрафов (п. 7 ст. 78, абз. 2 п. 3 ст. 79 НК РФ).

При этом обращаем внимание на то, что в двух последних видах имеется несколько подвидов налогово-правовой давности, плюс практически в каждом виде давности установлено несколько сроков. Также отметим непоследовательность законодателя, которая проявляется в том, что в НК РФ не все сроки давности чётко и прямо поименованы и названы в качестве таковых — это сроки взыскания налогов и пеней (п. 3 ст. 46, абз. 3 п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48, пп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ); сроки возврата излишне уплаченных и взысканных сумм (п. 7 ст. 78, абз. 2 п. 3 ст. 79 НК РФ). Всё это, несомненно, усложняет их правильную идентификацию и понимание.

Возможно именно вследствие сложности идентификации, некоторые исследователи, изучая сроки взыскания налогов, остерега-

⁴ Сравнительный анализ давности в разрезе отраслей российского законодательства, проведенный автором, показывает, что в налоговом праве содержится самое большое количество и разнообразие видов давности.

ются идентифицировать и как-либо называть их, тем самым обозначая свою позицию¹.

2. Анализ работ по налоговому праву показывает, что налогово-правовые сроки давности наиболее часто путают с пресекательными сроками², причём, что характерно зачастую не видят между ними никакой разницы, одновременно либо попеременно называя их обоими терминами. Поэтому представляется правильным начать с разграничения именно с этими сроками.

Сразу отметим, что в российском налоговом законодательстве термин «пресекательный срок» не закреплен и не используется.

Проведенный нами анализ судебной практики и юридической литературы позволил установить, что термин «пресекательный срок» является гражданско-правовой категорией и появился в источниках налогового права «с лёгкой правотворческой руки» высших судебных инстанций России, которые в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11.06.1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ» (п. 20), Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ» (п. 12) не-

ожиданно использовали этот доктринальный термин гражданского права при описании сроков взыскания налогов и налоговых санкций, установленных в ст. ст. 48, 115 НК РФ, то есть в налоговых отношениях.

Между тем указанные сроки на самом деле являлись сроками давности.

В последующем ошибочность использования этого термина в налоговых праве была косвенно признана самим Высшим Арбитражным Судом РФ (далее — ВАС РФ), поскольку в судебных актах, принимаемых им в последние годы, указанные сроки уже обозначаются правильно — в качестве сроков давности³ либо вообще не идентифицируются и не причисляются к определенному виду⁴, но в любом случае, термин «пресекательный срок» для их обозначения на уровне ВАС РФ уже практически не применяется.

В свою очередь надо отметить, что исправлению ситуации, несомненно, способствовал законодатель, который Федеральным законом от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть

¹ См. напр.: Пауль А. Г. Последствия истечения сроков на взыскание налогов (сборов): тенденции и проблемы // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 12. С. 37–40.

² См. напр.: Гилева Е. Сроки взыскания и уплаты обязательных платежей // Финансовое право. 2006. № 11. С. 21–26; Дементьев И. В. Сроки принятия индивидуальных налогово-правовых актов: значение и последствия несоблюдения // «Налоги (журнал)». 2006. № 2. С. 2–7; Драчук Л. П. Сроки в Налоговом кодексе РФ, их правовое значение и последствия их пропуска // Арбитражная практика. 2002. № 8. С. 42–44; Титова Г. Сроки в налоговых правоотношениях // Финансовая газета. 2001. № 27; Шпачева Т. В. Анализ практики применения судом пресекательных сроков // Арбитражные споры. 2008. № 1. С. 7–25.

³ См. напр.: п. п. 19, 21, 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве»; Постановление Президиума ВАС РФ от 29.05.2012 № 17259/11; Постановления Президиума ВАС РФ от 20.09.2011 № 3147/11; Постановление Президиума ВАС РФ от 21.06.2011 N 16705/10; Постановление Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. № 16772/09; Постановление Президиума ВАС РФ от 12.10.2010 № 8472/10 // СПС «Консультант плюс».

⁴ См. напр.: п. п. 9, 32, 55, 58–60 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ» (также отметим, что данным Постановлением признано утратившим силу постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5); Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 № 13084/07 // СПС «Консультант плюс».

первую и часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» изложил соответствующие нормы статей 46–48, 115 Кодекса в новой редакции, и тем самым уточнил сущность названных сроков в качестве давностных.

Однако из современной юридической литературы прослеживается, что многие не заметили уточняющих изменений налогового законодательства, смену тренда в судебной практике, и продолжают указанную терминологическую и понятийную путаницу¹, что нам представляется недопустимым в силу следующего.

1) «Пресекательный срок» — это исключительно доктринальное понятие гражданского права, которое не имеет закрепления ни в одном нормативном правовом акте.

Особо отметим, что в действующем гражданском законодательстве Российской Федерации данный термин не раскрывается и вообще не используется.

Именно поэтому, в силу требований федеральных законов, установленных в ст. ст. 1–2, п. 1 ст. 11 НК РФ, п. 3 ст. 2 ГК РФ, данный термин использовать в налоговых отношениях неправомерно и необоснованно.

2) «Пресекательный срок» — это исключительно гражданско-правовая категория,

которая выработана цивилистикой² для выделения и обозначения отдельной группы гражданско-правовых сроков.

Анализ юридической литературы по данной проблематике показывает, что ни в каких других отраслях права, кроме гражданского, до последнего времени не было и речи о существовании пресекательных сроков, тем более — серьезных доктринальных исследований данного вопроса. Только в последние годы стали появляться единичные статьи, в которых используется данный термин при описании некоторых сроков в отраслях публичного права³, причём отдельные авторы, разобравшись в существе вопроса, сами признают неуместность его употребления в иных отраслях права, кроме гражданского⁴.

В свою очередь, углубленное изучение доктрины гражданского права показывает, что пресекательные сроки обладают определенными отличиями по отношению к иным срокам, и наиболее существенными — к срокам исковой давности.

Здесь следует подчеркнуть, что при наличии различных позиций о правовой природе и сущности пресекательных сроков, подав-

¹ Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: монография. М.: Статут, 2011. С. 35; Бондаренко Т. А. К вопросу о сроках в налоговом праве // Финансовое право. 2008. № 6. С. 11–14; Крюков А. Н. К вопросу об обоснованности требований уполномоченного органа в делах о несостоятельности (банкротстве) с точки зрения соблюдения пресекательных сроков, установленных для их предъявления // Бухгалтер и закон. 2008. № 11; Прудовская Е. Е. Начисление пеней по истечении пресекательного срока // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2009. № 1; Сальникова Л. Исчисление срока исковой давности за налоговые правонарушения // Финансовая газета. 2011. № 17. С. 10.

² В отечественной доктрине гражданского права в разные исторические периоды были различные подходы к пресекательным срокам, в том числе вплоть до полного отрицания существования этих сроков как таковых — см. Агарков М. М. Обязательство по советскому праву. М.: Изд-во Юр. НКЮ СССР, 1940; Иоффе О. С. Советское гражданское право (курс лекций). Изд-во ЛГУ, 1958. С. 258 (отметим, что до настоящего времени по этому вопросу нет однозначного, всеми признаваемого мнения, равно как отсутствует преобладающая позиция).

³ Туганов Ю. Н. Пресекательные сроки дисциплинарной ответственности судей: проблемы и пути решения // Современное право. 2011. № 3. С. 95–100; Шпачева Т. В. Анализ практики применения судом пресекательных сроков // Арбитражные споры. 2008. № 1. С. 7–25.

⁴ Пацация М. Ш. К вопросу о «пресекательных» сроках обжалования (оспаривания) в арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. № 10–11.

ляющее большинство учёных гражданского права, посвятивших исследованию данной проблематике, единодушны во мнении, что сроки исковой давности относятся к срокам защиты гражданских прав, а пресекательные сроки — к срокам осуществления гражданских прав¹, то есть принадлежат к совершенно различным видам гражданско-правовых сроков.

В целях уяснения разницы между указанными сроками, напомним, что в соответствии с теорией гражданского права термин «пресекательные сроки» произведен от более точного термина «преклюзивные сроки», который в свою очередь происходит от латинского глагола *praeccludere*, что в переводе означает преграждать, препятствовать. Уже из существа самого термина вытекает вывод о том, что ... пресекательные сроки в советском гражданском праве это не обычные, нормальные сроки существования субъективных гражданских прав, а какие-то исключительные сроки, с истечением которых преграждается путь, пресекается существование субъективного гражданского права. Только в этом, на наш взгляд, термин «пресекательные сроки» может найти оправдание своего существования в советском гражданском праве².

¹ Вострикова Л. Г. Сроки осуществления защиты гражданских прав: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 21–22; Гражданское право. Том 1. Учебник. Издание пятое, переработанное и дополненное / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого.— М., 2000. С. 305–308; Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. Изд. 2-е, стереотип.— М.: «Статут», 2001. С. 253–254; Лебедева К. Ю. Исковая давность в системе гражданско-правовых сроков: Дис. ... канд. юрид. наук. Томск, 2003. С. 108–115; Терещенко Т. А. Понятие исковой давности: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 153–161.

² Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. Изд. 2-е, стереотип.— М.: «Статут», 2001. С. 258.

Вопреки распространенному мнению пресекательных сроков в гражданском праве не так уж и много. К ним можно отнести сроки учёта бесхозяйного имущества (ст. 225 ГК), хранения находки (ст. 228 ГК), содержания безнадзорных животных (ст. 231 ГК), извещения порта о намерении собственника поднять затонувшее имущество (с. 108 КТМ), пятилетний срок возможного неиспользования зарегистрированного товарного знака (ст. 22 Закона РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» от 23.09.1992 г. и некоторые другие³.

В связи с тем, что нас интересуют отличия пресекательных сроков именно от давностных, предлагаем заострить внимание на тех существенных признаках⁴, которые приводятся в цивилистике для их разграничения:

- различается характер права, юридическая судьба которого предопределяется истечением соответствующего срока: объектом действия исковой давности является субъективное охранительное материальное гражданское право на судебную защиту, способное к неоднократному осуществлению с использованием различных способов защиты; объектом действия пресекательного срока — субъективное

³ Гражданское право. Том 1. Учебник. Издание пятое, переработанное и дополненное / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого.— М., 2000. С. 306.

⁴ В связи с тем, что в настоящее время в цивилистике отсутствует какой-либо устойчивый перечень отличительных признаков пресекательных сроков (отчасти вследствие этого в самом гражданском праве имеется путаница со сроками — см. напр., Громов Д. Специальный или пресекательный // ЭЖ-Юрист. 2007. № 21), поэтому здесь приведены признаки, отмеченные разными учёными, но которые представляются нам наиболее существенными для их разграничения со сроками давности.

регулятивное материальное гражданское право, способное к однократной реализации¹;

- с истечением пресекательного срока субъективное гражданское право прекращается досрочно, то есть до истечения установленного законом или договором нормального срока его существования², в то время как истечение исковой давности не влечет прекращения материального права, а погашает лишь возможность его принудительного осуществления с помощью властного предписания компетентного органа³;
- если пресекательный срок — это срок существования права в ненарушенном состоянии, то давностный срок — это период, в течение которого допускается принудительное осуществление нарушенного права⁴;
- пресекательные сроки в ряде случаев могут быть изменены соглашением сторон⁵, в отличие от сроков давности, правила об исчислении которых всегда являются императивными⁶;

- на пресекательные сроки в силу их специфики не распространяются правила о приостановлении, перерыве и восстановлении исковой давности⁷.

Перечисленные доктринальные положения и различия позволяют сделать следующие выводы:

- даже непосредственно в гражданском праве непозволительно путать и смешивать давностные сроки с пресекательными, поскольку существенные признаки сроков давности позволяют идентифицировать и разграничить их с иными сроками достаточно чётко;
- тем более неуместен и неприемлем перенос этой категориальной путаницы в налоговое право, где пресекательные сроки вообще отсутствуют, по крайней мере, на настоящий момент не имеется каких-либо доказательств и серьёзного обоснования этого⁸.

3. Среди проблем, связанных с правильной идентификацией сроков давности в налоговом праве также следует выделить их смешивание и путаницу с процедурными (процессуальными) сроками⁹.

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 сроками

¹ Лебедева К. Ю. Исковая давность в системе гражданско-правовых сроков: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 111–112.

² Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. Изд. 2-е, стереотип.— М.: «Статут», 2001. С. 266; Кириллова М. Я., Крашенинников П. В. Сроки в гражданском праве. Исковая давность. М.: Статут, 2006. С. 21.

³ Терещенко Т. А. Понятие исковой давности: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 160.

⁴ Гражданское право. Том 1. Учебник. Издание пятое, переработанное и дополненное / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого.— М., 2000. С. 311.

⁵ Там же. С. 311; Кириллова М. Я., Крашенинников П. В. Сроки в гражданском праве. Исковая давность. М.: Статут, 2006. С. 21.

⁶ Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. С. 53.

⁷ Вострикова Л. Г. Сроки осуществления защиты гражданских прав: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 32; Гражданское право. Том 1. Учебник. Издание пятое, переработанное и дополненное / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого.— М., 2000. С. 311.

⁸ Более того, считаем, что существование пресекательных сроков в других отраслях публичного права также представляется весьма сомнительным — в силу их гражданско-правовой специфики.

⁹ Сальникова Л. Исчисление срока исковой давности за налоговые правонарушения // Финансовая газета. 2011. № 17. С. 10; см. также — ниже.

ми¹, чего нет в других отраслях права. Для наглядности приведем следующий пример.

В соответствии с п. 3 ст. 46 НК РФ (в ред. от 27.07.2006 № 137-ФЗ, от 29.11.2010 № 324-ФЗ) 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 беспспорная, внесудебная процедура взыскания недоимок, пеней и штрафов (далее — налоговой задолженности) для чего установлен соответствующий двухмесячный срок;
- затем закреплён судебный порядок взыскания налоговой задолженности, для которого установлен шестимесячный срок, который в силу наличия существенных

отличительных признаков можно идентифицировать в качестве срока давности;

- при этом обращаем внимание на то, что судебный порядок взыскания является факультативным, поскольку может быть задействован только в случае пропуска налоговым органом срока на внесудебное, беспспорное 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 примера² видно, что обилие разных налогово-правовых сроков, в том числе процедурных и давностных, сложность конструкции и переплетение их между собой оказывают влияние на правильность идентификации этих сроков, как на практике, так и в науке.

В этой связи предлагаем изучить некоторые проблемы 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 сроков³.

¹ В связи отсутствием на настоящее время в науке единого понимания налогового процесса, необходимо обозначить, что в этом вопросе мы солидарны с позицией, согласно которой налоговое процедурное право является более широким понятием, чем налоговое процессуальное право, и соответственно, включает в себя последнее (Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... д-ра юрид. наук: Екатеринбург, 2003. С. 283–284).

² Здесь следует отметить, что аналогичным образом закреплены также сроки в абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ.

³ Рогатнева М. Е. Организационные налогово-процессуальные сроки, их основные отличия от пресекательных сроков // Финансовое право. 2012. № 12. С. 39–40.

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 признаков¹, а также последней актуальной судебной практикой на уровне высших судов России².

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 недоимок, пеней и штрафов, 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, установленные в статьях 46–48 НК РФ, где закреплены родственные по виду

сроки — давности взыскания недоимок и пеней³);

- 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)⁴, поскольку далее в тексте этой статьи данные сроки чётко не поименованы, равно как и в статьях 46–48 НК РФ.

2) Также в налоговом праве существует мнение, что сроки выставления требования об уплате налогов относятся к давностным срокам⁵.

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

¹ Значительная часть этих признаков приведена в настоящей статье. Все признаки приводятся в иной статье автора: Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11.

² См. например: п. 19 постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 25; Постановление Президиума ВАС РФ от 29.05.2012 № 17259/11; Постановления Президиума ВАС РФ от 20.09.2011 № 3147/11; Постановление Президиума ВАС РФ от 21.06.2011 N 16705/10; Постановление Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. № 16772/09; Постановление Президиума ВАС РФ от 12.10.2010 № 8472/10 // СПС «Консультант плюс».

³ Справедливости ради отметим, что сроки взыскания недоимок и пеней, установленные в статьях 46–48 НК РФ, не поименованы законодателем в тексте статей «сроками давности», что выглядит незаконченным, непоследовательным и неправильным прежде всего с точки зрения юридической техники.

⁴ Напомним, что название данной статьи подвергалось изменениям три раза: в первоначальной редакции НК РФ она называлась «Давность взыскания налоговых санкций» (на наш взгляд, наиболее удачное название, правильно и точно отражающее, как само существо института давности, так и налогово-правовую специфику штрафов — налоговых санкций), затем — «Срок исковой давности взыскания штрафов» (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ).

⁵ Гусева Т. А., Чуряев А. В. Срок давности взыскания налогов // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 12. С. 11.

сделать вывод, что сроки выставления требования об уплате налогов не являются сроками давности и, соответственно, относятся к иному виду налогово-правовых сроков.

Так, в п. 1 ст. 70 НК РФ (в ред. Федерального закона от 16.11.2011 № 321-ФЗ) установлено, что требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки, если иное не предусмотрено п. 2 данной статьи. Согласно п. 2 ст. 70 НК РФ (в ред. Федерального закона от 16.11.2011 г. № 321-ФЗ) требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

Отметим, что приведенные выше нормы НК РФ составляют исчерпывающий перечень норм налогового законодательства, регулирующих вопрос сроков направления требования об уплате налогов, пеней и штрафов, то есть других законодательных норм, регулирующих данных вопрос просто не имеется.

Данное обстоятельство делает более наглядным результаты анализа вышеприведенных норм, который показал, что сроки направления требования об уплате налогов не обладают существенными отличительными признаками, необходимыми для их признания в качестве давностных, в том числе:

- отсутствует неизменность, неподвижность общественных отношений, необходимая для течения сроков давности,¹

¹ См. об этом подробнее: Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. С. 47–50;

что внешне проявляется, как в незначительном временном периоде этих сроков (3 месяца или 10 дней), так и в отсутствии правил об их приостановлении, перерыве или восстановлении;

- в законе отсутствуют какие-либо правовые последствия истечения данных сроков, в то время как для давностных сроков Законом обязательно предусматриваются и закрепляются строго определенные правовые последствия их истечения (по легализации сложившегося нарушенного состояния путём предоставления субъекту определенных прав)².

В-третьих, дальнейшее исследование сроков выставления требования об уплате налоговой задолженности позволяет идентифицировать их в качестве процедурных сроков, которые, подчеркнём, являются самостоятельным видом налогово-правовых сроков.

Отметим, что в доктрине налогового права данный вопрос остается недостаточно исследованным, хотя и встречаются единичные работы, в которых некоторые авторы причисляют данные сроки к процессуальным³, однако, в них, к сожалению, не содержится необходимой аргументации занимаемой позиции.

В свою очередь, проведенный самостоятельно анализ норм глав 8, 10, 11 НК РФ в их совокупности и взаимосвязи, позволяет прийти к выводу, что выставление требования об уплате налога, пени, штрафа явля-

Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11.

² См. об этом подробнее — Там же.

³ См. напр.: Дементьев И. В. Сроки принятия индивидуальных налогово-правовых актов: значение и последствия несоблюдения // «Налоги (журнал). 2006. № 2. С. 2–7; Драчук Л. П. Сроки в Налоговом кодексе РФ, их правовое значение и последствия их пропуска // Арбитражная практика. 2002. № 8. С. 42–44.

ется первым этапом процедуры взыскания налоговой задолженности, соответственно, срок, который установлен для совершения этого действия налогового органа, является процедурным.

Подчеркнём, что помимо самой конструкции (отсутствие в ней последствий истечения срока, а также правил об их приостановлении, перерыве или восстановлении), о процессуальном характере данного срока говорит сам смысл его закрепления в процедуре взыскания — для ограничения во времени налогового органа на совершение процедурных действий, что делает его неотделимым от начальной процедуры принудительного взыскания, то есть процедурным по существу и никаким другим.

В качестве дополнительного аргумента для обоснования данной позиции целесообразно отметить, что анализ судебных разъяснений по налоговым спорам и другой судебной практики по данному вопросу показывает, что, несмотря на некоторую её противоречивость, в большинстве случаев высшие суды России придерживаются аналогичного мнения¹.

При всём этом отметим, что перечисленные обстоятельства нисколько не умаляют значения и важности сроков выставления требования об уплате налогов, и в данном случае просто позволяют правильно идентифицировать их и применять надлежащим образом. Подчеркнём, что важность выше-

приведенных сроков продиктована тем, что на настоящее время все остальные сроки взыскания, будь то процедурные или сроки давности, косвенно привязаны к срокам выставления требования об уплате². Именно в силу этой особенности они оказывают значительное влияние на исчисление сроков давности взыскания налоговой задолженности.

Подводя итоги всему изложенному в настоящей статье, представляется необходимым подчеркнуть следующее.

Проблема идентификации сроков давности не такая простая, как может показаться на первый взгляд, поскольку для её верного решения необходимы глубокие знания не только доктрины финансового права, но и общей теории права, а также иных отраслей российского права.

Для правильной идентификации сроков давности необходимо рассматривать сроки, установленные в законодательстве не отдельно, как сроки сами по себе, а исключительно в совокупности с другими нормами, образующими институт давности, то есть надо обязательно учитывать и другие её существенные признаки и элементы.

Представляется, что только при таком подходе идентификация сроков давности в налоговом праве не будет вызывать затруднений и станет возможным искоренить путаницу с иными юридическими сроками, установленными в налоговом законодательстве.

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 27 декабря 2005 г. N 503-О; Определение Конституционного Суда РФ от 5 марта 2009 г. N 470-О-О; п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ»; п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 25; Постановление Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04 // СПС «Консультант плюс».

² Напомним, что течение всех сроков взыскания (сроков давности и процедурных сроков) начинается — после истечения срока исполнения требования об уплате налога, который в свою очередь устанавливается налоговым органом в требовании на основании п. 4 ст. 69 НК РФ.

Библиография

1. Агарков М. М. Обязательство по советскому праву. М.: Изд-во Юр. НКЮ СССР, 1940.— 192 с.
2. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: монография. М.: Статут, 2011.— 199 с.
3. Бондаренко Т. А. К вопросу о сроках в налоговом праве // Финансовое право. 2008. № 6. С. 11–14.
4. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... д-ра юрид. наук: Екатеринбург, 2003. 436 с.
5. Вострикова Л. Г. Сроки осуществления защиты гражданских прав: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000.— 159 с.
6. Гилева Е. Сроки взыскания и уплаты обязательных платежей // Финансовое право. 2006. № 11. С. 21–26.
7. Гражданское право. Том 1. Учебник. Издание пятое, переработанное и дополненное / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого.— М., 2000. с.
8. Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. Изд. 2-е, стереотип.— М.: «Статут», 2001. 411 с.
9. Громов Д. Специальный или пресекательный // ЭЖ-Юрист. 2007. № 21.
10. Гусева Т. А., Чуряев А. В. Срок давности взыскания налогов // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 12. С. 10–15.
11. Дементьев И. В. Сроки принятия индивидуальных налогово-правовых актов: значение и последствия несоблюдения // «Налоги (журнал). 2006. № 2. С. 2–7.
12. Драчук Л. П. Сроки в Налоговом кодексе РФ, их правовое значение и последствия их пропуска // Арбитражная практика. 2002. № 8. С. 42–44.
13. Иоффе О. С. Советское гражданское право (курс лекций). Изд-во ЛГУ, 1958. 512 с.
14. Кириллова М. Я., Крашенинников П. В. Сроки в гражданском праве. Исковая давность. М.: Статут, 2006.— 48 с.
15. Крюков А. Н. К вопросу об обоснованности требований уполномоченного органа в делах о несостоятельности (банкротстве) с точки зрения соблюдения пресекательных сроков, установленных для их предъявления // Бухгалтер и закон. 2008. № 11.
16. Лебедева К. Ю. Исковая давность в системе гражданско-правовых сроков: Дис. ... канд. юрид. наук. Томск, 2003.— 243 с.
17. Мейер Д. И. Русское гражданское право. М.: Статут, 1997.—455 с.
18. Пацация М. Ш. К вопросу о «пресекательных» сроках обжалования (оспаривания) в арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. № № 10–11.
19. Пауль А. Г. Последствия истечения сроков на взыскание налогов (сборов): тенденции и проблемы // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 12. С. 37–40.
20. Прудовская Е. Е. Начисление пеней по истечении пресекательного срока // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2009. № 1.
21. Рогатнева М. Е. Организационные налогово-процессуальные сроки, их основные отличия от пресекательных сроков // Финансовое право. 2012. № 12. С. 39–40.
22. Сальникова Л. Исчисление срока исковой давности за налоговые правонарушения // Финансовая газета. 2011. № 17. С. 10.

23. Терещенко Т. А. Понятие исковой давности: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.— 206 с.
24. Титова Г. Сроки в налоговых правоотношениях // Финансовая газета. 2001. № 27.
25. Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004.— 185 с.
26. Туганов Ю. Н. Пресекательные сроки дисциплинарной ответственности судей: проблемы и пути решения // Современное право. 2011. № 3. С. 95–100.
27. Чепик А. В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: дис ... канд. юрид. наук. М., 2009.— 194 с.
28. Шпачева Т. В. Анализ практики применения судом пресекательных сроков // Арбитражные споры. 2008. № 1. С. 7–25.

References (transliterated)

- Agarkov M. M. Obyazatel'stvo po sovetskomu pravu. M.: Izd-vo Yur. NKYu SSSR, 1940.— 192 s.
- Arkipov A. A. Sroki v nalogovom prave: monografiya. M.: Statut, 2011.— 199 s.
- Bondarenko T. A. K voprosu o srokakh v nalogovom prave // Finansovoe pravo. 2008. № 6. S. 11–14.
- Vinnitskii D. V. Osnovnye problemy teorii rossiiskogo nalogovogo prava: Dis. ... d-ra yurid. nauk: Ekaterinburg, 2003. 436 s.
- Vostrikova L. G. Sroki osushchestvleniya zashchity grazhdanskikh prav: Dis. ... kand. yurid. nauk. M., 2000.— 159 s.
- Gileva E. Sroki vzyskaniya i uplaty obyazatel'nykh platezhei // Finansovoe pravo. 2006. № 11. S. 21–26.
- Grazhdanskoe pravo. Tom 1. Uchebnik. Izdanie pyatoe, pererabotannoe i dopolnennoe / Pod red. A. P. Sergeeva, Yu. K. Tolstogo.— M., 2000. s.
- Gribanov V. P. Osushchestvlenie i zashchita grazhdanskikh prav. Izd. 2-e, stereotip.— M.: «Statut», 2001. 411 s.
- Gromov D. Spetsial'nyi ili presekatel'nyi // EZh-Yurist. 2007. № 21.
- Guseva T. A., Churyaev A. V. Srok davnosti vzyskaniya nalogov // Nalogovye spory: teoriya i praktika. 2007. № 12. S. 10–15.
- Dement'ev I. V. Sroki prinyatiya individual'nykh nalogovo-pravovykh aktov: znachenie i posledstviya nesoblyudeniya // «Nalogi (zhurnal). 2006. № 2. S. 2–7.
- Drachuk L. P. Sroki v Nalogovom kodekse RF, ikh pravovoe znachenie i posledstviya ikh propuska // Arbitrazhnaya praktika. 2002. № 8. S. 42–44.
- Ioffe O. S. Sovetskoe grazhdanskoe pravo (kurs lektsii). Izd-vo LGU, 1958. 512 s.
- Kirillova M. Ya., Krashennnikov P. V. Sroki v grazhdanskom prave. Iskovaya davnost». M.: Statut, 2006.— 48 s.
- Kryukov A. N. K voprosu ob obosnovannosti trebovaniy upolnomochennogo organa v delakh o nesostoyatel'nosti (bankrotstve) s tochki zreniya soblyudeniya presekatel'nykh srokov, ustanovlennykh dlya ikh pred'yavleniya // Bukhgalter i zakon. 2008. № 11.
- Lebedeva K. Yu. Iskovaya davnost» v sisteme grazhdansko-pravovykh srokov: Dis. ... kand. yurid. nauk. Tomsk, 2003.— 243 s.
- Meier D. I. Russkoe grazhdanskoe pravo.

- М.: Statut, 1997.—455 с.
18. Patsatsiya M. Sh. K voprosu o «presekatel'nykh» srokakh obzhalovaniya (osparivaniya) v arbitrazhnom protsesse // Arbitrazhnyi i grazhdanskii protsess. 2005. № № 10–11.
 19. Paul» A. G. Posledstviya istecheniya srokov na vyzskanie nalogov (sborov): tendentsii i problemy // Vash nalogovyi advokat. 2008. № 12. S. 37–40.
 20. Prudovskaya E. E. Nachislenie penei po istechenii presekatel'nogo sroka // Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov. 2009. № 1.
 21. Rogatneva M. E. Organizatsionny e nalogovo-protsestial'nye sroki, ikh osnovnye otlichiya ot presekatel'nykh srokov // Finansovoe pravo. 2012. № 12. S. 39–40.
 22. Sal'nikova L. Ischislenie sroka iskovoi давности за nalogovye pravonarusheniya // Finansovaya gazeta. 2011. № 17. S. 10.
 23. Tereshchenko T. A. Ponyatie iskovoi давности: Dis. ... kand. yurid. nauk. M., 2006.— 206 s.
 24. Titova G. Sroki v nalogovykh pravootnosheniyakh // Finansovaya gazeta. 2001. № 27.
 25. Toropkin S. A. Davnost» v rossiiskom prave (Problemy teorii i praktiki): Dis. ... kand. yurid. nauk. N. Novgorod, 2004.— 185 s.
 26. Tuganov Yu.N. Presekatel'nye sroki distsiplinarnoi otvetstvennosti sudei: problemy i puti resheniya // Sovremennoe pravo. 2011. № 3. S. 95–100.
 27. Chepik A. V. Davnost» kak yuridicheskaya konstruktsiya: teoretiko-pravovoi analiz: dis ... kand. yurid. nauk. M., 2009.— 194 s.
 28. Shpacheva T. V. Analiz praktiki primeneniya sudom presekatel'nykh srokov // Arbitrazhnye spory. 2008. № 1. S. 7–25.