Санкт-Петербургский государственный университет

***Брик Кирилл Игоревич***

**Выпускная квалификационная работа**

***Проблемы взаимосвязанного применения сроков***

***в налоговом праве***

Уровень образования: *Магистратура*

Направление 40.04.01 *«Юриспруденция»*

Основная образовательная программа ВМ.5528.2020

*«Налоговое право»*

**Научный руководитель**: канд. юрид. наук, доцент кафедры

Административного и

финансового права

Кустова Маргарита Валерьевна

**Рецензент**:

судья Тринадцатого арбитражного апелляционного суда

Горбачева Ольга Владимировна

Санкт-Петербург

2022

СОДЕРЖАНИЕ

Введение……………………………………………………………………………...3

Глава 1. Правовые предпосылки взаимосвязанного применения сроков

в налоговом праве……………………………………………………………………7

§ 1. Понятие и виды сроков в налоговом праве………………...………………….7

§ 2. Общая характеристика проблем согласованного применения сроков

в налоговом праве……………………………………………..……………………15

Глава 2. Отдельные проблемы взаимосвязанного применения сроков

в налоговом праве…………………………………………………………………... 24

§ 1. Проблема определения «соответствующего» периода для целей начала отсчета срока давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ…………………………….24

§ 2. Проблема взаимосвязанного применения сроков осуществления

мероприятий налогового контроля и сроков давности взыскания налоговой

задолженности……………………………………………………………………...33

§ 3. Проблемы определения применимого срока, исходя из универсальности

воли законодателя в условиях отсутствия прямой регламентации……………..44

Заключение…………………………………………………………………….……59

Список источников………………………………………………………….……...62

**ВВЕДЕНИЕ**

Актуальность исследования проблем взаимосвязанного применения сроков в налоговом праве обусловлена тем, что достаточно часто на практике возникают вопросы, связанные с согласованным применением сроков в налоговом праве, ответы на которые законодательство о налогах и сборах не даёт. Попытки судов разрешить соответствующие вопросы лишь приводят к появлению многочисленной и противоречивой судебной практики, которая не позволяет выработать единый подход при решении проблем и вопросов, возникающих при взаимосвязанном (согласованном) применении сроков в налоговом праве. В связи с этим, возникает необходимость решения существующих проблем взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве с учетом всех произошедших изменений, как в налоговом законодательстве, так и в судебной практике.

Налоги, представляя из себя обязательные, индивидуально безвозмездные платежи, взимаемые с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств, в настоящее время являются финансовым фундаментом, обеспечивающим надлежащее функционирование и развитие любого современного государства. Соответственно, оправданным представляется повышенный интерес со стороны публичного субъекта к обеспечению надлежащего функционирования существующей системы налогообложения, направленной на обеспечение защиты как частных, так и публичных интересов. При этом, не только надлежащая, но и эффективная работа указанной системы может быть обеспечена исключительно при условии чёткой временной регламентации деятельности субъектов налогового права. В связи с этим, законодатель активно имплементирует в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) сроки, которые, образуя систему сроков, позволяют обеспечить стабильность системы налогообложения.

Так, Налоговым кодексом предусмотрены сроки осуществления мероприятий налогового контроля и сроки вынесения решений по результатам проведенных налоговых проверок (гл. 14 НК РФ), сроки обжалования юрисдикционных актов нижестоящих налоговых органов и действий или бездействия должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (гл. 19 НК РФ), сроки рассмотрения и принятия решений по соответствующим жалобам (гл. 20 НК РФ), сроки исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов и сборов (ч. 2 НК РФ), а также правила исчисления указанных сроков (ст. 6.1 НК РФ). Исходя из приведённых примеров становится очевидным, что сроки представляют из себя незаменимый элемент, обеспечивающий надлежащее функционирование многих институтов налогового права, которые приводят в действие всю систему налогообложения. В отсутствие системы сроков, функционирование приведенных выше институтов либо в принципе невозможно, либо по своему характеру становится настолько длительным во времени, что утрачивает любой практический смысл.

При этом, сроки в налоговом праве, являясь универсальной гарантией защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и государства, в рамках различных правоотношений, возникающих в сфере налогообложения, могут играть совершенно разную роль. В связи с этим, возникает необходимость обеспечения взаимосвязанного (согласованного) применения указанных сроков.

Вместе с тем, взаимосвязанного (согласованного) применения сроков не всегда удаётся достичь по тем или иным причинам – будь то наличие законодательного пробела, или неправильное толкование правоприменителем положений налогового законодательства. Несмотря на то, что представленные обстоятельства не являются чем-то уникальным для российского правопорядка, их возникновение в вопросах взаимосвязанного применения сроков в налоговом праве создаёт реальную угрозу для полноценной реализации субъектами налогового права своих прав и законных интересов, в связи с чем возникает необходимость в поиске и устранении соответствующих причин.

Предметом настоящего исследования являются отдельные аспекты взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве.

Объектом настоящего исследования являются сроки в налоговом праве.

Целью настоящего исследования является поиск и разработка мер, направленных на устранение существующих проблем взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

1. Дать понятие определению «срок» в налоговом праве, а также осуществить классификацию сроков в налоговом праве с использованием различных критериев.

2. Охарактеризовать проблемы согласованного применения сроков в налоговом праве.

3. Определить, какой налоговый период должен признаваться «соответствующим» для целей начала отсчета срока давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ.

4. Изучить проблему взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков давности взыскания налоговой задолженности.

5. Исследовать проблемы определения применимого срока исходя из универсальности воли законодателя в условиях отсутствия прямой регламентации.

6. Дать рекомендации относительно решения проблем взаимосвязанного применения сроков в налоговом праве.

Для решения поставленных задач использовались основные теоретические методы научного исследования – индукция, дедукция, анализ и синтез, а также основные эмпирические методы научного исследования – сравнение и абстрагирование.

Практическая значимость работы состоит в разработке мер, направленных на устранение существующих проблем взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве. Предложенные в работе меры решения поставленных проблем, основываясь на актуальной судебной практике, позволяют эффективно решить существующие в настоящее время проблемы взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве.

Работа состоит из введения, двух глав, включающих пять параграфов, заключения и списка использованных источников.

**Глава 1. Правовые предпосылки взаимосвязанного применения сроков в налоговом праве**

**§ 1. Понятие и виды сроков в налоговом праве**

Время, являясь одним из самых наиболее распространённых свойств окружающего мира, которое сопровождает и, зачастую, организует жизнь любого индивида, представляет из себя явление, существовавшее задолго до зарождения человеческой цивилизации, которое вот уже на протяжении 2,5 тысяч лет привлекает внимание мыслителей, учёных, философов и исследователей со всего мира – начиная с философских размышлений Платона[[1]](#footnote-1) и Архимеда[[2]](#footnote-2), и заканчивая полноценными научными исследованиями А. Эйнштейна[[3]](#footnote-3) и С. Хокинга[[4]](#footnote-4).

При этом, даже несмотря на то, что время нельзя считать в полной мере изученным явлением, оно выступает активным регулятором социальных процессов, происходящих в рамках человеческого общества – жизнь и деятельность человека в социуме неразрывно связана с фактором времени. Вместе с тем, необходимо понимать, что время не является единственным регулятором общественных отношений – в качестве такого выступает и право[[5]](#footnote-5). И с учетом того, что право призвано регулировать жизнь общества в целом, то логичной является закономерность использования времени, в том числе и в процессе правового регулирования общественных отношений. Необходимость использования фактора времени для обеспечения надлежащего регулирования общественных отношений и гарантирования стабильности существующего в государстве порядка неоднократно отмечалась, в том числе, и советскими учёными. Так, воспроизводя приводимое А. В. Виссаровым определение, под временем понимается неотъемлемый элемент многогранного процесса функционирования советской политической системы, партийных, государственных и общественных органов, а также их подразделений, должностных лиц и служащих[[6]](#footnote-6).

При этом, как правильно отмечает П. М. Рабинович, правом регулируется не время как феномен сам по себе, т. к. фактор времени находится за пределами человеческого влияния, а темпоральные аспекты деятельности социума и отдельно взятого человека – длительность совершения тех или иных действий, скорость их совершения, последовательность совершения и т. д.[[7]](#footnote-7). Таким образом, посредством закрепления в нормах права определённых временных промежутков, иначе именуемых сроками, происходит правовое воздействие на субъектов права.

В настоящее время, в юридической литературе можно встретить достаточно большое количество подходов к определению понятия срок, в которых акцентируется внимание на тех или иных его аспектах. Наиболее часто воспроизводимым определением понятия «срок», и, соответственно, наиболее универсальным, на наш взгляд, является определение, даваемое Д. Н. Бахрахом. Так, по мнению автора, под сроком необходимо понимать определённый нормативным актом отрезок времени, исчисляемый по заранее установленным правилам[[8]](#footnote-8). Схожее по своему содержанию определение приводится также в работах В. В. Долинской[[9]](#footnote-9) и О. В. Кузаковой[[10]](#footnote-10). В то же время, в юридической литературе можно встретить и иные определения – В. В. Луць предлагает понимать под сроками форму существования и развития составляющих их содержание субъективных прав и обязанностей, которые заключаются в возможности или необходимости совершения их носителями каких-либо действий или воздержания от них[[11]](#footnote-11). На наш взгляд, наиболее полное определение срока, которое отражает все его основные аспекты и характеристики, является определение срока, приводимое Е.В. Белякович. Так, под сроком автор понимает определённые моменты или периоды времени, фиксируемые и измеряемые величинами физического времени и социальными явлениями, имеющие нормативное закрепление либо установленные волевыми действиями субъектов права, обладающие юридической силой и обязательностью, с которыми закон связывает совершение определенных действий или наступление юридических последствий в целях регулирования правоотношений и обеспечения ритмизации правового процесса[[12]](#footnote-12).

Основываясь на указанных определениях, представляется необходимым выделить свойства, характерные для сроков в праве. Во-первых, сроки, будучи конкретной формой восприятия времени, представляют из себя последовательность сменяющих друг друга моментов, обладающих определённой продолжительностью. Во-вторых, сроки, в отличие от постоянно текущего потока времени, носят формализованный характер – большинство сроков в праве могут быть восстановлены, прерваны или приостановлены. В-третьих, сроки выступают в качестве правовой гарантии своевременной реализации субъектами права своих прав и исполнения ими своих обязанностей.

Как и любое явление в праве, сроки обладают своей собственной правовой природой. Вместе с тем, в юридическом сообществе нет единого мнения относительно того, какой правовой природой обладают сроки в праве. Так, в настоящее время, наиболее распространённой является точка зрения, в соответствии с которой сроки необходимо относить к юридическим фактам. В то же время, единого мнения относительно того, к каким именно юридическим фактам должны быть отнесены сроки, также нет. Например, Е. А. Суханов, определяя место сроков в системе юридических фактов, склонен относить их к категории относительных событий[[13]](#footnote-13). В свою очередь, В. П. Грибанов придерживается мнения, что в системе юридических фактов сроки занимают отдельное место, наряду с юридическими событиями и действиями, представляя по своему характеру нечто среднее между ними[[14]](#footnote-14). В то же время, В. В. Ярков отмечает, что сроки не являются самостоятельными юридическими фактами, действуют не изолированно, а всегда входят в качестве юридических фактов в конкретные фактические составы, вызывая тем самым правовые последствия[[15]](#footnote-15).

Как уже было сказано ранее, в настоящее время в юридическом сообществе нет единого мнения относительно правовой природы сроков в праве. Вместе с тем, никем не отрицается значимость роли, которую играют сроки как для каждой отрасли права в отдельности, так и для всего права в целом. Помимо всего прочего, сроки также играют достаточно важную роль при регулировании общественных отношений, возникающих в сфере налогообложения.

Как отмечает А. А. Архипов, под сроком в налоговом праве необходимо понимать устанавливаемый законом либо налоговым (таможенным) органом период времени, исчисляемый годами, кварталами, месяцами или днями, либо момент во времени, определяемый календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, предназначенный для своевременной реализации субъектами налоговых правоотношений прав и исполнения обязанностей, влекущий в случае его пропуска юридически значимые последствия[[16]](#footnote-16). Система сроков в налоговом праве представляет из себя сквозной элемент, который, будучи интегрированным в соответствующие институты налогового права, обеспечивает их надлежащее функционирование. Так, например, Налоговым кодексом устанавливаются сроки осуществления мероприятий налогового контроля (гл. 14 НК РФ), сроки возврата излишне взысканных и излишне уплаченных сумм налога (ст. 78–79 НК РФ), сроки обжалования налогоплательщиком юрисдикционных актов нижестоящих налоговых органов и сроки принятия решений по соответствующим жалобам (гл. 19–20 НК РФ) и т. д.

Как и во всех иных отраслях права, сроки в налоговом праве, в зависимости от выбранного критерия, могут быть классифицированы тем или иным образом. Одной из наиболее распространённых является классификации в зависимости от правовой природы сроков в налоговом праве. Отталкиваясь от указанного критерия, в налоговом праве могут быть выделены организационные и материальные сроки. Под организационными сроками, как правильно указывает С. Шаповалов[[17]](#footnote-17), необходимо понимать сроки, нарушение которых само по себе не влечет негативных последствий для субъектов налогового права. Стоит отметить, что в юридической литературе высказываются сомнения относительно необходимости существования организационных сроков в налоговом праве. Так, Д. В. Тютин указывает, что организационных сроков в публичных отраслях права, налоговом праве в том числе, быть не должно, т. к. их существование больше дезорганизует деятельность правоприменителей, нежели чем выстраивает её и придаёт ей правовую определённость[[18]](#footnote-18). Схожего мнения придерживается и А. Ю. Васильев, указывая, что организационные сроки могут иметь место исключительно во внутриведомственных и локальных актах[[19]](#footnote-19). Что касается материальных сроков, то под ними следует понимать сроки, определяющие объем и границы существования правоотношения либо отдельных прав и обязанностей в рамках данных отношений[[20]](#footnote-20), нарушение или пропуск которых приводят к прекращению правоотношения или утрате возможности реализации права. Как это видно из приведенной классификации, главное различие между организационными и материальными сроками пролегает в характере последствий, наступающих при нарушении или пропуске тех или иных сроков. Соответствующее различие имеет иное название – свойство пресекательности. Таким образом, можно также утверждать, что организационные и материальные сроки отличаются между собой наличием или отсутствием свойства пресекательности. Так, материальные сроки являются пресекательными, а организационные – нет. Как отмечает М. А. Гурвич, пресекательный срок твердо и неизменно определяет крайнюю черту существования субъективного права во времени[[21]](#footnote-21). Соглашаясь с указанной позицией, Д. В. Тютин также отмечает, что обычно в налоговом праве в качестве пресекательного, рассматривается срок, если непосредственно в НК РФ по отношению к нему использованы термины «не может превышать», «запрещено» и т. д.[[22]](#footnote-22). Руководствуясь таким подходом, в качестве пресекательных в налоговом праве необходимо рассматривать срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 113 НК РФ), сроки давности взыскания сумм налогов, сборов, страховых взносов и пеней (ст.ст. 46–48 НК РФ), а также срок давности взыскания штрафов (ст. 115 НК РФ).

Говоря о материальных и организационных сроках, и, соответственно, о сроках пресекательных и непресекательных, также необходимо упомянуть такое свойство сроков, как возможность их продления, восстановления и приостановления. В настоящее время, в юридической литературе можно встретить мнение, что организационные сроки в налоговом праве обладают особенностью по отношению к срокам материальным, которая выражается в возможности восстановления, продления и приостановления организационных сроков[[23]](#footnote-23). Вместе с тем, соответствующее утверждение нельзя признать верным – материальные сроки, установленные п. 3 ст. 46 НК РФ, п. 1 ст. 47 НК РФ, ст. 48 НК РФ, 115 НК РФ могут быть восстановлены судом, в то время как срок, установленный ст. 113 НК РФ, может быть приостановлен.

Анализ юридической литературы показывает, что представленная классификация достаточно часто выступает в качестве фундамента для построения вариаций приведенной выше классификации. Так, необходимо обратить внимание на классификацию, приводимую Д. Н. Бахрахом. По мнению автора, сроки в административном праве по их юридическому значению могут быть подразделены на процессуальные, давностные и принудительного воздействий. Под процессуальными сроками Д. Н. Бахрах понимает отрезки времени, в рамках которых уполномоченные органы и должностные лица обязаны осуществить определенное процессуальное действие. Как и в приведенной ранее классификации, автор отмечает, что нарушение или пропуск процессуальных сроков не влечёт прекращения производства по делу. В противовес процессуальным срокам Д. Н. Бахрах приводит давностные сроки и отмечает такое их свойство, как пресекательность. В свою очередь, сроки принудительного воздействия определяют время осуществления отдельных мер административного принуждения. Аналогичную классификацию приводит и И. В. Панова[[24]](#footnote-24).

Что касается непосредственно налогового права, то стоит обратить внимание на классификацию сроков, приводимую А. А. Архиповым, которая также фактически строится на критерии деления сроков по их правовой природе на материальные и организационные. Особенностью классификации, приводимой автором, является деление организационных сроков на сроки процедурные и процессуальные, что может быть объяснено приверженностью автора к узкому пониманию налогового процесса. Таким образом, А. А. Архиповым выделяются процессуальные и процедурные сроки, как дальнейшая классификация организационных сроков, а также давностные сроки. В соответствии с приведенной классификацией, к процедурным срокам автор относит сроки уплаты налогов, сборов, штрафов и пени, сроки возврата излишне взысканных и излишне уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов (ст. 78–79 НК РФ), сроки постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц, сроки представления субъектами налоговых правоотношений информации, в том числе сведений, связанных с учетом налогоплательщика, сроки, вытекающие из обеспечительных правоотношений, а также сроки осуществления мероприятий налогового контроля (гл. 14 НК РФ). К процессуальным срокам, в свою очередь, следует отнести сроки вынесения и вступления в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также другие связанные с ними сроки (ст. 101 НК РФ, ст. 101.2-101.4 НК РФ), сроки обжалования юрисдикционных актов в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу (ст. 139 НК РФ), сроки рассмотрения соответствующих жалоб вышестоящими налоговыми органами или вышестоящими должностными лицами (ст. 140 НК РФ). К давностным (материальным) срокам, как это уже было приведено выше, отнесены сроки давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также сроки давности взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в судебном порядке (сроки давности взыскания налоговой задолженности). Аналогичным образом производит классификацию сроков и М. Е. Мардасова[[25]](#footnote-25). Вместе с тем, необходимо обратить внимание, что автор противопоставляет сроки организационные и сроки пресекательные, что, на наш взгляд, не является совсем верным. Ранее уже было указано, что пресекательность выступает в качестве неотъемлемой характеристики материальных сроков. Соответственно, более логичным представляется противопоставление в рамках предлагаемой М. Е. Мардасовой классификации материальных и организационных сроков.

При этом, необходимо обратить внимание, что приведённая выше классификация, а также её вариации не является единственной в своём роде – могут быть разработаны и иные критерии, и, соответственно, другие классификации. Так, С. Г. Новикова, руководствуясь положениями ст. 6.1. НК РФ, обращает внимание на возможность классификации сроков в налоговом праве по способу их обозначения в налоговом законодательстве. Руководствуясь этим критерием, могут быть выделены сроки, определяемые календарной датой (например, срок подачи декларации, установленный п. 1 ст. 346.23 НК РФ), сроки, определяемые указанием на событие или действие (например, срок, в течение которого заказное письмо считается полученным, предусмотренный п. 6.1. ст. 101 НК РФ), а также сроки, определяемые конкретным периодом времени (например, срок, регламентирующий порядок направления требования об уплате налога, предусмотренный абз. 4 п. 4 ст. 69 НК РФ)[[26]](#footnote-26).

Исходя из приведенных выше сведений следует вывод, что система сроков в налоговом праве распространяет своё регулятивное воздействие на многие институты налогового права, что делает её сквозным элементом всей системы налогового права. В связи с этим, возникает необходимость обеспечить взаимосвязанное (согласованное) применение сроков в налоговом праве. Вместе с тем, соответствующего порядка применения сроков не всегда удаётся добиться ввиду тех или иных обстоятельств.

**§ 2. Общая характеристика проблем согласованного применения**

**сроков в налоговом праве**

Как на это было указано выше, проблемы взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве могут быть обусловлены рядом причин. Анализ судебной практики последних лет показывает, что в настоящее время таких причин несколько – недостаточная чёткость положений налогового законодательства, определяющих правила исчисления того или иного срока, некорректное толкование нижестоящими судами правовых позиций высших судебных инстанций и отдельных положений Налогового кодекса в части согласованного применения тех или иных сроков, а также наличие законодательных пробелов, устранение которых с использованием неподходящих средств приводит к появлению проблем взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве.

Основываясь на представленных причинах, по результатам анализа судебной практики были выявлены следующие проблемы взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве:

1) Проблема определения «соответствующего» периода для целей начала отсчета срока давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ;

2) Проблема взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков давности взыскания налоговой задолженности;

3) Проблемы определения применимого срока исходя из универсальности воли законодателя в условиях отсутствия прямой регламентации, а именно: 3.1) проблема определения применимого срока для отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке ведомственного контроля и 3.2) проблема определения момента, с которым связывается начало исчисления срока давности взыскания сумм налога. Далее будет дана краткая характеристика каждой из представленных проблем взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве.

Начиная с проблемы определения «соответствующего» периода для целей начала отсчета срока давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ, необходимо отметить, что соответствующая проблема, как показывает анализ судебной практики, возникает в связи с существованием правовой неопределённости в вопросах исчисления срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. В частности, речь идёт об исчислении срока давности привлечения к ответственности в случае совершения предусмотренного ст. 122 НК РФ правонарушения, что, с одной стороны, может быть обусловлено неоднозначной формулировкой, содержащейся в абз. 3 п. 1 ст. 113 НК РФ, и, с другой стороны, двусмысленной формулировкой самой ст. 122 НК РФ. Так, в абз. 3 п. 1 ст. 113 НК РФ законодателем не даётся никаких уточнений относительно того, что следует понимать под «соответствующим» налоговым периодом, и если при обращении к ст. 120, 129.3 и 129.5 НК РФ можно однозначно определить, о каком налоговом периоде идёт речь, то со ст. 122 НК РФ ситуация обстоит совершенно иным образом.

Так, как следует из п. 1 ст. 122 НК РФ, лицо подлежит привлечению к ответственности в случае неуплаты или неполной уплаты сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий. С одной стороны, в ст. 122 НК РФ указывается на ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога, которая производится в рамках налогового периода, следующего за отчетным. С другой же стороны, соответствующая неуплата, как следует из п. 1 соответствующей статьи, возникает в результате, в том числе, занижения налоговой базы, неправильного исчисления налога или других неправомерных действий, которые могут иметь место и в течение отчетного налогового периода.

Отсутствие надлежащих разъяснений со стороны законодателя в части понятия «соответствующий налоговый период» в ст. 113 НК РФ, в совокупности с двусмысленной формулировкой ст. 122 НК РФ, привели к появлению двух совершенно разных подходов в судебной практике относительно порядка исчисления срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ. Так, одни суды исходят из того, что под соответствующим налоговым периодом в контексте ст. 122 НК РФ понимается тот налоговый период, за который необходимо произвести уплату налога (иными словами – отчетный период), и именно с его окончанием связано начало исчисления срока давности привлечения к ответственности (далее – первый подход)[[27]](#footnote-27). Другие же суды истолковывают «соответствующий» налоговый период как тот, в котором необходимо произвести уплату налога за предыдущий налоговый период, и связывают исчисление срока давности привлечения к ответственности именно с моментом окончания периода, в котором производится непосредственно уплата налога (далее – второй подход)[[28]](#footnote-28).

При этом сама возможность параллельного применения двух совершенно разных по своему содержанию подходов к исчислению срока давности привлечения к ответственности является недопустимой, т. к. приводит к появлению ситуации, когда порядок функционирования объективно существующей системы взаимосвязанных в налоговом праве сроков будет кардинальным образом меняться в зависимости от субъективного мнения судьи относительно понятия «соответствующий налоговый период», что не может не сказаться на уровне защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. В связи с этим, с целью соблюдения важных для налогового права конституционно-правовых принципов правовой определенности[[29]](#footnote-29) и соблюдения баланса частных и публичных интересов[[30]](#footnote-30), одновременно может быть использован только один из представленных двух подходов.

Переходя к исследованию проблемы взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков давности взыскания налоговой задолженности, необходимо отметить, что она вызвана к жизни появлением нового толкования налоговыми органами и арбитражными судами положений, предусмотренных п. 31 ПП ВАС РФ № 57. Так, на практике всё чаще можно столкнуться с иной интерпретацией положений НК РФ и правовой позиции ВАС РФ, в соответствии с которой налоговые органы, нивелируя подход Высшего арбитражного суда, а также буквально воспринимая содержание норм гл. 14 НК РФ и п. 31 ПП ВАС РФ № 57, делают вывод, что срок на направление требования об уплате налога по результатам налоговой проверки (п. 2 ст. 70 НК РФ), а также следующие за этим сроком сроки на принятие решения о взыскании сумм налога, сбора, страховых взносов, пеней и штрафа (п. 3 ст. 46 НК РФ, п. 1 ст. 47 НК РФ, п. 2 ст. 48 НК РФ) должны отсчитываться не с момента, когда решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки должно было вступить в силу по нормам НК РФ, а с момента, когда оно фактически вступило в силу, пусть и с существенным нарушением сроков. Следование данному подходу впервые было зафиксировано в решении Десятого арбитражного апелляционного суда от 26 апреля 2018 года по делу № А41-86658/17[[31]](#footnote-31). Впоследствии данная позиция неоднократно воспроизводилась арбитражными судами при рассмотрении аналогичных споров[[32]](#footnote-32) и дополнялась ими[[33]](#footnote-33). Вместе с тем, представляется, что толкование, даваемое налоговыми органами и арбитражными судами, не только вступает в противоречие с подходом, выработанным ВАС РФ, но также и нарушает такие конституционно-правовые принципы налогового права, как принцип недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля[[34]](#footnote-34), принцип правовой определенности[[35]](#footnote-35) и принцип добросовестности осуществления налогового администрирования[[36]](#footnote-36), в связи с чем нуждается в скорейшем устранении.

Что касается проблемы определения применимого срока для отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке ведомственного контроля, то она впервые получила своё развитие в рамках Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 31 октября 2017 года № 305-КГ17-5672 по делу № А40-101850/2016[[37]](#footnote-37). Как это следует из фактических обстоятельств дела, налогоплательщик обратился в Верховный суд с целью оспорить выработанный арбитражными судами подход к пониманию п. 3 ст. 31 НК РФ, в соответствии с которым вышестоящий налоговый орган вправе осуществлять контроль над нижестоящими налоговыми органами не только в рамках проведения контрольных налоговых мероприятий, предусмотренных НК РФ (в виде выездных (повторных выездных) налоговых проверок, когда проверке подвергается и налогоплательщик и полнота мероприятий налогового контроля, осуществленных налоговым органом), но и в порядке подчиненности в рамках контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов (когда оценивается только законность решения налогового органа без участия налогоплательщика). Вместе с тем, Верховный суд также занял оспариваемую налогоплательщиком позицию, при этом добавив, что возможность реализации вышестоящими налоговыми органами данного полномочия должна иметь определённые временные рамки. В связи с этим, с опорой на положения п. 4 и 10 ст. 89 НК РФ, которые регламентируют порядок проведения повторной выездной налоговой проверки, а также на положения пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, п. 23 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 12 мая 2016 года № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства»[[38]](#footnote-38), Верховный суд пришёл к выводу, что реализация налоговыми органами полномочий, предусмотренных п. 3 ст. 31 НК РФ, возможна в пределах срока, предусмотренного для проведения мероприятий налогового контроля, а именно в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода.

Соответствующий подход достаточно быстро был воспринят в практике нижестоящих судов[[39]](#footnote-39). Однако, по нашему мнению, соответствующая позиция ВС РФ вполне обоснованно может быть подвергнута критике, как в части реализации налоговыми органами подобных полномочий основываясь на п. 3 ст. 31 НК РФ, так и в части применения сроков, используемых в отношениях по осуществлению мероприятий налогового контроля.

Наконец, относительно проблемы определения срока, с которым связывается начало исчисления срока давности взыскания сумм налога, необходимо обратить внимание на Постановление Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 года № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова» (далее – Постановление № 9-П), в рамках которого Конституционный суд рассмотрел возможность использования гражданско-правового института неосновательного обогащения как инструмента для возврата в бюджетную систему денежных средств, которые были по ошибке предоставлены налогоплательщикам в связи с предоставлением им имущественного налогового вычета.

Потребность устранения соответствующего законодательного пробела с использованием средств, свойственным другим отраслям права, в частности, гражданскому праву, обусловлена тем, что Налоговым кодексом не предусмотрено каких-либо специальных правил, регулирующих поведение участников налоговых правоотношений в случае перечисления налогоплательщику сумм налога в связи с ошибочным предоставлением имущественного налогового вычета, а использование уже существующих в рамках налогового законодательства средств, например, камеральных и выездных налоговых проверок, объективно затруднено. В связи с этим, указывая, что налоговые обязательства производны от деятельности в экономической сфере, и, соответственно, нормы налогового законодательства находятся в объективной взаимосвязи с нормами гражданского права, а также проводя очевидные параллели между ситуацией получения налогоплательщиком сумм налога в отсутствие для этого законных оснований с ситуацией получения неосновательного обогащения в гражданско-правовом смысле, Конституционный суд, приходит к выводу о возможности применения гражданско-правового института неосновательного обогащения в ситуации возврата налогоплательщику сумм налога в связи с ошибочным предоставлением имущественного налогового вычета. При этом Конституционный суд обращает особое внимание, что использование соответствующего частноправового инструмента невозможно без учёта публично-правовой специфики налоговых правоотношений. В частности, его использование обязательно должно соотноситься с особенностями налоговых отношений, обеспечивать баланс конституционно защищаемых ценностей, публичных и частных интересов на основе вытекающих из принципов справедливости и юридического равенства критериев разумности и соразмерности. Руководствуясь соответствующими требованиями, Конституционный суд устанавливает специальные правила исчисления срока исковой давности для обращения в суд с требованием о взыскании ошибочно выплаченного имущественного налогового вычета в качестве неосновательного обогащения. В случае, если получение налогоплательщиком имущественного налогового вычета было обусловлено ошибкой, допущенной самим налоговым органом, то последний вправе обратиться в суд с исковым заявлением в течение трёх лет с момента вынесения соответствующего решения (в случае, если предоставление суммы вычета производилось в течение нескольких налоговых периодов, – с момента принятия первого решения о предоставлении вычета); в случае же, если получение имущественного налогового вычета было обусловлено противоправными действиями налогоплательщика, то налоговый орган вправе обратиться в суд с требованием о взыскании неосновательного обогащения в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления соответствующего налогового вычета. Предлагаемый Конституционным судом способ устранения законодательного пробела достаточно быстро получил одобрение со стороны судов. Наглядным тому примером являются многочисленные судебные решения, в которых дословно приводится аргументация, используемая Конституционным судом. Вместе с тем, выработанный Конституционным судом подход не лишён недостатков, и при его использовании возникают вопросы, которые должны быть разрешены для обеспечения надлежащего порядка взаимосвязанного (согласованного) применения сроков в налоговом праве.

Далее, в рамках гл. 2 настоящей исследовательской работы будут рассмотрены соответствующие проблемы, а также пути их решения.

**Глава 2. Отдельные проблемы взаимосвязанного применения сроков в налоговом праве**

**§ 1.** **Проблема** **определения «соответствующего» периода для целей начала отсчета срока давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ**

Как это неоднократно отмечалось в юридической литературе и в судебной практике, срок давности привлечения к ответственности, установленный ст. 113 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Налоговый кодекс), служит налогоплательщику гарантией своевременного привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Соответствующий срок, как указывает К. А. Сасов, предназначен для того, чтобы усилить воспитательное воздействие наказания и исключить возможность наказания за деяния, которые хотя и были противоправными в момент их совершения, но к моменту наказания утратили свою актуальность, а само наказание прекратило воспитательное воздействие[[40]](#footnote-40). Аналогичной позиции придерживается и ряд других авторов[[41]](#footnote-41), а также правоприменительная практика – как отечественная[[42]](#footnote-42), так и зарубежная[[43]](#footnote-43).

В соответствии с положениями п. 1 ст. 113 НК РФ, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности). Таким образом, начало течения срока давности привлечения к ответственности связано либо со днём совершения налогового правонарушения, либо с налоговым (расчетным) периодом, в течение которого было совершено указанное правонарушение. Детализация порядка взаимосвязанного применения соответствующих сроков дана в абз. 2 и 3 п. 1 ст. 113 НК РФ. Так, согласно абз. 2 п. 1 ст. 113 НК РФ, исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ. Соответственно, в отношении четырех оставшихся составов применяются правила абз. 3 п. 1 ст. 113 НК РФ, в соответствии с которыми срок давности начинает исчисляться со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода. Важность установленных абз. 2 и 3 п. 1 ст. 113 НК РФ правил исчисления срока давности привлечения к ответственности невозможно переоценить – надлежащее исчисление срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения гарантирует надлежащее функционирование института налоговой ответственности. В связи с этим, корректная, однозначная и непротиворечивая регламентация норм, устанавливающих порядок исчисления сроков давности привлечения к ответственности, а также норм, устанавливающих ответственность за совершение того или иного правонарушения, является приоритетной задачей для законодателя.

Как уже было указано ранее, проблема определения «соответствующего» периода для целей начала отсчета срока давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ возникает в связи неоднозначной формулировкой абз. 3 п. 1 ст. 113 НК РФ, а также в связи с двусмысленной формулировкой ст. 122 НК РФ, что приводит к появлению на практике двух подходов к исчислению срока давности привлечения к ответственности за совершение правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ. В соответствии с первым подходом, суды исходят из необходимости исчисления срока с момента окончания отчетного периода. Наглядно соответствующая трактовка может быть проиллюстрировано следующим образом: «Срок давности привлечения к ответственности в порядке ст. 122 НК РФ за неуплату суммы налога на прибыль за 2021 год начнёт течь 1 января 2022 года и истечёт к 1 января 2025 года». Что касается второго подхода, то при его использовании судебная практика исходит из необходимости исчисления срока давности привлечения к ответственности с момента окончания периода, следующего за отчетным. Наглядно соответствующая трактовка может быть изображена следующим образом: «Срок давности привлечения к ответственности в порядке ст. 122 НК РФ за неуплату суммы налога на прибыль за 2021 год начнёт течь 1 января 2023 года и истечёт к 1 января 2026 года». При этом, сама ситуация существования двух способов исчисления срока в контексте привлечения к ответственности за совершение правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, является недопустимой, в связи с чем возникает необходимость избрания лишь одного подхода.

В настоящее время, в судебной практике используется исключительно второй подход, который получил широкое распространение после его актуализации Высшим Арбитражным Судом (далее – ВАС РФ) в рамках Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – ПП ВАС РФ № 57)[[44]](#footnote-44). Вместе с тем, представляется, что использование указанного подхода сопряжено с рядом недостатков, которые существенным образом влияют на поддержание баланса частных и публичных интересов[[45]](#footnote-45), а также на степень правовой определённости в налоговых отношениях, в связи с чем возникает необходимость использования первого подхода, который, хотя и не лишён недостатков, однако позволяет обеспечить, в сравнении со вторым подходом, гораздо больший уровень защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, а также соблюдения приведенных выше принципов налогового права.

Во-первых, второй подход, как следует из п. 15 ПП ВАС РФ 57, затрагивает вопросы исчисления срока давности привлечения к ответственности лишь в отношении ст. 122 НК РФ, но не ст. 120 НК РФ. При этом, высшими судебными инстанциями неоднократно отмечалась особая связь между составами, предусмотренными ст. 120 и 122 НК РФ. Так, Конституционный Суд Российской Федерации (далее – Конституционный суд, КС РФ) в своем Определении от 18 января 2001 г. № 6-О[[46]](#footnote-46) обратил внимание, что составы правонарушений, предусмотренных п. 1 и 3 ст. 120 НК РФ и п. 1 ст. 122 НК РФ не имеют четкого разграничения: в п. 1 ст. 122 НК РФ под неуплатой или неполной уплатой суммы налога в результате не только занижения налоговой базы, но и «иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия)» прежде всего имеется в виду занижение или сокрытие доходов, сокрытие объектов налогообложения, отсутствие учета доходов, расходов и объектов налогообложения, т.е. нарушение правил учета доходов и расходов и налогооблагаемой базы, ответственность за которое установлена п. 1 и 3 ст. 120 НК РФ, и основным квалифицирующим признаком правонарушения обе нормы называют занижение налогооблагаемой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату налога. Таким образом, в результате нарушения правил учета доходов и расходов и налогооблагаемой базы лицо может быть привлечено к ответственности как в порядке п. 1 и 3 ст. 120 НК РФ, так и в порядке п. 1 ст. 122 НК РФ. При этом, если обратиться к содержанию понятия «грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения», установленном в ст. 120 НК РФ, можно однозначно установить, что речь о соответствующем деянии идёт как о совершаемом в течение отчетного периода – так, под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений. Представляется, что выявленное обстоятельство позволяет установить направленность воли законодателя на использование (при установлении порядка исчисления срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ) именно отчетного периода, в течение которого происходит формирование налоговой базы, а не налогового периода, в течение которого осуществляется уплата налога за предыдущий, как сейчас считает арбитражная практика. В поддержку данной логики говорит и то обстоятельство, что законодателем вводится единое специальное правило исчисления срока давности привлечения к ответственности как в отношении ст. 120 НК РФ, так и в отношении ст. 122 НК РФ.

Во-вторых, представляется, что в рамках второго подхода при применении ст. 122 НК РФ и исчисления срока давности привлечения к ответственности, арбитражные суды акцентируют внимание исключительно на неуплате или неполной уплате налога, что не является верным и приводит к искажению подлинного содержания ст. 122 НК РФ. При анализе соответствующей статьи следует однозначный вывод, что ответственность наступает именно за неправомерные действия, в результате совершения которых налог не уплачивается или уплачивается не полностью. Так, например, в случае, если налогоплательщик подал налоговую декларацию с правильно исчисленной суммой налога, но вовремя не уплатил соответствующую сумму – он не будет подлежать привлечению к ответственности в порядке ст. 122 НК РФ именно по той причине, что с его стороны не было каких-либо противоправных действий, которые повлекли неуплату или неполную уплату налога (п. 19 ПП ВАС РФ № 57). В подтверждение соответствующих рассуждений, считаем необходимым также сослаться на письмо УФНС по г. Москве от 25 октября 2010 года № ТМ-30-25/11272[[47]](#footnote-47). Так, в письме указывается, что срок давности привлечения к ответственности (ст. 113 НК РФ) применяется в отношении привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а не в отношении исполнения обязанностей налогоплательщика, к которым положениями п. 1 ст. 23 НК РФ отнесена в том числе обязанность уплачивать законно установленные налоги.

В-третьих, использование второго подхода приводит к нарушению взаимосвязанного (согласованного) применения сроков давности привлечения к ответственности за совершение правонарушения, предусмотренного ст. 113 НК РФ и срока проведения камеральной налоговой проверки, предусмотренного ст. 88 НК РФ. Так, беря в качестве примера срок уплаты налога на прибыль организаций за 2021 год, как это уже было указано ранее, срок давности привлечения к ответственности начнёт течь с 1 января 2023 года. При этом, как следует из содержания п. 4 ст. 289 НК РФ, налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Применительно к описанной выше ситуации, налогоплательщик обязан предоставить налоговую декларацию до 28 марта 2022 года включительно. При этом, в соответствии с п. 2 ст. 88 НК РФ, камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. Соответственно, при использовании второго подхода, срок давности привлечения к ответственности начинает исчисляться уже после того, как была проведена камеральная налоговая проверка. С учетом того, что по итогам проведения камеральной налоговой проверки и вынесения решения о привлечении к ответственности осуществляется дальнейшее обращение к процедурам принудительного взыскания налоговой задолженности (ст. 46-48 НК РФ), может сложиться ситуация, когда налоговым органом будет фактически утрачена возможность привлечения лица к ответственности в связи с истечением срока давности взыскания штрафа, что не может являться правильным.

Наконец, в-четвертых, при использовании второго подхода срок давности привлечения к ответственности начинает исчисляться значительно позже истечения срока на добровольное исполнение налогоплательщиком своей обязанности, т. е. создаётся ситуация, когда правонарушение уже было совершено, а срок давности ещё не начал течь. Так, беря в качестве примера срок уплаты налога на прибыль организаций за 2021 год, при использовании второго подхода, к общему трехгодичному сроку давности привлечения к ответственности, установленному ст. 113 НК РФ, «прибавляется» срок, приходящийся на период с 29 марта 2022 года по 1 января 2023 года, что означает фактическое продление срока давности привлечения к ответственности почти на год. При этом, по мнению некоторых исследователей, в частности, А. В. Брызгалина, соответствующий период продления срока давности привлечения к ответственности потенциально может быть использован налоговыми органами как дополнительное время для привлечения налогоплательщиков к ответственности за совершение налогового правонарушения. Так, автор, при анализе правовой позиции ВАС РФ, представленной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 года № 4134/11 по делу № А33-20240/2009, отмечает, что в отсутствие прямого запрета со стороны ВАС РФ, у налоговых органов может возникнуть желание использовать соответствующий временной промежуток для осуществления мероприятий налогового контроля и, соответственно, для привлечения налогоплательщика к ответственности, что, в свою очередь будет означать продление срока давности, установленного ст. 113 НК РФ[[48]](#footnote-48).

Безусловно, в настоящее время в арбитражной практике не было зафиксировано случаев использования налоговыми органами соответствующего временного промежутка в качестве инструмента для продления срока давности привлечения к ответственности. Вместе с тем, даже в отсутствие подобной практики со стороны налоговых органов, представленные выше опасения не являются безосновательными. Так, достаточно известны случаи, когда налоговые органы, в отсутствие четкого законодательного урегулирования того или иного вопроса, в совокупности с отсутствием прямого запрета со стороны высших судебных инстанций, а также профильных ведомств, достаточно либерально подходили к реализации своих функций, и осуществляли деятельность в порядке, прямо не закрепленном НК РФ[[49]](#footnote-49). Кроме того, отсутствие подобной практики со стороны налоговых органов ещё не означает, что подобная проблема не может возникнуть в дальнейшем – на примере п. 31 ПП ВАС РФ № 57, о котором речь пойдёт далее, можно с легкостью убедиться, что толкование, как закона, так и правовых позиций высших судебных инстанций может в любой момент измениться, и не всегда в положительную для налогоплательщика сторону.

Приведенные выше недостатки второго подхода, как это уже отмечалось ранее, существенным образом воздействуют на надлежащую защиту прав и законных интересов налогоплательщиков, а также достаточно сильно влияют на нормальный порядок осуществления налогоплательщиками своей хозяйственной деятельности. Последствий, сопряженных с применением второго подхода, как это представляется, можно избежать при использовании первого подхода. Как и второй подход, он сопровождается некоторыми нюансами его использования, однако, на наш взгляд, нивелировать их гораздо проще, чем при использовании второго подхода.

Так, при использовании первого подхода наблюдается возникновение одной из проблем, которая также возникала и при использовании второго подхода – момент начала исчисления срока давности привлечения к ответственности находится на определённом отдалении от момента истечения срока на добровольное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога. Вместе с тем, если в случае со вторым подходом срок, предусмотренный ст. 113 НК РФ, начинал течь позже момента истечения срока исполнения обязанности по уплате налога, то при использовании первого подхода соответствующий срок начинает исчисляться раньше, чем истечет срок на уплату налога, т.е. когда у налогоплательщика ещё есть непросроченная возможность на добровольное исполнение своей налоговой обязанности. Так, если не позднее 28 марта 2022 года налогоплательщик обязан уплатить налог на прибыль организаций за 2021 год, то при использовании первого подхода возникает временной промежуток с 1 января 2022 года по 28 марта 2022 года включительно, когда у налогоплательщика ещё не просрочена обязанность по уплате налога, а срок давности привлечения к ответственности уже течёт. Безусловно, использование данного подхода изменяет гарантированный законодателем 3-годичный срок давности привлечения к ответственности в меньшую сторону, что в свою очередь означает меньше времени для осуществления мероприятий налогового контроля, вынесения решения, и, соответственно, привлечения налогоплательщика к ответственности. С учетом той нагрузки, которая ложится на плечи ФНС как по причине большого количества налогоплательщиков, так и объёмов хозяйственной деятельности, осуществляемой последними, указанный выше недостаток первого подхода не может быть проигнорирован. Однако, по нашему мнению, с учетом общей длительности срока, установленного ст. 113 НК РФ, столь незначительное его уменьшение, как представлено в примере выше, не может привести к значительному нарушению существующего баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях, и каким-либо образом, с учетом постепенной цифровизации процедур осуществления мероприятий налогового контроля, повлиять на возможность налогового органа привлечь налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, тем самым достигая цели частной превенции и обеспечивая надлежащее исполнение налогоплательщиками своей обязанности по уплате налога.

Основываясь на вышесказанном, необходимо подвести итоги. Использование, как первого, так и второго подхода сопряжено с внесением изменений в существующий баланс частных и публичных интересов. Вместе с тем, в рамках действующего правопорядка возможно использование только одного из представленных подходов, «идеального» решения, которое могло бы полностью удовлетворить интересы как одной, так и другой стороны, в настоящий момент не существует. В связи с этим, представляется обязательным использовать тот подход, который в меньшей степени допускает нарушение соответствующего баланса. Из анализа представленных выше обстоятельств, с учетом того, что принятый на практике подход, согласно которому под «соответствующим» налоговым периодом должен признаваться период, в котором подлежит уплате налог, не принимает во внимание, в том числе сроки проведения мероприятий камерального контроля в отношении налогоплательщика, на наш взгляд, использование именно первого подхода позволяет обеспечить наименьшее отклонение от соблюдения принципа баланса частных и публичных интересов, и именно он должен использоваться при толковании положений ст. 113 и 122 НК РФ, и, соответственно, исчислении срока давности привлечения к ответственности за совершение правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ.

**§ 2.** **Проблема взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков давности взыскания**

**налоговой задолженности**

Налоговый контроль, представляя собой форму деятельности налоговых органов и должностных лиц, направленную на получение достоверных сведений о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов, проверку законности операций и действий, совершаемых налогоплательщиками, а также выявление фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, является одной из ключевых функций налогового администрирования, обеспечивающих надлежащее функционирование всей системы налогообложения. С целью осуществления данной функции, законодатель наделяет налоговые органы правом осуществлять мероприятия налогового контроля, исчерпывающий перечень которых установлен гл. 14 НК РФ[[50]](#footnote-50). Использование соответствующих форм контроля, как в совокупности, так и в отдельности, позволяет налоговым органам установить достоверные сведения в отношении всех элементов хозяйственной жизни налогоплательщика, и в конечном итоге определить, имеются ли со стороны частного субъекта нарушения налогового законодательства.

Вместе с тем, необходимо понимать, что осуществление мероприятий налогового контроля всегда сопровождается существенным вмешательством в хозяйственную жизнь налогоплательщика – как отмечают И. В. Осокина и М. Е. Косов, в ходе осуществления мероприятий налогового контроля возникает непосредственное столкновение интересов представителя государства, которым является должностное лицо налогового органа, осуществляющее контрольное действие, с одной стороны, и организации или индивидуального предпринимателя – с другой[[51]](#footnote-51). С учетом того, что в соответствующем «столкновении» интересов налогоплательщик всегда выступает как объективно более слабая сторона, возникает необходимость в использовании системы правовых гарантий, которые позволят обеспечить защиту прав и законных интересов налогоплательщиков.

Одной из таких гарантий является установление законодателем временных рамок при осуществлении налоговыми органами соответствующих мероприятий налогового контроля. Значение института сроков для надлежащего осуществления мероприятий налогового контроля не может быть переоценено-законодательное закрепление конкретных промежутков или моментов времени для совершения процедурных действий позволяет не допустить затягивания проведения налогового контроля налоговыми органами и, тем самым, не допустить нарушения прав и законных интересов частных субъектов со стороны государства. Кроме того, четкая временная регламентация деятельности налоговых органов при осуществлении ими контрольных действий, предусмотренных гл. 14 НК РФ, позволяет своевременно перейти к правоотношениям по принудительному взысканию налогов, сборов, страховых взносов, пени и штрафов (ст.ст. 46–48 НК РФ), что в конечном итоге также служит достижению цели защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Вместе с тем, сама по себе система сроков осуществления мероприятий налогового контроля не способна гарантировать защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в полной мере – помимо установления самих сроков, необходимо также предпринимать меры для их соблюдения субъектами налогового права. К сожалению, соблюдения сроков, установленных гл. 14 НК РФ, не всегда удаётся добиться. Так, как отмечает Е. М. Леонов, на практике нарушение налоговыми органами сроков осуществления мероприятий налогового контроля давно успело стать обыденным явлением[[52]](#footnote-52) – суды, рассматривая жалобы налогоплательщиков на неправомерные действия налоговых органов, выражающихся в нарушении соответствующих сроков, всегда указывают, что нарушение налоговыми органами сроков осуществления мероприятий налогового контроля не означает прекращения осуществления мероприятий налогового контроля и прекращения обязанности налогового органа вынести решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Безусловно, подобное допущение со стороны судов не может не приводить к существенному нарушению прав и ущемлению законных интересов частного субъекта – налогоплательщик, находясь в состоянии правовой неопределенности, не имеет возможности понять, когда будут завершены мероприятия налогового контроля, и какое решение по ним будет вынесено, будут ли ему доначислены суммы недоимки и, если да, то, в каком размере. Это, в свою очередь, как указывает Е. М. Леонов, влияет на возможность налогоплательщика нормально вести свою экономическую деятельность, строить долгосрочные планы развития бизнеса, а также вынуждает исключать из своего оборота денежные средства, чтобы создать резервы на покрытие ожидаемых налоговых рисков. Вместе с тем, представленные обстоятельства не являются единственным последствием нарушения налоговыми органами сроков осуществления мероприятий налогового контроля – необходимо помнить, что сроки осуществления мероприятий налогового контроля достаточно тесно связаны со сроками принудительного взыскания сумм налогов, сборов, страховых взносов, пени и штрафов (ст.ст. 46–48 НК РФ), и течение последних ставится в прямую зависимость от своевременного совершения налоговыми органами действий, предусмотренных гл. 14 НК РФ. Иными словами, нарушение или иное затягивание сроков, предусмотренных гл. 14 НК РФ, будет соответственно «отодвигать» начало течения давностного срока принудительного взыскания сумм налогов, сборов, страховых взносов, штрафов и пени с налогоплательщика, тем самым продлевая период времени для принудительного взыскания.

В связи с тем, что представленные выше обстоятельства существенным образом нарушают нормальный порядок функционирования системы налогообложения, в том числе ввиду возможности манипулирования сроками давности взыскания налоговой задолженности налоговыми органами, высшими судебными инстанциями была разработана позиция, в соответствии с положениями которой, несоблюдение установленных налоговым законодательством процедурных сроков осуществления мероприятий налогового контроля, хотя и не является основанием для отмены итогового решения по проверке, может повлечь невозможность принудительного взыскания доначисленных сумм налогов, сборов, пеней и штрафов, поскольку не изменяет порядка начисления сроков на принудительное взыскание.

Соответствующая позиция была разработана Высшим Арбитражным Судом, и изначально закреплена в п. 9 Информационного письма от 17 марта 2003 года № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – ИП ВАС РФ № 71), и, впоследствии, в п. 31 п. 31 ПП ВАС РФ № 57, который и получил наиболее широкое распространение на практике[[53]](#footnote-53). Соответствующий подход также нашел свое отражение и в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 20 апреля 2017 года № 790-О[[54]](#footnote-54).

Таким образом, несмотря на то, что нарушение сроков осуществления мероприятий налогового контроля не приводит к прекращению соответствующих правоотношений, в соответствии с правовой позицией, приводимой ВАС РФ и КС РФ, нарушение указанных сроков напрямую влияет на возможность налоговых органов осуществлять принудительное взыскание сумм налога, пеней и штрафов (ст. 46–48 НК РФ). Соответственно, при существенном нарушении сроков осуществления мероприятий налогового контроля налоговый орган может лишиться права на взыскание указанных сумм налогов и сборов, пеней и штрафов. Соответствующая интерпретация, высшими судебными инстанциями положений Налогового кодекса, мотивируя налоговые органы совершать мероприятия налогового контроля в срок, тем самым обеспечивает защиту прав и законных интересов налогоплательщиков.

Проблема взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков взыскания налоговой задолженности, как уже указывалось в рамках 1 главы настоящей исследовательской работы, возникает в связи с некорректной трактовой арбитражными судами и налоговыми органами положений НК РФ, а также п. 31 ПП ВАС РФ № 57, что приводит к появлению ситуации, когда нарушение налоговыми органами сроков осуществления мероприятий налогового контроля фактически не влияет на возможность налоговых органов произвести принудительное взыскание налоговой задолженности.

Вместе с тем, необходимость соблюдения столь важных для налогового права принципов недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля, правовой определенности и добросовестности осуществления налогового администрирования, а также буквальный смысл положений п. 31 ПП ВАС РФ № 57 свидетельствуют о том, что толкование налоговыми органами п. 31 ПП ВАС РФ № 57 как дающего право взыскивать задолженность несмотря на существенное нарушение сроков проведения мероприятий налогового контроля, а также сроков вынесения и вступления в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, приводит к серьёзному нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков, и, соответственно, не может рассматриваться как надлежащее осуществление налоговыми органами своей деятельности. В связи с этим, возникает необходимость в разработке комплекса правовых мер, направленных на устранение допускаемого налоговыми органами толкования п. 31 ПП ВАС РФ № 57, а также на стимулирование налоговых органов осуществлять контрольные мероприятия в соответствии со сроками, установленными гл. 14 НК РФ.

Ввиду того, что проблема взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков давности взыскания налоговой задолженности кроется непосредственно в толковании судами и налоговыми органами положений НК РФ, а также позиции ВАС РФ, изложенной в п. 31 ПП ВАС РФ № 57, на наш взгляд, одним из наиболее действенных вариантов устранения правовой неопределенности в соответствующем вопросе могло бы стать изложение Верховным судом корректного толкования налогового закона, а также правовой позиции Высшего арбитражного суда. И, стоит отметить, значительные шаги уже были сделаны в этом направлении высшими судебными инстанциями, в частности, самим Верховным судом. Так, заслуживают внимания выводы, сделанные Верховным судом при рассмотрении дела № А21-10479/2019[[55]](#footnote-55).

В соответствии с фактическими обстоятельствами рассмотренного Верховным судом дела, налогоплательщиком была предпринята попытка оспорить действия налогового органа по принудительному взысканию налоговой задолженности, штрафов и пени, сначала во внесудебном (дело А21-8475/2019[[56]](#footnote-56)), и впоследствии, в судебном порядке, в связи с пропуском срока на принудительное взыскание ввиду последовательного несоблюдения налоговым органом сроков, предусмотренных ст. 69, 70, 88 и 101 НК РФ. Исследуя фактические обстоятельства дела, суды неоднозначно подходили к оценке факта нарушения налоговым органом сроков осуществления мероприятий налогового контроля – одни суды придерживались традиционного подхода к понимаю п. 31 ПП ВАС РФ № 57, в соответствии с которым сроки должны учитываться в той продолжительности, которая установлена законом, другие же руководствовались «новым» подходом к толкованию правил п. 31 ПП ВАС РФ № 57 и НК РФ соответственно, и исходили из того, что нарушение сроков осуществления мероприятий налогового контроля не может влиять на конечную возможность принудительного взыскания налоговой задолженности. Безусловно, подобное «столкновение» подходов не может служить цели обеспечения правовой определённости в налоговых правоотношениях, и тем более цели обеспечения взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков взыскания налоговой задолженности. В связи с этим, на Верховный суд, в рамках рассмотрения указанного дела, была возложена обязанность расставить приоритеты относительно использования того или другого подхода к порядку исчисления сроков в случае нарушения налоговыми органами сроков осуществления мероприятий налогового контроля, и, на наш взгляд, Верховному суду это удалось.

С одной стороны, Верховный суд признаёт значимость «нового» подхода к толкованию положений п. 31 ПП ВАС РФ № 57 и Налогового кодекса, что, на наш взгляд, может быть объяснено необходимостью защиты не только интересов налогоплательщика, но и фискальных интересов государства. Так, со ссылкой на правовые позиции, изложенные в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 5 февраля 2013 года № 11254/12[[57]](#footnote-57), от 29 ноября 2011 года № 7551/11[[58]](#footnote-58), от 21 июня 2011 года № 16705/10[[59]](#footnote-59), Верховный суд указывает, что само по себе нарушение длительности проведения налоговой проверки не может иметь юридического значения для оценки правомерности действий налогового органа на стадии взыскания задолженности по налогам. Иное, как это отмечает Верховный суд, приводило бы к смешению сроков, относящихся к различным административным процедурам – сроков производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах, и сроков исполнения решения, принятого по результатам названного производства. С другой же стороны, Верховный суд акцентирует внимание нижестоящих судов и налоговых органов на необходимость руководствоваться в своей деятельности правилами, установленными п. 31 ПП ВАС РФ № 57 в их традиционном понимании. Так, Верховный суд указывает, что регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения налоговых проверок, имеет общие итоговые цели, поскольку направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, на обеспечение правовой определенности, поэтому длительный срок проведения налоговой проверки может быть признан недопустимым в той мере, в какой приводит к избыточному или не ограниченному по продолжительности применению мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков.

В связи с представленными выше обстоятельствами, учитывая важность как одного, так и другого подхода к исчислению соответствующих сроков, при разработке правил взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков давности взыскания налоговой задолженности, Верховный суд обращается к положениям ст. 47 НК РФ, а именно к абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ, которым установлен двухгодичный срок давности взыскания налоговой задолженности. Как это объясняет сам ВС РФ, использование именно этого срока обусловлено его значимостью для соблюдения принципа правовой определённости в налоговых правоотношениях – по истечении названного предельного срока налоговый орган, утративший возможность принятия собственных решений (постановлений) о взыскании задолженности, также утрачивает и право на обращение с соответствующим требованием в суд.

Руководствуясь представленными доводами, Верховный суд предлагает решить проблему взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков давности взыскания налоговой задолженности с использованием срока, предусмотренного абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ следующим образом – если налоговым органом допущено нарушение сроков осуществления мероприятий налогового контроля, то оно является допустимым до тех пор, пока суммарная фактическая продолжительность всех осуществляемых налоговым органом действий, при обязательном соблюдении правил, предусмотренных ст. 46 и 47 НК РФ, не выходит за пределы двухгодичного срока, установленного абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ, исчисление которого осуществляется в соответствии с традиционным пониманием п. 31 ПП ВАС РФ № 57. При этом, Верховный суд подчеркивает, что в случае превышения двухлетнего срока, возражения относительно нарушения длительности проведения налоговой проверки могут быть заявлены налогоплательщиком как при рассмотрении предъявленного к нему в судебном порядке требования о взыскании задолженности, так и при оспаривании самим налогоплательщиком выставленного налоговым органом требования об уплате налога, оспаривании решений (постановлений), принятых налоговым органом в рамках внесудебного взыскания задолженности, что согласуется с п. 31 ПП ВАС РФ № 57.

Предлагаемый ВС РФ подход, несомненно, является шагом в сторону обеспечения защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, и должен всецело поддерживаться судебной практикой, что, можно наблюдать в настоящий момент. Однако, представляется, что могут быть приняты и иные дополнительные меры, которые позволят лишь укрепить подход, вырабатываемый Верховным судом. Так, на наш взгляд, с целью актуализации положений п. 31 ПП ВАС РФ № 57 могут быть учтены не только выводы, сделанные самим Высшим арбитражным судом в ПП ВАС РФ № 57, но и правовые позиции, выработанные арбитражными судами в рамках разрешения споров, связанных с уплатой страхователями сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации. Так, арбитражные суды, в случае установления фактов нарушения управлениями Пенсионного фонда Российской Федерации сроков проведения выездных проверок, ссылаясь на ст. 2 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ, которая указывает, что правоотношения, связанные с уплатой обязательных платежей на обязательное пенсионное страхование[[60]](#footnote-60), в том числе в части осуществления контроля за их уплатой, регулируются законодательством о налогах и сборах, руководствуются положениями п. 31 ПП ВАС РФ № 57[[61]](#footnote-61), а также ИП ВАС РФ 71[[62]](#footnote-62).

Вместе с тем, руководствуясь теми же самыми правовыми позициями высших судебных инстанций, арбитражные суды, рассматривающие споры, связанные с уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, приходят к совершенно иным выводам в сравнении с теми, к которым суды приходят при рассмотрении налоговых споров. Так, по мнению указанных судов, составление акта о выявлении правонарушения в сфере законодательства РФ об индивидуальном учете в системе обязательного пенсионного страхования с большой задержкой относительно момента совершения правонарушения не является основанием для исчисления сроков взыскания штрафа в судебном порядке с даты фактического принятия решения, так как и акт, и решение составлены с нарушением срока. Комментируя действия управлений Пенсионным фондом Российской Федерации, суды подчёркивают, что несоблюдение сроков проведения проверок влечет нарушение прав страхователя посредством искусственного увеличения срока на внесудебное взыскание задолженности[[63]](#footnote-63).

Завершая обсуждение указанной проблемы, необходимо обратить внимание, что уточнение положений п. 31 ПП ВАС РФ № 57, используемое налоговыми органами и поддерживаемое арбитражными судами, приводит к существенному нарушению прав и законных интересов налогоплательщика, т.к. приводит к неоправданному фактическому продлению сроков давности взыскания налоговой задолженности в ситуации нарушения налоговыми органами сроков осуществления мероприятий налогового контроля и производства по итогам налоговых проверок. По причине того, что представленная проблема кроется именно в толковании положений НК РФ, а также п. 31 ПП ВАС РФ № 57, представляется необходимой актуализация на уровне высших судебных инстанций того толкования п. 31 ПП ВАС РФ № 57 и положений НК РФ, в соответствии с которым сроки учитываются в той продолжительности, в которой они установлены законом. В настоящее время, актуализация указанной позиции осуществляется Верховным судом в Определении от 5 июля 2021 года № 307-ЭС21-2135, однако, на наш взгляд, также необходимым является закрепление на уровне высших судебных инстанций подход арбитражных судов, в соответствии с которым несоблюдение сроков проведения проверок влечет искусственное увеличение сроков на взыскание налоговой задолженности.

**§ 3 Проблемы определения применимого срока исходя из**

**универсальности воли законодателя в условиях отсутствия прямой**

**регламентации**

Как уже указывалось ранее, институт сроков играет достаточно важную роль в налоговом праве, т. к. только при его корректном использовании возможна своевременная, а значит и надлежащая реализация субъектами налогового права своих прав и обязанностей. По этой причине, законодатель стремится к максимальной степени правовой определенности в вопросах регулирования сроков в налоговом законодательстве, в частности – в вопросах взаимосвязанного (согласованного) применения соответствующих сроков. Вместе с тем, подобное стремление, в силу определенных причин, не всегда удаётся реализовать – в НК РФ можно обнаружить большое количество законодательных пробелов (в связи с чем, иногда налоговое право именуют «пробельным правом»[[64]](#footnote-64)), которые затрагивают, помимо всего прочего, и вопросы временной регламентации деятельности субъектов налогового права.

Безусловно, соответствующие пробелы методично устраняются законодателем, который, вводя новые сроки, обеспечивает чёткость правового регулирования налоговых правоотношений. Вместе с тем, устранение соответствующих пробелов не может осуществляться сиюминутно – перед закреплением новых сроков законодатель должен удостовериться в том, что они не нарушат функционирование уже существующей системы последовательно применяемых в определенной последовательности сроков в налоговом праве. С учетом того, что отсутствие временной регламентации деятельности субъектов налогового права способно поставить под угрозу стабильную работу всей системы налогообложения в целом, возникает необходимость в разработке временных мер, которые позволят устранить законодательный пробел, до момента внесения законодателем полноценных изменений в Налоговый кодекс. В рамках российского правопорядка подобная задача ложится на плечи правоприменителя, а именно – высших судебных инстанций – Конституционного суда, Верховного суда, и до недавнего времени – Высшего арбитражного суда. И несмотря на то, что соответствующие суды не вправе брать на себя функции законодателя, при восполнении законодательных пробелов они связаны теми же принципами, что и сам законодатель. Одним из таких принципов является принцип универсальности воли законодателя[[65]](#footnote-65), который применительно к ситуации обнаружения законодательного пробела подразумевает под собой необходимость его преодоления на основании схожего правового регулирования.

В то же время, необходимо отметить, что использование принципа универсальности воли законодателя будет корректным и результативным лишь в случае четкого понимания правовой природы соответствующих правоотношений, в которых необходимо устранить законодательный пробел. К сожалению, подобного понимания не всегда удаётся достичь. В результате изучения судебной практики последних лет было выявлено несколько проблем, связанных с неправильным пониманием правовой природы конкретных налоговых правоотношений, и как результат – некорректным применением принципа универсальности воли законодателя с целью устранения законодательных пробелов. Одной из таких проблем, как это было указано выше, является проблема определения применимого срока для отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке ведомственного контроля. Соответствующая проблема возникла в связи с предпринятой Верховным судом попыткой устранить законодательный пробел, выражающийся в отсутствии реализации полномочия, предусмотренного п. 3 ст. 31 НК РФ, с использованием срока, предусмотренного для проведения выездных налоговых проверок (ст. 89 НК РФ). В соответствии с разработанным ВС РФ подходом, вышестоящий налоговый орган вправе реализовать право, предусмотренное п. 3 ст. 31 НК РФ, в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода. Вместе с тем, использование подобного подхода вызывает вопросы, как в части возможности реализации вышестоящими налоговыми органами полномочия, предусмотренного п. 3 ст. 31 НК РФ, так и в части применения при реализации соответствующего полномочия срока, предусмотренного ст. 89 НК РФ.

Во-первых, необходимо обратить внимание, что ст. 31 НК РФ по своему содержанию является нормой общего характера, которая не закрепляет каких-либо конкретных полномочий налоговых органов, а лишь указывает их перечень. В отсутствие последующей конкретизации, соответствующие полномочия не могут быть реализованы налоговыми органами. Так, многие положения ст. 31 НК РФ получают своё дальнейшее развитие в последующих статьях Налогового кодекса – например, пп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ устанавливается, что налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ – в дальнейшем, в ст.ст. 87–89 НК РФ даётся подробная регламентация соответствующего полномочия налоговых органов и т. д. Вместе с тем, если обратиться к содержанию п. 3 ст. 31 НК РФ, и попытаться найти в кодексе регламентацию соответствующего правомочия, то можно обнаружить, что она как таковая отсутствует.

При этом, необходимо помнить, что одним из основополагающих принципов для налогового права, в частности – для осуществления налоговыми органами своей деятельности, является принцип законности, под которым в обобщенном виде понимается требование соблюдения субъектами права законов и иных нормативных правовых актов, основанных на законах. В свою очередь, одним из следствий принципа законности является требование правовой определенности, которое, как указывает И. А. Покровский, подразумевает под собой, что индивид, поставленный лицом к лицу с обществом, государством, имеет право требовать, чтобы ему было последним точно указано, чего от него хотят и какие рамки ему ставят[[66]](#footnote-66). Представляется, что применительно к деятельности налоговых органов требование правовой определенности может быть сформулировано следующим образом – индивид, поставленный лицом к лицу с обществом, государством, имеет право требовать, чтобы ему было последним точно указано, какими правомочиями обладает государство, в каких рамках публичный субъект имеет право действовать. В отсутствие же прямой регламентации, осуществление указанных полномочий, на наш взгляд, является прямым нарушением принципа законности.

Таким образом, с учётом существующей в настоящий момент правовой регламентации, право вышестоящих налоговых органов на отмену и изменение юрисдикционных актов нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах, предусмотренное п. 3 ст. 31 НК РФ, в принципе не может быть реализовано.

Помимо применения положений п. 3 ст. 31 НК РФ в отсутствие надлежащей правовой регламентации, конструктивной критики с точки зрения универсальности воли законодателя заслуживают и аргументы, которые использует Верховный суд при обосновании необходимости использования трёхгодичного срока, исчисляемого с момента окончания контролируемого налогового периода.

Так, в соответствии с п. 10 ст. 89 НК РФ, повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период. При этом, в соответствии с абз. 4 п. 10 ст. 89 НК РФ, повторная выездная налоговая проверка может проводиться двумя способами – 1) вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего и 2) тем же органом, что проводил выездную налоговую проверку в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой по сравнению с ранее представленной уменьшена сумма налога и т. д. И в первом и во втором случае повторная выездная налоговая проверка направлена на переоценку налоговым органом, как нижестоящим, так и вышестоящим в порядке п. 10 ст. 89 НК РФ, фактов хозяйственной жизни налогоплательщика. В случае же с отменой вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке ведомственного контроля, то его сущность, как это следует из подхода, излагаемого Верховным судом, состоит в переоценке выводов, уже сделанных нижестоящим налоговым органом основываясь на материалах налоговой проверки. Соответственно, уже достаточно сложно определить, каким образом срок, предусмотренный п. 10 ст. 89 НК РФ может быть интегрирован в процедуру отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа, ведь неизбежно происходит его трансформация и адаптация под требования соответствующего способа отмены юрисдикционного акта вышестоящим налоговым органом – если в рамках повторной выездной налоговой проверки соответствующий трехгодичный срок указывает налоговому органу на то, какие обстоятельства, имевшие место в прошлом, он может проверить, то в рамках механизма, предусмотренного п. 3 ст. 31 НК РФ, соответствующий трёхгодичный срок направлен на то, чтобы очертить пределы, в которых вышестоящий налоговый орган вправе совершать действия по отмене юрисдикционных актов нижестоящих налоговых органов, основываясь на материалах уже проведенной выездной налоговой проверки. Для наглядности можно привести пример, показывающий особенности применения соответствующего срока в одном и другом случае.

Предположим, налоговым органом, в результате проверки фактов хозяйственной жизни налогоплательщика за 2014, 2015 и 2016 год в 2017 году было вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности. В случае с повторной выездной налоговой проверкой, в соответствии с абз. 3 п. 10 ст. 89 НК РФ, при проведении указанного мероприятия может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки. Соответственно, если вышестоящий налоговый орган хочет удостовериться, что нижестоящим налоговым органом были правильно оценены факты хозяйственной жизни за, предположим, 2014 год, а мероприятия налогового контроля осуществлены в полном объеме, ему необходимо в этом же, 2017 году, вынести решение о проведении повторной выездной налоговой проверки – после того, как наступит 2018 год, вышестоящий налоговый орган утратит возможность проверить 2014 год. Если же речь идёт об отмене вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего органа, то у налогового органа гораздо больше времени – если взять то же решение 2017 года, то налоговый орган может отменить решение нижестоящего органа, затрагивающего вопросы привлечения к ответственности за факты хозяйственной деятельности, имевшие место в 2014, 2015 и 2016 году, вплоть до окончания 2020 года.

Соответствующий вывод подтверждается в том числе и судебной практикой. Так, как отмечает Арбитражный суд Московского округа в своем постановлении от 18 августа 2021 года по делу № А40-222803/2020[[67]](#footnote-67), исчисление срока на принятие решения вышестоящим налоговым органом относительно юрисдикционных актов нижестоящих налоговых органов в порядке п. 3 ст. 31 НК РФ, ввиду того, что соответствующее решение принимается в рамках административный функций по контролю за деятельностью нижестоящего налогового органа, не может начинаться ранее вынесения нижестоящими налоговыми органами соответствующих юрисдикционных актов.

В пользу того, что подход вырабатываемый Верховным судом не лишен недостатков, говорит и то обстоятельство, что при использовании соответствующего подхода не удаётся добиться одинакового порядка согласованного применения сроков в ситуациях проведения повторной выездной налоговой проверки и отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа. Так, на практике можно встретить много примеров, когда правоприменитель при устранении законодательного пробела, выражающегося в отсутствии того или иного срока, стремится обеспечить одинаковый порядок согласованного применения сроков. Так, например, как следует из п. 28 ПП ВАС РФ № 57, Высший арбитражный суд, применяя к ситуации составления акта и вынесения решения в порядке ст. 101.4 НК РФ сроки, предусмотренные п. 5 ст. 100 НК РФ и п. 9 ст. 101 НК РФ, обеспечивает аналогичный ст.ст. 100 и 101 НК РФ порядок их взаимосвязанного применения – срок вручения налогоплательщику акта и решения связывается со сроком составления соответствующих документов. Аналогичным образом, в п. 29 ПП ВАС РФ № 57 Высший арбитражный суд исходит из оправданности применения одинаковых сроков составления актов (решений) и их направления по почте как применительно к ст. 101, так и к ст. 101.4 НК РФ. Вместе с тем, согласованного применения сроков, аналогичного тому, что установлено п. 4 и 10 ст. 89 НК РФ, в ситуации с п. 3 ст. 31 НК РФ добиться не удаётся.

Так, в случае проведения повторной выездной налоговой проверки, осуществляется согласованное применение, с одной стороны трехгодичного срока глубины выездных налоговых проверок, и с другой стороны – календарного года, в котором вынесено решение о проведении соответствующей проверки. В случае же с механизмом отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке п. 3 ст. 31 НК РФ, происходит согласованное применение трехгодичного срока с определённым «контролируемым налоговым периодом», под которым, исходя из анализа судебной практики, понимается календарный год, в котором был вынесен соответствующий юрисдикционный акт[[68]](#footnote-68). При этом, если в случае с проведением повторной выездной налоговой проверки речь идёт только о решении о проведении соответствующей проверки, то в случае с отменой вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта в порядке ведомственного контроля речь идёт и об иных юрисдикционных актах, в частности, юрисдикционных актах о совершении тех или иных регистрационных действий. На наш взгляд, подобное произвольное расширение перечня принимаемых юрисдикционных актов не может быть признано правильным с точки зрения принципа универсальности воли законодателя.

Представленный пример наглядно демонстрирует, что попытки следования принципу универсальности воли законодателя при устранении законодательных пробелов без надлежащего уяснения характера соответствующих налоговых отношений приводят к совершенно обратному результату – появлению искажённых правовых конструкций, не похожих на те, из которых заимствовались элементы для устранения законодательного пробела.

Таким образом, с учетом представленных выше доводов, следует, что трехгодичный срок, используемый при проведении повторных выездных налоговых проверок, получает своё некорректное истолкование при использовании в рамках п. 3 ст. 31 НК РФ, в связи с чем возникает необходимость в поиске иного срока, который будет не только соответствовать правовой природе механизма отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционных актов нижестоящих налоговых органов, но и также будет идеально вписываться в систему взаимосвязанного применения сроков.

Представляется, что соответствующий срок может быть найден при изучении механизма отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа по жалобе налогоплательщика, который достаточно подробно урегулирован в гл. 19 и 20 НК РФ.

Так, например, сравнивая механизм повторной выездной налоговой проверки с механизмом, предусмотренным гл. 19–20 НК РФ, следует однозначный вывод, что область применения последнего достаточно шире – механизм отмены юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке гл. 19–20 НК РФ распространяется на все категории юрисдикционных актов, выносимых нижестоящими органами, и не ограничивается лишь решениями, выносимыми по результатам налоговых проверок.

Анализ судебной практики показывает, что инструмент отмены, предусмотренный п. 3 ст. 31 НК РФ, также применяется не только в отношении решений по результатам камеральных и выездных налоговых проверок – он получил широкое распространение при отмене решений нижестоящий налоговых органов о совершении определённых регистрационных действий, а также решений о признании недоимки безнадежной к взысканию[[69]](#footnote-69).

Кроме того, необходимо обратить отдельное внимание на одно судебное решение, которое, как представляется, также свидетельствует о необходимости поиска надлежащего срока именно в рамках гл. 19–20 НК РФ. Так, как это следует из Решения Арбитражного суда Чувашской Республики от 12 марта 2018 года по делу № А79-10491/2017, вышестоящий налоговый орган в процессе рассмотрения материалов проведенной нижестоящим налоговым органом выездной налоговой проверки, известил налогоплательщика о времени и месте рассмотрения вопроса о внесении изменений в решение нижестоящего налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ в порядке п. 3 ст. 31 НК РФ, предложив представить письменные пояснения (возражения) и документы в их подтверждение[[70]](#footnote-70). Соответствующие действия налогового органа подтверждают, что в отсутствие надлежащего правового регулирования права, предусмотренного п. 3 ст. 31 НК РФ, у вышестоящего налогового органа есть возможность заимствовать определённые элементы, как это представлено в примере выше, из механизма отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта в порядке гл. 19–20 НК РФ. На наш взгляд, то же самое может быть сказано и о сроках.

Учитывая указанные обстоятельства, на наш взгляд, при реализации полномочия, установленного п. 3 ст. 31 НК РФ, наиболее приемлемым с точки зрения принципа универсальности воли законодателя будет использование установленного ст. 139 НК РФ годичного срока для подачи жалобы налогоплательщиком. Как уже указывалось ранее, принцип универсальности воли законодателя в ситуации обнаружения законодательного пробела подразумевает под собой необходимость его преодоления на основании схожего правового регулирования. И, безусловно, определённые параллели могут быть проведены между ситуацией отмены юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке ведомственного контроля (п. 3 ст. 31 НК РФ) и по жалобе налогоплательщика (гл. 19–20 НК РФ). Во-первых, говоря о предназначении, оба механизма направлены на отмену или изменение юрисдикционных актов нижестоящих налоговых органов, противоречащих закону, с целью обеспечения принципов законности и поддержания доверия к действиям государства. Во-вторых, что касается сущности, то оба представленных способа отмены юрисдикционных актов нижестоящих налоговых органов фактически представляют из себя переоценку выводов, сделанных нижестоящими налоговыми органами. Наконец, в-третьих, и первый, и второй механизм предполагают принятие вышестоящим налоговым органом решения с опорой на материалы, собранные нижестоящим налоговым органом. Соответственно, годичный срок выглядит гораздо более оправданно, чем трехгодичный срок, предлагаемый Верховным судом. При этом, срок реализации предусмотренного п. 3 ст. 31 НК РФ должен исчисляться не с момента окончания периода, в котором был принят юрисдикционный акт нижестоящего налогового органа, а с момента вынесения соответствующего юрисдикционного акта – ввиду того, что Федеральная налоговая служба России (далее – ФНС) представляет из себя, в соответствии со ст. 2 Закона №  943-1[[71]](#footnote-71), единую централизованную систему налоговых органов, следует полагать, что вышестоящий налоговый орган сразу узнаёт о принимаемом нижестоящим налоговым органом юрисдикционном акте, и имеет возможность принять необходимые меры.

 Заканчивая рассмотрение проблемы определения применимого срока для отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке ведомственного контроля, необходимо обратить внимание на следующие обстоятельства. Как уже указывалось ранее, принцип универсальности воли законодателя предполагает устранение законодательных пробелов с использованием схожих по своему правовому регулированию средств. Вместе с тем, в ситуации с устранением пробела в п. 3 ст. 31 НК РФ, выражающегося в отсутствии срока реализации соответствующего полномочия вышестоящими налоговыми органами, как это представляется, использование срока проведения повторных выездных налоговых проверок является прямым нарушением принципа универсальности воли законодателя. В связи с этим, средства для устранения указанного пробела предлагается искать в рамках механизма отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа по жалобе налогоплательщика в порядке гл. 19-20 НК РФ, который разделяет ряд общих характеристик с порядок отмены юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке п. 3 ст. 31 НК РФ. В частности, как в одном, так и в другом случае, вопрос об отмене поднимается в связи с необходимостью исправления таких ошибок нижестоящего налогового органа, выявление которых не требует проведения повторной выездной налоговой проверки.

Иной проблемой, также лежащей в плоскости применения принципа универсальности воли законодателя в ситуации отсутствия прямого правового регулирования, является проблема определения момента, с которым связывается начало исчисления срока давности взыскания сумм налога в контексте правовой позиции Постановления Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 года № 9-П. Как и в ситуации с проблемой отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке ведомственного контроля, настоящая проблема возникла в результате поиска высшими судебными инстанциями, в данном случае – Конституционным судом, правовых средств для устранения существующего законодательного пробела. Так, Конституционный суд в рамках Постановления № 9-П, обосновывая возможность использования в налоговых правоотношениях институт неосновательного обогащения, предложил производить исчисление срока исковой давности следующим образом – в случае, если получение налогоплательщиком имущественного налогового вычета было обусловлено ошибкой, допущенной самим налоговым органом, то последний вправе обратиться в суд с исковым заявлением в течение трёх лет с момента вынесения соответствующего решения (в случае, если предоставление суммы вычета производилось в течение нескольких налоговых периодов, – с момента принятия первого решения о предоставлении вычета); в случае же, если получение имущественного налогового вычета было обусловлено противоправными действиями налогоплательщика, то налоговый орган вправе обратиться в суд с требованием о взыскании неосновательного обогащения в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления соответствующего налогового вычета. Вместе с тем, предлагаемый КС РФ подход не лишён недостатков.

Так, достаточно актуальным является вопрос определения момента, с которым связывается начало исчисления срока давности взыскания сумм налога. Как показывает анализ судебной практики, суды всегда оценивают только момент, когда налоговый орган фактически узнал об отсутствии оснований для предоставления налогоплательщику вычета, не придавая значения тому обстоятельству, что у налогового органа наличествовала возможность узнать соответствующие сведения гораздо раньше.

Наиболее характерными ситуациями, когда налоговые органы узнают об отсутствии оснований для получения имущественного налогового вычета, являются ситуации получения уведомлений от вышестоящих налоговых органов, которые, проверив сведения, содержащиеся в автоматизированной информационной системе «Налог – 3», информируют нижестоящий налоговый орган о допущении последним соответствующей ошибки по предоставлению имущественного налогового вычета[[72]](#footnote-72), ситуации обнаружения соответствующих обстоятельств при проверке системы «Налог – 3» самими налоговыми органами, предоставившими налоговый вычет (учитывая, что соответствующие сведения ими самими и вносились в указанную систему)[[73]](#footnote-73), а также, наиболее часто – в ситуациях получения соответствующей информации от других налоговых органов, в которых налогоплательщики ранее состояли на учёте[[74]](#footnote-74). Представляется, что подобная неоднозначность в вопросе получения соответствующей информации налоговым органом может быть объяснена отсутствием какого-либо систематизированного порядка получения соответствующих сведений. Так, в результате изучения внутренних актов, представленных на официальном сайте Федеральной налоговой службы, было выявлено, что соответствующими приказами ФНС регламентируются только отдельные обязанности[[75]](#footnote-75) или полномочия[[76]](#footnote-76) налоговых органов в целях получения соответствующей информации при проведении камеральной выездной налоговой проверки. Более того, в некоторых подзаконных актах устанавливается только потенциальная возможность получения информации, необходимой для предоставления имущественного налогового вычета, но не сам порядок её получения[[77]](#footnote-77). Вместе с тем, представляется, что отсутствие систематизированного порядка получения информации в контексте поставленного вопроса вступает в противоречие с требованием разумно предполагаемой осведомлённости налоговых органов о нарушении имущественных интересов государства, которое является прямым продолжением принципов справедливости и поддержания баланса частных и публичных интересов, т. к. приводит к появлению ситуаций, когда налоговый орган, обладая возможностями для получения соответствующей информации, не предпринимает никаких действий для её получения, и всё равно может рассчитывать на взыскание в судебном порядка в качестве неосновательного обогащения перечисленных налогоплательщику сумм налога в связи с исчислением срока исковой давности с момента, когда налоговый орган фактически получил указанную информацию.

В связи с этим, предлагается внести некоторые изменения в подход, предложенный Конституционным судом в рамках Постановления № 9-П. На наш взгляд, с целью соблюдения принципов справедливости и баланса частных и публичных интересов, при исчислении срока давности взыскания сумм налога необходимо исходить из презумпции осведомленности налогового органа о тех фактах, которые должны были быть им установлены в рамках соответствующих мероприятий налогового контроля при надлежащем осуществлении предоставленных им для этого полномочий. Соответственно, если полномочия были реализованы налоговым органом ненадлежащим образом, то срок давности следует исчислять с момента, когда налоговый орган должен был бы узнать о соответствующих фактах при надлежащем осуществлении своих полномочий.

Подводя итоги и основываясь на представленном выше анализе Постановления Конституционного суда № 9-П, необходимо обратить внимание на следующие обстоятельства. Принцип универсальности воли законодателя, представляя собой требование обеспечения схожести правового регулирования в ситуации устранения законодательного пробела, является универсальным правилом, выходящим за пределы какой-либо одной отрасли права, подлежащим применению, в том числе и в случаях устранения законодательного пробела с использованием механизмов и институтов, заимствованных из иных отраслей права. Вместе с тем, в отличие от ситуации, когда устранение законодательного пробела происходит с использованием средств и инструментов в рамках одной отрасли права, в случае использования институтов, имеющих другую отраслевую принадлежность, помимо соблюдения принципа универсальности воли законодателя также возникает необходимость учёта особенностей, свойственных различным отраслям права. В связи с этим, с целью адаптации института неосновательного обогащения в рамках налогового права, с целью обеспечения соблюдения принципов справедливости, баланса частных и публичных интересов, а также поддержания доверия к действиям государства, с целью обеспечения надлежащего порядка применения срока исковой давности, предлагается при исчислении срока давности взыскания сумм налога исходить из презумпции осведомленности налогового органа о тех фактах, которые должны были быть им установлены в рамках соответствующих мероприятий налогового контроля при надлежащем осуществлении предоставленных им для этого полномочий.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Сроки в налоговом праве, выступая в качестве сквозного элемента системы налогообложения, направленного на обеспечение надлежащего функционирования многих институтов налогового права, являются универсальной гарантией защиты прав и законных интересов, как налогоплательщиков, так и государства. Причем в ряде случаев может возникать необходимость обеспечения взаимосвязанного (согласованного) применения указанных сроков. Игнорирование такой согласованности может создавать угрозу для полноценной реализации субъектами налогового права своих прав и законных интересов.

Так, проблема определения «соответствующего» периода для целей начала отсчёта срока давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ, возникает в связи с неоднозначностью формулировки в абз. 3 п. 1 ст. 113 НК РФ. Представляется, что принятый на практике подход, согласно которому под «соответствующим» налоговым периодом должен признаваться период, в котором подлежит уплате налог, не принимает во внимание, в том числе сроки проведения мероприятий камерального контроля в отношении налогоплательщика.

Выявление конституционного смысла при взаимосвязанном толковании, в том числе статей 113 и 88 НК РФ дает дополнительные аргументы для вывода о том, что под «соответствующим» налоговым периодом в контексте совершения правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, необходимо понимать отчетный налоговый период.

В свою очередь, проблема взаимосвязанного применения сроков осуществления мероприятий налогового контроля и сроков взыскания налоговой задолженности получает своё развитие в связи уточнением в практике Верховного суда РФ правовой позиции ВАС РФ, изложенной в п. 31 ПП ВАС РФ № 57. Представляется, что такое уточнение приводит к неоправданному фактическому продлению сроков давности взыскания налоговой задолженности в ситуации нарушения налоговыми органами сроков осуществления мероприятий налогового контроля и производства по итогам налоговых проверок.

Самостоятельное место в рамках заявленной темы занимают проблемы выбора применимого срока с опорой на универсальность воли законодателя, когда прямо соответствующий вопрос о сроках законодателем не урегулирован.

В том числе это касается проблемы определения применимого срока для отмены вышестоящим налоговым органом юрисдикционного акта нижестоящего налогового органа в порядке ведомственного контроля. Представляется не оправданным применение в этих целях срока, в течение которого возможно проведение повторных выездных налоговых проверок, хотя такие проверки также проводятся в порядке ведомственного контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов.

 Решение данной проблемы видится в том, чтобы ориентироваться на сроки, в пределах которых юрисдикционный акт нижестоящего налогового органа может быть отменен по жалобе налогоплательщика в порядке гл. 19–20 НК РФ, поскольку в данном случае вопрос об отмене поднимается в связи необходимостью исправления таких ошибок нижестоящего налогового органа, выявление которых не требует проведения повторной выездной налоговой проверки.

Наконец, на практике вопросы определения момента, с которым связывается начало исчисления срока давности взыскания сумм налога, возникают в контексте правовой позиции Постановления Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 года № 9-П. Речь идет об использовании кондикционного иска для изъятия в бюджет сумм налога, возвращенного налогоплательщику в отсутствие оснований для предоставления ему имущественного налогового вычета по НДФЛ. Следует признать оправданным применение в случае, когда ошибочное предоставление вычета было обусловлено неправомерными действиями налогоплательщика, срока исковой давности по ГК РФ, исчисляемого с момента, когда публичный субъект узнал или должен был узнать об ошибочном предоставлении вычета. При этом представляется необходимым исходить из презумпции осведомленности налогового органа о тех фактах, которые должны были быть им установлены в рамках соответствующих мероприятий налогового контроля при надлежащем осуществлении предоставленных им для этого полномочий.

**СПИСОК ИСТОЧНИКОВ**

1. Плешков А. А. О времени и вечности в философии Платона и Плотина // Вестник Русской христианской гуманитарной академии. 2013. Т. 14, № 3. С. 216–223.

2. Неретина С. С. Подступы к проблеме времени и процесса (Аристотель и Августин, Хайдеггер и Поппер) // Философский журнал. 2012. № 12. С. 16–48.

3. Chase M. Time and Eternity from Plotinus and Boethius to Einstein // Schole. Ancient Philosophy and the Classical Tradition. 2014. Vol. 8, № 1. P. 67–110.

4. Хокинг С., Млодинов Л. Кратчайшая история времени. СПб. : Амфора, 2007. С. 44–56.

5. Морозова Л. А. Теория государства и права. 6-е изд., перераб. и доп. М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2020. 463 с.

6. Виссаров А. В. Возможность и время в праве: некоторые аспекты // Вестник Марийского государственного университета. Серия: Исторические науки. Юридические науки. 2017. Т. 3, № 4 (12). С. 53–58.

7. Рабинович П. М. Время в правовом регулировании (философско-юридические аспекты) // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1990. № 3. С. 19–27.

8. Бахрах Д.Н. Административное право России. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Эксмо, 2011. 622 с.

9. Долинская В. В. Понятие и классификации юридических фактов: очерк систематизации // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 4. С. 91–102.

10. Кузакова О. В. Сроки в трудовом праве, как юридические факты и юридические условия: сравнительно-правовой аспект : спец. 12.00.05 «Трудовое право; право социального обеспечения» : дис. ... канд. юрид. наук. Ижевск, 2008. 189 с.

11. Луць В. В. Сроки в гражданских правоотношениях // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1989. № 1. С. 37–43.

12. Белякович Е. В. О концептуальных подходах к пониманию категории «правовой срок» // Российский судья. 2020. № 4. С. 3–9 ; № 5. С. 3–8.

13. Гражданское право. В 2 т. Т. 1. / отв. ред. Е. А. Суханов. 2-е изд., перераб. М. : Волтерс Клувер, 2004. 785 с.

14. Грибанов В. П. Сроки в гражданском праве. М. : Знание, 1967. 48 с.

15. Актуальные проблемы гражданского и административного судопроизводства / Д. Б. Абушенко, К. Л. Брановицкий, С. К. Загайнова [и др.]. М. : Статут, 2021. 460 с.

16. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве. М. : Статут, 2011. 199 с.

17. Шаповалов С. Сроки в новой редакции НК РФ // ЭЖ-Юрист : Российская правовая газета. 2006. № 42.

18. Тютин Д. В. Налоговое право. М. : РАП : Эксмо, 2009. 427 с.

19. Васильев А. Ю. ВАС РФ о сроке проведения камеральных налоговых проверок: судебный прецедент? // Налоговед. 2010. № 4. С. 34–41.

20. Ханевский А. А. Понятие «сроки» в трудовом праве // Известия Национальной академии наук Беларуси. Серия гуманитарных наук. 2015. № 2. С. 105–110.

21. Гурвич М. А. Пресекательные сроки в советском гражданском праве. М. : [б. и.], 1961. 80 с.

22. Тютин Д. В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков. М. : Контракт, 2014. 216 с.

23. Рогатнева М. Е. Организационные налогово-процессуальные сроки, их основные отличия от пресекательных сроков // Мудрый Юрист : сайт. URL: https://wiselawyer.ru/poleznoe/57457-organizacionnye-nalogovo-processualnye-sroki-osnovnye-otlichiya-presekatelnykh (дата обращения: 12.05.2022).

24. Панова И. В. Актуальные проблемы административного процесса в Российской Федерации : спец. 12.00.02 «Конституционное право; государственное управление; административное право; муниципальное право» : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2000. 530 с.

25. Мардасова М. Е. Сроки в налоговом процессе. М. : Инфотропик Медиа, 2016. 164 с.

26. Новикова С. Г. Особенности исчисления сроков в налоговых правоотношениях // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 1. URL: https://www.audar-press.ru/ischislenie-srokov-v-nalogovyh-pravootnosheniyah (дата обращения: 12.05.2022).

27. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа по делу № Ф03-А37/05-2/2283 : от 14 сентября 2005 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа по делу № А41-28182/12 : от 3 сентября 2013 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа по делу № А42-3794/2006 : от 24 сентября 2007 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

28. Решение Арбитражного суда Амурской области по делу № А04-2021/2018 : от 22 августа 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Решение Арбитражного суда Кемеровской области по делу № А27-9464/2015 : от 20 октября 2015 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Решение Арбитражного суда Кемеровской области по делу № А27-15093/2015 : от 12 октября 2015 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

29. По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 9-П : от 24 марта 2017 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2017. № 15 (ч. VII). Ст. 2283.

30. По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 34-П : от 28 ноября 2017 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2017. № 49. Ст. 7532.

31. Постановление по делу № А41-86658/2017 : от 26 апреля 2018 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/ron3HX1w0hxc/ (дата обращения: 12.05.2022).

32. Решение по делу № А40-42483/2018 : от 30 апреля 2020 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/IEFa1YTD1rg4 (дата обращения: 12.05.2022).

33. Решение по делу № А11-1001/2019 : от 18 октября 2019 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/GfECAHkFH7Zl/ (дата обращения: 12.05.2022) ; Постановление по делу № А56-67310/2019 : от 27 января 2020 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/EQq938gIEvw/ (дата обращения: 12.05.2022) ; Решение по делу № А56-67310/2019 : от 28 октября 2019 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/JcO883PaHuUS/ (дата обращения: 12.05.2022).

34. По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 14-П : от 16 июля 2004 г. // Собрание законодательства Рос. Федерации. 2004. № 30. Ст. 3214.

35. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации № 305-КГ17-19973 : по делу № А40-230080/2016. : от 16 марта 2018 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

36. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации № 302-КГ17-16602 : по делу № А33-17038/2015 : от 16 февраля 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

37. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации № 305-КГ17-5672 : по делу № А40-101850/2016 : от 31 октября 2017 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

38. О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства : Постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации № 18 : от 12 мая 2016 г. : ред. от 26 ноября 2019 г. В данном виде документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

39. Постановление Арбитражного суда Уральского округа № Ф09-6696/21 : по делу № А76-52849/2020 : от 28 сентября 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда № 12АП-10982/2019 : по делу № А12-6105/2019 : от 20 ноября 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа № Ф07-630/2020 : по делу № А56-49179/2019 : от 19 мая 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

40. Сасов К. А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. М. : Норма : Pepeliaev group, 2013. 252 с.

41. Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве. М. : Проспект, 2016. 190 с. ; Гумечук В. И. Срок давности при привлечении к налоговой ответственности // Финансовое право. 2005. № 8. С. 30–32.

42. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 9-П : от 14 июля 2005 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

43. Постановление Европейского суда по правам человека по делу «Коэм и другие против Бельгии» (Coeme and others vs. Belgium) : от 22 июня 2000 г. // Европейский Суд по правам человека : сайт. URL: https://espch.site/#more1 (дата обращения: 05.05.2022).

44. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации № 57 : от 30 июля 2013 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс

45. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 9-П : от 14 июля 2005 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200 ; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда Рос. Федерации № 381-О-П : от 8 февраля 2007 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

46. По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда Рос. Федерации№ 6-О : от 18 января 2001 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001. № 10. Ст. 995.

47. Вопрос: Каков порядок уплаты НДФЛ за 2002 г., доначисленного по результатам камеральной проверки налоговой декларации? : Письмо Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве № ТМ-30-25/11272 : от 25 октября 2010 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

48. Брызгалин А. В. Давайте разберемся... Или к вопросу о том, как ВАС срок на привлечение к ответственности на один год продлил... // О налогах и о жизни : Персональный блог Аркадия Брызгалина. URL: https://www.nalog-briz.ru/2012/02/blog-post\_05.html (дата обращения: 10.05.2022).

49. Султанов А. Р. Новояз или что такое приостановление выездной налоговой проверки // Адвокат. 2016. № 4. С. 5–15.

50. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон № 146-ФЗ : от 31 июля1998 г. : ред. от 17 февр. 2021 г. В данном виде документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

51. Осокина И. В., Косов М. Е. Налоговый контроль в налоговом процессе. М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. 445 с.

52. Леонов Е. М. Затягивание сроков на принятие актов и решений по налоговым проверкам – защита или нарушение прав налогоплательщиков? // Налоговед. 2019. № 11. С. 10–20.

53. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации № 71 : от 17 марта 2003 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

54. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Мельинвест» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда Рос. Федерации № 790-О : от 20 апреля 2017 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

55. Решение Арбитражного суда Калининградской области по делу № А21-10479/2019 : от 15 июня 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда № 13АП-21224/2020 : по делу № А21-10479/2019 : от 19 октября 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа № Ф07-15243/2020 : по делу № А21-10479/2019 : от 12 января 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

56. Решение Арбитражного суда Калининградской области по делу № А21-8475/2019 : от 5 ноября 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда № 13АП-38081/2019 : по делу № А21-8475/2019 : от 4 февраля 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа № Ф07-4263/2020 : по делу № А21-8475/2019 : от 2 июня 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

57. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11254/12 : по делу № А65-14884/2011 : от 5 февраля 2013 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

58. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7551/11 : по делу № А03-10725/2010 : от 29 ноября 2011 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

59. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 16705/10 : по делу № А38-227/2010 : от 21 июня 2011 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

60. Решение по делу № А53-14782/2020 : от 5 октября 2020 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/uMmdG8hsxc1n/ (дата обращения: 12.05.2022) ; Решение по делу № А34-10644/2019 : от 19 декабря 2019 г. // Там же. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/hOjFJna9INmj/ (дата обращения: 12.05.2022).

61. Решение по делу № А34-3671/2020 : от 21 июля 2020 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/ijXMj26QqcHy/ (дата обращения: 12.05.2022).

62. Решение по делу № А34-4887/2019 2019 : от 11 июня 2019 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/DYVHQUWDXrbu/ (дата обращения: 12.05.2022).

63. Постановление по делу № А71-15509/2018 : от 23 января 2019 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/TuYWXbutSpmT/ (дата обращения: 12.05.2022) ; Решение по делу № А34-5052/2019 : от 10 июня 2019 г. // Там же. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/Kx9wUrlM2YVT/ (дата обращения: 21.04.2021) ; Решение по делу № А34-12365/2018 : от 13 марта 2019 г. // Там же. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/5rvWExsDtQQk/ (дата обращения: 12.05.2022).

64. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : спец. 12.00.14 «Административное право; административный процесс» : дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. 564 с.

65. Юзвак М. В. Недопустимость запрета аналогии в налоговом праве // Налоги. 2013. № 2. С. 43–46.

66. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. Петроград : Право, 1917. 328 с.

67. Постановление Арбитражного суда Московского округа № Ф05-17770/2021 : по делу № А40-222803/2020 : от 18 августа 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

68. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда № 20АП-7535/2019 : по делу № А68-2989/2019 : от 16 декабря 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда № 16АП-296/2021 : по делу № А15-2560/2020 : от 9 апреля 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда № 19АП-7726/2017 : по делу № А36-37/2017 : от 22 февраля 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

69. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда № 11АП-5542/2018 : по делу № А65-38571/2017 : от 5 июня 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда № 16АП-296/2021 : по делу № А15-2560/2020 : от 9 апреля 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

70. Решение Арбитражного суда Чувашской Республики по делу № А79-10491/2017 : от 12 марта 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

71. О налоговых органах Российской Федерации : Закон Рос. Федерации № 943-1 : от 21 марта 1991 г. : ред. от 1 мая 2022 г. В данном виде документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

72. Апелляционное определение Мурманского областного суда № 33-1376/2020 : от 30 июня 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Апелляционное определение Санкт-Петербургского городского суда № 33-12559/2021 : по делу № 2-650/2021 : от 24 июня 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

73. Решение Бирского межрайонного суда Республики Башкортостан по делу № 2-105/2019(2-1846/2018;)~М-1978/2018 : от 25 февраля 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Решение Соль-Илецкого районного суда Оренбургской области № 2-262/2022 : от 11 февраля 2022 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

74. Апелляционное определение Санкт-Петербургского городского суда № 33-20714/2021 : по делу № 2-1312/2021 : от 26 октября 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Заочное решение Вологодского городского суда Вологодской области по делу № 2-9552/2021 : от 16 декабря 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции № 88-19961/2021 : по делу № 2-2282/2020 : от 16 сентября 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

75. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах… : Приказ Федеральной налоговой службы России № ММВ-7-2/628@ : от 7 ноября 2018 г. : ред. от 28 декабря 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

76. О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками : Письмо Федеральной налоговой службы России № АС-4-2/12837 : от 17 июля 2013 : с изм. от 15 января 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

77. О предоставлении налоговых вычетов по НДФЛ в упрощенном порядке : Письмо Федеральной налоговой службы России № ПА-4-11/6227 : от 5 мая 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

1. Плешков А. А. О времени и вечности в философии Платона и Плотина // Вестник Русской христианской гуманитарной академии. 2013. Т. 14, № 3. С. 216–223. [↑](#footnote-ref-1)
2. Неретина С. С. Подступы к проблеме времени и процесса (Аристотель и Августин, Хайдеггер и Поппер) // Философский журнал. 2012. № 12. С. 16–48. [↑](#footnote-ref-2)
3. Chase M. Time and Eternity from Plotinus and Boethius to Einstein // Schole. Ancient Philosophy and the Classical Tradition. 2014. Vol. 8, № 1. P. 67–110. [↑](#footnote-ref-3)
4. Хокинг С., Млодинов Л. Кратчайшая история времени. СПб. : Амфора, 2007. С. 44–56. [↑](#footnote-ref-4)
5. Морозова Л. А. Теория государства и права. 6-е изд., перераб. и доп. М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2020. 463 с. [↑](#footnote-ref-5)
6. Виссаров А. В. Возможность и время в праве: некоторые аспекты // Вестник Марийского государственного университета. Серия: Исторические науки. Юридические науки. 2017. Т. 3, № 4 (12). С. 53–58. [↑](#footnote-ref-6)
7. Рабинович П. М. Время в правовом регулировании (философско-юридические аспекты) // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1990. № 3. С. 19–27. [↑](#footnote-ref-7)
8. Бахрах Д.Н. Административное право России. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Эксмо, 2011. 622 с. [↑](#footnote-ref-8)
9. Долинская В. В. Понятие и классификации юридических фактов: очерк систематизации // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 4. С. 91–102. [↑](#footnote-ref-9)
10. Кузакова О. В. Сроки в трудовом праве, как юридические факты и юридические условия: сравнительно-правовой аспект : спец. 12.00.05 «Трудовое право; право социального обеспечения» : дис. ... канд. юрид. наук. Ижевск, 2008. 189 с. [↑](#footnote-ref-10)
11. Луць В. В. Сроки в гражданских правоотношениях // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1989. № 1. С. 37–43. [↑](#footnote-ref-11)
12. Белякович Е. В. О концептуальных подходах к пониманию категории «правовой срок» // Российский судья. 2020. № 4. С. 3–9 ; № 5. С. 3–8. [↑](#footnote-ref-12)
13. Гражданское право. В 2 т. Т. 1 / отв. ред. Е. А. Суханов. 2-е изд., перераб. М. : Волтерс Клувер, 2007. 785 с. [↑](#footnote-ref-13)
14. Грибанов В. П. Сроки в гражданском праве. М. : Знание, 1967. 48 с. [↑](#footnote-ref-14)
15. Актуальные проблемы гражданского и административного судопроизводства / Д. Б. Абушенко, К. Л. Брановицкий, С. К. Загайнова [и др.]. М. : Статут, 2021. 460 с. [↑](#footnote-ref-15)
16. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве. М. : Статут, 2011. 199 с. [↑](#footnote-ref-16)
17. Шаповалов С. Сроки в новой редакции НК РФ // ЭЖ-Юрист : Российская правовая газета. 2006. № 42. [↑](#footnote-ref-17)
18. Тютин Д. В. Налоговое право. М. : РАП : Эксмо, 2009. 427 с. [↑](#footnote-ref-18)
19. Васильев А. Ю. ВАС РФ о сроке проведения камеральных налоговых проверок: судебный прецедент? // Налоговед. 2010. № 4. С. 34–41. [↑](#footnote-ref-19)
20. Ханевский А. А. Понятие «сроки» в трудовом праве // Известия Национальной академии наук Беларуси. Серия гуманитарных наук. 2015. № 2. С. 105–110. [↑](#footnote-ref-20)
21. Гурвич М. А. Пресекательные сроки в советском гражданском праве. М. : [б. и.], 1961. 80 с. [↑](#footnote-ref-21)
22. Тютин Д. В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков. М. : Контракт, 2014. 216 с. [↑](#footnote-ref-22)
23. Рогатнева М. Е. Организационные налогово-процессуальные сроки, их основные отличия от пресекательных сроков // Мудрый Юрист : сайт. URL: https://wiselawyer.ru/poleznoe/57457-organizacionnye-nalogovo-processualnye-sroki-osnovnye-otlichiya-presekatelnykh (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-23)
24. Панова И. В. Актуальные проблемы административного процесса в Российской Федерации : спец. 12.00.02 «Конституционное право; государственное управление; административное право; муниципальное право» : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2000. 530 с. [↑](#footnote-ref-24)
25. Мардасова М. Е. Сроки в налоговом процессе. М. : Инфотропик Медиа, 2016. 164 с. [↑](#footnote-ref-25)
26. Новикова С. Г. Особенности исчисления сроков в налоговых правоотношениях // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 1. URL: https://www.audar-press.ru/ischislenie-srokov-v-nalogovyh-pravootnosheniyah (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-26)
27. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа по делу № Ф03-А37/05-2/2283 : от 14 сентября 2005 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа по делу № А41-28182/12 : от 3 сентября 2013 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа по делу № А42-3794/2006 : от 24 сентября 2007 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-27)
28. Решение Арбитражного суда Амурской области по делу № А04-2021/2018 : от 22 августа 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Решение Арбитражного суда Кемеровской области по делу № А27-9464/2015 : от 20 октября 2015 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Решение Арбитражного суда Кемеровской области по делу № А27-15093/2015 : от 12 октября 2015 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-28)
29. По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 9-П : от 24 марта 2017 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2017. № 15 (ч. VII). Ст. 2283. [↑](#footnote-ref-29)
30. По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 34-П : от 28 ноября 2017 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2017. № 49. Ст. 7532. [↑](#footnote-ref-30)
31. Постановление по делу № А41-86658/2017 : от 26 апреля 2018 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/ron3HX1w0hxc/> (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-31)
32. Решение по делу № А40-42483/2018 : от 30 апреля 2020 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/IEFa1YTD1rg4> (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-32)
33. Решение по делу № А11-1001/2019 : от 18 октября 2019 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/GfECAHkFH7Zl/> (дата обращения: 12.05.2022) ; Постановление по делу № А56-67310/2019 : от 27 января 2020 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/EQq938gIEvw/> (дата обращения: 12.05.2022) ; Решение по делу № А56-67310/2019 : от 28 октября 2019 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JcO883PaHuUS/> (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-33)
34. По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 14-П : от 16 июля 2004 г. // Собрание законодательства Рос. Федерации. 2004. № 30. Ст. 3214. [↑](#footnote-ref-34)
35. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации № 305-КГ17-19973 : по делу № А40-230080/2016. : от 16 марта 2018 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации № 302-КГ17-16602 : по делу № А33-17038/2015 : от 16 февраля 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-36)
37. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации № 305-КГ17-5672 : по делу № А40-101850/2016 : от 31 октября 2017 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-37)
38. О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства : Постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации № 18 : от 12 мая 2016 г. : ред. от 26 ноября 2019 г. В данном виде документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-38)
39. Постановление Арбитражного суда Уральского округа № Ф09-6696/21 : по делу № А76-52849/2020 : от 28 сентября 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда № 12АП-10982/2019 : по делу № А12-6105/2019 : от 20 ноября 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа № Ф07-630/2020 : по делу № А56-49179/2019 : от 19 мая 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-39)
40. Сасов К. А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. М. : Норма : Pepeliaev group, 2013. 252 с. [↑](#footnote-ref-40)
41. Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве. М. : Проспект, 2016. 190 с. ; Гумечук В. И. Срок давности при привлечении к налоговой ответственности // Финансовое право. 2005. № 8. С. 30–32. [↑](#footnote-ref-41)
42. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 9-П : от 14 июля 2005 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200. [↑](#footnote-ref-42)
43. Постановление Европейского суда по правам человека по делу «Коэм и другие против Бельгии» (Coeme and others vs. Belgium) : от 22 июня 2000 г. // Европейский Суд по правам человека : сайт. URL: <https://espch.site/#more1> (дата обращения: 05.05.2022). [↑](#footnote-ref-43)
44. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации № 57 : от 30 июля 2013 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс [↑](#footnote-ref-44)
45. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации № 9-П : от 14 июля 2005 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200 ; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда Рос. Федерации № 381-О-П : от 8 февраля 2007 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-45)
46. По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда Рос. Федерации№ 6-О : от 18 января 2001 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001. № 10. Ст. 995. [↑](#footnote-ref-46)
47. Вопрос: Каков порядок уплаты НДФЛ за 2002 г., доначисленного по результатам камеральной проверки налоговой декларации? : Письмо Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве № ТМ-30-25/11272 : от 25 октября 2010 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-47)
48. Брызгалин А. В. Давайте разберемся... Или к вопросу о том, как ВАС срок на привлечение к ответственности на один год продлил... // О налогах и о жизни : Персональный блог Аркадия Брызгалина. URL: <https://www.nalog-briz.ru/2012/02/blog-post_05.html> (дата обращения: 10.05.2022). [↑](#footnote-ref-48)
49. Султанов А. Р. Новояз или что такое приостановление выездной налоговой проверки // Адвокат. 2016. № 4. С. 5–15. [↑](#footnote-ref-49)
50. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон № 146-ФЗ : от 31 июля1998 г. : ред. от 17 февр. 2021 г. В данном виде документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-50)
51. Осокина И. В., Косов М. Е. Налоговый контроль в налоговом процессе. М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. 445 с. [↑](#footnote-ref-51)
52. Леонов Е. М. Затягивание сроков на принятие актов и решений по налоговым проверкам – защита или нарушение прав налогоплательщиков? // Налоговед. 2019. № 11. С. 10–20. [↑](#footnote-ref-52)
53. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации № 71 : от 17 марта 2003 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-53)
54. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Мельинвест» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда Рос. Федерации № 790-О : от 20 апреля 2017 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-54)
55. Решение Арбитражного суда Калининградской области по делу № А21-10479/2019 : от 15 июня 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда № 13АП-21224/2020 : по делу № А21-10479/2019 : от 19 октября 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа № Ф07-15243/2020 : по делу № А21-10479/2019 : от 12 января 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-55)
56. Решение Арбитражного суда Калининградской области по делу № А21-8475/2019 : от 5 ноября 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда № 13АП-38081/2019 : по делу № А21-8475/2019 : от 4 февраля 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа № Ф07-4263/2020 : по делу № А21-8475/2019 : от 2 июня 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-56)
57. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11254/12 : по делу № А65-14884/2011 : от 5 февраля 2013 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-57)
58. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7551/11 : по делу № А03-10725/2010 : от 29 ноября 2011 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-58)
59. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 16705/10 : по делу № А38-227/2010 : от 21 июня 2011 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-59)
60. Решение по делу № А53-14782/2020 : от 5 октября 2020 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/uMmdG8hsxc1n/> (дата обращения: 12.05.2022) ; Решение по делу № А34-10644/2019 : от 19 декабря 2019 г. // Там же. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/hOjFJna9INmj/> (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-60)
61. Решение по делу № А34-3671/2020 : от 21 июля 2020 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/ijXMj26QqcHy/> (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-61)
62. Решение по делу № А34-4887/2019 2019 : от 11 июня 2019 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/DYVHQUWDXrbu/> (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-62)
63. Постановление по делу № А71-15509/2018 : от 23 января 2019 г. // Судебные и нормативные акты Российской Федерации : сайт. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/TuYWXbutSpmT/> (дата обращения: 12.05.2022) ; Решение по делу № А34-5052/2019 : от 10 июня 2019 г. // Там же. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/Kx9wUrlM2YVT/> (дата обращения: 12.05.2022) ; Решение по делу № А34-12365/2018 : от 13 марта 2019 г. // Там же. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/5rvWExsDtQQk/> (дата обращения: 12.05.2022). [↑](#footnote-ref-63)
64. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : спец. 12.00.14 «Административное право; административный процесс» : дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. 564 с. [↑](#footnote-ref-64)
65. Юзвак М. В. Недопустимость запрета аналогии в налоговом праве // Налоги. 2013. № 2. С. 43–46. [↑](#footnote-ref-65)
66. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. Петроград : Право, 1917. 328 с. [↑](#footnote-ref-66)
67. Постановление Арбитражного суда Московского округа № Ф05-17770/2021 : по делу № А40-222803/2020 : от 18 августа 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-67)
68. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда № 20АП-7535/2019 : по делу № А68-2989/2019 : от 16 декабря 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда № 16АП-296/2021 : по делу № А15-2560/2020 : от 9 апреля 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда № 19АП-7726/2017 : по делу № А36-37/2017 : от 22 февраля 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-68)
69. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда № 11АП-5542/2018 : по делу № А65-38571/2017 : от 5 июня 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда № 16АП-296/2021 : по делу № А15-2560/2020 : от 9 апреля 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-69)
70. Решение Арбитражного суда Чувашской Республики по делу № А79-10491/2017 : от 12 марта 2018 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-70)
71. О налоговых органах Российской Федерации : Закон Рос. Федерации № 943-1 : от 21 марта 1991 г. : ред. от 1 мая 2022 г. В данном виде документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-71)
72. Апелляционное определение Мурманского областного суда № 33-1376/2020 : от 30 июня 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Апелляционное определение Санкт-Петербургского городского суда № 33-12559/2021 : по делу № 2-650/2021 : от 24 июня 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-72)
73. Решение Бирского межрайонного суда Республики Башкортостан по делу № 2-105/2019(2-1846/2018;)~М-1978/2018 : от 25 февраля 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Решение Соль-Илецкого районного суда Оренбургской области № 2-262/2022 : от 11 февраля 2022 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-73)
74. Апелляционное определение Санкт-Петербургского городского суда № 33-20714/2021 : по делу № 2-1312/2021 : от 26 октября 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Заочное решение Вологодского городского суда Вологодской области по делу № 2-9552/2021 : от 16 декабря 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции № 88-19961/2021 : по делу № 2-2282/2020 : от 16 сентября 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-74)
75. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодатель-ством о налогах и сборах… : Приказ Федеральной налоговой службы России № ММВ-7-2/628@ : от 7 ноября 2018 г. : ред. от 28 декабря 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-75)
76. О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками : Письмо Федеральной налоговой службы России № АС-4-2/12837 : от 17 июля 2013 : с изм. от 15 января 2019 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-76)
77. О предоставлении налоговых вычетов по НДФЛ в упрощенном порядке : Письмо Федеральной налоговой службы России № ПА-4-11/6227 : от 5 мая 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-77)