

Аннотация

В статье А.Р. Султанова скрупулезно рассматривается вопрос о сроках давности в налоговом праве. Автор поднимает проблемы толкования норм Налогового кодекса РФ, ухудшающего положение налогоплательщика.

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

Спорные вопросы применения сроков давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения

«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 пред 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. Сорокин¹

Немного общей информации о сроках давности

Фактор времени присутствует в любых правоотношениях, независимо от их отраслевой принадлежности². Время заслуженно занимает важное место среди других юридических фактов — событий. Правопорождающее и правоотменяющее свойство изменения времени — ис-

течение 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 как юридический факт имеет давность, т.е. истечение известного количества времени, которое при наличии других условий способно прекратить юридическое отношение, а в некоторых слу-

¹ Сорокин П.А. Речь на торжественном собрании в день 103-й годовщины Петербургского университета 21 февраля 1922 г. // Главацкий М.Е. «Философский пароход»: год 1922-й: Историкографические этюды. — Екатеринбург, 2002.

² Залесский В.В. Фактор времени в гражданских правоотношениях // Журнал российского права. 2006. № 9. С. 114–121.

чаях 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 отношения³.

Проанализировав различные точки зрения по данному вопросу, профессор Г.Ф. Шершеневич 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* (Здесь и далее курсив мой. — А.С.). 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*»⁴.

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 цивилисты⁵.

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 дей-

ствий и в том числе дать надежду, что права данных лиц будут защищены, что при разрешении спора действия правоприменителя также будут прогнозируемы и предсказуемы, 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 вовсе 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 общества⁶.

Существует также точка зрения, что с течением времени общественная опасность совершенного правонарушения 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»⁷. «Лицо, совершившее преступление, — отмечал В.Е. Смольников еще в советские годы, — 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»⁸. Другой советский криминалист — В.Д. Филимонов более полувека назад отмечал, что когда уже нет общественной опасности пра-

³ Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. Т. 1. — М., 2005. С. 223.

⁴ Там же.

⁵ В частности, об этом писал В.П. Грибанов в 1967 г. в книге «Сроки в гражданском праве». Цит. по: Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. — М., 2001. С. 246.

⁶ Султанов А.Р. Правовая определенность и антимонопольное законодательство // Арбитражная практика. 2007. № 4. С. 59.

⁷ Торопкин С.А. Функции давности в праве // URL: <http://www.jourclub.ru/33/1723/2/> (дата обращения: 28.01.2016).

⁸ Смольников В.Е. Давность в уголовном праве. — М., 1973. С. 16.

вонарушителя, применение наказания «произвело бы на общество тот же эффект, что и наказание невиновного»⁹. «Отпадение общественной опасности лица, совершившего преступление, — резюмировал 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»¹⁰. 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 был воспроизведен в наше время 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»¹¹.

В постановлении Европейского суда по правам человека по делу «Соеме and others v. Belgium»¹² также подчеркнуто, 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»*.

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

Сама по себе презумпция невиновности в публичных правоотношениях является гарантией не только того, что никто не будет привлечен к ответственности без доказательств его вины, но и 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 то и другое приносит правопорядку вред, поскольку привлечение к ответственности невиновного и непривлечение виновного подрывают доверие к эффективности правовой системы и к 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 он действительно виновен, но лишь потому, что не сохранились доказательства его невиновности. Уже 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 v. Woods», 2 Cranch 336, 342 (1805) было указано: «Федеральное основание иска, заявленное в любой промежуток времени, будет в высшей степени противоречить духу нашего законодательства».

Существование сроков давности является результатом развития права, а установление сроков давности в публичных правоотношениях было результатом борьбы с принципами типа: «кто ошипал королевского гуся, тот и через сто лет должен вернуть перья»¹³.

⁹ Филимонов В.Д. О давности уголовного преследования по советскому уголовному праву. — Томск, 1957. С. 108.

¹⁰ Смольников В.Е. Давность в уголовном праве. С. 18.

¹¹ Уголовное право России: учебник для вузов. В 2 т. / отв. ред. А.М. Игнатов, Ю.А. Красиков. — М., 1998. Т. 1. С. 472.

¹² (ECHR 2000-VII — (22.06.00) § 146).

¹³ Султанов А.Р. О кодификации законодательства об административных правонарушениях и антимонопольном законодательстве // Закон. 2007. № 7. 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»¹⁴.

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. Сасов¹⁵

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

В статье 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». В статье 24 Закона от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 предусматривалась ограничение данного взыскания определенными сроками, однако они не назывались сроками давности. В названной статье 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»¹⁶.

Анализ данной статьи позволяет утверждать, что законодатель 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 установлены различные не только по величине, но и

¹⁴ Горовец А.М. *Некоторые спорные вопросы учения о праве в связи с международным правом.* — Петроград, 1916–1917. С. 25.

¹⁵ Сасов К.А. *Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография.* — М., 2013.

¹⁶ Однако в постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. 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 г. «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.

по их правовой природе. Объяснить это с научной точки зрения сложно, и, как справедливо отмечено в литературе, «приходится констатировать, что в силу разных причин административная реформа в России началась без полноценной опоры на достижения юридической науки»¹⁷.

Попытку снять пробелы в Законе от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 предпринял Высший Арбитражный Суд РФ. В пункте 3 письма от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-373 «Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства» ВАС РФ отметил следующее: «Законом Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» впервые установлен срок давности на взыскание недоимок по налогам. Согласно статье 24 названного Закона беспорядок взыскания недоимок по налогам с юридических лиц может быть применен в течение шести лет с момента образования указанной недоимки. Между тем срок на беспорядочное 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 беспорядочном порядке сумм недоимок по налогам применяется и при взыскании финансовых санкций за нарушения налогового законодательства»¹⁸.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения в качестве общего для всех налогоплательщиков был установлен в 1998 г. в Налоговом кодексе РФ. В статье 113 НК РФ было установлено 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, истекли

три года (срок давности)». Кроме того, было установлено, что общее правило не применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 НК РФ, и что срок давности по таким нарушениям необходимо исчислять со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода. В первоначальной редакции также существовала возможность прерывания срока давности совершением нового правонарушения, которая в настоящее время исключена из НК РФ. Как видно, в первоначальной редакции НК РФ существовала неопределенность в ответе на вопрос, когда же истекает срок давности.

Ответ на данный вопрос отчасти был 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». Конституционный Суд РФ высказал позицию, что течение срока начинается до момента составления акта налоговой проверки. Позволим себе не останавливаться на данном толковании Конституционного Суда РФ, поскольку пробел, на преодоление которого оно было направлено, уже устранен законодателем.

Итак, после названного постановления Конституционного Суда РФ были внесены изменения в статью 113 НК РФ и установлено 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)» (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ).

В то же время законодатель оставил неизменным специальное правило, установленное в абзацах 2 и 3 данной части ст. 113 НК РФ, которое *было привязано не к моменту совершения налогового правонарушения, не к периоду, в течение которого было совершено правонарушение, а к истечению налогового периода*: «Исчисление срока давности

¹⁷ Нарышкин С.Е., Хабриева Т.Я. Административная реформа в России: некоторые итоги и задачи юридической науки // Журнал российского права. 2006. № 11. С. 5.

¹⁸ Текст письма опубликован в Вестнике ВАС РФ. 1994. № 8.

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 привлечения к налоговой ответственности за налоговое нарушение в виде неуплаты налога на прибыль начинает течь на следующий день после окончания налогового периода, т.е. срок давности для привлечения к ответственности за неуплату налога, например, за 2012 г. исчисляется с 1 января 2013 г. и истекает к 1 января 2016 г.

Такого подхода всегда придерживалась судебная практика. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 25 декабря 2013 г. по делу № А40-163511/12 указано: *«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». Подобная приведенной позиция по вопросу начала течения срока давности за налоговое правонарушение в виде занижения облагаемой базы по налогу на прибыль была распространена в судебной практике (см., например, постановления ФАС Московского округа от 31 августа 2009 г. № КА-А40/8492-09, Западно-Сибирского округа от 23 января 2008 г. № Ф04-308/2008(795-А70-15)).

Впрочем, в 2011 г. было вынесено постановление Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. № 4134/11, в котором рассматривался вопрос применения срока давности в связи с недоимкой по налогу на добавленную стоимость. Данное постановление было принято в связи с обращением налогоплательщика, в котором, в частности, он выражал несогласие с тем, что суды полагали моментом окончания течения срока давности дату состав-

ления 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.

Права налогоплательщика в этом вопросе не вызвала у него сомнения, он даже не явился на заседание Президиума ВАС РФ. Как оказалось, зря.

К сожалению, налогоплательщик не учел, что в определении о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 17 июня 2011 г. № 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*, однако заключения такого рода, к сожалению, не предусмотрены нашим процессуальным правом¹⁹. Представляется, что при наличии такой возможности она хоть как-то могла уравновесить ситуацию, особенно когда она обусловлена судебным активизмом, имеющим целью создание норм.

Зато на заседании Президиума ВАС РФ присутствовал представитель налогового органа, который заявил, что срок должен исчисляться со следующего налогового периода, т.е. с 1 августа 2006 г. По его мнению, нижестоящие суды допустили неточность, указав, что срок должен исчисляться с 1 июля 2006 г., что неправильное указание суммы налога было осуществлено 20 июля 2006 г., поэтому срок нужно исчислять не с 1 июля 2006 г., а со следующего налогового периода, т.е. 1 августа 2006 г.²⁰, соответственно акт вынесен 30 июля 2009 г. в пределах трехлетнего срока. Этому представителя никто не спросил, а можно ли было привлечь налогоплательщика к ответственности уже 21 июля 2006 г.? Очевидный положительный 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 подвергся критике — 2 декабря 2011 г. в ежедневной деловой газете «РБК daily» была опубликована статья Ярослава Николаева «Предпринимателям накинули год. Срок давности по налоговым правонарушениям продлен до четырех лет». Автор писал, что Президиум ВАС РФ в постановлении от 27 сентября 2011 г. № 4134/11 увеличил до четырех лет срок давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. На данную статью на официальном сайте ВАС РФ 12 де-

кабря 2011 г. было дано опровержение, которое в свою очередь критиковали специалисты налогового права²¹.

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 г. толкование статьи 113 НК РФ, изменяющее начало течения срока давности, было легализовано в постановлении Пленума ВАС РФ. В первоначальной редакции проекта постановления Пленума данный вопрос не затрагивался вообще²², он появился в проекте лишь в январе 2013 г.²³

В пункте 15 постановления Пленума ВАС 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 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

¹⁹ Султанов А.Р. *Amicus curiae* — друг суда и российское судопроизводство // Арбитражный и гражданский процесс. 2011. № 6. С. 16–19.

²⁰ К счастью, видеозаписи заседаний Президиума ВАС РФ еще доступны. // URL: <http://www.youtube.com/watch?v=v-L6pKJJwgU> (дата обращения: 02.02.2016).

²¹ Брызгалов 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 (дата обращения: 02.02.2016).

²² Проект постановления Пленума ВАС РФ «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: 02.02.2016).

²³ Проект постановления Пленума ВАС РФ «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: 02.02.2016).

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 абзацах 2 и 3 ч. 1 ст. 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 в момент окончания налогового периода.

Привязка начала течения срока давности к моменту совершения налогового правонарушения или истечения налогового периода, в котором было совершено налоговое правонарушение, была предусмотрена лишь в абзаце 1 ч. 1 ст. 113 НК РФ, применение которой законодатель исключил для правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 НК РФ.

Логика ВАС РФ проста: срок давности должен начинать течь после совершения правонарушения. Однако из нормы не видно, чтобы законодатель руководствовался данной логикой. Кроме того, логика ВАС РФ имеет большие отношения к частноправовым 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 нормы, устанавливающие начало 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 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 трех лет, если считать его с момента совершения такого налогового правонарушения как несвоевременная уплата налога. В то же время толкование ВАС РФ сделало срок давности для данного правонарушения более длительным, чем три года, 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 абзацев 2 и 3 ч. 1 ст. 113 НК РФ оставалось неизменным с 1998 г. Критику подхода законодателя, установившего начало течения срока давности до того, как нарушение могло считаться совершенным, можно было обнаружить уже в 2001 г.²⁴, однако такова была воля законодателя. Конечно же, нужно вначале разобраться, на чем была основана эта воля, прежде чем ее критиковать.

Сейчас уже многие забыли, что принятие НК РФ осуществлялось поэтапно, что в 1998 г. была принята лишь часть первая НК РФ, которая с 1999 г. заменила Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В то же время продолжали действовать другие налоговые законы: о прибыли, о налоге на добавленную стоимость 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 уплату 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 ст. 8 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и статьи 55 НК РФ на-

²⁴ Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу РФ. — М., 2001. С. 585.

логовым 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 ст. 8 Закона РФ «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, чтобы законодатель, возложив на налогоплательщиков конкретные обязанности, в частности обязанность уплачивать авансовые платежи налога, не предусмотрел последствия их нарушения. Получалась парадоксальная ситуация — по результатам налогового периода, когда налог начислялся нарастающим итогом, было видно, что имела место переплата авансовых платежей в связи с получением прибыли меньше запланированной, но одновременно от налоговых органов поступало требование об уплате штрафов и пеней за несвоевременную или неполную уплату авансовых платежей.

Отсюда видно, что вероятно, именно такое понимание послужило основанием для создания специального правила для начала исчисления срока давности в абзацах 2 и 3 ч. 1 ст. 113 НК 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 абзацах 2 и 3 ч. 1 ст. 113 НК РФ осталось прежним.

Ситуация с авансовыми платежами изменилась благодаря законодателю в связи с принятием главы 25 НК РФ²⁵, а не толкованиям ВАС РФ.

Некоторые еще могут вспомнить, что ВАС РФ также внес свою лепту в несправедливость с авансовыми платежами. В частности, в пункте 20 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указано: «Сумма налога исчисляется налогоплательщиком по итогам каждого налогового (а в случаях, установленных законом, — отчетного) периода на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных финансовых результатов своей экономической деятельности за данный налоговый (отчетный) период», а также «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».

Данная позиция вызывала несогласие, поскольку ВАС РФ фактически своим толкованием создавал норму, которой в законе не было. При этом согласно Конституции РФ каждый обязан платить *законно* установленные налоги и сборы (ст. 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (п. «з» ст. 71), система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75); по предметам ведения Российской Федерации принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории Российской Федерации (ч. 1 ст. 76).

Раскрывая нормативное содержание закрепленного в ст. 57 Конституции РФ принципа законного установления обязательных платежей, Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на то, что данный принцип не

²⁵ А также специальной нормой части 3 ст. 58 НК РФ (в ред. Федерального закона 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.

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 отражающему их основные начала законодательству о налогах и сборах.

Федеральные налоги и сборы следует считать «законно установленными» если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, т.е. 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 проблема перешла на рассмотрение Конституционного Суда РФ. Определением ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2001 г. № А56-23815/00 производство по делу о признании по заявлению налогоплательщика недействительным решения ИМНС приостановлено в связи с направлением запроса в Конституционный Суд РФ о соответствии Конституции РФ статей 52–55, 75, 122 НК РФ, а также статьи 8 Закона РФ «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 налоговым²⁶.

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 НК РФ и прекращение действия Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций», но только предполагать, поскольку определение Конституционного Суда РФ по данному вопросу не было опубликовано. В от-

крытых источниках удалось обнаружить лишь сведения о том, что телеграммой от 16 октября 2002 г. Конституционный Суд РФ уведомил ФАС Северо-Западного округа о прекращении производства по делу, возбужденному по вышеуказанному запросу²⁷. В результате вопрос о соответствии Конституции РФ исчисления срока давности остался без ответа 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 пункта 15 проекта постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — проект) на заседании Президиума ВАС РФ 17 января 2013 г.²⁸. На данном заседании вопрос о том, в каких условиях принимался НК РФ, не обсуждался, реплика про авансовые платежи имела место по отношению к ситуации 2013 г. Хотя, на наш взгляд, необходимость понимания воли законодателя исходя из условий, в которых принимался закон, совершенно очевидна (здесь можно применять и исторический, и реальный способ толкования). К сожалению, внимательное прослушивание записи заседания Президиума ВАС РФ показало, что на нем возобладала позиция Председателя ВАС РФ, который высказался, что если бы была его воля, он бы «срок давности еще увеличил», а также точка зрения тех, кто обосновывал принятие вышеуказанного пункта 15 проекта тем, что он лишь воспроизводит правовую позицию, изложенную в постановлении Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. № 4134/11.

Надо отметить, что обсуждение пункта 15 данного проекта было достаточно жарким и длилось около 23 минут. Обсуждение началось с выступления представителя Федеральной налоговой службы, который, судя по всему, по-своему понимал постановление Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. № 4134/11 и просил не менять сложившуюся практику.

Среди выступавших было несколько сторонников сохранения буквального толкования абзацев 2 и 3 ч. 1 ст. 113

²⁶ См. определение ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2001 г. № А56-23815/00.

²⁷ См. постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 ноября 2002 г. № А56-23815/00.

²⁸ Заседание Президиума ВАС РФ 17 января 2013 г. // URL: <https://www.youtube.com/watch?v=p3qxblrEqns> (дата обращения: 02.02.2016).

НК РФ как специального правила, установленного законодателем и потому 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 препятствующей привлечению к ответственности по камеральным проверкам. Например, актом камеральной проверки выявлена неправильность начисления налога на прибыль за 2011 г. уже 29 марта 2012 г., но привлекать к ответственности можно только с 1 января 2013 г., поскольку срок давности, исходя из логики проекта, должен исчисляться именно с этой даты.

К сожалению, этот довод был назван лукавством со ссылкой на то, что срок давности за правонарушение не может начать течь до момента его совершения. Разработчики проекта заявили, 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.

Представляется, что для утверждения о буквальности толкования нужно было все же попытаться понять волю законодателя, который принимал норму в 1998 г., а не рассматривать ее через призму нормы, появившейся в 2007 г. Классики 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»²⁹.

В абзаце 3 ч. 1 ст. 113 НК РФ установлено: «Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 настоящего Кодекса». Мы согласны с

утверждением профессора Д.В. Винницкого, отстаивавшего на заседании Президиума ВАС РФ точку зрения, что законодатель под «соответствующим периодом» подразумевал 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 процитированного абзаца ст. 113 НК РФ все же обратил внимание на то, что в данной статье есть упоминание о ст. 120 НК РФ, то термин «соответствующий период» был бы понят совсем по-другому.

В пунктах 1 и 3 ст. 120 НК РФ³⁰ 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. Позволим себе здесь опустить вопрос, как должен исчисляться срок за нарушения части 2 ст. 120 НК РФ, предусматривающей ответственность за несколько налоговых периодов.

Безусловно, толкование абзаца 3 ч. 1 ст. 113 НК РФ не могло осуществляться путем исключения из контекста нормы упоминания о ст. 120 НК РФ. Тем более что согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в определении от 18 января 2001 г. № 6-О, составы правонарушений, предусмотренных подпунктами 1 и 3 ст. 120 и пунктом 1 ст. 122 НК РФ, не имеют четкого разграничения.

²⁹ Васильковский Е.В. Теория толкования гражданского права // Васильковский Е.В. Избранные работы польского периода. — М., 2016. С. 356.

³⁰ Статья 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.

Так, в силу пункта 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 пунктом 1 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 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 НК РФ ниже, нежели предусмотренная ст. 122 НК РФ, она очень редко применяется.

Кстати, разработчики «толкования» при обсуждении проекта постановления Пленума просили не ссылаться на ст. 120 НК 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 «убирать» что-либо из содержания толкуемой нормы, а обязывает учитывать норму во взаимосвязи с другими. 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 XX в. было известно, что двусмысленная норма не может толковаться в ущерб тому, в чьем интересе она издана, поскольку это противоречило бы ее цели³¹. Сейчас эта аксиома нашла закрепление в части 7

ст. 3 НК РФ, согласно которой «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика». Данная императивная норма связывает любого толкователя налогового законодательства.

В одной из редких работ, посвященных срокам давности в налоговом праве, было указано, что «правоприобретателем в данном случае является лицо, совершившее налоговое правонарушение, приобретающее право на непривлечение к налоговой ответственности»³². Полагаем, что это немного не так — срок давности защищает *каждого налогоплательщика* от обвинения в совершении налогового правонарушения.

Толкование, данное ВАС РФ, вряд ли можно назвать создающим пользу для налогоплательщиков, скорее наоборот, его следует признать серьезно поражающим права налогоплательщиков. Причем это поражение прав настолько очевидно, что Федеральной налоговой службе пришлось давать дополнительные разъяснения по вопросам применения отдельных положений постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с многочисленными запросами территориальных налоговых органов³³.

ФНС России «разъяснила»³⁴, что правовая позиция, изложенная в п. 15 постановления ВАС РФ № 57, применима в том числе к тем налогам, для которых налоговый период составляет год.

На самом деле вопрос был действительно закономерный, поскольку в тех случаях, когда налоговые периоды короткие, сроки давности в результате толкования ВАС РФ удлинились незначительно, но там, где сроки годовые, срок давности увеличился весьма ощутимо.

Если в постановлении Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. № 4134/11, где рассматривался вопрос о налоге на добавленную стоимость, речь шла о том, что ВАС РФ заменил подход, согласно которому срок давности

³¹ Васильковский Е.В. Теория толкования гражданского права. С. 356.

³² Базаров Б.Б. Давность в российском налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. — М., 2015. С. 37.

³³ См. письмо Федеральной налоговой службы от 22 августа 2014 г. № СА-4-7/16692 // Приложение к газете «Учет. Налоги. Право — Официальные документы». 2014. № 33–35; Документы и комментарии. 2014. № 18; Финансовая газета. 2014. 25 сент.; 2 окт.; Акты и комментарии для бухгалтера. 2014. № 19.

³⁴ 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.

сти начинал течь за двадцать дней до момента возникновения обязанности по уплате налога, на подход, в соответствии с которым 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 г. за 2013 г., то благодаря «толкованию» ВАС РФ появился период с 29 марта 2014 г. по 31 декабря 2014 г., в течение которого можно привлекать к ответственности при том, что срок давности начнет течь только с 1 января 2015 г.

288 дней — довольно значительный срок, учитывая, что сроки давности по административным правонарушениям по налоговым делам в КоАП РФ составляют всего два месяца, т.е. 60 дней. Все это показывает недостатки «судебного права», когда суд, не имея возможности системно вносить изменения в законодательство, учитывая все возможные ситуации, на одном 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 г., 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, рассмотренное «толкование» ВАС РФ есть не что иное, как попытка нивелировать волю законодателя, установившего специальную норму исчисления срока давности. Отмеченное является нарушением ст. 10 Конституции РФ, поскольку фактически путем толкования абзацев 2 и 3 ч. 1 ст. 113 НК РФ они оказались изменены, как будто исчисление сроков по ст. 113 должно осуществляться только по абзацу 1 ч. 1 ст. 113 и привязано к моменту совершения правонарушения, а не к истечению налогового периода. В соответствии с Конституцией РФ именно к компетенции законодателя отнесено регулирование налоговых правоотношений, и в силу ст. 10 Конституции РФ ни один орган не вправе изменять данного регулирования, включая Конституционный Суд РФ (п. 5.2 постановления 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 Федераль-ного арбитражного суда Московского округа»).

Полагаем, в данном случае под видом толкования была создана норма, которая фактически изменила специальную норму налогового законодательства. В настоящий момент данное «толкование» стало применяться судами, и применение данной нормы может изменить сам законодатель, Верховный Суд РФ путем принятия нового постановления на своем Пленуме, а также Конституционный Суд РФ, куда может быть оспорена ст. 113 НК РФ в толковании, данном Пленумом ВАС РФ.

Постановление ВАС РФ размещено на сайте ВАС РФ www.arbitr.ru 27 августа 2013 г. С учетом разъяснений ВАС РФ, данным в постановлении Пленума от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» о том, что при решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах необходимо исходить из того, что на основании пункта 1 ст. 5 НК РФ такой акт вступает в силу с первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта (п. 3), то положения данного постановления применимы (если вообще применимы) лишь к налоговым правоотношениям (в случаях, когда налоговым периодом является год), возникшим после 1 января 2014 г. Вышеуказанное толкование ВАС РФ неприменимо к отношениям, возникшим до 1 января 2014 г., как ухудшающее положение налогоплательщика.

Как отмечено в пункте 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 дальнейшем 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 о толковании Пленума ВАС РФ: «Как указано в решении Конституционного Суда Российской Федерации от 1 октября 1993 года № 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 установившимся 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, 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. Хочется надеяться, что через несколько лет читатель, пролистав данную публикацию, скажет: все правильно, но зачем так подробно — ведь все и так очевидно. Пусть так и будет!

Библиография

Базаров Б.Б. Давность в российском налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. — М., 2015.

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.

Васьковский Е.В. Теория толкования гражданского права // *Васьковский Е.В.* Избранные работы польского периода. — М., 2016.

Горовец А.М. Некоторые спорные вопросы учения о праве в связи с международным правом. — Петроград, 1916–1917.

Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. — М., 2001.

Залесский В.В. Фактор времени в гражданских правоотношениях // Журнал российского права. 2006. № 9.

Нарышкин С.Е., Хабриева Т.Я. Административная реформа в России: некоторые итоги и задачи юридической науки // Журнал российского права. 2006. № 11.

Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография. — М., 2013.

Смольников В.Е. Давность в уголовном праве. — М., 1973.

Сорокин П.А. Речь на торжественном собрании в день 103-и годовщины Петербургского университета 21 февраля 1922 г. // *Главацкий М.Е.* «Философский пароход»: год 1922-й: Историографические этюды. — Екатеринбург, 2002.

Султанов А.Р. О кодификации законодательства об административных правонарушениях и антимонопольном законодательстве // Закон. 2007. № 7.

Султанов А.Р. Правовая определенность и антимонопольное законодательство // Арбитражная практика. 2007. № 4.

Султанов А.Р. Amicus curiae — друг суда и российское судопроизводство // Арбитражный и гражданский процесс. 2011. № 6.

Торопкин С.А. Функции давности в праве // URL: <http://www.jourclub.ru/33/1723/2/>.

Уголовное право России: учебник для вузов. В 2 т. / отв. ред. А.М. Игнатов, Ю.А. Красиков. — М., 1998.

Филимонов В.Д. О давности уголовного преследования по советскому уголовному праву. — Томск, 1957.

Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу РФ. — М., 2001.

Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. — М., 2005.

Контактная информация об авторе: Султанов Айдар Рустэмвич, судья Третейского энергетического суда, член Ассоциации по улучшению жизни и образования, начальник юридического управления ПАО «Нижнекамскнефтехим»; e-mail: SultanovAR@nknh.ru.