

9

На правах рукописи

Архипов Андрей Анатольевич

СРОКИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

12 00 14 – административное право, финансовое право,
информационное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук



A handwritten signature in black ink.

Москва – 2010

Работа выполнена на кафедре финансового права Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия правосудия»

Научный руководитель: кандидат юридических наук, доцент
Цинделиани Имеда Анатольевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Бакаева Ольга Юрьевна

кандидат юридических наук, доцент
Михайлова Ольга Ратовна

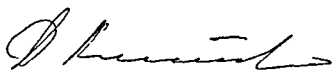
Ведущая организация: Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Российский университет дружбы народов»

Защита состоится «7» апреля 2010 года в 11 часов на заседании диссертационного совета Д 170 003 02 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Российская академия правосудия» по адресу. 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д 69А, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия правосудия».

Автореферат разослан «3» апреля 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

 С. П. Ломтев


ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В соответствии с Конституцией Российской Федерации платить законно установленные налоги и сборы является обязанностью налогоплательщика. Представляется, что данная обязанность выражается в необходимости действовать в строгом и точном соответствии с требованиями законодательства о налогах и сборах, что в свою очередь предполагает наличие определенной процедуры, служащей основой осуществления субъектами налоговых правоотношений своих законных прав и исполнения обязанностей. Кроме того, законодательное закрепление конкретной процедуры при осуществлении действий либо принятии решений обеспечивает реализацию одного из основополагающих элементов принципа верховенства права – правовую определенность. Срок – неотъемлемая часть такой процедуры.

Изучая и анализируя институт сроков в налоговом праве, следует исходить из их места, роли и значения в названной отрасли.

Главное значение соблюдения сроков в налоговом праве заключается в бесперебойном и своевременном поступлении налогов в казну государства. Способствуя реализации прав и исполнению обязанностей, дисциплинируя субъектов налоговых правоотношений, сроки вносят определенность и упорядоченность в налоговые правоотношения, повышают их устойчивость, тем самым являются неотъемлемой частью финансовой стабильности государства, в достижении которой всегда заинтересованы как общество, так и само государство.

Наличие в законодательстве согласованных между собой норм о сроках, прежде всего, зависит от степени разработанности соответствующих научных положений. Однако в науке налогового права не раскрыто понятие «срок», не сформулировано представление о правовой природе срока, не изучена эффективность действия института сроков на различных этапах становления налогового права. Отсутствуют и критерии дифференциации сроков, позволяющих выявить их специфику в налоговом праве.



Кроме того, наличие коллизий и противоречий, связанных с институтом налоговых сроков, породило в теории налогового права немало дискуссионных вопросов, требующих разрешения, а также выработки рекомендаций по их применению на практике. К ним, в частности, относятся исчисление и порядок определения сроков, проблемы применения сроков давности, сроков добровольной и принудительной уплаты налогов и сборов, сроков проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

Представляется весьма актуальным проведение сравнительно-правового анализа сроков в налоговом праве и иных отраслях права (гражданское право, трудовое право, арбитражное процессуальное право и др.), выделение сходств и различий между ними.

Некоторые нормы законодательства о налогах и сборах и выработанные судебной-арбитражной практикой положения нуждаются в теоретическом осмыслении и заслуживают критической оценки, например, применение правил приостановления и восстановления к срокам давности.

Таким образом, недостаточная теоретическая разработка института сроков в науке налогового права, дискуссионность вопросов, наличие коллизий и противоречий обосновывают выбор темы исследования и ее актуальность.

Степень разработанности темы исследования. Исследования в области правовой природы сроков в налоговом праве касаются таких проблем, как классификация сроков, порядок их исчисления, применение отдельных видов сроков на практике. Авторами работ являются О.А. Березова, Л.П. Драчук, И.В. Гилева, Т.А. Гусева, О.Р. Михайлова, Д.В. Федоров, В.В. Цыганков, С. Шаповалов и некоторые другие. Представляется, что фрагментарность научного анализа института сроков в налоговом праве обусловлена новизной законодательства, регулирующего налоговые отношения. К примеру, нормы права ст. 61 НК РФ, устанавливающие общие правила определения и исчисления сроков, начали действовать только 10 лет назад.

Научной базой диссертации стали труды следующих ученых-юристов в области финансового права: О.Ю. Бакаевой, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой,

А В Демина, М В Карасевой, В Е Кирилловой, Н П Кучерявенко, С Г Пепеляева, Д Е Фадеева, И А Цинделиани, Д М Щеккина и др

В работе использованы труды таких дореволюционных юристов, как В Ачадов, Е В Васьковский, П П Гензель, С И Иловайский, И Е Энгельман, И И Янжул

Также использованы работы ученых-юристов в области теории права (С С Алексеев), административного права (Д Н Бахрах) гражданского права (В П Грибанов, А В Жгунов, О С Иоффе, О А Красавчиков, В В Лантух, К Ю Лебедева, В В Луцъ, И Б Новицкий, А П Сергеев, Е А Суханов, Ю К Толстой,), трудового права (П И Жигалкин, В Д Мордачев), процессуальных отраслей права (Г П Бужинский, Л М Васильев, Е В Исаева, В Н Протасов) и др

Вместе с тем совокупная научная картина «сроки» как налогово-правовая категория в условиях действия современного законодательства и существующей судебной практики не изучалась, что обуславливает наличие теоретических пробелов в науке налогового права

Объект исследования – правоотношения, возникающие в связи с пониманием института сроков в налоговом праве, установленном и применением сроков в законодательстве о налогах и сборах.

Предмет исследования – правовые нормы, регулирующие налоговые сроки, а также практика применения этих норм

Цель исследования – выяснение правовой природы сроков, обоснование положений в части института сроков, которые способствуют разрешению коллизий и противоречий в теории налогового права и могут быть учтены при совершенствовании законодательства о налогах и сборах и обеспечении единства судебной практики

Реализация поставленной цели обусловила необходимость выполнения следующих задач

– исследовать теоретические аспекты понятия «срок», определить роль сроков в налоговом праве,

- проанализировать историю становления института сроков взимания налогов и сборов,
- выработать критерии классификации сроков, отражающих их специфику в налоговом праве,
- рассмотреть порядок исчисления и изменение порядка исчисления сроков в налоговом праве,
- рассмотреть последствия пропуска сроков субъектами налогового правоотношения в качестве неотъемлемого элемента института сроков в налоговом праве,
- выработать предложения и рекомендации по совершенствованию законодательства о налогах и сборах и обеспечению единства судебной практики в вопросах правового регулирования сроков

Методологическую основу исследования составляют общенаучные методы исследования диалектический, анализа и синтеза, классификация, сравнение, формализация, частно-научные методы: историко-правовой, структурно-функциональный, сравнительно-правовой

Эмпирическую базу составляют результаты исследования постановлений и определений Конституционного Суда РФ (9), Высшего Арбитражного Суда РФ (20) и Верховного Суда РФ (1), судебных актов арбитражных судов (68), приказов Федеральной налоговой службы (7) за 1996 по 2009 года

Научная новизна работы состоит в том, что выявлена правовая природа сроков, обоснован и введен в научный оборот ряд понятийных категорий налогового права «срок в налоговом праве», «продление срока», «приостановление срока», «восстановление срока», разработаны критерии классификации сроков в налоговом праве, сформулированы принципы исчисления сроков в налоговом праве

Разработаны положения по исчислению сроков, последствиям их несоблюдения, досудебному порядку обжалования решений налоговых органов, срокам давности, которые могут быть учтены при совершенствовании законодательства о налогах и сборах

На защиту выносятся следующие основные положения.

1 Понятие «срок» характеризует налоговые отношения в аспекте реляционной концепции времени и пространства, согласно которой время – это отношение между объектами и процессами, которое не существует вне объектов и процессов. В правовой сфере срок принадлежит к юридическим фактам – относительным событиям.

По «сроком» следует 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, а также влекущий иные юридически значимые последствия.

2 Для классификации сроков возможно использование следующих оснований (критериев)

- цель (назначение), для которой установлены сроки,
- способ определения,
- способ исчисления,
- возможность изменения

Приведенная классификация более точно обеспечивает уяснение сущности сроков в налоговом праве и их отличительных свойств, определение порядка исчисления сроков, выявление пробелов в правовом регулировании отношений, связанных с применением сроков.

3 Для обеспечения системности применения п. 2 ст. 6.1 НК РФ, в соответствии с которым течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало, целесообразно дополнить статью положением о наличии иных правил, поскольку законодательство Российской Федерации о налогах и сборах содержит нормы, не подпадающие под это общее правило (например, п. 7 ст. 76, п. 8 ст. 89 НК РФ).

Во избежание различного толкования п п 3 и 5 ст 61 НК РФ в диссертации дается определение «соответствующего дня», под которым следует понимать день, по своему числу месяца являющийся таким же, что и день, предшествующий первому учитываемому дню срока

4 В диссертации раскрываются содержания понятий «продления», «приостановления» и «восстановления» сроков в налоговом праве

«Продление срока» – увеличение срока для совершения соответствующего действия в связи с пропуском или угрозой его пропуска при наличии уважительных причин, признанных таковыми законом либо уполномоченным органом

«Приостановление срока» – временное прекращение налоговыми органами его течения в силу причин, признанных законом уважительными, влекущее увеличение общего срока (с его начала до окончания) на период приостановления с целью компенсации отведенного законом времени для осуществления действий, совершение которых в приостановленное время было невозможно.

«Восстановление срока» – придание судами (налоговыми органами) юридической силы действию, которое было совершено за пределами срока, в связи с его пропуском по уважительным причинам, наличие или отсутствие которых определяется указанными органами в силу их юрисдикции

5 Статью 52, п 1 ст 70, п 3 ст 46, п 4 ст 76 НК РФ целесообразно дополнить положениями, которые предусматривали бы последствия несоблюдения налоговыми органами и их должностными лицами предписаний закона (например, утрата права на принудительное взыскание задолженности, уплата процентов) Отсутствие негативных последствий несоблюдения установленных сроков приводит к дисбалансу публичных и частных интересов

6 Обоснован вывод о том, что до момента вступления в законную силу решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности, а, следовательно, и в период рассмотрения апелляционной жалобы, принудительное взыскание задолженности и обеспечительные меры к налогоплательщику вышестоящим налоговым органом не применяются

Сформулировано предложение, согласно которому при несоблюдении вышестоящим налоговым органом срока, установленного для рассмотрения жалобы налогоплательщика на решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, суды обязаны принимать заявления с приложением заверенной принявшей стороной копии жалобы. При этом лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, следует в заявлении изложить доводы, свидетельствующие о нарушении его прав и законных интересов вследствие акта налогового органа, не вступившего в законную силу.

7. Существует необходимость применения института давности к правоотношениям, возникающим в процессе взыскания налога и пени. Поскольку непосредственно в законодательстве о налогах и сборах срок давности взыскания недоимки не установлен, целесообразно внести соответствующие изменения в НК РФ, закрепив отдельной нормой положения о сроке давности взыскания налога, в том числе, о длительности срока. Важно, чтобы такой срок был пресекательным.

8. Целесообразно признать сроки, установленные п. 3 ст. 46, п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 113 и п. 1 ст. 115 НК РФ, пресекательными и исключить возможность их приостановления и восстановления по уважительным причинам. Попытка использования гражданско-правового института исковой давности в налоговых правоотношениях, предпринятая законодателем в Федеральном законе от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, приводит к смешению понятий и институтов и не свободна в связи с этим от критики.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что положения и выводы уточняют и развивают понятийный аппарат теории налогового права в части института сроков, обосновывают критерии по разрешению коллизий и противоречий применения и исчисления сроков, подтверждают необходимость установления последствий при несоблюдении отдельных сроков, разрешают вопрос о приостановлении и восстановлении сроков.

Практическая значимость работы определяется возможностью использования полученных результатов в правотворческой деятельности совершенствование законодательства о налогах и сборах, организационно-управленческой деятельности налоговых органов, правоприменительной деятельности, в частности, разрешение налоговых споров в судебном порядке, в научной деятельности в процессе преподавания курса «Налоговое право», для дальнейших научных исследований

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации были обсуждены и одобрены на заседании кафедры финансового права Российской академии правосудия, отражены в пяти статьях. Принято участие в разработке научно-практического пособия «Налоговый кодекс Российской Федерации. Правовые позиции Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации», где опубликована таблица – перечень сроков части первой НК РФ, их краткая характеристика и комментарии по применению

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфов, заключения и приложения

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, степень ее научной разработанности, формулируется объект и предмет, цель и содержание поставленных задач, методология диссертационного исследования, его научная новизна, теоретическая и практическая значимость, а также излагаются основные положения, выносимые на защиту, и их апробация

Первая глава «Институт сроков в налоговом праве» состоит из трех параграфов

В первом параграфе «Понятие срока: философский, исторический, правовой аспекты» исследуется философско-правовая природа срока, его

соотношение с понятием время, приводится исторический экскурс развития сроков в налоговом праве, дается краткая характеристика последствий несоблюдения сроков

В работе соотносятся понятия «время» и «срок» как целое и часть, выделяется две концепции времени субстанциональная, согласно которой время – особого рода субстанция, существующая сама по себе независимо от материальных объектов, и реляционная, которая понимает время как отношение между объектами и процессами, которое не существует вне объектов и процессов

Последняя концепция является преобладающей в современной науке и соответствует пониманию времени в праве. Если переложить реляционную концепцию в сферу права, то можно увидеть, что время как таковое не является независимой субстанцией, а связано с конкретной нормой, его определяющей, может быть разделено на определенные интервалы; кроме того, продолжительность отдельного правоотношения часто зависит от различных ситуаций

Исходя из изложенного, нормой права устанавливаются специальные правила учета и изменения времени, подстраиваемые под конкретные правоотношения. Такие правила позволяют определять фактическое и юридическое начало и окончание течения срока, использовать в конкретных правоотношениях специальные единицы времени, приостанавливать, продлевать и восстанавливать сроки

В ходе проведенного исследования также сделан вывод о том, что срок в правовой сфере принадлежит к юридическим фактам – относительным событиям. Данный вывод основан на том, что срок является изобретением человека, сделанным в целях упорядочивания осуществляемой им деятельности. Как следствие, срок не может наступить или истечь ввиду его отсутствия. С другой стороны срок обладает всеми свойствами времени, в связи с чем повлиять на течение срока в общем временном потоке невозможно

В результате философско-правовой характеристики срока дана его дефиниция «срок» – 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, а также влекущий иные юридически значимые последствия

Необходимо отметить, что сам по себе срок не является стимулом к своевременной уплате налога. Главным здесь является угроза наступления неблагоприятных последствий в случае пропуска установленного законом срока. В связи с этим последствия пропуска сроков являются неотъемлемым элементом института сроков в налоговом праве. Наиболее неблагоприятная мера реагирования – юридическая ответственность (уголовная, административная). К иным мерам относятся утрата права в связи с истечением срока, начисление процентов и пени, приостановление операций по счетам в банке, арест имущества и др.

Итогом исследования темы данного параграфа стал вывод, что срок играет особую роль в бесперебойном и своевременном поступлении налогов в казну государства. Способствуя своевременной реализации прав и исполнению обязанностей, дисциплинируя субъектов налоговых правоотношений, сроки вносят определенность и упорядоченность в налоговые правоотношения, повышают их стабильность и устойчивость. Соблюдение сроков в налоговом праве является неотъемлемой частью финансовой стабильности государства, в достижении которой всегда заинтересованы как общество, так и само государство.

Во втором параграфе «Классификация сроков в налоговом праве» осуществлена попытка дифференцировать сроки по различным основаниям с целью лучше уяснить их сущность, выстроить структуру сроков, выявить

отличительные свойства, найти пробелы в законодательстве, изучить порядок их исчисления

Институт сроков в налоговом праве представляет собой целостную сложную систему, состоящую из взаимодействующих разнокачественных элементов (сроки, их объединения в виды (подвиды)), которые определенным образом организованы и между которыми существуют устойчивые связи

Сроки в налоговом праве предложено классифицировать по следующим основаниям 1) цель (назначение), для которой они установлены, 2) способ определения, 3) способ исчисления, 4) возможность изменения

В свою очередь по цели (назначению), для которой установлены сроки, их следует дифференцировать на процедурные, процессуальные, сроки давности, сроки-дефиниции. Именно это деление позволяет лучше уяснить специфику сроков в системе налогового права, определить их назначение, выявить сходства и различия между сроками в налоговом праве и других отраслях права

Процедурные сроки можно поделить на две группы установленные для своевременной реализации собственно финансовых налоговых обязательств, установленные для обязательств, которые напрямую не связаны с движением денежных средств, но результатом их исполнения являются имущественные (материальные) отношения

К *процессуальным срокам* следует отнести сроки вынесения и вступления в силу решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения и другие, связанные с ними сроки, сроки обжалования актов налогового органа, действия или бездействия его должностного лица в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, сроки рассмотрения таких жалоб

К *срокам давности* должны относиться сроки давности взыскания налога за счет имущества налогоплательщика (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 и п. 2 ст. 48 НК РФ), сроки подачи заявления о возврате излишне уплаченного или излишне взысканного налога, сбора или пени (п. 7 ст. 78, п. 3 ст. 79 НК РФ), срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения

(ст 113 НК РФ), срок давности взыскания налоговых санкций (ст 115 НК РФ) Однако в силу последних изменений, внесенных законодателем в положения ст 46, 48, 113 и 115 НК РФ, давностные сроки были лишены своего главного признака – пресекательности

Сроки-дефиниции являются разновидностью норм-дефиниций, в которых понятие дается через определенный период или момент времени

Третий параграф «Исчисление сроков в налоговом праве» посвящен правилам исчисления сроков, а также порядку изменения исчисления сроков (продление, приостановление и восстановление)

В частности, автором предлагается внести уточнения в НК РФ, связанные с общим порядком исчисления сроков

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах предусматривает случаи, не подпадающие под общее правило исчисления начала течения срока, установленное п 2 ст 6 1 НК РФ, например, п 7 ст 76 НК РФ и п 8 ст. 89 НК РФ Поэтому для обеспечения системности в правовом регулировании указанного юридического факта предложено изложить п 2 ст. 6 1 НК РФ в следующей редакции:

«Течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах»

Согласно п 3 и 5 ст 6 1 НК РФ срок, исчисляемый годами или месяцами, истекает в *соответствующие* месяц или число последнего года (месяца) срока Во избежание различного толкования названного положения целесообразно дополнить ст 6 1 НК РФ предложением следующего содержания

«Под соответствующим днем окончания срока понимается день, который по своему числу месяца является таким же, что и день, предшествующий первому учитываемому дню срока»

Также в параграфе рассмотрены единицы исчисления сроков – год, квартал, месяц, неделя, день, особенности их применения на практике

В работе приведен перечень сроков части первой НК РФ, подлежащих продлению, и сделаны выводы об отсутствии в нормах НК РФ системности в вопросах установления правил порядка продления срока. В связи с этим в целях прозрачности действий уполномоченных органов целесообразно установить в НК РФ общую процедуру рассмотрения вопросов о продлении срока, оформления итогов по результатам рассмотрения, а также возможность обжалования таких результатов.

В диссертации раскрываются содержания понятий «продления», «приостановления» и «восстановления» сроков в налоговом праве.

«Продление срока» – увеличение срока для совершения соответствующего действия в связи с пропуском или угрозой его пропуска при наличии уважительных причин, признанных таковыми законом либо уполномоченным органом.

«Приостановление срока» – временное прекращение налоговыми органами его течения в силу причин, признанных законом уважительными, влекущее увеличение общего срока (с его начала до окончания) на период приостановления. Основной задачей приостановления является необходимость компенсировать отведенное законом время для осуществления действий, совершение которых в приостановленное время было невозможно.

«Восстановление срока» – придание судами (налоговыми органами) юридической силы действию, которое было совершено за пределами срока, в связи с его пропуском по уважительным причинам, наличие или отсутствие последних определяется указанными органами в силу их юрисдикции.

Вторая глава «Проблемы применения сроков в налоговых правоотношениях» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе «Сроки исполнения обязанности по уплате налогов и сборов» исследованы проблемы правоприменения сроков добровольного и принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Одной из существующих в настоящее время проблем является механизм применения налоговых отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов, в настоящее время практически не работающий. По этой причине по многим вопросам отсутствует и судебная практика, с помощью которой можно было бы выявить пробелы регулирования данного института. В этой связи ценным представляется документ «Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов», одобренный Правительством РФ 25 мая 2009 г. в целях обеспечения более широких масштабов использования отсрочки (рассрочки), инвестиционного налогового кредита и уточнения действующих правил изменения сроков уплаты налогов и сборов. В названном документе предложено расширить перечень оснований и сроки предоставления инвестиционного налогового кредита для резидентов вновь создаваемых зон территориального развития в Российской Федерации, а также в целях повышения оперативности принятия решений уполномочить руководителей налоговых органов по субъектам Российской Федерации *предоставлять отсрочки по уплате налога на небольшие сроки (до 1 месяца) в пределах одного финансового года*.

Следует согласиться, что в условиях мирового финансового кризиса совершенствование и широкое применение института изменения срока уплаты налога может оказаться действенной мерой поддержки бизнеса.

Еще одной проблемой является отсутствие в законодательстве последствий несоблюдения сроков налоговыми органами, в то время как несоблюдение сроков налогоплательщиком зачастую влечет целый ряд неблагоприятных последствий для него. Такое положение дел, безусловно, приводит к нарушению баланса публичных и частных интересов в сфере налоговых правоотношений.

В частности, негативные последствия не предусмотрены в случае нарушения сроков направления налогоплательщику налогового уведомления (ст. 52 НК РФ), направления налогоплательщику требования об уплате налога (п. 1 ст. 70 НК РФ), направления налогоплательщику решения о взыскании налога (п. 3 ст. 46 НК РФ), вручения налогоплательщику копий решения о

приостановлении операций по счетам в банке и решения об отмене приостановления операций (п 4 ст 76 НК РФ)

В связи с этим особое значение приобретает судебное толкование, с помощью которого устраняются названные пробелы законодательства о налогах и сборах. Еще большую ценность судебное толкование приобретает тогда, когда оно характеризуется единообразием, способствуя тем самым реализации принципа правовой определенности в налоговом праве.

Руководствуясь необходимостью внесения ясности в существующую практику применения соответствующих норм НК РФ, в работе выработаны положения, которые предусматривают последствия несоблюдения властной стороной налоговых правоотношений установленных законом предписаний: признание недействительными ненормативных правовых актов, вынесенных с нарушением установленных сроков, и, как следствие, утрата налоговыми органами права на принудительное взыскание задолженности, начисление процентов – при нарушении срока вручения налогоплательщику копии решения об отмене приостановления операций в банке.

Во втором параграфе «Сроки осуществления отдельных мероприятий налогового контроля» проведен анализ сроков основных мероприятий налогового контроля – выездной и камеральной налоговых проверок, и непосредственно связанных с ними сроков.

Проблема отсутствия последствий несоблюдения сроков налоговыми органами характерна и для этой группы сроков.

Как свидетельствует судебная практика, установленный НК РФ срок проведения камеральной проверки не является пресекательным, но его значительный пропуск может быть признан существенным нарушением установленного порядка проведения налоговой проверки, что является основанием для отмены обжалуемого решения налогового органа. Однако отсутствие в НК РФ правовых последствий пропуска названного срока оставляет разрешение данного вопроса на усмотрение суда. По мнению автора, отнесение судом названного срока к организационному не дает оснований считать, что его

нарушение не является безусловным основанием для отмены решения налогового органа, поскольку несоблюдение такого срока нарушает права и законные интересы обязанных лиц

Подобные выводы содержатся в решениях арбитражных судов в отношении сроков проведения выездных налоговых проверок. Однако с ними также нельзя согласиться, тем более что налоговые органы в подобной ситуации вправе применить эффективный механизм продления сроков проведения выездных налоговых проверок

Также отсутствуют юридические последствия для налоговых органов в случаях нарушения срока возвращения изъятых документов проверяемому лицу, невручения в установленный срок проверяемому лицу справки, составляемой в последний день проведения выездной налоговой проверки, нарушения сроков составления акта или вручения его проверяемому лицу (либо невручения), несоблюдения сроков рассмотрения жалобы налогоплательщика

В результате анализа судебной практики установлено, что

а) немотивированный, произвольный отказ налогового органа в продлении срока предоставления документов в порядке, предусмотренном ст 93 1 НК РФ, при наличии соответствующего ходатайства налогоплательщика не допускается,

б) если объем запрашиваемых документов объективно не позволил проверяемому лицу представить их в сроки, указанные налоговым органом, но оно их представило *в разумный срок*, данный факт исключает его вину в совершении налогового правонарушения

Ряд вопросов возник в связи с вступлением с 1 января 2007 года изменений, устанавливающих обязательный досудебный порядок обжалования решений налогового органа о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения

Так, из анализа п 3 ст 101 3 НК РФ, п 2 ст 76, ст 46 НК РФ сделан вывод, что до момента вступления в законную силу решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности, а, следовательно, и в период рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом ни порядок

принудительного взыскания налога, сбора, пени, штрафа, ни обеспечительные меры к налогоплательщику не применяются

В отношении вопроса о нарушении вышестоящим налоговым органом срока, установленного для рассмотрения жалобы на указанный ненормативный акт, представляется целесообразным положение, согласно которому суды обязаны принять заявление с приложением заверенной принявшей стороной копии жалобы. При этом лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, следует в заявлении привести доводы, свидетельствующие о нарушении своих прав и законных интересов решением налогового органа, не вступившим в законную силу. Представляется, что такие рекомендации могут содержаться в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации или иных разъяснениях высших судебных инстанций.

Параграф третий «Сроки давности в налоговом праве» посвящен проблемам применения сроков давности в налоговых правоотношениях.

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ внесены изменения в положения ст. 46, 48, 113 и 115 НК РФ, согласно которым давностные сроки были лишены своего главного признака – пресекаемости. Однако попытка приспособить гражданско-правовой институт исковой давности к налоговым правоотношениям привела к смешению понятий и институтов. На практике в настоящее время суды практически не применяют положения о приостановлении и восстановлении сроков давности. Возможно, это связано с отсутствием в НК РФ прямых указаний на то, какие причины пропуска сроков давности являются уважительными. Такая ситуация подтверждает то, что взгляды на правовую природу института давности сроков, не смотря на все изменения, остались прежними.

В связи с этим целесообразно признать сроки, установленные п. 3 ст. 46, п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 113 и п. 1 ст. 115 НК РФ, пресекательными и исключить из названных статей положения о возможности их приостановления (ст. 113 НК РФ) и восстановления по уважительным причинам.

Кроме того, обосновано применение срока давности при взыскании недоимки и пени. Из анализа норм НК РФ усматривается отсутствие прямого установления такого срока. Взыскание недоимки и пени ограничивается только сроками налоговых проверок. В том случае, если недоимка выявляется вне рамок налоговой проверки, исчисление срока бесспорного взыскания усложняется ввиду неопределенности понятия «день выявления недоимки» (п. 1 ст. 70 НК РФ). Следует согласиться с позицией Конституционного Суда Российской Федерации, согласно которой допущение неограниченного временными рамками принудительного погашения задолженности по налогам и сборам вступает в противоречие с конституционными принципами, лежащими в основе правового регулирования отношений в области государственного принуждения и исполнения имущественных обязанностей.

В связи с этим в работе разработаны положения о внесении изменений в налоговое законодательство следующего содержания:

«Статья 59.1. Срок давности взыскания налога

Налогоплательщик не может быть привлечен к уплате налога, если с момента наступления срока уплаты налога истекли три года

Правила, предусмотренные настоящей статьёй, применяются также в отношении сборов и пени и распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов»

Срок давности взыскания недоимки и пени также должен быть пресекательным, не подлежать продлению, восстановлению или приостановлению. В случае активного противодействия проверяемого лица проведению выездной налоговой проверки либо непредставления в установленные сроки необходимых документов и в других подобных случаях, когда невозможно исчислить налоги, налоговые органы должны определять суммы налогов расчетным путем на основании пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ.

В заключении сформулированы основные теоретические и практические выводы и предложения диссертационного исследования, направленные на совершенствование законодательства о налогах и сборах, а также

правоприменительной практики налоговых органов, судебной органов и налогоплательщиков

В Приложении к диссертации в форме таблицы приведен перечень сроков части первой НК РФ, их краткая характеристика и комментарии по применению. Разработанная таблица способствует изучению института сроков в налоговом праве

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах автора:

В научных изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России

1 Архипов А А Исчисление сроков в налоговом праве. вопросы теории и практики // Налоги и финансовое право 2009 № 1 С 235-243 – 0,6 п л

В иных научных изданиях

2 Архипов А А Классификация сроков в налоговом праве по способу их определения // Налоговые споры теория и практика 2009 № 10 С 41-45 – 0,25 п л

3 Архипов А А Классификация сроков в налоговом праве по цели, для которой они установлены // Налоговые споры теория и практика 2009 № 6 С 39-45 – 0,55 п л

4 Архипов А А Классификация сроков в налоговом праве по способу исчисления проблемы теории и правоприменения // Налоговые споры теория и практика 2009 № 3 С 41-49 – 0,7 п л

5 Архипов А А Правовое регулирование изменения порядка исчисления сроков в налоговом праве // Налоговые споры теория и практика 2009 № 1 С 33-36 – 0,35 п л

6 Налоговый кодекс Российской Федерации Правовые позиции Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Научно-практическое пособие / Авт-сост И А Цинделиани, С М Кубанцева, А А Архипов Российская академия правосудия – М Статут, 2008 С 400 – 25/1,85 п.л.

Архипов Андрей Анатольевич

СРОКИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

12 00 14 – административное право, финансовое право,
информационное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Объем 1 п л

Тираж 200 экз

Оперативная полиграфия

Российской академии правосудия