



ДАВНОСТЬ ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ: ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ

Аннотация: Статья посвящена одному из наиболее интересных видов налогово-правового института давности – давности взыскания налоговой задолженности. Отметим, что данный термин, впрочем, как и понятие в целом, не используются в действующем законодательстве о налогах и сборах, то есть являются доктринальными (данная концепция принадлежит автору настоящей статьи). Их сущность заключается в том, что в одном виде налогово-правовой давности объединено несколько налоговых платежей: недоимка, пеня и штраф, имеющих различную правовую природу, но в данном случае устойчиво связанных между собой в рамках одного института, обладающего как общими существенными признаками налогово-правовой давности, так и специфическими признаками, присущими только данному виду. Исследование норм, регулирующих давность взыскания налоговой задолженности, показывает, что существует значительное число проблем, большинство из которых связано именно с правовым регулированием отношений в данной сфере. Методологической основой работы служат системный и аналитико-синтетический подходы к анализу российского налогового законодательства, судебной практики и других источников права. Также отметим, что исследование проводится на основе последних достижений общей теории права по данной проблематике, которые позволяют рассмотреть нормы налогового права через призму доктрины. Проведенное исследование позволяет увидеть, что возникновение и множественность имеющихся проблем обусловлена многими факторами, но главным из них, по мнению автора, является отсутствие у законодателя четкой продуманной стратегии правового регулирования отношений в данной сфере. В работе достаточно убедительно продемонстрировано, что, несмотря на все свои плюсы, изменения и дополнения налогового законодательства в данной сфере страдают хаотичностью, в результате которой исключаются некоторые положительные нормы, появляются противоречия и неоднозначность, пробелы и избыточность правового регулирования. Указанные проблемы сильно влияют на правильное понимание данного института и приводят к многочисленным судебным спорам, противоречивым разъяснениям, сменяющим друг друга, ошибкам в судебной практике, в результате чего нарушаются законные права и интересы налогоплательщиков и иных участников налоговых отношений. Между тем в науке финансового права на настоящий момент отсутствуют полноценные работы по данной проблематике, которые давали бы ответы на поставленные вопросы. В этой связи данное исследование является довольно актуальным, поскольку помимо критического осмысления проблем, в нём содержатся предложения, позволяющие решить проблемы на более качественном уровне – использовать системный и комплексный подход к правовому регулированию общественных отношений в данной сфере, отражающий концепцию налогово-правовой давности, когда в законодательстве будут последовательно и четко закреплены все необходимые элементы и признаки данного правового института.

Ключевые слова: налогово-правовая давность, вид, налоговая задолженность, взыскание, недоимка, пеня, штраф, общий срок, специальный срок, правовые последствия

DOI: 10.7256/1994-1471.2014.3.10802

Комплексное изучение налогово-правовой давности показывает, что она обладает не только общими существенными признаками, присущими ей как правовому институту, но и содержит в себе самое большое количество и разнообразие видов¹, которые, в свою очередь,

обладают определенными специфическими особенностями².

сти, имеющимися в других отраслях российского законодательства.

² Подробнее об этом – см. статьи Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве: понятие и признаки // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11.

¹ В сравнении с аналогичными институтами давности

© Базаров Баир Баторович

* Соискатель кафедры финансового права, Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), ООО «СЭНТЭЙ» [bbbazaroff@mail.ru]

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



Указанные обстоятельства имеют как плюсы, так и минусы, поскольку данное разнообразие видов, их специфика и сложность порождает значительное число проблем как общего, так и видового, специфического характера, но одновременно делает налогово-правовую давность интересным объектом для изучения.

Дальнейшее исследование видов налогово-правовой давности позволило увидеть, что наиболее острые проблемы связаны с давностью взыскания недоимок, пеней и штрафов (далее – давность взыскания налоговой задолженности³).

Между тем, из юридической литературы следует, что данные проблемы до настоящего времени не подвергались серьёзному изучению в науке финансового права⁴, что трудно признать справедливым как в силу значимости института давности для огромного множества участников налоговых отношений, так и в силу того влияния, которое оказывает и должно оказывать доктрина на степень продуманности, проработанности и качество принимаемых законодательных актов о налогах и сборах.

В связи с этим исследование давности взыскания налоговой задолженности представляется особенно актуальным.

Анализ законодательства о налогах и сборах показывает, что значительное число проблем давности взыскания налоговой задолженности связано именно с правовым регулированием отношений в данной сфере.

Так, в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах интересующие нас отношения регулируются следующими нормами:

- ст.ст. 45–48, 59 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс), расположенными в главе 8 «Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов»;
- ст. 115 НК РФ, расположенной в главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений».

Не приводя содержание указанных норм в силу их значительного объёма (это займёт не менее 15 страниц текста), отметим, что сравнительный анализ с другими видами налогово-правовой давности показал, что давность взыскания налоговой задолженности регулируется наибольшим количеством норм налогового законодательства. На наш взгляд, данный факт не случаен и говорит о важности и востребованности этого вида давности.

Однако необходимо признать, что, несмотря на значительный объём нормативного материала и повышенный интерес законодателя к этому виду давности, проявляющийся в ошутимой частоте вносимых изменений и дополнений в статьи НК РФ, регулирующих данные отношения, и даже учитывая положительную динамику данных изменений, количество проблем тем не менее не уменьшается и, что самое главное, их не удаётся решить качественно и принципиально.

Предлагаем рассмотреть наиболее значимые из этих проблем, для удобства сгруппировав их в отдельных пунктах.

1. К числу главных проблем следует отнести недостаточно чёткое и последовательное закрепление данного вида давности в НК РФ⁵, что проявляется в следующем.

С одной стороны, пристальное изучение указанной выше группы норм Кодекса, регулирующих взыскание недоимки, пеней и штрафов, позволяет сделать вполне обоснованный вывод о существовании в налоговом праве давности взыскания налоговой задолженности, что подтверждается, как наличием общих су-

С. 1367–1380; Сроки давности в налоговом праве: проблемы идентификации и разграничения с иными сроками // Налоги и налогообложение. 2013. № 10. С. 751–764.

³ Название данного вида налогово-правовой давности, впрочем как и его концепция, являются доктринальными и принадлежат автору настоящей статьи. Его новизна заключается в том, что на основе общих существенных, а также специфических признаков, в одном виде налогово-правовой давности объединено несколько налоговых платежей, имеющих различную правовую природу.

⁴ Анализ монографий и диссертаций показывает интересную картину, из которой следует, что по данной проблематике больше высказываются учёные иных отраслей юридической науки (см. напр.: Вострикова Л. Г. Сроки осуществления защиты гражданских прав: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2000. С. 50–51; Грибков Д. А. Исковая давность и сроки обращения в суд в гражданском судопроизводстве: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 137–155; Лебедева К. Ю. Исковая давность в системе гражданско-правовых сроков: Дисс. ... канд. юрид. наук. Томск, 2003. С. 63–64, 123–131; Торопкин С. А. Давность в российском праве (проблемы теории и практики): Дисс. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. С. 37–38, 61, 70–72, 76–79; Чепик А. В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 135, 144–160), которые, несмотря на ценность и значимость их мнений по рассматриваемому предмету, по понятным причинам не могут учесть всех нюансов финансово-правовой специфики данного института. В то же время в науке финансового права на настоящий момент имеется всего лишь две монографические работы, в которых частично (и по нашему скромному мнению несколько спорно) затронуты некоторые значимые из составляющих давности взыскания налоговой задолженности: Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: монография. М.: Статут, 2011. С. 35–38, 112–138 (на базе одноименной кандидатской диссертации); Галкин А. В. Правовое регулирование взыскания налоговой задолженности: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 11–35, 171, 181.

⁵ В связи с тем, что именно эти проблемы в значительной степени затрудняют правильное понимание и применение норм на практике, а также порождают другие проблемы.



ществленных признаков, присущих налогово-правовой давности⁶, так и следующими специфическими особенностями, присущими только этому виду:

- нормы пункта 3 статьи 46, абзаца 3 пункта 1 статьи 47, пунктов 2 и 3 статьи 48 НК РФ, регулирующие давность взыскания недоимки и пеней, непосредственно связаны с нормами статьи 115 НК РФ, регулирующими давность взыскания штрафов, что проявляется в бланкетном, отсылочном характере последних из указанных выше норм, а также в едином порядке и сроках давности взыскания данных налоговых платежей;
- при этом для правильного и цельного понимания данного вида давности нужно обязательно учитывать наименование статьи 115 НК РФ – «Срок давности взыскания штрафов», поскольку на настоящий момент только в нём содержатся чёткие, доступные и понятные для широкого круга лиц указания на давностную природу перечисленных норм (внешние проявления);
- вместе с тем необходимо обратить внимание на существо и динамику изменений, вносимых в название статьи 115 НК РФ: в первоначальной редакции Кодекса 1998 г. она называлась «Давность взыскания налоговых санкций» (на наш взгляд, наиболее удачное название, правильно и точно отражающее, как само существо института – «давность», так и налогово-правовую специфику штрафов – «налоговых санкций»); затем, в редакции Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ, – «Срок исковой давности взыскания штрафов» (по-нашему мнению, это неправильное название, неудачно позаимствованное в цивилистике, и противоречившее как основным началам гражданского и налогового права, так и гражданскому и арбитражному процессуальному законодательству⁷); в последней, действующей на настоящий момент редакции Федерального закона от 29.11.2010 № 324-ФЗ, наименование было исправлено на «Срок давности взыскания штрафов» (оно явно лучше предыдущего, поскольку уже не содержит слово «исковой», однако в отличие от первоначального по-прежнему

не отражает всё сущностное содержание этой статьи, ошибочно сводя институт давности к сроку, который, напомним, является всего лишь одним из элементов и признаков конструкции давности⁸);

- весьма важно, что в подпункте 4 пункта 1 статьи 59 НК РФ НК РФ закреплены единые правовые последствия действия данного вида давности – легализация состояния утраты возможности взыскания недоимок, пеней и штрафов, которая, в свою очередь, ведёт к признанию их безнадежными и списанию;
- необходимо отдельно подчеркнуть, что, несмотря на то, что вышеуказанная норма была введена в Кодекс относительно недавно (Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ), она имеет большое практическое и теоретическое значение, так как за небольшой период применения она на практике показала и доказала свою эффективность, и это совсем не случайно, поскольку только с её принятием давность взыскания задолженности обрела законченный вид, что позволило реализовать подлинный смысл данного вида давности⁹;
- при этом обращаем внимание, что указанные правовые последствия невозможно применить без использования, соответственно, норм пункта 3 статьи 46, абзаца 3 пункта 1 статьи 47, пункта 2 статьи 48, пункта 1 статьи 115 НК РФ, что говорит о полной взаимосвязанности и взаимозависимости перечисленных выше норм, регулирующих данный вид давности.

С другой стороны, в ходе исследования указанных норм были выявлены следующие серьёзные проблемы:

⁸ Более подробно см. статьи Базарова Б. Б. Давность в российском налоговом праве: понятие и признаки // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11. С. 1367–1380; Сроки давности в налоговом праве: проблемы идентификации и разграничения с иными сроками // Налоги и налогообложение. 2013. № 12.

⁹ Вплоть до введения в действие указанных изменений в ст. 59 НК и отмены принятого в соответствии с ним Постановления Правительства от 12.02.2001 г. № 100, реализация давности взыскания задолженности пробуксовывала и была невозможна в полной мере, т.к. по итогам налоговых споров удавалось достичь только промежуточного результата – отказа во взыскании задолженности и, соответственно, переводение её в категорию «не подлежащая взысканию», что с одной стороны освобождало налогоплательщиков от притязаний налоговых органов, а с другой – не позволяло списать её в установленном порядке, вследствие чего она продолжала числиться в лицевых счетах налогоплательщика и отражаться в справке о состоянии расчётов с бюджетом. См. также об этом – Гусева Т. А., Чураев А. В. Срок давности взыскания налогов // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 12. С. 10–15.

⁶ Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве: понятие и признаки // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11. С. 1367–1380.

⁷ Напомним, что в соответствии с гражданским и арбитражным законодательством при взыскании обязательных платежей в бюджет, к которым относятся налоги, пени и штрафы, применяется иной, неисковой порядок рассмотрения дел (глава 11 ГПК РФ, глава 26 АПК РФ).



- несмотря на приведенное выше, постоянно изменяющееся название статьи 115 НК РФ, по которому всё-таки можно определиться с принадлежностью и сущностью указанных сроков, в самом тексте этой статьи они никак не поименованы, то есть отсутствует упоминание и указание на то, что содержащиеся там сроки и порядок их применения регулируют давность взыскания налоговых санкций;
- указанная проблема в полной мере проявляется в пункте 3 статьи 46, абзаце 3 пункта 1 статьи 47, пунктах 2 и 3 статьи 48 НК РФ, поскольку ни в тексте данных статей, ни в их названии¹⁰, установленные там сроки и порядок их применения, не поименованы чётко и прямо в качестве давности взыскания налогов и пеней, что, несомненно, осложняет их правильную идентификацию и разграничение с иными сроками¹¹;
- аналогичные замечания следует предъявить и к содержанию подпункта 4 пункта 1 статьи 59 НК РФ, хотя именно в нём точные формулировки закона нужнее всего, поскольку там закреплены единые правовые последствия действия для данного вида давности;
- наиболее остро данная проблема проявилась в свежих нормах подпункта 4.1 пункта 1 статьи 59 НК РФ, введенного Федеральным законом от 23.07.2013 г. № 248-ФЗ, поскольку в них также отсутствует какое-либо упоминание о принадлежности к институту давности, при этом они наименее всех интегрированы и увязаны с другими нормами, образующими данный вид давности, хотя содержащийся в них смысл и соответствующие необходимые существенные признаки указывают, что они относятся к давности взыскания налоговой задолженности.

Отметим, что перечисленные проблемы нельзя назвать техническими ошибками и списать их

¹⁰ Отметим, что понимаем затруднительность переименования названия указанных статей НК РФ, поскольку в них содержится множество норм, регулирующих и другие отношения, тем не менее, считаем возможным выделение данных норм в отдельные специальные статьи с соответствующими названиями, отражающими существо института давности.

¹¹ То есть если рассматривать и применять сроки по отдельности, не прибегая к системному анализу, то вполне можно запутаться и предположить, что это процессуальные сроки, которых в указанных статьях присутствует достаточное количество и с которыми они сложным образом переплетены, что, в свою очередь, является отдельной проблемой. Подробнее об этой проблеме – Базаров Б. Б. Сроки давности в налоговом праве: проблемы идентификации и разграничения с иными сроками // *Налоги и налогообложение*. 2013. № 10. С. 757–761.

на недостатки юридической техники, поскольку в результате произошло недостаточно чёткое и непоследовательное закрепление данного вида давности в действующем законодательстве, что негативно повлияло и влияет на правоприменительную практику¹², а также значительно затрудняет его правильное понимание не только у участников налоговых отношений, но и у преподавателей юридической науки¹³.

2. Анализ законодательства о налогах и сборах показывает, что давность взыскания налоговой задолженности страдает как от пробелов, так и от избыточности и некачественности правового регулирования, что проявляется в следующем.

2.1. В НК РФ отсутствует общий срок давности взыскания налоговой задолженности, что само по себе является отдельной проблемой.

Названная проблема усложняется тем, что в законодательстве о налогах и сборах установлено излишнее множество специальных сроков давности взыскания налоговой задолженности, которые дифференцируются по самым различным основаниям¹⁴:

¹² Высший Арбитражный Суд РФ и Верховный Суд РФ (включая соответствующие суды первой, апелляционной и кассационной инстанций), Минфин России и налоговые органы, на протяжении многих лет применяя постоянно изменяющееся, но несовершенное налоговое законодательство, не могут определиться и выработать однозначную позицию по данному вопросу, свидетельством чему является большой массив изменяющейся практики, приведенной в статье Базаров Б. Б. Сроки давности в налоговом праве: проблемы идентификации и разграничения с иными сроками // *Налоги и налогообложение*. 2013. № 10. С. 751–761.

¹³ См напр.: Бондаренко Т. А. К вопросу о сроках в налоговом праве // *Финансовое право*. 2008. № 6. С. 11–14; Гилева Е. Сроки взыскания и уплаты обязательных платежей // *Финансовое право*. 2006. № 11. С. 21–26; Гилева И. В. Сроки взыскания и уплаты недоимки, пени, штрафов // *Налоги (газета)*. 2006. № 44; 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; Пауль А. Г. Последствия истечения сроков на взыскание налогов (сборов): тенденции и проблемы // *Ваш налоговый адвокат*. 2008. № 12. С. 37–40; Рогатнева М. Е. Организационные налогово-процессуальные сроки, их основные отличия от пресекательных сроков // *Финансовое право*. 2012. № 12. С. 39–40; Ткачев В. Н. Основания, сроки и условия для обращения налогового органа в суд с заявлением о взыскании обязательных платежей и санкций // *Налоги (журнал)*. 2007. № 3; Шпачева Т. В. Анализ практики применения судом пресекательных сроков // *Арбитражные споры*. 2008. № 1. С. 7–25.

¹⁴ Отметим, что проблема излишней и не обоснованной дифференциации данных сроков давности также непосредственно связана с проблемой их идентификации, поскольку значительно усложняет последнюю.



- в зависимости от категории налогоплательщика, налогового агента они подразделяются на сроки по организациям, индивидуальным предпринимателям (в статьях п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 и ст. 115 НК РФ) и по физическим лицам (ст. ст. 48 и 115 НК РФ);
- в свою очередь, сроки по организациям и индивидуальным предпринимателям дробятся на шестимесячный срок давности на этапе взыскания задолженности за счёт денежных средств в банках и электронных денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ) и двухлетний срок на этапе взыскания за счёт иного имущества (в п. 1 ст. 47 НК РФ);
- в зависимости от размера взыскиваемой задолженности давностные сроки взыскания с физических лиц разделяются: на срок три года шесть месяцев по суммам до 3 000 рублей (абз. 3 п. 2 ст. 48 НК РФ) и на сроки от шести месяцев до трёх лет по суммам, превышающим 3 000 рублей (абз. 1 и 2 п. 2 ст. 48 НК РФ);
- исходя из особенностей гражданского судопроизводства, в отдельном пункте (п. 3 ст. 48 НК РФ) закреплён шестимесячный срок давности взыскания с физических лиц в порядке искового производства, причём с особым порядком исчисления¹⁵;
- согласно пп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ, введённому Федеральным законом от 23.07.2013 г. № 248-ФЗ, в законодательстве появился ещё один новоиспеченный срок давности данного вида, специфика которого вытекает из его особой продолжительности (пяти лет), особого начала течения (с даты образования недоимки¹⁶), особого порядка применения (вне судебного, с участием судебного пристава-исполнителя)¹⁷, и зависимости от суммы совокупной налоговой задолженности, ограниченной размером требований к должнику, установленного законодательством Российской Федерации несостоятельности для возбуждения дела о банкротстве¹⁸.

Сравнительный анализ перечисленных специальных сроков давности взыскания налоговой задолженности позволяет увидеть, что они имеют различную продолжительность (от 6 месяцев до 5 лет), причём в некоторых случаях разница в их длительности достигает более четырёх лет, то есть максимальный срок одного вида давности превышает минимальный срок того же вида в несколько раз. Стоит подчеркнуть, что какое-либо внятное обоснование этой разницы отсутствует, как в законодательстве, так и в доктрине.

Кроме того, необходимо отметить, что сроки давности взыскания налоговой задолженности продолжительностью свыше трёх лет нарушают принцип баланса публичных и частных интересов, причём в пользу публичных интересов, поскольку взаимосвязанные¹⁹ с ними сроки давности возврата излишне уплаченных или взысканных сумм, установленные для налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков в п. 7 ст. 78, абз. 2 п. 3 ст. 79 НК РФ, не превышают трёх лет, то есть у частных лиц в определенных случаях²⁰ значительно меньше времени, чтобы воспользоваться своими законными правами и интересами.

Указанный подход законодателя к установлению множества специальных сроков давности взыскания налоговой задолженности, их дифференциация в зависимости от самых различных обстоятельств, значительная разница их длительности, тем более при отсутствии общего срока данного вида давности, несбалансированность, трудно признать рациональным, правильным и справедливым.

Считаем, что отсутствие общего срока давности взыскания налоговой задолженности и обилие специальных давностных сроков следует отнести к серьёзным проблемам правового регулирования в данной сфере, поскольку это значительно запутывает участников налоговых отношений, затрудняет правильное понимание и применение данного вида давности, а также яв-

которая достаточно понятна с практической точки зрения (удобный инструмент для снижения безнадежной налоговой задолженности), однако не совсем понятна – с доктринальной, в связи с чем, заслуживает пристального внимания и изучения.

¹⁹ Автор настоящей статьи не единственный, кто придерживается данного мнения – см. также статью Назарова В. Н. О сроке давности взимания налога // *Налоги*. 2009. № 5. С. 31–33.

²⁰ В зависимости от фактических обстоятельств, конкретного специального срока, подлежащего применению и других нюансов, установленных законом.



ляется препятствием для применения давности в случае наличия пробела в законодательстве, в том случае, когда специальный срок не установлен (примеры – в следующем пункте статьи).

2.2. Несмотря на перечисленное выше изобилие специальных давностных сроков, в налоговом законодательстве забыли установить ещё несколько таких сроков давности:

- отсутствует срок давности взыскания недоимки и пеней с организаций, которым открыт лицевой счёт²¹, то есть подпунктом 1 пункта 2 и пунктом 8 статьи 45 НК РФ специально для защиты указанной категории налогоплательщиков предусмотрен особый порядок взыскания налогов, пеней и штрафов²², но при этом не установлен соответствующий специальный срок давности взыскания, равно как отсутствует ссылка на другой специальный срок, который может быть использован в данном случае. Вместе с этим отметим, что в абзаце 2 пункта 1 статьи 115 НК РФ установлен срок давности взыскания штрафов с организаций, которым открыт лицевой счёт, однако в силу названия, смысла и содержания данной статьи он не распространяется на налоги и пени;
- отсутствует срок давности взыскания недоимки и пеней с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика, то есть подпунктом 3 пункта 2 и пунктом 8 статьи 45 НК РФ также предусмотрен исключительно судебный порядок взыскания налогов, пеней и штрафов, однако при этом не установлен соответ-

ствующий специальный срок давности взыскания, равно как отсутствует ссылка на другой специальный срок, который может быть использован в данном случае. Вместе с тем отметим, что в абзаце 2 пункта 1 статьи 115 НК РФ установлен срок давности взыскания штрафов для указанных случаев, однако он не распространяется на налоги и пени, поскольку в данной норме чётко указано, что ей регулируется давность взыскания исключительно штрафов, но не налогов и пеней;

- отсутствует срок давности взыскания недоимки, пеней и штрафов с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, то есть подпунктом 4 пункта 2 и пунктом 8 статьи 45 НК также предусмотрен исключительно судебный порядок взыскания налогов, пеней и штрафов, однако при этом не установлен соответствующий специальный срок давности взыскания, равно как отсутствует ссылка на другой специальный срок, который может быть использован в данном случае. Вместе с тем подчеркнём, что в абзаце 2 статьи 115 НК РФ в этот раз в отличие от предыдущих случаев вообще не установлен срок давности взыскания штрафов, что можно объяснить лишь постоянными хаотичными изменениями, вносимыми в налоговое законодательство²³.

Подчеркнём, что указанные выше проблемы осложняют отсутствие в законодательстве общего срока давности взыскания налоговой задолженности, который мог бы быть применен в таких случаях²⁴, равно как большие сомнения вызывает законность и обоснованность применения по аналогии иных специальных сроков давности взыскания²⁵.

²¹ Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ лицевые счета – счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

²² Отметим, что в отношении организаций, которым открыт лицевой счёт, применяется исключительно судебная процедура взыскания налогов, пеней и штрафов, в то время как в отношении всех остальных организаций сначала применяется внесудебная процедура взыскания (основная), и лишь в случае пропуска установленных для этого сроков, применяется судебная процедура взыскания (факультативная). Следовательно, порядок взыскания налогов, пеней и штрафов с организаций, которым открыт лицевой счёт, является исключением из общих правил взыскания этих платежей, установленных статьями 46–48 НК РФ – см. напр., Письмо ФНС России от 18.10.2007 № ММ-6-08/792@ и письмо Минфина России от 27.09.2007 № 03-02-07/2-162/2 // СПС «КонсультантПлюс».

²³ Отметим, что п. 1 ст. 115 НК РФ изложен в ред. Федеральных законов от 27.07.2006 № 137-ФЗ и от 29.11.2010 № 324-ФЗ, в то время как пп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ введен несколько позже – Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ, при этом становится очевидно, что взаимосвязь данных статей законодателем никоим образом не учтена.

²⁴ В этом случае невозможно применить известное правило, согласно которому «при отсутствии специального срока – подлежит применению общий срок».

²⁵ Для лучшего понимания данной проблемы – см. статью Юзвак М. В. Пределы аналогии в налоговом праве // Финансовое право. 2013. № 10. С. 36–40.



Результатом такого правового регулирования является отсутствие временных ограничений и пределов для принудительного взыскания с этой категории налогоплательщиков в перечисленных случаях, вследствие чего становится невозможным применение последствий давности, что, безусловно, влечёт за собой нарушение прав и законных интересов широкого круга лиц.

3. Одним из существенных признаков налогово-правовой давности является существование определенной неизменности, неподвижности общественных отношений, необходимое для течения её сроков²⁶.

При этом напомним, что в соответствии с положениями, выработанными в теории права, феномен давности воплощает древний принцип: «все неизменное лучше изменяющегося». Поэтому если какое-либо обстоятельство, действие существенно нарушает требуемое состояние, то течение сроков давности приостанавливается, прерывается – в зависимости от характера такого обстоятельства. Сущность приостановления течения давности состоит в том, что время, в течение которого действует определенное обстоятельство, не засчитывается в установленный законом срок давности. Перерыв давности означает, что время, истекшее до наступления обстоятельства, послужившего основанием для перерыва, в давностный срок не засчитывается и он начинает течь заново. То есть, если после прекращения существования обстоятельств, приостанавливающих срок давности, общественные отношения возвращаются в прежнее состояние и срок продолжает течь, то возникновение прерывающих течение обстоятельств вносит такие изменения, после которых возвращение ранее существующих условий уже невозможно²⁷.

В этой связи, представляется интересным рассмотреть, каким образом данный доктринальный признак проявляется у давности взыскания налоговой задолженности, и существуют ли проблемы с его отражением в действующем законодательстве²⁸.

3.1. Исследование норм законодательства о налогах и сборах, регулирующих давность взы-

скания недоимок, пеней и штрафов (ст. ст. 45–48, 59 и 115 НК РФ)²⁹, показывает, что в Кодексе отсутствуют правила о приостановлении либо перерыве течения сроков этого вида давности.

С одной стороны, это отсутствие само по себе неплохо, поскольку оно упрощает действие самой давности, не создаёт лишних препятствий для её работы. Кроме того, в отсутствие норм о приостановлении либо перерыве сроков этого вида давности можно усмотреть сохранение определенной неизменности, неподвижности общественных отношений, которое необходимо для течения её сроков.

С другой стороны, отсутствие указанных правил в налоговом законодательстве не соответствует классической модели³⁰ и порождает значительные проблемы на практике:

- 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.³¹;
- в других случаях суды считают, что данный срок давности не приостанавливается³².

²⁹ По состоянию на 10.11.2013 г.

³⁰ Начиная с римского права, устанавливалось, что течение давности может быть приостановлено или прервано в соответствии с определенными основаниями – см. подробнее Новицкий И. Б. Основы римского гражданского права. – М.: Юрид. лит., 1972. – С. 58; Римское частное право: учебник / под ред. И. Б. Новицкого, И. С. Перетерского. – М.: Юриспруденция, 1999. – С. 71; Коваленко Е. С. Законодательство об исковой давности в России: историко-теоретический анализ: Дисс. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2010. С. 88–126.

³¹ 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 Российской Федерации, 2001, № 7; п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, 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».

³² 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».

²⁶ Подробнее об этом – см. статьи Базарова Б. Б. Давность в российском налоговом праве: понятие и признаки // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11. С. 1367–1380.

²⁷ Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дисс. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. С. 47–50.

²⁸ Хочется заострить внимание на том, что данный вопрос представляет интерес и имеет важное значение одновременно с двух точек зрения: как с теоретической, так и с практической.



В результате такой противоречивой практики страдают права и законные интересы значительного числа налогоплательщиков, что заставляет задуматься о целесообразности внесения соответствующих поправок в законодательство³³.

3.2. Проведенный сравнительный анализ действующего законодательства, регулирующего данный вид давности, а именно норм п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 115 НК РФ, позволяет увидеть, что 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).

Между тем данное правило о восстановлении сроков, особенно в такой формулировке, внедренное в давность взыскания налоговой задолженности (равно как и в целом институт налогово-правовой давности), вызывает много нештучных вопросов и проблем, как с правоприменительной точки зрения, так и с доктринальной:

- 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, в результате чего было постепенно сформировано 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»³⁴ 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 пресекательными³⁵, то есть не подлежат восстановлению, в случае их пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа;

- указанные нововведения противоречат классическим положениям, выработанным в римском праве и российском праве дореволюционного периода, так как в римском праве отсутствовала возможность восстановления сроков давности, а в Российской империи и вовсе был установлен запрет на восстановление сроков давности³⁶;
- возможность восстановления сроков исковой давности³⁷ является наследием советской эпохи, поскольку была неожиданно введена в законодательство только в советском периоде: сначала это правило появилось в ГК РСФСР 1922 года, затем закрепление было продолжено в ОГЗ СССР 1961 года, ГК РСФСР 1964 года, ОГЗ СССР 1991 года, и впоследствии перешло в ГК РФ³⁸;
- отдельные представители современной общей теории права в ходе комплексного исследования института давности пришли к выводу (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

³³ Под соответствующими поправками подразумеваются изменения и дополнения, согласно которым в законодательство вносится однозначность в регулировании вопроса о приостановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности.

³⁴ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2001. № 7; Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1999. № 8.

³⁵ По мнению автора статьи, суды ошибочно отнесли их таковым, используя при этом гражданско-правовое понятие, неуместное в налоговых правоотношениях. Подробнее об этом – см. статью Базарова Б.Б. Сроки давности в налоговом праве: проблемы идентификации и разграничения с иными сроками // *Налоги и налогообложение*. 2013. № 10. С. 754-757.

³⁶ Коваленко Е. С. Законодательство об исковой давности в России: историко-теоретический анализ: Дисс. ... канд. юрид. наук. СПб., 2010. С. 150–151.

³⁷ Пример исковой давности в данном случае приведен, поскольку возможность восстановления сроков давности взыскания задолженности была позаимствована законодателем именно из исковой давности.

³⁸ Коваленко Е. С. Законодательство об исковой давности в России: историко-теоретический анализ: Дисс. ... канд. юрид. наук. СПб., 2010. С. 142–150.



личностью истца, в частности 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 или менее шести месяцев – в течение срока давности»³⁹;

- символично, что в действующей редакции НК РФ правила о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности установлены, видимо, исходя из советского наследия гражданского права по восстановлению исковой давности, но без какого-либо внятного обоснования, и в самом худшем виде, поскольку сроки давности взыскания недоимки, пеней и штрафов могут быть восстановлены 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 причинам⁴⁰ пропустить значительные давностные сроки;
- обращаем внимание, что нормы НК РФ, регулирующие восстановление сроков давности взыскания, не выдерживают никакого сравнения с нормами ст. 205 ГК РФ, регулирующими аналогичные отношения в гражданской сфере, которые в данном случае должны служить определенным ориентиром необходимого минимума правовых оснований для восстановления сроков давности, так как в ней прямо предусмотрено значительное число ограничений возможности применения данного правила, подчеркивающих его исключительность: распространяется только на физических лиц; уважительность признаётся судом только по об-

стоятельствам, связанным с личностью истца; приведены конкретные примеры обстоятельств, которые могут быть признаны уважительными; установлены ограничения по их признанию уважительными в зависимости от времени их происхождения)⁴¹;

- отдельно отметим, что в правилах о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности отсутствует перечень обстоятельств (даже минимальный и открытый), которые могут быть признаны судом уважительными, что вносит значительную неопределенность и ставит действие института давности в зависимость от усмотрения компетентных органов⁴², в то время как классические для давности правила о приостановлении и перерыве сроков давности – всегда предусматривают чёткий и исчерпывающий (закрытый) перечень оснований⁴³, что существенно ограничивает судебное усмотрение и создаёт необходимую определенность в отношениях;
- считаем, что указанные в предыдущих пунктах проблемы усугубляются конструкцией принудительного взыскания и

⁴¹ При всём этом необходимо понимать и учитывать особенности российского правосознания и правоприменения: даже несмотря на то, что законодатель говорит о возможности использования этого механизма «в исключительных случаях», однако в судебной практике ст. 205 ГК РФ получила широкое применение – см. об этом статью Малеиной М. Н. Восстановление исковой давности (ст. 205 ГК РФ) // СПС «КонсультантПлюс».

⁴² Считаем, что закрепление в налоговом (публичном) праве данной возможности именно для налогового (государственного) органа, вызывает большие сомнения в плане обоснованности и справедливости, поскольку налоговые отношения – это властеотношения, где один из участников отношений (налогоплательщик) всегда является более слабой стороной, находящейся в неравном положении. При этом также следует помнить, что, несмотря на то что суд относится к другой ветви власти, он так же, как и налоговый орган является государственным органом, финансируемым из бюджета, что на практике приводит к ещё большему неравноправию сторон. На практике это может привести к тому, что практически любая причина в зависимости от ситуации или субъекта может быть признана судом уважительной и, соответственно, срок давности восстановлен. Примеры таких случаев приведены в статье 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.

⁴³ Это утверждение основано на результатах анализа норм действующего законодательства, регулирующих вопрос приостановления сроков давности иных видов: п. 1.1 ст. 113 НК РФ, ст. ст. 202–205 ГК РФ, ст. ст. 78, 83 УК РФ, ст. ст. 4.5, 31.9 КоАП РФ.

³⁹ Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дисс. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. С. 48–49.

⁴⁰ Более жесткая и категоричная, но логичная и аргументированная позиция по аналогичному вопросу выражена в Особом мнении судьи КС РФ А.Л.Кононова к постановлению Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 НК РФ в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа».



закрепленных в ней сроков, действующих в отношении организаций и предпринимателей: налоговому органу сначала предоставляется право бесспорного, внесудебного взыскания налоговой задолженности, для чего в ст. 46–47 НК РФ установлены немалые процедурные сроки; затем, в случае их пропуска, налоговому органу предоставляется второй шанс для взыскания этой задолженности, но уже в судебном порядке, при этом данное право ограничено значительными сроками давности (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 1 ст. 115 НК РФ); в случае пропуска налоговым органом указанных выше сроков давности, налоговому органу предоставляется ещё и третий шанс – право обратиться в суд с ходатайством об их восстановлении (причём напомним – без ограничений), что при наличии предыдущих возможностей выглядит уже явно избыточным и парадоксальным;

- нормы о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности с физических лиц также не согласуются и противоречат требованиям гражданского процессуального права (из-за особенностей приказного производства, которое не предусматривает проведения судебных заседаний по делам такого рода), вследствие чего даже предлагается внесение изменений в ГПК РФ путём включения туда отдельной главы, посвященной порядку рассмотрения заявлений налоговых органов о взыскании недоимок, пеней и штрафов с налогоплательщиков – физических лиц⁴⁴;
- немаловажно, что действующие правила о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности нарушают принцип баланса публичных и частных интересов, причём опять-таки в пользу публичных интересов, поскольку действующим законодательством (ст. ст. 78–79 НК РФ) для налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков не предусмотрена аналогичная возможность восстановления сроков давности возврата излишне уплаченных или взысканных сумм налогов.

Следовательно, перечисленные проблемы, порожденные неоднократными изменения-

ми, дополнениями и новациями налогового законодательства о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности превращают сроки давности взыскания недоимки, пеней и штрафов в «резиновые» и второстепенные по отношению к внесудебным срокам взыскания, в результате чего снижается эффективность действия всего правового института давности и ставится под угрозу его смысл.

С учётом изложенного в третьем пункте настоящей статьи, можно прийти к выводу о том, что приостановление и (или) перерыв более свойственны институту давности, нежели восстановление, которое является наследием советских непроработанных изменений и рудиментом, требующим его устранения, как наносящего значительный вред всей конструкции давности. Вследствие этого считаем, что имеется настоятельная необходимость внесения в законодательство следующих изменений:

- исключить из НК РФ нормы о восстановлении сроков давности взыскания недоимки, пеней и штрафов;
- закрепить в НК РФ общие положения о приостановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности⁴⁵ с минимальным и исчерпывающим перечнем оснований⁴⁶, а также с иными необходимыми ограничениями, выработанными в теории права.

Таким образом, подводя итоги настоящего исследования, можно констатировать, что в перечисленных проблемах проявляется отсутствие концептуального подхода к правовому регулированию давности взыскания налоговой задолженности, равно как и налогово-правовой давности в целом, и, соответственно, последовательному закреплению в НК РФ всех составляющих данного правового института, выработанных и вырабатываемых в доктрине права.

В связи с этим выход в сложившейся ситуации мы видим не в механическом латании пробелов и устранении отдельных недостатков в законодательстве, попытке решения существующих проблем принятием большого количества норм, регулирующих давность взыскания налоговой задолженности, а в системном и комплексном подходе, отражающем концепцию налогово-правовой давности.

⁴⁴ Такое решение проблем предложено в статье 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. 15–17.

⁴⁵ Данные общие правила должны одновременно распространяться все сроки давности взыскания недоимок, пеней и штрафов, т.е. без изъятий и дробления на множество специальных правил по различным основаниям.

⁴⁶ В данном случае безусловным примером должны служить положения, закрепленные в ст. 202 ГК РФ, которые были давно выработаны доктриной и проверены многолетней практикой их применения.


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: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2004. – 191 с.
5. Вострикова Л.Г. Сроки осуществления защиты гражданских прав: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2000. – 159 с.
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: дисс... канд. юрид. наук. Волгоград, 1999. – 137 с.
10. Лебедева К.Ю. Исковая давность в системе гражданско-правовых сроков: Дисс. ... канд. юрид. наук. Томск, 2003. – 243 с.
11. Марченко М.Н., Дерябина Е.М. Теория государства и права. Схемы с комментариями: Учебное пособие. М.: Проспект, 2012. – 198 с.
12. Мейер Д.И. Русское гражданское право. М.: Статут, 1997. – 455 с.
13. Мшвениерадзе П.Я. Институт давности в советском уголовном праве. Тбилиси, 1967. – 256 с.
14. Орлов Д.В. Давность привлечения к уголовной ответственности по уголовному праву России: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2008. – 212 с.
15. Попова О.В. Сроки давности в Налоговом кодексе Российской Федерации // Бухгалтерский учет. 2004. № 8. С. 40–44.
16. Ринг М. П. Исковая давность в советском гражданском праве: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1952. – 18 с.
17. Рогатнева М.Е. Организационные налогово-процессуальные сроки, их основные отличия от пресекательных сроков // Финансовое право. 2012. № 12. С. 39–40.
18. Рудоквас А.Д. Приобретательная давность и давностное владение: автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2011. – 43 с.
19. Сереброва Д.А. Последствия несоблюдения налоговым органом сроков принудительного взыскания недоимки // Юрист. 2009. № 12. С. 31–36.
20. Спиридонов А.П. Процессуальные аспекты давности привлечения к уголовной ответственности: Дисс. ... канд. юрид. наук. Л., 1989. – 206 с.
21. Терещенко Т.А. Понятие исковой давности: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. – 206 с.
22. Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дисс. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. – 185 с.
23. Фаршатов И.А. Исковая давность. Законодательство: теория и практика. М.: Городец, 2004. – 192 с.
24. 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.
25. 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.
26. Чепик А.В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: дисс ... канд. юрид. наук. М., 2009. – 194 с.
27. 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

1. Alekseev S.S. Struktura sovetskogo prava. M.: Yurid. lit., 1975. – 264 s.
2. Arkhipov A.A. Sroki v nalogovom prave: monografiya. M.: Statut, 2011. – 199 s.
3. Gumechuk V.I. Srok davnosti pri privlechenii k nalogovoi otvetstvennosti // Finansovoe pravo, 2005, № 8. S. 30–32.



4. Voronoi Vadim Valer'evich. Priobretatel'naya davnost' po rossiiskomu grazhdanskomu pravu: Dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2004. – 191 s.
5. Vostrikova L.G. Sroki osushchestvleniya zashchity grazhdanskikh prav: Dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2000. – 159 s.
6. Guseva T.A. Srok davnosti vzyskaniya nalogov // Nalogovye spory: teoriya i praktika, 2007, № 12. S. 10–15.
7. Kirillova M.Ya., Krashennnikov P.V. Sroki v grazhdanskom prave. Iskovaya davnost'. M.: Statut, 2006. – 48 s.
8. Kirillova M.Ya. Iskovaya davnost'. M., 1966. – 156 s.
9. Lantukh, V.V. Iskovaya davnost' v sovremennom grazhdanskom prave Rossiiskoi Federatsii: dis... kand. jurid. nauk. Volgograd, 1999. – 137 s.
10. Lebedeva K.Yu. Iskovaya davnost' v sisteme grazhdansko-pravovykh srokov: Dis. ... kand. jurid. nauk. Tomsk, 2003. – 243 s.
11. Marchenko M.N., Deryabina E.M. Teoriya gosudarstva i prava. Skhemy s kommentariyami: Uchebnoe posobie. M.: Prospekt, 2012. – 198 s.
12. Meier D.I. Russkoe grazhdanskoe pravo. M.: Statut, 1997. – 455 s.
13. Mshvenieradze P.Ya. Institut davnosti v sovetskom ugovnom prave. Tbilisi, 1967. – 256 s.
14. Orlov D.V. Davnost' privlecheniya k ugovnoi otvetstvennosti po ugovnomu pravu Rossii: Dis... kand. jurid. nauk. M., 2008. – 212 s.
15. Popova O.V. Sroki davnosti v Nalogovom kodekse Rossiiskoi Federatsii // «Bukhgalterskii uchët». 2004. № S. 40–44.
16. Ring M. P. Iskovaya davnost' v sovetskom grazhdanskom prave: Avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. M., 1952. – 18 s.
17. Rogatneva M.E. Organizatsionnye nalogovo-protsessual'nye sroki, ikh osnovnye otlichiya ot presekatel'nykh srokov // Finansovoe pravo. 2012. № 12. S. 39–40.
18. Rudokvas A.D. Priobretatel'naya davnost' i davnostnoe vladenie: avtoreferat dis. ... kand. jurid. nauk. Sankt-Peterburg, 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. Protsessual'nye aspekty davnosti privlecheniya k ugovnoi otvetstvennosti: Dis. ... kand. jurid. nauk. L., 1989. – 206 s.
21. Tereshchenko T.A. Ponyatie iskovoi davnosti: Dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2006. – 206 s.
22. Toropkin S.A. Davnost' v rossiiskom 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.: Gorodets, 2004. – 192 s.
24. Tsindeliani I.A. Pravovoe regulirovanie vzyskaniya nedoimok po nalogam, sboram, penyam i shtrafam s nalogoplatel'shchikov – fizicheskikh lits: sovremennoe zakonodatel'stvo i pravoprimeritel'naya praktika // Finansovoe pravo, 2012, № 11, S. 16–17.
25. Tsygankov V.V. O vzyskanii s nalogoplatel'shchika nalogov i peni po istechenii sroka davnosti privlecheniya k nalogovoi otvetstvennosti // Pravo i ekonomika, 2008, № 6. S. 64–65.
26. Chepik A.V. Davnost' kak yuridicheskaya konstruktsiya: teoretiko-pravovoi 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 поступил в редакцию 22 января 2014 г.