

Спорные вопросы применения сроков давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения

Аннотация: Скрупулёзно рассматривается вопрос сроков давности в налоговом праве, поднимая проблемы, связанные с толкованием норм Налогового кодекса РФ, связанные с ухудшением положения налогоплательщика.

Ключевые слова: срок давности; толкование права; налоговые правоотношения.

Немного общей информации о сроках давности

«Первое, что вы должны взять с собой в дорогу, - это знание, это чистую науку, обязательную для всех, кроме дураков, не лакействующую ни перед кем и не склоняющую покорно главу перед чем бы то ни было; науку, точную, как проверенный компас, безошибочно указывающую, где Истина и где Заблуждение. Берите ее в максимально большом количестве. Без нее вам не выбраться на широкий путь истории. Но не берите суррогатов науки, тех ловко подделанных под нее псевдознаний, заблуждений, то «буржуазных», то «пролетарских», которые в изобилии преподносят вам тьмы фальсификаторов. Опыт и логика - вот те реактивы, которые помогут вам отличить одно от другого. Иных судей здесь нет».

П. А.Сорокин [10]

Фактор времени присутствует в любых правоотношениях, независимо от их отраслевой принадлежности [6, с. 114-121]. Время заслуженно занимает важное место среди других юридических фактов - событий. Правопорождающее и правоотменяющее свойство изменения времени – истечение определенного срока или наступление определенного момента времени характерно для права в целом. Государство применяет временные координаты для организации и упорядочивания общественных отношений.

Особенно важное значение имеет как юридический факт давность, т.е. истечение известного количества времени, которое при наличии других

*Султанов Айдар Рустэмович – начальник юридического управления ПАО «Нижнекамск-нефтехим», член Ассоциации по улучшению жизни и образования (Россия). E-mail: SultanovAR@nknh.ru

условий способно прекратить юридическое отношение, а в некоторых случаях превратить фактическое состояние в юридическое отношение. Каково же социальное основание давности, способной производить такие юридические последствия? Само по себе время, как бы оно ни было продолжительно, не может иметь влияния на юридические отношения.

Проанализировав различные точки зрения по данному вопросу, профессор Шершеневич Г.Ф. пришел к выводу: «Действительное основание давности заключается в том, что общество нуждается в прочном порядке и всякая неопределенность отношений, способная колебать приобретаемые права, возбуждает против себя протест. На этом основывается ограничение собственника при строгом осуществлении его права собственности в торговом обороте, на этом же основывается и давность. С течением времени утрачиваются доказательства, умирают свидетели; и возбужденный через много лет спор способен нарушить целый ряд установившихся отношений. По воле законодателя время прекращает такую неопределенность» [18, с. 223].

Этот вывод на много лет предвосхитил правовые позиции Европейского Суда по правам человека и Конституционного Суда РФ о правовой определенности, как элементе принципа верховенства права. Надо отметить, что о недопустимости продолжительной неопределенности в существовании самой возможности применения мер принудительного воздействия к правонарушителю писали и советские цивилисты [5, с. 246].

Принцип правовой определенности предполагает стабильность правового регулирования и существующих правоотношений. Правовая определенность необходима для того, чтобы участники соответствующих отношений могли в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, приобретенных прав и обязанностей.

Принцип правовой определенности имеет своей целью обеспечить участников соответствующих отношений возможностью точно спрогнозировать результат своих действий и в том числе дать надежду, что

права данных лиц будут защищены, что при разрешении спора действия правоприменителя также будут прогнозируемы и предсказуемы, и не будут меняться от случая к случаю.

Можно сделать предположение, что существование сроков давности призвано гарантировать правонарушителю, что по истечении определенного срока не будут предприняты меры по его преследованию. Что, конечно же, для него создает правовую определенность и это весьма разумно также потому, что постоянное ожидание привлечения к ответственности отнюдь не способствует осознанию своего неправомерного поведения, а скорей просто подавляет правонарушителя. Цель же права не подавление, а исключение неправомерного поведения в будущем. Порой именно прощение позволяет осознать ошибку и исключить компульсивное повторение правонарушения. Истечение срока давности позволяет правонарушителю не считать себя правонарушителем и не отделять себя от общества [12, с. 59].

Существует также точка зрения, что с течением времени общественная опасность совершенного правонарушения уже исчезает: «Со временем вредные последствия, причиненные правонарушением, теряют свое значение, изменяется политическая и экономическая обстановка в обществе, социальная и правовая оценка содеянного. Происходят существенные перемены в личности виновного, его взглядах и привычках, отношении к содеянному» [14]. «Лицо, совершившее преступление, - отмечал В.Е.Смольников еще в советское время, - представляет общественную опасность не бесконечно долгое время. Со временем общественная опасность такого лица уменьшается и, в конечном счете, утрачивается. Наибольшую опасность представляет лицо в момент совершения им преступления, она исчезает со временем, в результате положительного воздействия на личность всей совокупности условий... действительности» [9, с. 16]. Другой советский криминалист - В.Д. Филимонов еще в 1957 году отмечал, что когда уже нет общественной опасности правонарушителя применение наказания «произвело бы на общество тот же эффект, что и наказание невиновного» [16, с. 108]. «Отпадение общественной

опасности лица, совершившего преступление, - писал В.Е. Смольников, делает наказание ненужным с точки зрения задач, как общего, так и специального предупреждения преступлений. Наказывать лицо, не представляющее опасности для общества, значило бы ему мстить» [9, с. 18].

Что ж подход советских криминалистов, выработанный и высказанный в период тоталитарного государства, подтверждает, что научная общественность всегда должна развивать правовую науку и совершенствовать право, помогая тому, чтобы право оставалось искусством добра и справедливости.

Этот подход советских криминалистов был воспроизведен и уже российскими учеными криминалистами: «если наказание применяется к виновному по истечении продолжительного времени после совершения преступления, оно в значительной мере (если не полностью) утрачивает свое как частно, так и общепредупредительное значение и может быть воспринято как акт неоправданной мести, поскольку время в значительной мере сглаживает актуальность и общественную значимость совершенного преступления» [15, с. 472].

В Постановлении Европейского Суда по правам человека по делу “*Coemeandothers v. Belgium*”¹ также подчеркнута, что «давность может определяться как право, предоставляемое законом лицу, совершившему преступление, больше не быть преследуемым или судимым после истечения определенного срока с момента совершения деяний». В этом же решении суд сформулировал основополагающую правовую позицию, согласно которой «сроки давности являются общей чертой правовых систем Договаривающихся Государств, имеют много целей, среди которых - гарантирование правовой защищенности путем установления срока для действий и воспрепятствование посягательству на право на защиту, которое могло бы быть скомпрометировано, если бы суды выносили решения, доказательственная база по которым была бы неполной в силу истекшего времени».

¹ (ECHR 2000-VII - (22.06.00) § 146)

Надо отметить, что вышеуказанное положение имеет прямую связь с принципами неотвратимости наказания и презумпции невиновности.

Сама по себе презумпция невиновности в публичных правоотношениях не только является гарантией того, что никто не будет привлечен к ответственности без доказательств его вины, но одновременно является гарантией, того, что не будет привлечения к ответственности невиновного лица и тем самым освобождения настоящего виновника от ответственности. По своей сути привлечение к ответственности невиновного лица является фактическим освобождением от ответственности настоящего виновника и тем самым принцип неотвратимости наказания оказывается нарушенным.

И тот и другой факты приносят правопорядку вред, поскольку привлечение невиновного к ответственности и непривлечение к ответственности подрывают доверие к эффективности правовой системе и государству.

Поскольку с течением времени доказывание становится проблематичней, в том числе, в связи с утерей доказательств опровергающих виновность обвиняемого, обвинение может быть успешным не потому, что лицо действительно является виновным, но лишь потому, что с течением времени доказательства не сохранились.

То есть, с течением времени вполне возможно привлечение невиновного лица лишь потому, что защита уже не сможет опровергнуть обвинение лишь потому, что доказательства не сохранились, однако, само существование данной возможности нарушает и презумпцию невиновности и принцип неотвратимости наказания.

Соответственно, в правовом государстве опровержение презумпции невиновности должно осуществляться в пределах сроков давности.

В решении Верховного суда США по делу «Adams против Woods», 2 Cranch 336, 342 (1805) было указано: «Федеральное основание иска, заявленное в любой промежуток времени, будет в высшей степени противоречить духу нашего законодательства».

Надо отметить, что само по себе существование сроков давности является результатом развития права, установление сроков давности в публичных правоотношениях, было результатом борьбы с принципами типа: «кто ошипал королевского гуся, тот и через сто лет должен вернуть перья» [11, с. 141-148].

Впрочем, вся история развития публичного права шла через уменьшение некогда абсолютной власти государства: «Если ограничиваться одной только генетической стороной дела под углом зрения вопроса об историческом происхождении публичного права, то не может подлежать сомнению, что оно представляет собою не что иное, как процесс постепенного вычитания из общей суммы всемогущества властителей тех или иных проявлений участия в осуществлении властвования самого населения» [4, с. 25].

Сроки давности привлечения давности к ответственности за налоговые правонарушения. Как все начиналось.

Эта норма служит налогоплательщику гарантией своевременности наказания за совершенное налоговое правонарушение. Она предназначена 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. За трехлетний период может не только измениться налоговое законодательство, но и смениться руководство предприятия, отвечающее за учет и уплату налогов. Это правило понуждает налоговые органы действовать оперативно и не затягивать во времени контрольные налоговые мероприятия.

К. А. Сасов [8]

В первом налоговом законе России - законе РФ от 27 декабря 1991 г. №2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» не существовало даже понятия срока давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

В ст. 13 данного закона, посвященной ответственности налогоплательщика за нарушение налогового законодательства предусматривалось лишь, что «Взыскание недоимки по налогам и другим обязательным платежам, а также сумм штрафов и иных санкций, предусмотренных законодательством, производится с юридических лиц в бесспорном порядке, а с физических лиц - в

судебном. Взыскание недоимки с физических лиц обращается на полученные ими доходы, а в случае отсутствия таковых - на имущество этих лиц», а в ст. 24 данного закона предусматривалась ограничение данного взыскания определенными сроками, которые не назывались сроками давности.

В ст. 24 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» указывалось, что «срок *исковой* давности по претензиям, предъявляемым к физическим лицам по взысканию налогов в бюджет, составляет три года. Бесспорный порядок взыскания недоимок по налогам с юридических лиц может быть применен в течение шести лет с момента образования указанной недоимки»².

Анализ данной статьи позволяет утверждать, что законодатель в данной статье установил для взыскания с физических лиц срок исковой давности, применяемый при обращении в суд и срок давности при взыскании с юридических лиц, который должен был применяться вне обращения в суд и фактически прекращал налоговые правоотношения в связи с истечением данного срока. Хотя правоотношения в обоих случаях одни и те же публично-правовые, сроки были установлены различные не только по их величине, но и по их правовой природе. Объяснить это с научной точки зрения сложно, «приходится констатировать, что в силу разных причин административная реформа в России началась без полноценной опоры на достижения юридической науки» [7, с. 5].

Попытку снятия пробелов в данном законе попробовал осуществить в п. 3 своего письма Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31.05.94

²Однако, в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" было разъяснено, что налоговый орган на основании полномочий, предоставленных ему статьями 7 (пункты 8 и 9) и 8 Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и статьей 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", вправе принять решение о взыскании штрафа с юридического лица. Это решение, по смыслу статей 45 и 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, может быть в установленном порядке обжаловано юридическим лицом в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд и в случае такого обжалования взыскание штрафа не может производиться в бесспорном порядке, а должно быть приостановлено до вынесения судом решения по жалобе налогоплательщика. Таким образом, бесспорный порядок взыскания штрафов, в случае несогласия юридического лица с решением налогового органа, является превышением конституционно допустимого (статья 55, часть 3) ограничения права, закрепленного в статье 35 (часть 3) Конституции Российской Федерации, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

№ С1-7/ОП-373 «Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства»: «Законом Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» впервые установлен срок давности на взыскание недоимок по налогам. Согласно статье 24 названного Закона беспорный порядок взыскания недоимок по налогам с юридических лиц может быть применен в течение шести лет с момента образования указанной недоимки. Между тем срок на беспорное списание финансовых санкций новым налоговым законодательством установлен не был. В этой связи арбитражным судам необходимо исходить из следующего. В соответствии со статьей 11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в случае отсутствия законодательства, регулирующего спорное отношение, арбитражный суд применяет законодательство, регулирующее сходные отношения. Поэтому установленный статьей 24 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» срок давности на списание в беспорном порядке сумм недоимок по налогам применяется и при взыскании финансовых санкций за нарушения налогового законодательства»³.

Впрочем, это не единственный момент, когда ВАС РФ пытался преодолеть пробелы законодателя.

Срок давности для привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения в качестве общего для всех налогоплательщиков был установлен в 1998 году в Налоговом кодексе РФ.

В ст. 113 Налогового кодекса было установлено общее правило о том, что «лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности)».

Кроме того, было установлено специальное правило, согласно которому общее правило не применяется в отношении налоговых правонарушений,

³ Текст письма опубликован в Вестнике Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1994. № 8

предусмотренных статьями 120 и 122 настоящего Кодекса, и что срок давности необходимо исчислять со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 настоящего Кодекса.

В первоначальной редакции также существовала возможность прерывания срока давности совершением нового правонарушения, которая в настоящее время исключена из Налогового кодекса РФ.

Как видно в первоначальной редакции Налогового кодекса РФ существовала проблема неопределенности в ответе на вопрос когда же истекал срок давности.

Ответ на данный вопрос был отчасти дан в Постановлении Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. №9-П «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», где была высказана позиция, что срок течет до момента составления акта налоговой проверки. Здесь мы позволим себе не останавливаться на толковании Конституционного Суда РФ, которое было направлено на преодоление пробела, с устранением пробела законодателем, оно, потеряв, объект для толкования, потеряло свою силу.

Итак, законодатель после данного Постановления Конституционного Суда РФ внес изменения в ст. 113 Налогового кодекса РФ, установив общее правило: «Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, *и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года* (срок давности)» (ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ).

В тоже время, законодатель оставил неизменным специальное правило, установленное в абзаце 2 и 3 данной части статьи 113 НК РФ, которое не было

привязано ни к моменту совершения налогового правонарушения, ни к периоду в течение которого было совершено правонарушение, а привязанное к истечению налогового периода: «Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 настоящего Кодекса. Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 настоящего Кодекса».

Буквальное толкование данной нормы означает, что срок для привлечения к налоговой ответственности за налоговое нарушение в виде налога неуплаты налога на прибыль начинает течь на следующий день после окончания налогового периода, т.е. срок давности для привлечения к ответственности за неуплату налога за 2012 год, начал течь 1 января 2013 года и истек к 1 января 2016 г.

Такого подхода всегда придерживалась судебная практика, например, в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 25 декабря 2013 г. по делу № А40-163511/12: *«Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 122 НК РФ.*

Согласно ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год.

Таким образом, установленный ст. 113 НК РФ срок должен исчисляться со следующего дня после окончания налогового периода, т.е. с 1 января года, следующего за отчетным. Следовательно, для уплаты налога на прибыль за 2009 год такой срок начинает течь с 01.01.2010 г.».

Подобное мнение по вопросу начала исчисления срока давности за налоговое правонарушение в виде занижения облагаемой базы по налогу на прибыль в аналогичной ситуации было обычным см. в частности,

Постановление ФАС МО от 31.08.2009 № КА-А40/8492-09, Постановление ФАС ЗСО от 23.01.2008 № Ф04-308/2008(795-А70-15).

Впрочем, в 2011 году было вынесено Постановление Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 № 4134/11, в котором рассматривался вопрос применения срока давности в связи с недоимкой по налогу на добавленную стоимость. Причиной для вынесения данного Постановления Президиума ВАС РФ явилось обращение налогоплательщика, в котором, в частности, он выражал несогласие с тем, что суды полагали окончание течения срока давности составлением акта налоговой проверки, ссылаясь при этом на Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П, хотя в действующей редакции Налогового кодекса РФ срок окончания течения давности был определен датой вынесения решения.

Очевидность правильности подхода в данном вопросе налогоплательщика не вызывала сомнения, он даже не явился на заседание Президиума ВАС РФ, как оказалось зря.

К сожалению, налогоплательщик безответственно подошел к делу и не учел, что в Определении о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 17.06.2011 № ВАС-4134/11 по делу № А33-20240/2009 было указано: *«Кроме того, при рассмотрении вопроса о порядке исчисления сроков, установленных пунктом 1 статьи 113 Кодекса, коллегия судей выявила различную арбитражную практику по вопросу о начале течения срока для привлечения к налоговой ответственности по статьям 120 и 122 Кодекса. Толкуя вышеуказанные положения, ряд окружных судов исходит из того, что налоговым периодом применительно к статье 113 Кодекса является налоговый период, за который совершено налоговое правонарушение (например, неуплата налога за июнь 2006 года - начало течения срока давности привлечения к ответственности - с 01.07.2006). В практике арбитражных судов существует и иная позиция, согласно которой соответствующим налоговым периодом является период, в течение которого совершается правонарушение (например, по декларации за июнь 2006 год не уплачивается налог по сроку уплаты - 20.07.2006, начало*

течения срока давности привлечения к ответственности - с 01.08.2006). Принимая во внимание различное толкование арбитражными судами положений пункта 1 статьи 113 Кодекса, коллегия судей усматривает наличие оснований для пересмотра в порядке надзора принятых по делу судебных актов также и в указанной части».

Таким образом, учитывая, что фактически вопрос был поставлен гораздо шире нежели заявление налогоплательщика, последний должен был присутствовать на заседании Президиума ВАС РФ, поскольку никто кроме него не мог повлиять на появление толкования, ухудшающего права налогоплательщика. Когда суд выносит решение по сложным правовым вопросам, несмотря на презумпцию «суд знает право», он иногда нуждается в помощи в виде предоставления подробного и компетентного внешнего заключения, которое не является обязательным для суда, но дает ему больше информации для вынесения справедливого судебного решения, такая помощь обычно называется заключение *amicus curiae*, которые, к сожалению, не предусмотрены нашим процессуальным правом [13, с. 16-19]. На наш взгляд, будь такая возможность, она хоть как-то могла уравновесить ситуацию, особенно когда она обусловлена судебным активизмом, имеющим целью создание норм.

Но на заседании Президиума ВАС РФ присутствовал только представитель налогового органа, который заявил, о том, что срок должен исчисляться со следующего налогового периода с 01.08.2006. По мнению представителя налогового органа, нижестоящие суды допустили неточность, указав, что срок должен исчисляться с 01.07.2006 года, что в июле еще ничего не произошло - неправильное указание суммы налога было осуществлено 20.07.2006 года, поэтому срок нужно исчислять не с 01.07.2006 года, а со следующего налогового периода, то есть 01.08.2006⁴, соответственно акт вынесен 30.07.2009 года в пределах трехлетнего срока.

⁴ К счастью, видеозаписи заседаний Президиума ВАС РФ еще доступны. URL: <http://www.youtube.com/watch?v=v-L6pKJJwgU> (дата обращения 02.02.2016).

Этого представителя никто не спросил, а можно ли было привлечь к ответственности уже 21 июля 2006 года? Ответ на данный вопрос показал бы несостоятельность позиции налогового органа, но этот вопрос ни у кого не возник и Президиум ВАС РФ согласился с позицией налогового органа.

Такой подход сразу же был раскритикован - 02.12.2011 в ежедневной деловой газете «РБК daily» была опубликована статья Ярослава Николаева «Предпринимателям накинули год. Срок давности по налоговым правонарушениям продлен до четырех лет», в которой автор писал, что Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 27.09.11 № 4134/11 увеличил до четырех лет срок давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. На данную статью на сайте ВАС РФ 12 декабря 2011 г. было дано опровержение, которое в свою очередь подверглось критике специалистов в налоговом праве [2].

Толкование начала течения срока давности, этап второй

«Верховный суд - это группа юристов, которые исправляют ошибки других судов и увековечивают свои собственные» Г. Спенсер

В 2013 году толкование ст. 113 Налогового кодекса РФ, изменяющее начало течения срока давности было легализовано в Постановлении Пленума ВАС РФ. В первоначальной редакции проекта Постановления Пленума данный вопрос не затрагивался вообще⁵, он появился лишь в проекте от января 2013 года⁶.

В п. 15 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» было разъяснено, что «в силу пункта 1 статьи 113 НК РФ срок

⁵ Проект Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (сентябрь 2011 г.) // URL: http://www.arbitr.ru/_upimg/A5EFC1C2BF5E6EEB92478BDE3B426B7C_1.pdf (дата обращения: 2.02.2016).

⁶ Проект Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (январь 2013 г.) // URL.: http://www.arbitr.ru/_upimg/1FCA8BB45E3A0302215FC4DFCA9B6705_17-18Jan2013.pdf (дата обращения: 2.02.2016).

давности привлечения к ответственности в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса, исчисляется со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено указанное правонарушение. При толковании данной нормы судам необходимо принимать во внимание, что деяния, ответственность за которые установлена статьей 122 НК РФ, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий. Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, *срок давности, определенный статьей 113 Кодекса, исчисляется в таком случае со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога*».

Внимательное ознакомление с данным «толкованием» позволяет усомниться в том, что оно является толкованием, а не изменением существующей нормы. Фактически данным толкованием ВАС РФ аннулировал специальную норму, содержащуюся в абзаце 2 и 3 части 1 статьи 113 НК РФ, которая не привязывала начало течения срока давности ни к моменту совершения налогового правонарушения, ни к периоду, в течение которого было совершено правонарушение, а предусматривала начало течения срока давности к истечению налогового периода.

Привязка начала течения срока давности с моментом совершения налогового правонарушения или налоговым периодом, в котором было совершено налоговое правонарушение была предусмотрена лишь в абз.1 ч.1 ст. 113 Налогового кодекса РФ применение которой законодатель исключил для правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 Налогового кодекса РФ.

Логика ВАС РФ проста – срок давности должен начинаться течь после совершения правонарушения. Однако, из нормы не видно, чтобы законодатель

руководствовался данной логикой. Кроме того, логика ВАС РФ имеет больше отношения к частно-правовым нарушениям, где общим правилом для начала течения срока исковой давности установлен день, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

В публично-правовых отношениях срок давности может исчисляться не обязательно с момента совершения правонарушения.

В КоАП РФ имеются случаи начала течения срока давности со дня вступления в силу решения комиссии антимонопольного органа, которым установлен факт нарушения законодательства Российской Федерации (ч. 6 ст. 4.5 КоАП РФ) или даже с момента поступления материалов дела в орган, должностному лицу, которые уполномочены составлять протоколы об административных правонарушениях (ч. 7 ст. 4.5. КоАП РФ).

Если рассматривать срок давности, как срок для публично-правового преследования за публично-правовое правонарушение, т. е. срок, ограничивающий государственные органы, то законодатель здесь, наверное, может в различных случаях исходить из разных подходов.

Кроме того, толкование ВАС РФ очень похоже не на восполнение пробела, а на попытку исправить ошибку законодателя, благодаря которой срок давности был меньше чем три года, если считать его с момента совершения такого налогового правонарушения как несвоевременная уплата налога. В тоже время толкование ВАС РФ сделало срок давности для данного правонарушения более длительным, чем три года с момента правонарушения, если считать его с момента правонарушения.

Прежде чем рассматривать толкование ВАС РФ, попробуем все же разобраться, а была ли ошибка со стороны законодателя.

Надо отметить, что содержание абз. 2 и 3 ч. 1 ст. 113 НК РФ оставалось неизменным с 1998 года.

Критику подхода законодателя, установившего начало течения срока давности до того, как нарушение могло считаться совершенным, можно было обнаружить уже в 2001 году [17, с. 585], однако такова была воля законодателя.

Конечно же, нужно вначале разобраться на чем же была основана данная воля, прежде чем ее критиковать.

Сейчас уже многие забыли, что принятие Налогового кодекса осуществлялось поэтапно, что в 1998 году была принята лишь первая часть Налогового кодекса РФ, которая с 1999 года заменила закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В тоже время, продолжали действовать другие налоговые законы: о прибыли, об НДС и др.

Соответственно, именно в этих законах и определялись конкретные налоговые периоды. Существовали весьма специфические особенности и практики с этим связанные.

В частности, очень долгое время налоговые органы успешно взыскивали штрафы и пени за несвоевременную неуплату авансовых платежей по налогу на прибыль. Авансовые платежи уплачивались за первый квартал, полугодие и т.д.

В соответствии с толкованием налоговым органом пунктов 1 и 2 статьи 8 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и статьи 55 НК РФ, налоговым периодом, по итогам которого определяется налоговая база для исчисления налога на прибыль, являются первый квартал, полугодие, девять месяцев и год в целом. Согласно пунктам 1 и 2 статьи 8 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» сумма налога определяется налогоплательщиками на основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно. Предприятия уплачивают в бюджет в течение квартала авансовые взносы налога на прибыль, определяемые из предполагаемой суммы прибыли за налогооблагаемый период. При этом предприятия, являющиеся плательщиками авансовых взносов налога на прибыль, исчисляют сумму указанного налога, исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, нарастающим итогом с начала года по окончании первого квартала, полугодия, девяти месяцев и года.

Соответственно, налоговые органы полагали невозможным ситуацию, что законодатель, возложив на налогоплательщиков конкретные обязанности, в

частности обязанность уплачивать авансовые платежи налога, не предусмотрев последствия их нарушения.

Получалась парадоксальная ситуация - по результатам налогового периода, когда налог начислялся с нарастающим итогом было видно, что имело место переплата авансовых платежей в связи с получением прибыли менее, чем планировалось, но одновременно со стороны налоговых органов поступало требование об уплате штрафов и пеней за несвоевременную или неполную уплату авансовых платежей.

Отсюда видно, что вполне возможно именно наличие такого понимания послужило основанием для создания специального правила для начала исчисления срока давности в абз. 2 и 3 ч.1 ст. 113 Налогового кодекса РФ. Сразу же оговоримся, что это не единственная причина, которая могла подвигнуть законодателя на создание специальной нормы.

Конечно же, сейчас ситуация с авансовыми платежами изменилась, но специальное правило установленное в абз. 2 и 3 ч.1 ст. 113 Налогового кодекса РФ не изменилось.

Причем ситуация с авансовыми платежами изменилась благодаря законодателю в связи с принятием гл. 25 Налогового кодекса РФ⁷, а не толкованиям ВАС РФ.

Тем более, что некоторые еще могут вспомнить, что отчасти ВАС РФ также внес свою лепту в существовании несправедливости с авансовыми платежами. В частности, в пункте 20 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указано на то, что «сумма налога исчисляется налогоплательщиком по итогам каждого налогового (а в случаях, установленных законом, - отчетного) периода на основе налоговой базы, то есть

⁷ А также специальной нормой ч. 3 ст. 58 Налогового кодекса РФ (в ред. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ), закрепившей правило: Нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

исходя из реальных финансовых результатов своей экономической деятельности заданный налоговый (отчетный) период», а также «что при рассмотрении споров, связанных с взысканием с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты авансовых платежей, судам необходимо исходить из того, что пени, предусмотренные статьей 75 НК РФ (согласно которой пени подлежат уплате налогоплательщиком лишь в случае образования у него недоимки, то есть не уплаченной в установленный законом срок суммы налога), могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53 и 54 Кодекса».

Однако, такое толкование вызывало несогласие, поскольку ВАС РФ фактически своим толкованием создавал норму, которой в законе не было, при том, что согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить *законно* установленные налоги и сборы (статья 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (статья 71, пункт "з"), система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3); по предметам ведения Российской Федерации принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории Российской Федерации (статья 76, часть 1).

Раскрывая нормативное содержание закрепленного в статье 57 Конституции Российской Федерации принципа законного установления обязательных платежей, Конституционный суд Российской Федерации неоднократно указывал на то, что данный принцип не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего тот или иной обязательный платеж, и к процедуре его принятия; содержание этого акта также должно отвечать определенным требованиям, поэтому не может считаться *законно установленным* обязательный платеж, не соответствующий

по существу конституционным принципам и отражающим их основным началам законодательства о налогах и сборах.

Федеральные налоги и сборы следует считать «законно установленными» если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, то есть федеральным законом. При этом налог может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства.

В конце концов эта ситуация дошла до передачи проблемы в Конституционный Суд РФ. Определением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 мая 2001 г. № А56-23815/00 производство по делу о признании по заявлению ООО недействительным решения ИМНС приостановлено в связи с направлением запроса в Конституционный Суд РФ о соответствии Конституции РФ с запросом в Конституционный суд Российской Федерации о соответствии Конституции Российской Федерации статей 52-55, 75, 122 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьи 8 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций», которые, по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, предусматривают возможность взыскания недоимок, пеней и применения налоговых санкций за неуплату (неполную уплату) авансовых платежей налога на прибыль по итогам отчетного периода, который не совпадает с налоговым⁸.

Конституционный Суд РФ принял к рассмотрению данный запрос, но, к сожалению, разбирательства по делу не состоялось, производство по делу было прекращено. Мы можем предполагать, что причиной этого явилось изменение Налогового кодекса РФ и прекращение действия Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций», но только предполагать, поскольку определение Конституционного Суда РФ по данному поводу не было опубликовано. В открытых источниках мы смогли лишь найти сведения о

⁸ Определение Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 мая 2001 г. N А56-23815/00.

том, что телеграммой от 16.10.2002 Конституционный Суд Российской Федерации уведомил Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа о прекращении производства по делу, возбужденному по вышеуказанному запросу⁹. В результате, вопрос исчисления срока давности с точки зрения Конституции РФ не получил оценку Конституционного Суда РФ и с налогоплательщика взыскали и штраф и пени за несвоевременную уплату авансовых платежей.

В настоящий момент ситуация с авансовыми платежами изменилась, на что было обращено внимание при обсуждении проекта Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее проекта) на заседании Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации 17 января 2013 года¹⁰. Точнее говоря, на данном заседании, вопрос о том в каких условиях принимался Налоговый кодекс РФ, не обсуждался, реплика про авансовые платежи имела место по отношению с ситуации 2013 года. Хотя, на наш взгляд, очевидным является необходимость понимания воли законодателя исходя из условий, в которых принимался закон (здесь можно применять и исторический, и реальный способ толкования). К сожалению, внимательное прослушивание заседания Президиума ВАС РФ показало, что на нем возобладала точка зрения Председателя ВАС РФ, высказавшего мнение, что «если бы была его воля он бы срок давности еще увеличил» и точка зрения тех, кто обосновывал принятие данного пункта тем, что оно лишь воспроизводит правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 № 4134/11.

Надо отметить, что обсуждение п. 15 данного проекта было достаточно жарким и длилось порядка 23 минут... Обсуждение началось с выступления представителя Федеральной налоговой службы, который судя по всему, по

⁹Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 ноября 2002 г. N А56-23815/00.

¹⁰ Заседание Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 17 января 2013 года. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=p3qxblgEqns> (дата обращения 02.02.2016)

иному понимал Постановление Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 № 4134/11, и просил не менять сложившуюся практику.

Среди выступающих были, в том числе, несколько сторонников сохранения буквального толкования абз. 2 и 3. ч.1 ст. 113 Налогового кодекса РФ, как специального правила установленного законодателем и соответственно, не допускающим его изменения посредством толкования. Эти сторонники, в частности, указывали на то, что толкование предложенное в проекте создает возможность абсурдной ситуации, допускающей привлечение к ответственности лишь со следующего налогового периода и тем самым препятствующим привлечение к ответственности по камеральным проверкам. То есть, актом камеральной проверки могла быть выявлена неправильность начисления налога на прибыль за 2011 уже 29 марта 2012, но привлекать к ответственности можно только с 01.01.13 года, поскольку срок давности, исходя из логики проекта, начинал течь с 01.01.2013 г.

К сожалению, их довод был назван лукавством, со ссылкой на то, что срок не может течь до момента правонарушения. Разработчики проекта указывали, что они лишь буквально толкуют закон, а также указывали, что ст. 58 НК РФ защищает от штрафов на авансовые платежи и поэтому толкование предложенное разработчиками проекта является буквальным.

На наш взгляд, для утверждения о буквальности толкования нужно было все же попытаться понять законодателя как он принимал норму в 1998 году, а не через призму нормы, появившейся в 2007 году. Классики работ о толковании законов еще в прошлом веке писали, что «...если новый закон производит изменение в действующем праве, то те части его, которые могут пониматься с одинаковым основанием различными способами, нужно толковать в смысле, ближайшем к прежнему праву, исходя из положения, что изменение или отмена уже существующего права должны быть с несомненностью доказаны и что если бы законодатель желал их произвести их, то выразился бы яснее» [3, с. 356].

Мы согласны, с утверждением профессора Винницкого Д.В., отстаивавшего на заседании Президиума ВАС РФ точку зрения, что

законодатель в абз. 3 ч.1 ст. 113 Налогового кодекса РФ «Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 настоящего Кодекса» под соответствующим периодом понимал именно период, за который нужно уплатить налоги. С учетом исторического анализа условий, в которых появилась эта норма, когда можно было начислять штрафы и на авансовые платежи, другого значения у термина «соответствующий налоговый период» быть не могло.

На наш взгляд, если бы ВАС РФ при толковании абз.3 ч.1 ст. 113 Налогового кодекса РФ все же обратил внимание на то, что в данной статье есть упоминание о ст. 120 Налогового кодекса РФ, то термин «соответствующий период» был бы понят совсем по другому.

Очевидно, что в ч. 1 и ч. 3 ст. 120 Налогового кодекса РФ¹¹ речь идет о периоде, за который должны быть уплачены налоги. В ст. 120 Налогового кодекса РФ определено, что «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». Из данной нормы понятно, что речь шла именно о периоде, за который должны быть уплачены налоги.

¹¹Ст. 120 Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

1. Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 настоящей статьи, влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей.

3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее сорока тысяч рублей.

Мы позволим здесь, опустить вопрос как должен исчисляться срок за нарушения ч. 2 ст. 120 Налогового кодекса РФ, предусматривающего ответственность за несколько налоговых периодов.

Безусловно, толкование абз. 3 ч.1 ст. 113 Налогового кодекса РФ не могло осуществляться путем исключения из контекста нормы упоминания о ст. 120 Налогового кодекса РФ. Тем более, что согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Определении от 18.01.2001 N 6-О, составы правонарушений, предусмотренных п.п. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ, не имеют четкого разграничения.

Так, в силу 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)» имеется в виду, прежде всего, 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 п. 3 ст. 120 НК РФ. При этом основным квалифицирующим признаком правонарушения обе нормы называют занижение налогооблагаемой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату налога.

Соответственно, налоговый орган при привлечении налогоплательщика к ответственности, хотя и не может применить обе статьи, но может применить либо одну, либо другую норму, по собственному выбору исходя из фактических обстоятельств конкретного дела. Учитывая, что санкция, установленная ст. 120 Налогового Кодекса РФ получается ниже, нежели предусмотрено ст. 122 Налогового кодекса РФ, то ее применение является очень редким.

Кстати разработчики «толкования» при обсуждении проекта Пленума просили не ссылаться на ст. 120 Налогового кодекса РФ в связи с тем, что по ней почти нет арбитражной практики и поэтому в тексте проекта она не упомянута. Однако, системное толкование не позволяет при толковании нормы

убирать, чего либо из ее содержания, а обязывает учитывать норму во взаимосвязи с другими нормами. Подход разработчиков лишил их возможности понять волю законодателя.

Довод ученых о том, что законодатель, определяя начало течения срока давности, исходил из «золотой середины» и именно поэтому создал специальную норму, не получила поддержки ВАС РФ.

Еще в начале 20 века было известно, что двусмысленная норма не может толковаться в ущерб тому, в чьем интересе она издана, поскольку это противоречило бы ее цели [3, с. 356]. Сейчас эта аксиома нашла закрепление в ч. 7. ст. 3 НК РФ, согласно которой «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика». Безусловно, данная императивная норма связывает любого толкователя налогового законодательства.

В одной из редких работ посвященной срокам давности в налоговом праве было указано, что «правоприобретателем в данном случае является лицо, совершившее налоговое правонарушение, приобретающее право на непривлечение к налоговой ответственности» [1, с. 37]. Полагаем, что это немного не так – срок давности защищает *каждого налогоплательщика* от обвинения в совершении налогового правонарушения.

Конечно же, толкование данное ВАС РФ, вряд ли можно назвать создающим пользу для налогоплательщиков, скорей наоборот его следует признать серьезно поражающим права налогоплательщиков. Причем поражение прав налогоплательщиков было настолько очевидно, что Федеральной налоговой службе пришлось давать дополнительные разъяснения по вопросам применения отдельных положений Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами

части первой Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с многочисленными запросами территориальных налоговых органов¹².

ФНС РФ «разъяснила»¹³, что правовая позиция, изложенная в пункте 15 Постановления № 57, применима, в том числе, и к тем налогам, для которых налоговый период составляет год.

На самом деле вопрос был действительно закономерный, поскольку в тех случаях, когда налоговые периоды короткие, то сроки давности в результате толкования ВАС РФ удлинились не сильно, но там где сроки годовые, то срок давности вырос весьма значительно.

Если в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 № 4134/11, где рассматривался вопрос о налоге на добавленную стоимость, речь шла о том, что ВАС РФ заменил подход, согласно которому срок давности начинал течь за двадцать дней до момента возникновения обязанности по уплате налога, на подход согласно которого срок давности начинал течь на десять дней позже срока с которого можно было привлекать к ответственности, то при рассмотрении споров о налоге на прибыль все гораздо хуже.

Если обязанность по уплате налога на прибыль возникает 28 марта 2014 за 2013 год, то благодаря «толкованию» ВАС РФ появился период с 29 марта 2014 по 31.12.2014 в течение которого можно привлекать к ответственности, притом что срок давности начнет течь только 01.01.2015 г.

Срок в количестве 288 дней довольно таки значительный срок, учитывая, что сроки давности по административным правонарушениям по налоговым делам в КоАП РФ составляют всего 2 месяца. Все это показывает недостатки «судебного права», когда суд не имея возможности системно вносить изменения в законодательство, учитывая все возможные ситуации, на одном

¹²Письмо Федеральной налоговой службы от 22 августа 2014 г. № СА-4-7/16692. Текст письма опубликован в приложении к газете "Учет. Налоги. Право" - "Официальные документы" от 9-15 сентября 2014 г. № 33, от 16-22 сентября 2014 г. № 34, от 23-29 сентября 2014 г. № 35, в журнале "Документы и комментарии", сентябрь 2014 г., №18, в "Финансовой газете" от 25 сентября 2014 г. № 35, от 2 октября 2014 г. № 36, в журнале "Акты и комментарии для бухгалтера", октябрь 2014 г., № 19.

¹³ Сам факт разъяснения акта судебного органа является свидетельством того, что в данном случае речь шла не о судебном акте, а об акте нормотворчества, который, наверное, может разъясняться исполнительными органами.

примере создает общее абстрактное правило, которое в другой ситуации является абсурдным и несправедливым.

Полагаем, что прав был доцент С.В. Овсянников, утверждавший на заседании Президиума ВАС РФ в январе 2013 года, что законодатель, выбирая разные подходы, выбрал золотую середину, связав начало течения срока давности с окончанием налогового периода, а не с налоговым периодом в котором было совершено правонарушение и что нельзя править законодателя.

По нашему мнению, «толкование» ВАС РФ, есть ничто иное, как попытка нивелировать волю законодателя, установившего специальную норму истечения срока давности и является нарушением ст. 10 Конституции РФ, поскольку фактически путем толкования абз. 2. и абз.3. ч. 1 ст. 113 НК РФ они оказались изменены как если бы исчисление сроков по ст. 113 должно было бы осуществляться только по абз.1 части первой ст. 113 и было бы привязано к моменту совершения правонарушения, а не к истечению срока налогового периода.

В соответствии с Конституцией РФ именно к компетенции законодателя отнесено регулирование налоговых правоотношений и в силу ст. 10 Конституции ни один орган не вправе изменять данного регулирования, включая Конституционный Суд РФ (см. 5.2.Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «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»).

Полагаем, что в данном случае под видом толкования была создана норма, которая фактически изменила специальную норму.

В настоящий момент данное «толкование» стало применяться судами и применение данной нормы может изменить сам законодатель, Верховный Суд РФ, в случае принятия нового Постановления Пленума Верховного Суда РФ, ну и Конституционный Суд РФ, куда может быть оспорена ст. 113 Налогового кодекса РФ в толковании, данном Пленумом ВАС РФ.

В любом случае, поскольку данное Постановление размещено на сайте ВАС РФ www.arbitr.ru 27.08.13, с учетом разъяснений Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, который в постановлении Пленума от 28 февраля 2001 года № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указал: при решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах необходимо исходить из того, что на основании пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта (пункт 3), то положения данного Постановления применимы (если вообще применимы) лишь к налоговым правоотношениям (в случаях, когда налоговым периодом является год), возникшим после 01.01.2014.

Вышеуказанное толкование ВАС РФ неприменимо к отношениям, возникшим до 01.01.2014, как ухудшающее положение налогоплательщика.

Как отмечено в п. 7. Постановления Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году»: «Статья 57 Конституции Российской Федерации запрещает законодательным органам издавать законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, придавая им обратную силу. В силу этого недопустимо не только придание таким законам обратной силы путем прямого указания об этом в законе, но и издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой».

В последующем, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного

процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор» было дано разъяснение именно про толкования Пленума ВАС РФ: *«Как указано в решении Конституционного Суда Российской Федерации от 1 октября 1993 года N 81-р и неоднократно подтверждено им впоследствии (определения от 25 января 2007 года № 37-О-О, от 15 апреля 2008 года № 262-О-О, от 20 ноября 2008 года № 745-О-О, от 16 июля 2009 года № 691-О-О), законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений; придание закону обратной силы имеет место преимущественно в интересах индивида в отношениях, возникающих между ним и государством в публичной сфере (уголовное, налоговое, пенсионное регулирование). Соответственно - исходя из конституционного принципа недопустимости придания обратной силы закону, устанавливающему или отягчающему ответственность, и основанных на нем правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации - не может иметь обратную силу постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации или постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается положение лица, привлеченного или привлекаемого к административной ответственности. В результате такого толкования не может ухудшаться (по сравнению с толкованием, ранее устоявшимся в судебной практике) и положение налогоплательщиков, поскольку - в силу статей 54 и 57 Конституции Российской Федерации - недопустимо придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе, как указано в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 года № 13-П, в актах официального или иного толкования либо в правоприменительной практике. Недопустимость придания*

обратной силы нормативному регулированию посредством толкования, ухудшающего положение лица в его отношениях с государством, обусловлена также требованием формальной определенности правовой нормы, которое предполагает, что участники соответствующих правоотношений должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, а также приобретенных прав и обязанностей».

Можно и далее приводить основания для подтверждения очевидного суждения, но боюсь, что нас могут обвинить в излишнем цитировании. В то же время, эти цитирования вообще возможны только потому, что кто-то не стал мириться с несправедливостью и начал защищать свои права, и теперь эти положения очевидны. Возможно, через несколько лет читатель, столкнувшись с данной статьей, скажет это все правильно, но зачем так подробно - ведь это и так очевидно. Пусть так и будет!

Библиография

1. Базаров Б.Б. Давность в российском налоговом праве. Дис. ... канд. юрид. наук. М. 2015
2. Брызгалин А. Давайте разберемся... Или к вопросу о том, как ВАС срок на привлечение к ответственности на один год продлил..... URL: http://www.nalog-briz.ru/2012/02/blog-post_05.html
3. Васьковский Е.В. Теория толкования гражданского права// Избранные работы польского периода М. 2016.
4. Горовец А.М. Некоторые спорные вопросы учения о праве в связи с международным правом. Петроград. 1916-1917.
5. Грибанов В.П. Сроки в гражданском праве// Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. М., 2001.
6. Залесский В.В. Фактор времени в гражданских правоотношениях //Журнал российского права. №9. 2006.

7. Нарышкин С.Е., Хабриева Т.Я. Административная реформа в России: некоторые итоги и задачи юридической науки//Журнал российского права. №11. 2006.
8. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: Монография. М., 2013.
9. Смольников В.Е. Давность в уголовном праве. М., 1973.
10. Сорокин П.А.: «...Поспешив, мы очутились не в XXII столетии, а в XVIII веке» Речь на торжественном собрании в день 103-и годовщины Петербургского университета 21 февраля 1922 г.// Главацкий, М. Е. «Философский пароход»: год 1922-й: Историогр. этюды. Екатеринбург. 2002.
11. Султанов А.Р. О кодификации законодательства об административных правонарушениях и антимонопольном законодательстве //Закон. 2007. № 7.
12. Султанов А.Р. Правовая определенность и антимонопольное законодательство//Арбитражная практика. 2007. № 4.
13. Султанов А.Р. Amicus curiae - друг суда и российское судопроизводство // Арбитражный и гражданский процесс. 2011. № 6
14. Торопкин С.А. Функции давности в праве URL: <http://www.jourclub.ru/33/1723/2/>
15. Уголовное право России. Учебник для вузов: в 2-х томах // Отв. ред. А.М. Игнатов, Ю.А. Красиков.
16. Филимонов В.Д. О давности уголовного преследования по советскому уголовному праву. Томск. 1957.
17. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу РФ. М. 2001.
18. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. т. 1, М. 2005.