

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ДРУЖБЫ НАРОДОВ ИМЕНИ ПАТРИСА
ЛУМУМБЫ

На правах рукописи

НАДТОЧИЙ ВЛАДИСЛАВ ДМИТРИЕВИЧ

**ДАВНОСТЬ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ
ГОСУДАРСТВ – ЧЛЕНОВ ЕАЭС**

5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Научный руководитель:

доктор юридических наук, профессор

Козырин Александр Николаевич

Москва, 2026

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ИНСТИТУТ ДАВНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ ГОСУДАРСТВ – ЧЛЕНОВ ЕАЭС.....	25
§ 1.1. Понятие давности в праве	25
§ 1.2. Давность в налоговых правоотношениях: эволюция научных представлений и законодательного регулирования в государствах-членах ЕАЭС.	80
§ 1.3. Срок давности как юридический факт в налоговом праве	101
ГЛАВА 2. ДАВНОСТЬ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ ГОСУДАРСТВ - ЧЛЕНОВ ЕАЭС: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ.....	115
§ 2.1. Давность в материальном налоговом праве	115
§ 2.2. Давность в налоговом деликтном праве.	180
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	212
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	225
ПРИЛОЖЕНИЕ А.....	249
ПРИЛОЖЕНИЕ Б	251

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность диссертационного исследования. В юридической науке проблема института давности представляет собой фундаментальный объект исследования, привлекавший внимание ученых-правоведов на протяжении различных исторических периодов. Согласно наблюдениям, сделанным более века назад выдающимся российским теоретиком права А.Д. Любавским, институт давности характеризуется исключительной значимостью как для отдельных субъектов правоотношений, так и для государственных интересов, что обуславливает необходимость его углубленного анализа в рамках юридической науки¹. Примечательно, что универсальность данного правового института подтверждается его имплементацией в правовые системы всех развитых государств, что позволяет классифицировать концепцию давности как транснациональный правовой феномен, имеющий, по обоснованному заключению А.Д. Любавского, "мировое значение для рода человеческого"². Данное обстоятельство свидетельствует о том, что институт давности представляет собой универсальный механизм правового регулирования, развивающийся в контексте общемировых тенденций эволюции права.

Развитие Евразийской экономической интеграции и формирование единого правового пространства требуют гармонизации и унификации национального законодательства государств – членов ЕАЭС, в том числе в сфере налогового права. Институты давности, являясь важной составляющей налогово-правового регулирования, напрямую влияют на эффективность функционирования налоговых систем и требуют особого внимания в контексте интеграционных процессов. Несогласованность и различия в правовом регулировании сроков давности в налоговых отношениях между государствами – членами ЕАЭС создают препятствия для свободного движения капиталов, товаров, услуг и рабочей силы, порождают правовую неопределенность для субъектов

¹ Любавский А.Д. О давности в гражданских делах // Юридические монографии и исследования: В 3 т. - М., 1867-1875. - Т. 3. - С. 115.

² Там же.

трансграничной экономической деятельности. Выявление и устранение этих барьеров является актуальной задачей на современном этапе развития ЕАЭС³.

Среди выявленных проблем можно отметить разницу в терминологии, поскольку в ряде стран ЕАЭС наблюдается применение в налоговом праве применительно к налоговым правоотношениям гражданско-правовых терминов «исковая давность»⁴ и «срок исковой давности»⁵, в то время как в ряде других стран мы видим применение термина «срок давности»⁶ или же налоговое законодательство содержит указание на срок без применения специальной терминологии⁷. Другими проблемами являются разница в определении действий, с несоблюдением которых законодатель связывает возникновение налогово-правовой давности, разница в размере сроков давности и излишняя регламентированность процедур взыскания налоговой недоимки в Российской Федерации. Не менее важной проблемой, требующей законодательного урегулирования, являются излишние процедуры, связанные с признанием задолженности по налогам безнадёжной к взысканию и списанию, что в условиях истечения срока давности по её взысканию возлагает на налогоплательщика временные и материальные затраты по обращению в суд за получением соответствующего решения для устранения правовой неопределённости

³ Темпы устранения барьеров в ЕАЭС увеличились в два раза благодаря медиативному подходу: [сайт]. URL: <https://eec.eaunion.org/news/tempy-ustraneniya-barerov-v-eaes-uvelichilis-v-dva-raza-blagodarya-mediativnomu-podkhodu/>.

⁴ Налоговый кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс] : кодекс Республики Казахстан от 25 дек. 2017 г. № 120-VI (с изм. и доп. по сост. на 03.07.2023 г.) // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z48> (дата обращения: 28.02.2025); Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 18 января 2022 года № 4 (В редакции Законов КР от 18 января 2022 года № 5, 30 марта 2022 года № 21, 15 апреля 2022 года № 39, 27 июля 2022 года № 89, 18 августа 2022 года № 99) // Централизованный банк данных правовой информации Кыргызской Республики. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/13809/ru> (дата обращения: 28.02.2025).

⁵ Там же.

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ccde44d60a9578a0ad4189059aa19102327b443f/ (дата обращения: 28.02.2025).

⁷ Налоговый кодекс Республики Беларусь : 19 дек. 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2021 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – [Электронный ресурс] – URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166> (дата обращения: 28.02.2025); Налоговый кодекс Республики Армения: 4 окт. 2016 г., № ЗР-165 : принят Национальным Собранием Республики Армения 13 сент. 2016 г. : в ред. Закона Респ. Армения от 21.12.2020 г. // Армянская правовая информационная система. – [Электронный ресурс] – URL: <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docid=137404> (дата обращения: 28.02.2025).

положения. К числу таких процедур относится и необходимость продолжения участия в процессе налогоплательщика в целях доказывания своей невиновности даже при истечении сроков давности, поскольку истечение сроков давности не относится к числу обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика, что с точки зрения диссертанта является нарушением принципа презумпции невиновности. Принимая во внимание публично-правовую природу отношений в сфере налогового права и действующие принципы, обуславливающие применение давности, следует констатировать отсутствие в доктрине налогового законодательства стран ЕАЭС такого принципа, как принцип «надлежащего управления», применение которого обязывает налоговую администрацию рационально и эффективно осуществлять делегированные ей полномочия в сфере отношений, составляющих предмет налогового права.

Институты давности играют ключевую роль в обеспечении баланса публичных и частных интересов, гарантируют правовую определенность и стабильность, что подчеркивалось в актах Конституционного Суда Российской Федерации⁸. В условиях интенсификации интеграционных процессов особую актуальность приобретает задача формирования оптимальной модели правового регулирования сроков давности, учитывающей как фискальные интересы государств, так и права налогоплательщиков. Доктринальное осмысление этих проблем и выработка рекомендаций по их преодолению является насущной потребностью правоприменения. Реформирование и совершенствование налогового законодательства, активно идущие во всех государствах – членах ЕАЭС, требуют теоретического осмысления и обоснования направлений дальнейшего развития институтов давности с учетом интеграционного фактора и зарубежного опыта. Настоящее исследование призвано внести вклад в формирование концептуальных основ для такого совершенствования. Тема

⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 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": Постановление Конституционного Суда РФ от 17.05.2022 N 19-П "По делу о проверке конституционности части 1 статьи 4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой гражданки О.А. Мельниковой" // СПС КонсультантПлюс.

исследования представляет значительный научный интерес, поскольку комплексных сравнительно-правовых исследований институтов давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС до настоящего времени не проводилось. Работа призвана восполнить этот пробел и дополнить науку налогового права новыми знаниями, отвечающими актуальным потребностям развития Евразийской экономической интеграции.

Таким образом, актуальность темы диссертации обусловлена как практическими потребностями гармонизации налогового законодательства в рамках ЕАЭС, так и необходимостью теоретического осмысления проблем правового регулирования институтов давности в контексте интеграционных процессов. Результаты исследования могут иметь значение для совершенствования национального законодательства, развития наднационального регулирования, повышения эффективности правоприменения и углубления научных знаний в данной области.

Степень научной разработанности темы. Давность в праве — важный межотраслевой институт, охватывающий нормы различных отраслей права, регулирующие последствия истечения определенных периодов времени. Давность широко исследовалась в гражданском и уголовном праве⁹. В административном праве исследования давности проводились в рамках изучения сроков¹⁰.

Что касается степени научной разработанности темы давности в налоговом праве, то следует отметить, что с момента принятия налоговых кодексов

⁹ Беджаше Л.К. Институт исковой давности в механизме принудительной защиты субъективных гражданских прав. Автореферат дисс. канд. юр. наук. Краснодар, 2004. - 30 с.; Мшвениерадзе П. Я. Институт давности в советском уголовном праве. Тбилиси, 1967; Никулина В. А. Истоки сроков давности в древнерусском уголовном праве // *Lex Russica*. 2020. № 10 (167). С. 126 – 136; Орлов Д.В. Давность привлечения к уголовной ответственности по уголовному праву России: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.08 / Орлов Дмитрий Владимирович. – М., 2008.- 212 с.; Сагитдинова З. И. Институт давности преступления по уголовному праву России: история и современность: диссертация ... кандидата юридических наук : 12.00.08 / Сагитдинова Зульфия Индусовна; – Уфа, 2011.– 266 с.; Спиридонов А.П. Процессуальные аспекты давности привлечения к уголовной ответственности: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09 Л., 1989.– 206 с.; Терещенко Т. А. Понятие исковой давности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. – 206 с.; Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики) : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 : Н. Новгород, 2004. – 185 с.; Мещерякова Т.Р. Сроки в законодательстве об административных правонарушениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2011. 24 с.; Чепик А.В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ : диссертация ... кандидата юридических наук : 12.00.01 / Чепик Алексей Викторович; – М., 2009. – 194 с.

¹⁰ Мещерякова Т.Р. Сроки в законодательстве об административных правонарушениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2011. 24 с.

государств – членов ЕАЭС в них были установлены сроки, связанные с давностью. Постепенно количество таких сроков увеличивалось, и эта тенденция сохраняется. Несмотря на это, проблема давности долгое время не находила должного отражения в налогово-правовых исследованиях, хотя отдельные ее аспекты и рассматривались в рамках изучения сроков в налоговом праве¹¹.

В последние годы наблюдается рост интереса к проблеме давности в налоговом праве. Значительный вклад в теоретическую разработку института давности в российском налоговом праве внес Б. Б. Базаров в монографии «Давность в российском налоговом праве» (Москва, 2021). Давности в казахстанском налоговом праве посвящён отдельный раздел в академическом курсе налогового права Е.В. Порохова¹². Отдельным вопросам сроков давности в налоговом праве Республики Беларусь посвящена статья Лазарь М.В.¹³.

Однако до настоящего времени комплексное исследование налогово-правовой давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС не проводилось. Таким образом, несмотря на определенные достижения в изучении отдельных аспектов давности в налоговом праве, данная тема все еще требует более глубокого и всестороннего научного анализа, особенно в контексте интеграционных процессов в рамках ЕАЭС.

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования являются давность и связанные с ней сроки в налоговом праве. Предметом исследования являются нормы налогового законодательства государств – членов ЕАЭС, закрепляющие давность и связанные с ней сроки, а также судебная и правоприменительная практика их применения.

¹¹ Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: монография. М.: Статут, 2011.-199 с.; Мардасова, Мария Евгеньевна. Процедурно-процессуальные сроки в налоговом праве: автореферат дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Мардасова Мария Евгеньевна ; [Место защиты: Ин-т государства и права РАН]. - Москва, 2014. -24 с.; Михайлова О.Р. Сроки давности в налоговом праве: страные новации законодателя // Налоговед. 2007. № 1. С. 5–11.

¹² Порохов, Е. В. Налоговое право: Академический курс / Е. В. Порохов. – Алматы: Научно-исследовательский институт финансового и налогового права, 2023. – 712 с.

¹³ Лазарь М.В. Сроки давности на возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов и на взыскание неуплаченных сумм налогов. // Правовое регулирование осуществления и защиты прав физических и юридических лиц : материалы Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 90-летию профессора В. Ф. Чигира (Минск, 4-5 ноября 2014 г.). – Минск, 2014. - С. 314-316.

Цель и задачи исследования. Целью настоящей диссертации является разработка предложений по гармонизации институтов давности в налоговом законодательстве государств – членов ЕАЭС для обеспечения эффективного функционирования налоговых систем и защиты прав налогоплательщиков в условиях Евразийской экономической интеграции на основе сравнительно-правового и историко-правового анализа норм налоговых кодексов государств – членов ЕАЭС.

Достижение поставленной цели позволило решить следующие задачи:

- исследовать историю возникновения и развития институтов давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС, выявить основные этапы и факторы, повлиявшие на формирование современного правового регулирования;
- провести детальный сравнительно-правовой анализ действующих норм налоговых кодексов государств – членов ЕАЭС, регулирующих сроки давности по налоговым обязательствам, выявить сходства и различия в подходах;
- исследовать теоретические основы и правовую природу институтов давности в налоговом праве, их значение для обеспечения правовой определенности, стабильности налоговых отношений и баланса публичных и частных интересов;
- проанализировать судебную практику применения норм о давности по налоговым спорам в государствах – членах ЕАЭС, выявить проблемы толкования и правовые позиции высших судебных органов;
- разработать предложения по совершенствованию норм о давности в налоговых кодексах государств – членов ЕАЭС с учетом выявленных проблем, исторического опыта и лучших современных практик правового регулирования;
- обосновать концепцию модельных правил ЕАЭС по срокам давности в налоговых отношениях как основу для гармонизации национального законодательства государств – членов с учетом их исторических особенностей развития налогового права;

– определить перспективы дальнейшего сближения норм о давности в налоговых кодексах государств – членов ЕАЭС и разработать рекомендации по их унификации в контексте углубления Евразийской экономической интеграции.

Включение исторического анализа позволило проследить эволюцию институтов давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС, выявить общие закономерности и национальные особенности развития, учесть исторический опыт при разработке предложений по совершенствованию и гармонизации действующего правового регулирования. Это придало исследованию более глубокий и всесторонний характер, позволило лучше понять современное состояние и перспективы развития институтов давности в условиях Евразийской экономической интеграции.

Методологические основы исследования. Для решения поставленных задач и достижения обозначенной цели исследования в диссертационной работе использовались как общенаучные, так и частнонаучные методы.

Применение сравнительно-правового метода имело в диссертационном исследовании комплексный и системный характер. Автор не ограничился формальным сопоставлением норм налогового законодательства разных стран ЕАЭС, но осуществил многоаспектный анализ генезиса и структуры механизмов реализации института давности с учетом широкого спектра правовых, экономических, социальных и исторических факторов.

В рамках компаративистского анализа автором были последовательно решены следующие задачи:

— выявлены общие черты и национальные особенности регламентации давности в налоговом праве государств ЕАЭС по таким параметрам, как цели и сфера применения норм, виды и продолжительность сроков, порядок их исчисления, основания приостановления и восстановления, правовые последствия истечения и др.;

— изучена практика применения норм о давности налоговыми и судебными органами государств – членов ЕАЭС, выявлены типичные проблемы и коллизии,

оценено влияние расхождений в национальном регулировании на функционирование единого экономического пространства;

— сопоставлены модели давностного регулирования в государствах ЕАЭС между собой и с аналогичными институтами в других интеграционных образованиях, выявлены передовой опыт и перспективные подходы, оценены возможности для сближения национальных законодательств;

— сформулированы предложения по унификации института давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС, определены возможные направления, способы и пределы сближения национальных правовых систем в данной сфере.

Применение сравнительно-правового метода позволило автору не просто констатировать сходства и отличия в регулировании давности, но выявить глубинные закономерности и тенденции развития данного института в условиях Евразийской экономической интеграции, обосновать конкретные рекомендации по совершенствованию национального законодательства и модельных актов наднационального уровня.

Компаративистский анализ стал методологической основой для разработки концепции унификации института давности в налоговом праве государств ЕАЭС. Сопоставление национальных моделей позволило определить оптимальные параметры давностного регулирования с учетом интеграционного контекста, сформулировать единые принципы и стандарты, призванные обеспечить сближение законодательства государств – членов.

Таким образом, сравнительно-правовой метод не только задал общий вектор исследования, но и непосредственно определил его результаты, воплощенные в предложениях по гармонизации института давности на евразийском пространстве. Именно системное сравнение открыло путь к формированию целостной концепции развития данного института как инструмента интеграции, придало работе практическую направленность.

Благодаря масштабному использованию сравнительно-правового метода диссертационное исследование приобрело качественно новый уровень,

поднявшись от описания и констатации к концептуальному осмыслению проблематики давностного регулирования в контексте интеграционных процессов. Компаративистский анализ пронизывает все содержание работы, определяя ее структуру и логику изложения материала.

Последовательно проводя сравнение на всех этапах исследования — от изучения генезиса и эволюции института давности в государствах ЕАЭС до разработки предложений по его гармонизации — автор смог сформировать целостное видение данной проблематики, критически оценить текущее состояние и перспективы развития соответствующего правового регулирования, обосновать конкретные меры по его совершенствованию в рамках Евразийской экономической интеграции.

Можно констатировать, что без столь масштабного и многоаспектного применения сравнительно-правового метода диссертационное исследование вряд ли смогло бы решить поставленные задачи и достичь заявленной цели. Именно компаративистский анализ стал тем методологическим фундаментом, на котором была выстроена концепция развития института давности в контексте углубления интеграционных процессов на евразийском пространстве.

Историко-правовой метод играет важную роль в методологическом арсенале диссертационного исследования, посвященного институту давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС. Его применение было обусловлено необходимостью изучения генезиса и эволюции соответствующего правового института в контексте становления и развития налоговых систем государств ЕАЭС.

Автор не ограничился рассмотрением института давности в его современном состоянии, но проследил его исторические трансформации на протяжении нескольких ключевых периодов — дореволюционного, советского и постсоветского. Такой подход позволил выявить преемственность и новации в развитии давностного регулирования, оценить влияние социально-экономических и политических факторов на его содержание.

С помощью историко-правового анализа были решены следующие задачи:

— изучено становление института давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС в дореволюционный период; выявлены особенности регламентации давностных сроков в контексте функционирования налоговых систем Российской империи и среднеазиатских государств, оценено влияние социально-экономических, политических и культурных факторов на развитие соответствующего правового института;

— проанализированы особенности трансформации института давности в советский период; раскрыты причины и последствия унификации давностного регулирования в рамках советской налоговой системы, показана специфика применения норм о давности в условиях плановой экономики;

— исследовано развитие института давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС в постсоветский период; выявлены основные тенденции и закономерности эволюции давностного регулирования в контексте становления национальных налоговых систем, перехода к рыночной экономике, демократизации общественной жизни; проанализировано влияние интеграционных процессов на постсоветском пространстве на унификацию норм о давности.

На основе историко-правового анализа сформулированы выводы о преемственности и новациях в развитии института давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС, выявлены факторы, определяющие его современное состояние и перспективы эволюции в контексте Евразийской экономической интеграции.

Применение исторического метода позволило автору выявить глубинные закономерности развития института давности, проследить динамику его изменений под влиянием трансформации социально–экономических и политико-правовых условий. Историко-правовой экскурс стал необходимой предпосылкой для формирования целостного представления о природе и особенностях давностного регулирования в налоговой сфере.

Проведенный анализ позволил критически оценить современное состояние института давности в государствах – членах ЕАЭС с учетом исторического опыта, выявить как достижения, так и недостатки в его развитии. Тем самым были созданы концептуальные основания для разработки предложений по совершенствованию соответствующих норм в процессе гармонизации налогового законодательства.

Нельзя не отметить, что историко-правовой анализ института давности был проведен автором на обширном эмпирическом материале, включающем памятники права, нормативные акты, архивные документы, научные труды дореволюционного, советского и постсоветского периодов. Это позволило обеспечить достоверность и аргументированность сделанных выводов, продемонстрировать тесную связь рассматриваемой проблематики с широким историческим контекстом.

Таким образом, исторический метод органично дополнил методологический инструментарий диссертационного исследования, обеспечив всесторонний анализ института давности в его генезисе и эволюции. Историко-правовой экскурс позволил проследить истоки современного состояния давностного регулирования, выявить устойчивые закономерности и тенденции его развития, а также обозначить перспективы дальнейшей эволюции в контексте интеграционных процессов в ЕАЭС.

Диалектический метод был положен в основу исследования института давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС сквозь призму категорий общего, особенного и единичного. Это позволило раскрыть универсальные признаки давности как общеправового феномена, выявить особенности ее проявления в налоговых правоотношениях, а также показать уникальные черты национальных моделей давностного регулирования в странах ЕАЭС.

С помощью формально-юридического метода давался анализ содержания правовых норм, закрепляющих институт давности в национальных налоговых системах государств – членов ЕАЭС, выявлялись их существенные признаки,

проводилось толкование юридических формулировок и конструкций. Использование данного метода позволило обеспечить точность и корректность в описании правового материала, выявлении юридической специфики давности в налоговых отношениях.

Методы анализа и синтеза использовались как для разложения института давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС на составные элементы с целью их углубленного изучения, так и для последующего обобщения полученных результатов, формулирования комплексных теоретических выводов и практических рекомендаций. Применение данных методов способствовало обеспечению полноты и всесторонности исследования, раскрытию как внутренних, так и внешних связей давностного регулирования.

Методы дедукции и индукции позволили, с одной стороны, производить логический вывод частных положений из общих посылок и закономерностей (дедукция), с другой — формулировать общетеоретические суждения и концептуальные подходы на базе отдельных фактов и эмпирических данных о давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС (индукция). Это обеспечило сочетание абстрактно-теоретического и конкретно-эмпирического уровней анализа, способствовало разработке целостной концепции совершенствования института давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС.

Метод восхождения от абстрактного к конкретному реализовывался при переходе от наиболее общих философско-правовых и теоретических представлений о природе давности к характеристике конкретных норм и механизмов давностного регулирования в национальных налоговых системах государств – членов ЕАЭС. Это позволило показать диалектику общего и особенного, теоретического и эмпирического, абстрактного и конкретного в исследуемой предметной области.

Таким образом, применение указанных методов в их взаимосвязи и взаимодополнении позволило обеспечить комплексность и фундаментальность

диссертационного исследования, получить новые теоретические и практические результаты, раскрывающие институт давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС в единстве исторических, компаративистских, формально–догматических и иных аспектов.

Теоретическая основа диссертационного исследования. При написании диссертации автор основывался на положениях, содержащихся в научных работах ученых, рассматривающих те или иные вопросы, касающиеся давности и связанных с ней сроков в налоговом, гражданском, административном и уголовном праве: А. А. Архипова¹⁴, Б. Б. Базарова¹⁵, Л. К. Беджаше¹⁶, О. Р. Михайловой¹⁷, П. Я. Мшвениерадзе¹⁸, В. А. Никулиной¹⁹, Д. В. Орлова²⁰, К. Г. Савина²¹, З. И. Сагитдиновой²², А. П. Спиридонова²³, Т. А. Терещенко²⁴, С. А. Торопкина²⁵, М. Е. Мардасовой²⁶, Т. Н. Мещеряковой²⁷ и А. В. Чепика²⁸.

В настоящем исследовании использованы теоретические положения, выработанные учеными в области налогового права: Е. Ю. Грачёвой²⁹, А. В.

¹⁴ Архипов А. А. Сроки в налоговом праве. М.: Статут, 2011.

¹⁵ Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве. М.: Проспект, 2016.

¹⁶ Беджаше Л. К. Институт исковой давности в механизме принудительной защиты субъективных гражданских прав. Автореферат дисс. канд. юр. наук. Краснодар, 2004.

¹⁷ Михайлова О. Р. Сроки давности в налоговом праве: странные новации законодателя // Налоговед. 2007. № 1.

¹⁸ Мшвениерадзе П. Я. Институт давности в советском уголовном праве. Тбилиси, 1967.

¹⁹ Никулина В. А. Истоки сроков давности в древнерусском уголовном праве // Lex Russica. 2020. №10 (167).

²⁰ Орлов Д. В. Давность привлечения к уголовной ответственности по уголовному праву России: диссертация ... кандидата юридических наук. М., 2008.

²¹ Савин К. Г. Исковая давность в современном отечественном и зарубежном гражданском праве: диссертация ... кандидата юридических наук. М., 2019.

²² Сагитдинова З. И. Институт давности преступления по уголовному праву России: история и современность: диссертация ... кандидата юридических наук. Уфа, 2011.

²³ Спиридонов А.П. Процессуальные аспекты давности привлечения к уголовной ответственности: дис. ... канд. юрид. наук. Л., 1989.

²⁴ Терещенко Т. А. Понятие исковой давности: дис. ... канд. юрид. наук. М, 2006.

²⁵ Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004.

²⁶ Мардасова М. Е. Процедурно-процессуальные сроки в налоговом праве: автореферат дис. ... кандидата юридических наук. М., 2014.

²⁷ Мещерякова Т. Р. Сроки в законодательстве об административных правонарушениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2011.

²⁸ Чепик А. В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: диссертация ... кандидата юридических наук. М., 2009.

²⁹ Налоговое право. Изд-е 3-е / отв. ред. Е.Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М.: Проспект, 2023.

Деминым³⁰, М. В. Карасевой (Сенцовой)³¹, А. Н. Козыриным³², С. Г. Пепеляевым³³, Е. В. Пороховым³⁴, Н. И. Химичевой³⁵, А. А. Ялбулгановым³⁶, К. Brooks³⁷, V. Thuronyi³⁸.

В ходе исследования автор опирался также на труды учёных в области гражданского права: В. П. Грибанова³⁹, М. А. Гурвич⁴⁰, М. Я. Кирилловой⁴¹, П. В. Крашенинникова⁴², Е. А. Суханова⁴³, Ю. К. Толстого⁴⁴ и И. А. Фаршатов⁴⁵.

В части исследования, посвящённой соотношению понятий «правовой институт» и «юридическая конструкция» диссертантом исследовались труды следующих учёных: С.С. Алексеева⁴⁶, Л. И. Дембо⁴⁷, Е. А. Джалиловой⁴⁸, Т.С. Ермаковой⁴⁹, О. С. Иоффе⁵⁰, Ю. К. Осипова⁵¹, Ю. А. Тихомирова⁵², В. Е. Чиркина⁵³ и В. С. Якушева⁵⁴.

Эмпирическую основу исследования составили налоговое законодательство государств – членов ЕАЭС, федеральные законы, подзаконные

³⁰ Демин А. В. Презумпции в нормах налогового права // Юридическая техника. 2010. № 4.

³¹ Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М. В. Карасева (Сенцова), Д. М. Щекин. М.: Волтерс Клувер, 2009.

³² Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993; Козырин А.Н. Налоговое право государств ЕАЭС: учебник для магистратуры. М.: Норма : ИНФРА–М, 2022.

³³ Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, 2020.

³⁴ Порохов Е.В. Налоговое право: Академический курс. Алматы: Научно-исследовательский институт финансового и налогового права, 2023.

³⁵ Химичева Н.И. Налоговое право. М.: БЕК, 1997.

³⁶ Комментарий Налогового кодекса РФ / под ред. А. А. Ялбулганова. М.: Эксмо, 2008.

³⁷ Kim Brooks. Comparative Tax Law Guide. Halifax, Nova Scotia, 2023.

³⁸ Thuronyi V. Comparative Tax Law. N.Y.: Kluwer Law International, 2003.

³⁹ Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. Изд. 2-е. М.: Статут, 2001.

⁴⁰ Гурвич М.А. Пресекательные сроки в советском гражданском праве. М., 1961.

⁴¹ Кириллова М. Я. Исковая давность. М., 1966; Кириллова М. Я., Крашенинников П. В. Сроки в гражданском праве. Исковая давность. М.: Статут, 2006.

⁴² Крашенинников Е.А. К учению об исковой давности // Материально-правовые и процессуальные средства охраны и защиты прав и интересов хозяйствующих субъектов. Калинин, 1987.

⁴³ Суханов Е.А. О месте сроков в системе юридических фактов советского гражданского права // Вестник Московского ун-та. Серия 11 «Право». 1970. № 6. С. 70-77.

⁴⁴ Советское гражданское право Учебник / Под ред. О.С. Иоффе, Ю. К. Толстой. Ч. 1, Л., 1971.

⁴⁵ Фаршатов И. А. Исковая давность. Законодательство: теория и практика. М.: Городец, 2004.

⁴⁶ Алексеев С.С. Структура советского права. М.: Юрид. лит., 1975.

⁴⁷ Дембо Л.И. О принципах построения системы советского права // Советское государство и право. 1956. № 8.

⁴⁸ Джалилова Е.А. Проблемы определения понятия и сущности института права // Вестник ВУиТ. 2018. № 2.

⁴⁹ Ермакова Т. С. О системе советского финансового права // Правоведение. 1975. № 2.

⁵⁰ Иоффе О.С. Структурные подразделения системы права (на материалах гражданского права) // Ученые записки. Ученые записки ВНИИСЗ. - М., 1968, Вып. 14.

⁵¹ Осипов Ю. К. Понятие институтов гражданского процессуального права // Правоведение. 1973. № 1.

⁵² Тихомиров Ю. А. Государственные институты и закон // Советское государство и право, 1980, № 10.

⁵³ Чиркин В.Е. О системном анализе социалистических государственно-правовых отношений // Правоведение. 1982. № 3.

⁵⁴ Якушев В.С. О понятии правового института // Правоведение, 1970, № 6.

нормативные правовые акты, а также законодательные акты государств – членов ЕАЭС. В диссертационном исследовании проанализированы также постановления и определения Конституционного Суда РФ, практика Высшего Арбитражного Суда РФ, федеральных арбитражных судов округов, арбитражных апелляционных судов и арбитражных судов субъектов РФ, Верховных Судов государств – членов ЕАЭС, судебная практика государств – членов ЕАЭС и правоприменительная практика налоговых органов государств – членов ЕАЭС.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что проведен комплексный сравнительно-правовой анализ институтов давности в налоговом законодательстве всех государств – членов ЕАЭС, выявлены сходства и различия в подходах, определены перспективы гармонизации и унификации правового регулирования в данной сфере, выявлены исторические особенности становления и развития институтов давности в налоговом праве государств – членов ЕАЭС, прослежена эволюция правовых норм, проанализировано влияние исторических факторов на современное состояние правового регулирования. Обоснована необходимость законодательного закрепления данной концепции в целях усиления защиты прав налогоплательщиков и обеспечения правовой определенности. Предложена оригинальная классификация институтов давности в налоговом праве по различным критериям, позволяющая систематизировать знания в данной области и выявить пробелы и противоречия в правовом регулировании. Выявлены коллизии и противоречия в практике применения норм о давности налоговыми и судебными органами государств – членов ЕАЭС, предложены пути их устранения через совершенствование законодательства и выработку единообразных подходов на уровне ЕАЭС. Предложены конкретные изменения в налоговые кодексы государств – членов ЕАЭС в части норм о сроках давности с целью устранения пробелов, противоречий и формирования единообразного и эффективного регулирования на основе баланса публичных и частных интересов. Сформулированы теоретические выводы о правовой природе, функциях и принципах действия институтов давности в налоговом праве,

определено их место в системе правового регулирования налоговых отношений, выявлена связь с другими институтами и отраслями права.

На защиту выносятся следующие основные положения:

1. Обосновано, что институциональный характер давности в налоговом праве государств — членов ЕАЭС подтверждается наличием всех признаков правового института:

— нормы о давности регулируют определенный вид общественных отношений, связанных с временными пределами существования и защиты субъективных прав;

— данным нормам присущ специфический прием регулирования — установление временных границ, с истечением которых связываются определенные юридические последствия (прекращение права, погашение обязанности, невозможность принудительной защиты);

— нормы о давности образуют относительно обособленную и автономную группу в рамках различных отраслей права (гражданского, трудового, налогового, уголовного);

— институт давности оперирует специфическими понятиями и категориями (срок давности, исковая давность, давность привлечения к ответственности).

2. Выявлена терминологическая несогласованность в обозначении давностных сроков в налоговом законодательстве государств — членов ЕАЭС, где в Российской Федерации используется термин "срок давности", в Республике Беларусь и Республике Армения просто указывается длительность срока, а в Республике Казахстан и Кыргызской Республике применяется понятие "исковая давность". Обосновано, что использование термина "исковая давность" в налоговом праве методологически некорректно, поскольку данный институт имеет гражданско-правовую природу и неприменим к публично-правовым налоговым отношениям, основанным на властном подчинении. В рамках

гармонизации законодательства государств-членов ЕАЭС аргументирована целесообразность унифицированного применения терминов «давность» и «срок давности» в налоговом праве.

3. Обоснована необходимость дифференцированного подхода к определению начала течения срока давности в налоговом материальном праве в зависимости от вида давности:

— для давности исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов началом течения срока давности следует считать окончание налогового периода, что обусловлено формированием полной налоговой базы именно по итогам налогового периода;

— для давности внесения изменений в налоговую отчетность началом течения срока давности также должно считаться окончание налогового периода, поскольку корректировка налоговой декларации логически связана с отчетным периодом;

— для давности зачета и возврата излишне уплаченных или взысканных налогов началом течения срока давности должен считаться день фактической уплаты налога или возникновения переплаты, что справедливо связывает возможность возмещения с моментом поступления средств в бюджет;

— для давности взыскания налоговой задолженности началом течения срока давности должен считаться день истечения законодательно установленного срока уплаты налога, что позволяет четко определить момент возникновения права налоговых органов на принудительное взыскание.

4. Обоснована рациональность установления конкретных временных периодов сроков давности в налоговых правоотношениях — именно трехлетнего срока в качестве общего срока давности и именно пятилетнего срока для особых категорий налогоплательщиков (недропользователей, субъектов крупного предпринимательства), что обеспечивает оптимальный баланс между интересами государства и налогоплательщиков.

5. Обосновано понимание давности в налоговом праве как специфического юридического факта, связанного с истечением законодательно установленного периода времени для совершения определённых действий, влекущего за собой правопрекращающие последствия в виде утраты властных полномочий налоговым органом или субъективных прав налогоплательщиком.

6. Выявлены и обоснованы специфические характеристики сроков давности как юридических фактов в налоговом праве:

– нормативная определенность — сроки давности четко установлены налоговым законодательством и не подлежат диспозитивному регулированию сторонами налогового правоотношения;

– императивный характер — правила о сроках давности не могут быть изменены соглашением сторон в силу публично-правовой природы налоговых правоотношений;

– правопрекращающий эффект — истечение срока давности влечет прекращение определенных властных полномочий налоговых органов и соответствующих им обязанностей налогоплательщиков (налоговых агентов) или определённых прав налогоплательщика (налогового агента);

– сложносоставность — в ряде случаев срок давности выступает не как единичный юридический факт, а как элемент юридического состава, требующий совокупности с другими юридическими фактами для наступления правовых последствий;

– исключительность — законодательством могут быть предусмотрены обстоятельства, исключающие применение сроков давности либо приостанавливающие их течение.

7. Систематизированы и охарактеризованы следующие виды давности в налоговом праве государств-членов ЕАЭС:

– давность исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов — юридический факт, связанный с истечением установленным законом срока для

совершения определённых действий, после наступления которого налоговый орган утрачивает властные полномочия исчислить или пересмотреть исчисленную сумму налога;

– давность внесения изменений в налоговую отчетность — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налогоплательщик утрачивает право внести изменения в ранее представленную налоговую отчетность;

– давность взыскания налоговой задолженности — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налоговый орган утрачивает властные полномочия на принудительное взыскание налоговой задолженности;

– давность привлечения к ответственности за налоговые правонарушения — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налоговый орган утрачивает властные полномочия привлечь лицо к ответственности за нарушение налогового законодательства;

– давность зачёта, возврата излишне уплаченных или взысканных налогов и других платежей в бюджет — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налогоплательщик утрачивает право требовать зачета или возврата излишне уплаченных или взысканных сумм.

8. Обоснована необходимость установления момента вступления решения налогового органа в законную силу в качестве юридически значимой точки окончания срока давности для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, а не момента вынесения такого решения. При этом моментом вступления решения налогового органа в законную силу следует считать момент его фактического оглашения сторонам процесса, а в случае отсутствия участника налогового правоотношения в процессе — момент

фактического получения им указанного решения, что обеспечивает более эффективную защиту прав налогоплательщиков и соблюдение принципа правовой определенности.

9. Аргументировано, что в целях устранения противоречий между законодательствами государств – членов ЕАЭС относительно правовых последствий истечения срока давности, необходимо признание на наднациональном и национальных уровнях давности безусловным основанием погашения налоговой задолженности в сжатые сроки без дополнительных процедур, что будет способствовать гармонизации налогового законодательства, повышению правовой определенности и защите прав налогоплательщиков в рамках ЕАЭС.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Теоретические положения, выводы и рекомендации, предложенные автором в диссертационном исследовании, могут быть использованы при дальнейшем развитии научных знаний в области финансового права в целом, в частности в теории налогового права, а также при проведении научных исследований в различных отраслях процессуального права.

Практическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные в работе положения могут иметь значение при осуществлении законодателем реформирования законодательства стран ЕАЭС о налогах и сборах, а также в правоприменительной деятельности.

Степень достоверности и апробация результатов диссертационного исследования. Теоретические положения и выводы, сформулированные в диссертационном исследовании, были рассмотрены и одобрены на заседаниях кафедры административного и финансового права Юридического института Российского университета дружбы народов имени Патриса Лумумбы.

Основные положения диссертационной работы нашли отражения в трёх научных статьях, опубликованных в рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки

и высшего образования Российской Федерации, а также в научных статьях, опубликованных в материалах конференций Российского университета дружбы народов имени Патриса Лумумбы, Белорусского государственного университета и Вестнике права Республики Казахстан.

Отдельные положения и выводы диссертационного исследования были изложены автором на научных конференциях в Российском университете дружбы народов имени Патриса Лумумбы на X-й Международной научно-практической конференции «Глобализация и публичное право» (кафедра административного и финансового права Юридического института РУДН, Москва, 19 ноября 2021 года); на Финансово-правовом форуме 2022.3 «Fintech & Право» (Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), Москва, 17 марта 2022 года); Международной научно-практической конференции «Система финансового права в условиях цифровой трансформации экономических отношений: доктрина и правовая реальность» (федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российский государственный университет правосудия», Москва, 25 ноября 2022 года); Международной научно-практической конференции «Идентификация отношений, составляющих предмет финансового права» (Воронеж, 27 октября 2022 года); Международной научно-практической конференции «Глобализация, деглобализация и публичное право» (РУДН, Москва, 9 декабря 2022 года); IV Международном финансово-правовом форуме 2023.4. «Финансовый суверенитет государства: теория и правовая реальность» (Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), Москва, 21 февраля 2023 года); Межвузовской научно-практической конференции «Актуальные проблемы административного, финансового и информационного права в России и за рубежом» (РУДН, Москва, 24 марта 2023 года); на заседании Научного круглого стола «Актуальные проблемы науки административного, финансового и международного права» (юридический факультет Белорусского государственного университета, Минск, 10 апреля 2023 года); на XII Международной научно-практической конференции «Глобализация, деглобализация и публичное право» (РУДН, Москва, 10 ноября 2023 года).

Результаты диссертационного исследования были использованы также при проведении занятий по курсам «Налоговое право», «Налоговое право государств ЕАЭС» и «Финансовое право зарубежных стран».

ГЛАВА 1. ИНСТИТУТ ДАВНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ ГОСУДАРСТВ – ЧЛЕНОВ ЕАЭС

§ 1.1. Понятие давности в праве

Толковый словарь Ожегова определяет давность как отдаленность по времени совершения, возникновения чего-нибудь⁵⁵. Из самой семантики слова мы наблюдаем его взаимосвязь с временем, которое, в свою очередь, определяется как одна из форм (наряду с пространством) существования бесконечно развивающейся материи – последовательная смена ее явлений и состояний, а также промежуток той или иной длительности, в который совершается что-нибудь, последовательная смена часов, дней, лет. Таким образом, мы видим, что понятие давности включает в себя два составляющих элемента, деяние (действие/бездействие) и время. Высказывается мнение, что перевод понятия «давность» в плоскость права добавляет в указанное понятие еще один элемент – требование неизменности правового состояния лица в течение сроков давности⁵⁶.

Идея о том, что истечение времени может привести к потере прав, как ни удивительно, не является изобретением римского права. Из речи Демосфена о Формионе⁵⁷, мы видим, что Солон должен был установить принцип, по которому договорные действия истекают в течение 5 лет. Но римское право, несомненно более интересно для открытия истоков погасительной давности, хотя может показаться, что исторические корни давности не вызывают активного научного интереса. Древнеримское гражданское право (*jus civile*) не знало правового феномена, которое мы именуем исковой давностью, но ему были известны сроки, ограничивающие существование отдельных исков – законные сроки, которыми ограничено существование некоторых исков – так называемых *actiones*

⁵⁵ Толковый словарь Ожегова // <https://slovarozhegova.ru/word.php?wordid=5967> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵⁶ См.: Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики) : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 : Н. Новгород, 2004. С. 9; Давность в российском налоговом праве : автореферат дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Базаров Баир Баторович ; [Место защиты: Моск. гос. юрид. акад. им. О.Е. Кутафина]. – М., 2015. С. 10.

⁵⁷ Демосфен. Речи. М.: Памятники исторической мысли, 1994. Т. 1. С. 579.

temporales⁵⁸. Основное различие между законным сроком и исковой давностью состояло в следующем:

— Законный срок ограничивал само существование субъективного права определенным периодом времени. По истечении установленного срока право прекращалось автоматически, поскольку сам факт истечения времени являлся юридическим основанием для погашения этого права.

— Исковая давность применялась к правам, которые установлены бессрочно, на неопределенный срок. Однако если управомоченное лицо фактически не реализовало эти права в течение периода, определенного законом, то данные права утрачивали юридическую силу полностью или частично. В этом случае причиной прекращения права служило не истечение срока как таковое, а бездействие субъекта права в установленный законом период.

Из этого теоретического различия вытекали некоторые практические последствия:

— Исковая давность допускала перерыв своего течения в случае совершения определенных действий управомоченным лицом, а также приостановление на время, когда субъект объективно не мог предпринимать процессуальные действия.

— Для законного срока такие перерывы или приостановления течения срока в принципе не предусмотрены, они не вытекают из сущности этого института.

— Не следует смешивать перерыв давности с ситуацией, когда в период течения законного срока на смену первоначальному срочному праву приходило новое бессрочное право с тем же содержанием (*actio perpetuatur*). Примерами могут служить *litis contestatio* в Древнем Риме, которая "обновляла" право, или заключение *constitutum debiti* во время действия *actio temporalis*.

Таким образом, уже в классической эпохе и в период правления преторов стала очевидной необходимость ограничения времени для предъявления исков.

⁵⁸ Хвостов В.М. Система римского права: учебник. - М.: Издательство «Спарк», 1996 (переиздается после издания 1907, 1908 гг.). - С. 201-202.; Римское частное право: учебник / под ред. И.Б. Новицкого, И.С. Перетерского. - М.: Юриспруденция, 1999. - С. 70.

Эта потребность возникла в связи с тем, что с течением времени доказательства по делам могли утрачиваться или их достоверность могла существенно ухудшаться. Первое упоминание о давности в римском праве относится к преторскому эдикту, который предусматривал механизмы для погашения исков, если они не были предъявлены в установленные сроки⁵⁹. Если ранее, в рамках древнеримского гражданского права (*jus civile*) все иски (*actiones perpetuae*) могли быть предъявлены в любое время, то с введения преторским эдиктом исков (*actiones reoales*), мы видим предусмотренный для них годовой срок давности. Такие иски, включая те, что были установлены постановлениями эдилов (например, *actio redhibitoria* и *quanti minoris*), назывались *actiones temporales* и также подлежали годовой давности. Это отличало их от вечных исков (*actiones perpetuae*), для которых сроки давности отсутствовали.

Развитие представлений о давности продолжилось в период правления языческих императоров, которые расширили применение давностных сроков к некоторым искам на основании *jus civile*, устанавливая аналогичные сроки давности. Значительный поворот произошел в 424 году, когда император Феодосий II ввел 30-летний срок давности для всех исков по гражданскому праву, подтвердив более короткие сроки для *actiones temporales*. С этого момента иски, ранее считавшиеся вечными, стали подлежать 30-летнему сроку давности. Основанием для такого нововведения стало понимание, что правовые претензии, не реализованные в течение одного человеческого поколения, не должны нарушать порядок современного общества.

Таким образом, было установлено общее правило, согласно которому все имущественные иски подлежали исковой давности, будь то короткий срок или 30-летняя давность. Это правило сохранило своё действие и после реформ Юстиниана, поскольку исключения, введенные им, были отменены. Такое

⁵⁹ «Нужда в погашении исков за давностью, во время которой все доказательства иска затемнялись, или совсем исчезали, стала сильнее ощущаться. И в преторской эдикте впервые она появилась». Попович П.В. Оправдание давности и давность владения в древне-римском гражданском праве. - Варшава: Тип. «Русское общество», 1911.-С. 37.

развитие правовой нормы способствовало упорядочению судебной практики и усилению правовой уверенности и стабильности в обществе.

С этого момента в римском праве исковая давность приобрела характер правового института, заключающегося в прекращении права на предъявление иска после прохождения определённого законом срока. Таким образом, исковая давность служила юридическим средством для ограничения продолжительности судебных разбирательств и способствовала правовой определённости и стабильности.

Исковая давность была направлена на стимулирование лиц к своевременному осуществлению своих прав, поддерживая тем самым порядок и эффективность судебной системы. Принципы исковой давности, заложенные в римском праве, оказали значительное влияние на развитие современных правовых систем, где исковая давность продолжает играть ключевую роль в регулировании исковой активности сторон и обеспечении справедливости судебных разбирательств.

Термин «*prescriptio*», известный римскому праву той эпохи, представлял собой часть римской юридической «формулы», которая использовалась как возражение, основанное на истечении времени, в течение которого ответчик мог доказать, например, свое добросовестное и продолжительное право владения, при несогласии с иском истца о возврате земли (так называемое «*rei vindicatio*»). В данном случае, как мы видим, речь идёт о так называемой «приобретательской давности», однако развитие этого института привело к расширению границ его применения. В последующем исследуя одну из конституций императора Феодосия II, мы наблюдаем появление исковой давности в договорном и деликтном праве⁶⁰.

⁶⁰ Исковая давность означала погашение иска вследствие непредъявления его в течение срока давности. Попович П.В. Оправдание давности и давность владения в древне-римском гражданском праве. - Варшава: Тип. «Русское общество», 1911. - С. 37.; Римское частное право: учебник. / Под ред. проф. И.Б. Новицкого и проф. И.С. Перетерского. - М.: Юриспруденция, 1999. - С. 70; «Исковая давность состоит в прекращении права на иск, вследствие его неосуществления в течение определённого законом времени». Барон Ю. Система римского гражданского права / пер. Л. Петражицкого. - 3-е изд. (испр. по 9-му немецкому изданию). Вып.1. Кн.1: Общая часть. - СПб.: Склад издания в книжном магазине Н.К. Мартынова, 1909.-С. 200.

Появление исковой давности как было изложено выше связывается с римским правом, которое определило его значение и порядок использования, но вместе с тем не дало определения того, что же составляет, собственно, сам юридический термин «исковая давность». Исследователи прошлых лет⁶¹ сходились во мнении, что давность, в том числе исковая, ограждает настоящее от притязаний прошлого, но определение самого понятия было предметом широкой дискуссии. До XIX столетия считалось, что исковая давность является институтом права, основанием которого выступает факт всеобъемлющего и все изменяющего прошествия определённого периода времени, ведь ещё Аристотель писал, что *«Следовательно, время есть или движение или нечто связанное с движением, а так как оно не движение, ему необходимо быть чем – то связанным с движением.»*⁶² Следуя данной теории, исследователи определяли давность, в том числе исковую, как изменение в правах вследствие их осуществления или неосуществления в течение установленного периода времени. Более того едва ли не основной парадигмой в этом направлении была теория о том, что права приобретаются и погашаются давностью⁶³. При этом исковую давность относили к погасительной давности, отмечая, что погасительная давность – это главным образом давность, погашающая право иска, потому ее можно назвать исковой давностью.⁶⁴

Размышления о содержании этого понятия оттеснили определение самой необходимости введения института давности. Правовая норма, правовой институт, а порой и отрасль права не возникает сама по себе, её появление всегда обусловлено какими-то объективными причинами. Так, введение законодателем возрастного ценза в 18 лет при голосовании или призыве на действительную воинскую службу базируется на физиологических и психологических факторах в силу того, что к данному возрасту человек вследствие полового созревания и становления психики в достаточной мере способен понимать совершаемые им

61 Г. Дернбург «Пандекты». Том I. Общая часть. М. 1906. С. 394.

62 Аристотель. Физика. Соч. в 4-х т. Т. 3. - М., 1976. Физика IV, 11, 219а.

63 П. В. Попович «Оправдание давности и давности владения в древне-римском гражданском праве». Варшава, 1911.

64 Н.Л. Дювернуа. Конспект лекций по русскому гражданскому праву. С-Петербург. 1897.

действия, последствия своих поступков, и способен нести ответственность за их совершение. Так почему же появилась необходимость во введении давности? Попытку обосновать появление давности в своё время предпринял Ф.К. фон Савиньи в своей работе «Система современного римского права»⁶⁵. Появление давности он обосновывал принципом относительной пользы. Как полагал Савиньи, общество нуждается в стойкости и твердости существующих правоотношений. Нельзя требовать от отдельных лиц отказа от своего права, но можно требовать отказа от беспечности, которая может породить неясность в содержании существующих правоотношений. Такая неясность устраняется применением временных ограничений (сроков исковой давности), после чего появляется правовая определённость. В данном случае утрата права, вследствие применения исковой давности, является своего рода наказанием за проявленную халатность истца, который не предъявлял иск в течение длительного периода времени, хотя имел это право и возможность его осуществления.

Следует отметить, что Савиньи в обоснование своих позиций ссылался на презумпцию уничтожения права, предполагая, что вряд ли истец бы затягивал предъявление иска, если бы это право уже не было погашено каким-либо способом, которое ответчик не может доказать в настоящий момент.

Другим основанием предполагалась защита от злоупотреблений со стороны истца, который, затягивая предъявление иска, способствовал утрате или невозможности представления доказательств со стороны ответчика, указывая в качестве примеров такой утраты – смерть свидетелей или потерю расписки о погашении обязательства.

Следующей причиной указывается уменьшение числа процессов, но с той оговоркой, что речь идёт не об уменьшении числа процессов со справедливыми притязаниями, а тех процессах, которые с большой вероятностью были бы

65 Савиньи Ф.К. фон. Система современного римского права: В 8 т. Т. III / Пер. с нем. Г. Жигулина; Под ред. О. Кутателадзе, В. Зубаря. - М.: Статут, 2013. С. 475.

отклонены судами или привели бы к несправедливому решению вследствие утраты доказательств.

Г. Дернбург, развивая свою теорию о месте и роли давности в обществе и праве⁶⁶, указывал, что давность выступает своего рода укрепителем фактически сложившихся порядков. Однако понимая, что повсеместное появление и признание фактически сложившихся обычаев вступало бы в конфликт с действующим правом, он полагал, что установление временных рамок существования таких обычаев и их неизменность в течение этого времени означает их признание и необходимость их правового закрепления путём применения давности.

Исследуя вопрос о значении и цели давности в праве, Б. Попов отмечал, что хозяйственное назначение права заключается в его обороне в случае нарушения, тот, кто пренебрегает этой социальной функцией своего права, лишается в наказание за это его судебной защиты⁶⁷. Интересной представляется точка зрения профессора А. Г. Гойхбарга⁶⁸ о том, что отсутствие спора в течение длительного времени свидетельствует о том, что такое положение вещей является должным. В этом случае правовым последствием погасительной давности будет утрата права либо невозможность его принудительного осуществления.

«Давность представляется совокупностью различных учреждений, между которыми общего только одно — это понятие о значении времени для юридических отношений»⁶⁹, — отмечал Д. И. Мейер, указывая на темпоральный критерий как объединяющий признак. Однако глубинные системные взаимосвязи между различными видами давности выходят за рамки чисто темпорального измерения.

⁶⁶ Дернбург Г. «Пандекты». Том I. Общая часть. М. 1906. С. 394.

⁶⁷ Б. Попов. Какая теория давности приводится в нашем Гражданском Кодексе. Журнал «ПРАВО и ЖИЗНЬ». 1925. Издательство «ПРАВО и ЖИЗНЬ». М. С. 13.

⁶⁸ А.Г. Гойхбарг. Хозяйственное право РСФСР. Том I. Гражданский Кодекс. Издание третье. 1924. Государственное издательство. М. С. 92.

⁶⁹ Мейер Д. И. Русское гражданское право. - М., 1997. С. 280

А.Д. Любавский характеризовал давность как «приобретение, потеря, ограничение прав, происходящие от приведения или неприведения этих прав в действие в течение определенного времени и при условиях, указанных законом»⁷⁰, что отражает классическое понимание в рамках теории «общей давности». Г.Ф. Шершеневич, развивая это представление, писал: «Под давностью понимается юридическое последствие, наступающее вследствие истечения определенного времени»³.

Киерульф в своем труде «*Theorie des gemeinen Civilrechts*» подчеркивал: «Не существует общего юридического понятия давности. Это мнимо-юридическое понятие устанавливается, естественно, только в ущерб наиболее характерным признакам отдельных институтов, имеющих быть подведенными под это понятие, именно путем абстракции от этих существенных признаков»⁷¹. Данная критика теории «общей давности» имеет методологическое значение и для современного анализа.

Ф.А. Брокгауз подчеркивал социальную функцию давности: «...общественная власть обязана охранять долгое время господствовавшие фактически отношения, и не обязана охранять права, долгое время пренебрегаемые управомоченными. Неиспользованное правовое притязание с течением времени чахнет, погибает, и, наоборот, осуществляемое в виде права фактическое отношение с течением времени укрепляется, становится правовым. Здесь сказывается сила времени»⁷².

Как указывал Д.И. Мейер, «у нас нередко разумеют под давностью именно давностный срок. Говорят, например, «прошла давность, прошли две, три давности» и т.п.»⁷³. Это смешение понятий сохраняется и в современной юридической практике государств - членов ЕАЭС, что затрудняет формирование единой терминологической системы⁷⁴. Между тем, давность, как будет показано

⁷⁰ Любавский А.Д. Указ. соч. - С. 117.

⁷¹ Киерульф. *Theorie des gemeinen Civilrechts*. 1. 1839. - С. 130. Цит. по Энгельман И.Е. Указ. соч. - С. 6,9.

⁷² Брокгауз Ф.А. Указ. соч. - Т. 15. - С. 402

⁷³ Мейер Д.И. Указ. соч. - С. 89.

⁷⁴ С.В. Скрябин отмечает: «исковая давность входит в группу т.н. сроков защиты гражданских прав, которые в общем виде определяются в качестве сроков, в течение которых лицо, право которого нарушено, может требовать

далее, не является сроком, а представляет собой совершенно другой правовой институт.

И.Е. Энгельман определял давность как «действие, приписываемое в законах истечению определенного срока времени по отношению к приобретению или потере какого-либо права»⁷⁵. Это определение, несмотря на его историческую давность, сохраняет актуальность и в современном правовом контексте.

Суммируя вышесказанное можно резюмировать, что развитие представлений о давности проходило эволюционно, с учётом сложившихся реалий и практики, которые позволили определить цели давности, которыми являются:

- побуждение истца к своевременной подаче иска;
- укрепление фактически сложившихся порядков;
- уменьшение числа процессов, которые с большой вероятностью были бы отклонены судами или привели бы к несправедливому решению вследствие утраты доказательств;
- защита от злоупотреблений со стороны истца, который, затягивая предъявление иска способствовал утрате или невозможности представления доказательств ответчиком.

Традиционно исковая давность рассматривается как срок для судебной защиты нарушенного субъективного права, перешедшего в активное состояние, обозначаемое как право на иск в материальном понимании. По истечении давности нарушенное право теряет свойство быть обеспеченным через принудительное государственное вмешательство, что ставит под вопрос его существование как таковое⁷⁶. В связи с этим возникает необходимость в разработке теоретических

принудительного осуществления или защиты своего права. Так как в большинстве случаев основным средством защиты гражданских прав является исковая форма, то соответственно выделяется и понятие исковой давности.» . Между тем, исковая давность, как будет показано далее, не является сроком, а представляет собой совершенно другой правовой институт. Цит. по: Скрябин С.В. Исковая и приобретательная давность. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30007313&pos=6;-106#pos=6;-106

⁷⁵ Энгельман И.Е. Указ. соч. - С. 1.

⁷⁶ По мнению К.Г. Савина, истечение срока исковой давности не создает нового права у должника и не уничтожает право кредитора. Этот юридический факт лишь изменяет качество требования: после истечения срока давности и заявления об этом со стороны должника или другого заинтересованного лица (кредитору или суду), требование теряет возможность принудительного осуществления через суд, то есть лишается исковой защиты, хотя само право

конструкций, объясняющих ситуации добровольного исполнения должником заданного требования и невозможности взыскания исполненного по своей инициативе.

Основой для обсуждения традиционных представлений об исковой давности служит знаменитое утверждение В.И. Ленина о том, что *«право есть ничто без аппарата, способного принуждать к соблюдению норм права»*⁷⁷. Это положение предполагает, что любое субъективное право внутренне ориентировано на возможность его принудительного исполнения, актуализирующегося при нарушении. Таким образом, истечение исковой давности ведет к утрате права на иск и, косвенно, самого субъективного права. Тем не менее, данная логика сталкивается с юридическими парадоксами, связанными с возможностью добровольного исполнения должником своих обязательств после истечения срока давности, что требует объяснения в рамках правил о неосновательном обогащении. Эта необходимость порождает разделение традиционного учения на два направления, казалось бы, противоречащих друг другу, что приводит к дальнейшим исследованиям и спорам в доктринальном пространстве.

В дореволюционном праве значение института исковой давности определялось необходимостью стабилизации правоотношений и уверенности в гражданском обороте. Основание исковой давности заключалось в стремлении защитить личные права от просроченных требований и неопределенности, тем самым поддерживая порядок и спокойствие в юридических отношениях между участниками общества. Достижение этой цели осуществлялось путем преобразования длительного неосуществления права в юридически значимое состояние, в результате которого инициатор иска теряет свое требование, а обязанное лицо освобождается от своей обязанности.

Следствием давности могла быть опасность для точности и безопасности гражданского оборота, связанная с возможностью обращения к правам,

продолжает существовать. См.: Савин К.Г. Исковая давность в современном отечественном и зарубежном гражданском праве: дис. на соиск. уч. степ. кандидата юридических наук., М., 2019. С. 20.

⁷⁷ Ленин В.И. Государство и революция // Полн. Собр. Соч. Т. 33. Изд 5-ое. М, 1974. С. 992.

основанным на давно забытых фактах, что могло ставить противоположную сторону в трудное положение относительно доказывания неосновательности иска или наступления обстоятельств, аннулирующих возникшее право.

Таким образом, суть института исковой давности не в лишении истца его права, а в предоставлении ответчику, ради защиты интересов гражданского оборота, возможности использовать это средство против необоснованных требований без вступления в судебное разбирательство по сути дела⁷⁸.

Кроме того, продолжительное необращение за защитой права ведет к выводу о его потенциальном прекращении различными путями, хотя такое прекращение и остается трудноподтверждаемым из-за прошедшего времени. Положения о давности рассматривались как фундаментальные, охраняющие общественное спокойствие от исков, начатых после длительного промежутка времени, что усложняло предоставление доказательств правоты ответчиком. С этой точки зрения, исковая давность рассматривалась как не только целесообразное, но и справедливое учреждение.

Анализ правового института исковой давности в контексте его регулирования в различных правовых системах выявляет фундаментальные различия в подходах, которые оказывают существенное влияние на юридическую практику и теоретическую интерпретацию данного института. В странах романо-германской правовой семьи исковая давность традиционно рассматривается как элемент материального права, что подчеркивает ее связь с содержанием регулируемых правоотношений. Этот подход предполагает, что нормы об исковой давности являются неотъемлемой частью правового режима, определяющего права и обязанности сторон, и, следовательно, подлежат применению в зависимости от того, какая национальная система права признана применимой к конкретному спору⁷⁹. Иными словами, арбитраж или суд в таких юрисдикциях обязан руководствоваться нормами об исковой давности, содержащимися либо в

⁷⁸ Попович П.В. Оправдание давности и давность владения в древнеримском гражданском праве. — Варшава: Тип. «Русское общество», 1911. - С. 8.; Энгельман И.Е. О давности по русскому гражданскому праву: историко-догматическое исследование. - М.: Статут, 2003. - С. 400.

⁷⁹ Гражданское и торговое право капиталистических государств: Учебник.— 3-е изд., перераб. и доп.— М., 1993. С. 189.

национальном праве страны рассмотрения дела, либо в иностранном праве, если последнее выбрано в силу договорных условий или коллизионных норм. Такое понимание вытекает из доктринального представления о том, что исковая давность непосредственно влияет на существование самого права требования, а не только на возможность его процессуальной реализации, что делает ее применение неотделимым от материально-правового анализа спорных отношений.

В противоположность этому, в странах английской и американской правовых систем исковая давность квалифицируется как институт процессуального права, что смещает акцент с материального содержания правоотношений на порядок их судебной защиты. В рамках данной концепции суды и арбитражи рассматривают вопросы исковой давности исключительно через призму национального процессуального законодательства, известного как *lex fori*, или закон суда. Это означает, что независимо от того, какое материальное право – национальное или иностранное – регулирует отношения сторон по договору, сроки исковой давности и связанные с ними правила будут определяться исключительно правом страны, в которой рассматривается спор.

Такой подход основан на устоявшейся доктрине международного частного права, согласно которой процессуальные вопросы, включая порядок и условия обращения за судебной защитой, подчиняются законодательству юрисдикции рассмотрения дела. В результате процессуально-правовая природа исковой давности в англосаксонских системах исключает возможность применения норм иностранного права в этой сфере, даже если материальные аспекты спора регулируются иностранным законодательством, что создает четкое разграничение между материальным и процессуальным регулированием⁸⁰.

Различия в квалификации исковой давности порождают значительные юридические последствия, влияющие как на стратегию сторон в трансграничных спорах, так и на предсказуемость правоприменения. В романо-германской традиции обязательное применение материально-правовых норм об исковой давности, соответствующих применимому праву, обеспечивает единообразие в

⁸⁰ Там же.

регулировании иных аспектов правоотношений, но может усложнить процесс в случае необходимости анализа и доказывания иностранного права. Например, если договор подчинен праву государства с более коротким сроком давности, чем в стране суда, это может привести к прекращению права требования еще до начала процесса, что требует от суда или арбитража глубокого погружения в иностранное законодательство.

Напротив, в англосаксонской системе унифицированное применение *lex fori* к вопросам исковой давности упрощает процедуру для суда, поскольку исключает необходимость обращения к иностранным нормам, однако может привести к ситуациям, когда процессуальные сроки вступают в противоречие с ожиданиями сторон, основанными на материальном праве договора⁸¹. Например, если иностранное право предусматривает десятилетний срок давности, а национальное процессуальное право суда – лишь трехлетний, это может ограничить доступ к правосудию, несмотря на действительность материального права требования.

Таким образом, различное понимание исковой давности как института материального права в романо-германской традиции и процессуального права в англосаксонской системе отражает более глубокие различия в правовой философии и структуре этих правовых семей. В первом случае акцент делается на защите субстантивных прав сторон в их целостности, что подчеркивает приоритет материального регулирования, во втором – на эффективности и единообразии судебного процесса, что отдает предпочтение процессуальной автономии суда. Эти подходы не только формируют различные правовые последствия для участников споров, но и подчеркивают необходимость тщательного учета применимого права и юрисдикции при структурировании международных договорных отношений, чтобы избежать непредвиденных ограничений в реализации прав.

Возможность реализации исковой защиты нарушенного права представляет собой сложную правовую категорию, которая в научной доктрине анализируется через призму двух взаимосвязанных, но концептуально различных аспектов. С одной стороны, она охватывает право на иск в материальном смысле, под которым

⁸¹ Там же.

понимается юридическая способность требовать восстановления нарушенного права посредством обращения к установленным правовым механизмам. С другой стороны, существует право на иск в процессуальном смысле, обозначающее формальную возможность инициирования судебного или арбитражного разбирательства как такового, независимо от материальных оснований требования.

Материальное право на иск, будучи связанным с сущностью нарушенного права, подвержено влиянию временных ограничений, таких как сроки исковой давности, истечение которых может привести к утрате самой возможности защиты в субстантивном плане. В то же время процессуальное право на иск, как правило, сохраняет свою актуальность вне зависимости от подобных сроков, поскольку оно определяется процедурными нормами, регулирующими доступ к правосудию, и ориентировано на обеспечение формального начала рассмотрения спора. Такое разграничение подчеркивает многослойность правовой природы исковой защиты, где материальный аспект отражает субстантивные пределы права, а процессуальный — его техническую реализуемость, что требует от исследователя внимательного анализа их взаимодействия в контексте конкретной правовой системы⁸².

Давность как правовой институт присутствует в различных отраслях права, в том числе в гражданском, налоговом, уголовном и административном праве. Но несмотря на наличие некоторых схожих черт, мы в то же время можем наблюдать и существенные отличия давности в публичном праве и давности в частном праве, которые обусловлены в первую очередь спецификой регулируемых общественных отношений, которые будут показаны далее.

Несомненный интерес к теме давности в публичном праве можно увидеть ещё в дореволюционный период. Н.И. Лазаревский, обращая внимание на несомненную схожесть отдельных черт давности в гражданском праве, вместе с тем отмечал и существенное отличие черт публично-правовой давности⁸³. Им же был сформулирован один из постулатов: «Публичное право есть *jus cogens*, — и

⁸² Гражданское и торговое право капиталистических государств: Учебник.— 3-е изд., перераб. и доп.— М., 1993. С. 187.

⁸³ Н.И. Лазаревский. Давность для денежных требований казны и к казне. Спб. 1914 г. С. 1-2

принудительность его не может нести ущерба от факта его нарушения»⁸⁴. Развивая свою мысль, он приводил две категории административных дел, по которым применение давности вообще возможно: первая категория – это административно-карательные дела, по результатам которых налагаются взыскания, а вторая категория – это административные дела, предметом которых являются денежные требования⁸⁵. Показателем интереса к теме давности в публично-правовых отношениях является и факт вынесения Постановления КС РФ № 49-П⁸⁶, который рассматривая вопрос о применимости общих сроков исковой давности к антикоррупционным искам, отметил, что использование процессуальной формы гражданского судопроизводства не означает частноправовой природы данных отношений, а является лишь способом обеспечения судебной защиты в публично-правовых отношениях. Именно публично-правовая природа этих требований стала одним из оснований признания неприменимости общих сроков исковой давности к антикоррупционным искам.

Принимая во внимание, что налоговые кодексы государств – членов ЕАЭС содержат и термин «давность», и термин «исковая давность», представляется целесообразным исследовать соотношение этих терминов.

В теоретико-правовом дискурсе исковая давность традиционно понимается как временное ограничение, в пределах которого управомоченный субъект вправе обратиться в суд за принудительной защитой своего нарушенного права⁸⁷. Как отмечает Т.А. Терещенко, «общепринято считать, что исковая давность является сроком для защиты судом нарушенного субъективного гражданского права, перешедшего в «боевое» состояние. Последнее обычно квалифицируется посредством процессуальной категории – права на иск в материальном смысле. Истечение давностного срока лишает нарушенное право его обязательного

⁸⁴ Н.И. Лазаревский. Указ. Соч. С.7

⁸⁵ Там же. С.8.

⁸⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2024 N 49-П "По делу о проверке конституционности статей 195 и 196, пункта 1 статьи 197, пункта 1 и абзаца второго пункта 2 статьи 200, абзаца второго статьи 208 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с запросом Краснодарского краевого суда". Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸⁷ Алексеев С.С., Мурзин Д.В. Гражданское право в вопросах и ответах. М.: Проспект. 2021 г. С. 352; Булаевский Б.А. Гражданское право. Сроки. Исковая давность. М.: Проспект. 2019 г. С. 80; Гражданское право: Учебник / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. Т. 1. С. 358-359 (автор главы – А.П. Сергеев)

признака - годности к принудительному осуществлению с помощью государственного аппарата»⁸⁸.

Специфика данного института проявляется в том, что по истечении исковой давности субъект утрачивает лишь возможность принудительной реализации своего субъективного права посредством судебного механизма, при этом само материальное право не прекращает своего существования в правовой реальности. Исследователи, анализируя данную проблему, часто ссылаются на известное высказывание В.И. Ленина: «Право есть ничто без аппарата, способного принуждать к соблюдению норм права»⁸⁹, однако современное понимание данного вопроса значительно шире. По мнению Д. И. Мейера, «право судебной защиты сопутствует всякому праву, входит в состав самого понятия о праве - право без судебной защиты не право»⁹⁰. В свою очередь, А.С. Ященко справедливо отмечал: «Формальный признак права один — принудительность. Но эта принудительность есть, прежде всего, внутренне психическая, переживаемая, с одной стороны, как притязание — повеление, с другой стороны, как приказ и властное принуждение»⁹¹.

Существенным признаком исковой давности является то, что для приостановления ее течения необходимо совершение именно процессуального действия, направленного на судебную защиту нарушенного права – инициирование судебного процесса путем подачи искового заявления в компетентный юрисдикционный орган.

В контрапозиции к институту исковой давности находится давность, функционирующая в сфере публичного права, в частности, в налоговых, таможенных и иных административно-правовых отношениях. Данные временные конструкции имеют принципиально иную правовую природу, ограничивая не возможность судебной защиты права, а само существование властного полномочия публичного субъекта. Так, давность для начисления налогового обязательства представляет собой временной период, в течение которого налоговый орган имеет

⁸⁸ Терещенко Татьяна Алексеевна. Понятие исковой давности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 Москва, 2006. С. 29.

⁸⁹ Ленин В.И. Государство и революция // Полн. Собр. Соч. Т. 33. Изд. 5-ое. М., 1974. С. 992.

⁹⁰ Мейер Д. И. Русское гражданское право. - М., 1997. С. 237.

⁹¹ Ященко А.С. Теория федерализма: опыт синтетической теории права и государства. Юрьев, 1912. С. 174.

юридическую возможность реализовать свое властное полномочие по определению размера налоговой обязанности подвластного субъекта.

М.П. Ринг, анализируя соотношение публично-правовых и частноправовых аспектов давности, отмечал, что «в высказывании [право есть ничто без аппарата, способного принуждать] имеется ввиду способность норм права (права в объективном смысле) быть осуществленными принудительно с помощью государственного аппарата»⁹², но эта трактовка нуждается в значительном уточнении применительно к публичному праву.

Конкретизируя субъектный состав и содержание налоговых правоотношений, следует отметить, что публично-правовая давность ограничивает действия таких властных субъектов, как налоговые органы, осуществляющие начисление налогов и сборов, проведение налоговых проверок, вынесение решений о доначислении налогов, привлечение к налоговой ответственности, взыскание налоговой задолженности во внесудебном порядке.

Последствия истечения давности в публичном праве существенно отличаются от последствий истечения исковой давности в частном праве. Г.Ф. Деревянко писал: «В случае истечения исковой давности [субъективное право] прекращается одновременно с утратой права на иск... немислимо существование правоотношения вообще и обязательства в частности, которое не опиралось бы на возможность принудительного осуществления права управомоченного в полном соответствии с известным положением В.И. Ленина»⁹³. В противовес этому Б.Б. Черепяхин указывал: «Необходимым условием бытия права, потерявшего свою принудительность, остается продолжающееся признание его существования государством, что имеет первостепенное значение»⁹⁴. Эта позиция находит подтверждение в современных кодификациях стран ЕАЭС, признающих возможность добровольного исполнения обязательства по истечении срока давности. Однако существует и иная позиция: «истечение срока исковой давности

⁹² Ринг М.П. Исковая давность и ее значение в укреплении хозяйственного расчета. С. 70.

⁹³ Деревянко Г.Ф. Последствия истечения исковой давности // Ученые записки. Вопросы гражданского права. Вып. V / Отв. ред. В.А. Рясенцев. М., 1958. С.37

⁹⁴ Б. Б. Черепяхин. 1) Спорные вопросы понятия и действия исковой давности (по изд. 1957 г.). С. 284 - 285, 2) Исковая давность в новом советском гражданском законодательстве (по изд. 1964 г.). С. 446 - 447

ослабляет защиту нарушенного права, но не влечет прекращения самого субъективного гражданского права»⁹⁵.

В отличие от публично-правовой давности, исковая давность ограничивает временные рамки принудительной защиты субъективных прав таких участников гражданского оборота, как юридические лица, предъявляющие иски о взыскании договорной задолженности, оспаривающие сделки, взыскивающие убытки; физические лица, истребующие имущество из чужого незаконного владения, заявляющие требования о разделе совместно нажитого имущества; наследники, оспаривающие завещания; правообладатели, защищающие авторские и смежные права, взыскивающие компенсации за нарушение исключительных прав и др. При этом, по мнению Ю. К. Толстого, исковая давность «играет активную стимулирующую роль, которая состоит в том, чтобы дисциплинировать участников гражданского оборота, бороться с расхлябанностью, способствовать наиболее рациональному использованию всех объектов собственности»⁹⁶.

Фундаментальное отличие рассматриваемых институтов проявляется в механизме их прерывания. Если течение исковой давности прерывается действием, направленным на принудительное осуществление права через судебный механизм, то для публично-правовой давности достаточно совершения действия по реализации властного полномочия как такового, без обращения к судебным процедурам. Например, для налогового органа прерывание давности происходит в момент вынесения решения о доначислении налога.

Существенным аспектом, демонстрирующим дифференциацию рассматриваемых институтов, должна быть неприменимость к публично-правовой давности таких гражданско-правовых конструкций, как продление, приостановление и восстановление срока. Данные механизмы, присущие институту исковой давности, разработаны для обеспечения баланса интересов участников гражданско-правовых отношений, характеризующихся принципом юридического равенства.

⁹⁵ Сделки, представительство, исковая давность: постатейный комментарий к статьям 153-208 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронное издание. Редакция 1.0] / отв. ред. А. Г. Карапетов. - М.: М-Логос, 2018. С. 426.

⁹⁶ Толстой Ю. К. Содержание и гражданско-правовая защита права собственности в СССР. - Л., 1955. С. 190.

Однако они принципиально не соответствуют императивному характеру публично-правовых отношений, где должен доминировать принцип правовой определенности и ограниченности властных полномочий строго установленным законом временным периодом. Экстраполяция гражданско-правовых конструкций продления, приостановления и восстановления срока на публично-правовую давность создает угрозу необоснованного расширения дискреционных полномочий властных субъектов за пределами установленных законом временных границ, что противоречит принципу правовой безопасности частных субъектов и нарушает баланс публичных и частных интересов.

Интересно отметить, что некоторые цивилисты придерживались мнения, что исполнение обязанности после истечения срока давности имеет своеобразный "воскрешающий" эффект. А.Г. Гойхбарг писал: «Добровольное исполнение парализованного давностью требования вполне это требование оживляет»⁹⁷. Такой подход, однако, вряд ли применим к публично-правовой давности, где истечение срока прекращает само полномочие публичного органа.

Телеологический аспект дифференциации рассматриваемых институтов проявляется в различных целях их установления. Если исковая давность ориентирована на обеспечение стабильности гражданского оборота и защиту от необоснованных притязаний по истечении значительного времени, то публично-правовая давность направлена на ограничение дискреционных полномочий властных субъектов и создание предсказуемой правовой среды для частных лиц.

Современные исследователи правовой природы принуждения указывают, что «право имманентно связано с принуждением, только это принуждение особого рода. Оно имеет психическую природу и интеллектуально-эмоциональное (ценностное) обоснование»⁹⁸. Данный подход позволяет по-новому взглянуть на основания разграничения частноправовой и публично-правовой давности.

В этом контексте особую значимость приобретает недопустимость применения к публично-правовой давности механизмов продления,

⁹⁷ Гойхбарг А.Г. Хозяйственное право РСФСР. Т. I. Гражданский кодекс. М., 1924. С. 94.

⁹⁸ Поляков А.В. Общая теория прав. Феноменолого-коммуникативный подход. Курс лекций. 2-ое изд., дополнен. СПб., 2003. С. 16.

приостановления и восстановления срока, поскольку это нивелирует гарантийную функцию данного института и создает риски злоупотребления властными полномочиями.

Интересно отметить позицию известных европейских цивилистов: «[Правовые веления]... должны просто обязывать в том смысле, что конечное решение не должно быть предоставлено совести отдельного человека. Но веления общества, снабженные обязывающей силой, защищаются обществом, поскольку это возможно и необходимо, установлением мер принуждения»⁹⁹. Эта концепция также требует существенной модификации при переносе в сферу публичного права.

Таким образом, исковая давность и публично-правовая давность, несмотря на внешнее сходство в виде временного ограничения определенных правовых возможностей, представляют собой дифференцированные правовые конструкции с различной правовой природой, функциональной направленностью и механизмом реализации.

Давность как правовой институт. В рамках системного подхода представляется целесообразным рассмотреть место давности в рамках её присутствия в системе права государств - членов ЕАЭС. Предметом научной дискуссии является вопрос о том, является ли давность правовым институтом или же юридической конструкцией? Для того, чтобы ответить на этот вопрос, разберём имеющиеся точки зрения на содержание понятий «юридическая конструкция» и «правовой институт».

В правоведении термин "юридическая конструкция" обычно применяется как в теории, так и на практике, но до настоящего времени не сформировалось общепринятое определение этой концепции, что указывает на отсутствие глубокого и целостного понимания её сущности.

Р. Иеринг дал нам следующее определение – «юридическая конструкция является пластическим искусством юриспруденции, предмет и цель ее —

⁹⁹ Эннексерус Л., Кипп Т., Вольф М. Курс германского гражданского права. Введение и общая часть / Под ред. Д.М. Генкина, И.Б. Новицкого. Т. 1. Полумтом 1. М., 1949. С. 115-116.

юридическое тело. Каждая работа, касающаяся его, поскольку она работа созидаящая, подходит под понятие юридической конструкции — независимо от того, имеет ли она своим объектом тело в целом виде, вызывая его к жизни, или является только свойством, объясняющим отдельные происшествия в жизни тела»¹⁰⁰.

Определение юридической конструкции в контексте законодательной техники подразумевает использование её как инструмента для оптимизации процесса создания правовых норм. А.Ф. Черданцев выделяет двойное значение юридических конструкций: во– первых, как инструмент для структурирования нормативных материалов, во– вторых, как методологию для теоретического осмысления права¹⁰¹.

Среди ученых нет единства в вопросе о функциях и месте юридических конструкций в правовой системе. Некоторые исследователи, следуя за Р. Иерингом, воспринимают их как специфические средства для логической организации правовой информации, отражающие уникальность юридического мышления¹⁰². Согласно С.С. Алексееву, юридические конструкции помогают воссоздавать и идеализировать структуру права, делая его более доступным для понимания и анализа¹⁰³. В рамках анализа инструментария юридической техники С.С. Алексеев выделяет несколько ключевых компонентов: нормативное построение, системное построение, юридические конструкции и отраслевую типизацию. В частности, юридические конструкции он характеризует как выражение более высокого уровня технико– юридической реализации законодательной воли, которое отображает модель связей между компонентами и аспектами логически структурированных норм. Эти конструкции представляют собой специализированное устройство нормативного материала, соответствующее определенному типу сложившихся правоотношений, юридических фактов и их взаимосвязей.

¹⁰⁰ Иеринг Р. Юридическая техника. — СПб., 1995.

¹⁰¹ Черданцев А.Ф. Юридические конструкции, их роль в науке и практике // Правоведение. - 1972. - №3. - С. 13.

¹⁰² Иеринг Р.И. Юридическая техника. - Статут, 2008. – С. 71.

¹⁰³ Алексеев С. С. Структура советского права. - М., 1975. – С. 31.

В то время как одни ученые акцентируют внимание на теоретической значимости юридических конструкций, другие подчеркивают их практическую ценность, видя в них ключевые элементы законотворческой деятельности, направленные на наполнение законодательных актов содержательным материалом¹⁰⁴. Вместе с тем, ответ на вопрос может дать анализ взглядов исследователей на классификацию юридических конструкций. В научной литературе анализ различных видов юридических конструкций проводился многими исследователями. В частности, П. И. Люблинский описывает классификацию, предложенную немецким профессором Штампе, который разделяет юридические конструкции на три категории: первая связана с правовой нормой и применяется тогда, когда существующее право оказывается недостаточным; вторая касается юридических понятий, задачей которых является анализ и систематизация для упрощения их понимания и запоминания; третья включает конструкции, основанные на принципах, и направлена на заполнение пробелов в законе с помощью общих принципов, которые сами по себе в тексте закона не указаны. Люблинский поддерживает только второй тип конструкций — конструкции понятий¹⁰⁵.

Сам Люблинский предлагает более упрощенную классификацию юридических конструкций, разделяя их на два основных вида: первый — как метод теоретического обобщения, в рамках которого юридическая конструкция обрабатывает и систематизирует разнообразие действующего права в основные типы или правовые институты; второй — как метод правового творчества, что подразумевает создание новых правовых решений¹⁰⁶.

В.А. Белов классифицирует юридические конструкции на основе их происхождения и структурной организации. Он выделяет рецептированные конструкции, которые были заимствованы из других сфер внутреннего или международного права, а также собственные конструкции, разработанные в рамках

¹⁰⁴ Иванчин А. В. Уголовно-правовые конструкции и их роль в построении уголовного законодательства: Автореф. дис. канд. юрид. наук. - Екатеринбург, 2003. – С. 15.

¹⁰⁵ Люблинский П. И. Техника, толкование и казуистика уголовного кодекса /под ред. и с предисл. В. А. Томсинова / П. И. Люблинский. - М.: Зерцало, 2004. -С. 120.

¹⁰⁶ Там же. С. 120-121.

определённой правовой системы. С точки зрения архитектурной формы, Белов различает ступенчатые конструкции, характеризующиеся чёткой последовательностью элементов, и суммарные конструкции, состоящие из совокупности компонентов¹⁰⁷.

А. В. Зинченко подчеркивает практическое применение юридических конструкций как в процессе правотворчества, так и в правоприменении, где они играют ключевую роль в юридической квалификации и толковании норм права¹⁰⁸.

В. В. Чевычелов предлагает более детализированную классификацию, разделяя юридические конструкции на технико– юридические и теоретико– юридические, определяя их по сфере действия (публично– правовые, частно– правовые, межотраслевые), по обязательности элементов (с обязательными и необязательными элементами), по источнику права (закреплённые в нормативных актах, судебной практике, правовых обычаях), а также по значению и роли в правовом регулировании (регулятивные, охранительные), по взаимодействию элементов (статические, динамические), по достоверности (истинные, ложные) и по методу регулирования (императивные, диспозитивные)¹⁰⁹.

Ж. Дзейко, развивая подход Чевычелова, вносит дополнения, классифицируя юридические конструкции по времени действия (постоянные, временные), по степени полноты (полные, долевые), по способу закрепления (непосредственно закрепленные в нормах права и выводимые из законов и общих принципов), и по видам объектов, которые они отражают (правонарушения, юридические лица, физические лица)¹¹⁰.

А.О. Дутко классифицирует юридические конструкции по различным параметрам. Во– первых, они могут быть общеправовыми, охватывая всю систему

¹⁰⁷ Белов В. А. Юридическая техника российского налогового законодательства (общетеоретический анализ) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / В. А. Белов. – Нижний Новгород, 2002. – 191 с. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа <http://www.dissercat.com/content/yuridicheskaya-tehnika-rossiiskogo-nalogovogozakonodatelstva-obshcheteoreticheskii-analiz>.

¹⁰⁸ Зинченко О. В. Юридические конструкции: классификация и значение в процессе познания правовых явлений / О. В. Зинченко // Журнал Киевского университета права. – 2011. – №2. – С. 56.

¹⁰⁹ Чевычелов В. В. Юридическая конструкция (проблемы теории и практики): дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / В. В. Чевычелов. – Нижний Новгород, 2005. – С. 145-146.

¹¹⁰ Понятие юридических конструкций как средств законодательной техники / Ж. О. Дзейко // Бюллетень Министерства юстиции Украины. – 2008. – №1 (75). – С. 14- 15.

действующего права и представляя собой универсальные модели, применяемые в различных отраслях права. Примерами могут служить модели правоотношений, правового статуса субъектов, элементы состава правонарушения или договора. Во-вторых, отраслевые конструкции, которые применяются в определенной сфере права и обычно включены в кодифицированные нормативные акты. В-третьих, межотраслевые конструкции, которые характерны для нескольких сфер права, например, модели правоспособности и дееспособности, а также формы вины¹¹¹.

Кроме того, им различаются публично-правовые и частно-правовые юридические конструкции. Публично-правовые конструкции обладают императивным характером и состоят из обязательных элементов, таких как состав преступления, который законодатель обязывает правоприменителя учитывать для привлечения лица к уголовной ответственности. Частно-правовые конструкции могут дополняться дополнительными элементами в соответствии с диспозитивными нормами, например, условия гражданско-правового договора могут дополняться на основе стандартных цен.

Развивая свою мысль, А.О. Дутко классифицирует юридические конструкции на простые и сложные, приводя в качестве примера простой конструкции — гражданско-правовое обязательство, а сложной — налоговой конструкции, включающая разнообразные элементы налогообложения, такие как налогоплательщик, объект налогообложения, налоговые льготы и период отчетности. В заключении им делается вывод об условности предложенной классификации юридических конструкций, поскольку одна и та же конструкция может соответствовать различным критериям классификации.

Таким образом, юридические конструкции выступают не просто как методический инструмент, но и как средство для точной формулировки и систематизации правовых норм, что способствует их лучшему пониманию и применению в правоприменительной практике. Они обеспечивают необходимую

¹¹¹ Дутко А.О. Классификация юридических конструкций как средств законотворческой техники // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки. 2014. №810 (4). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsiya-yuridicheskikh-konstruktsiy-kak-sredstv-zakonotvorcheskoy-tehniki> (дата обращения: 04.05.2024). С. 79-80.

связность и последовательность в правовой системе, что признается необходимым для эффективного регулирования общественных отношений.

В свою очередь, терминология "правовой институт" или "институт права" занимает значительное место в научных дискуссиях среди юристов– теоретиков и служит предметом обширного исследования. Вместе с тем широкое использование терминов этих терминов подвергалось критике. Л. И. Дембо критически относился к использованию термина "правовой институт" в юридической науке, указывая на то, что исследователи часто злоупотребляют этим понятием, применяя его к различным правовым явлениям без должной конкретизации содержания. По его мнению, такое расширенное применение лишает термин точности и снижает его научную ценность¹¹². По мнению Е. А. Джалиловой, правовой институт, являясь структурным подразделением в системе права, отличается от отрасли и подотрасли по объему и характеру регулируемых отношений. Он ориентирован на регулирование определённых аспектов одного или нескольких взаимосвязанных типов общественных отношений, а не на всю сферу однородных социальных взаимодействий, характерную для отраслей права. Далее Е.А. Джалиловой делается вывод о том, что правовой институт представляет собой нормативно закреплённую совокупность правовых норм, нацеленных на регулирование специфических и относительно автономных социальных отношений в рамках данной отрасли права, а также обусловленных ими производных отношений¹¹³.

Рассмотрим подробнее точки зрения некоторых учёных по данному вопросу. О. С. Иоффе определяет юридический институт как группу норм, объединяемых специфическим способом применения отраслевого метода к регулируемому им виду общественных отношений¹¹⁴. Данный подход подчеркивает роль правового института в конкретизации общих положений отраслевого метода применительно к определенному кругу общественных отношений.

¹¹² Дембо Л.И. О принципах построения системы права // Советское государство и право. 1956. N 8. С. 93.

¹¹³ Джалилова Е.А. Проблемы определения понятия и сущности института права // Вестник ВУиТ. 2018. № 2. С. 29.

¹¹⁴ Иоффе О.С. Структурные подразделения системы права (на материалах гражданского права)// Ученые записки ВНИИСЗ. Вып. 14. М. , 1968. С. 54.

В. С. Якушев рассматривает правовой институт как основанную на законе совокупность норм, регулирующих в рамках предмета отрасли права определенное общественное отношение, обладающее относительной самостоятельностью, а также связанные с ним производные отношения¹¹⁵. Данная дефиниция акцентирует внимание на специфике регулируемых институтом отношений и их месте в системе отношений, составляющих предмет отрасли.

Ю. К. Осипов трактует правовые институты как обособленные группы юридических норм, регламентирующие отдельные виды однородных общественных отношений или отдельные стороны всех отношений данного рода, независимо от их видовой принадлежности¹¹⁶. В данном определении отмечается однородность регулируемых институтом отношений и возможность институционального регулирования отдельных сторон отношений, безотносительно к их видовой дифференциации внутри отрасли.

В рамках одного из распространенных подходов под институтами права понимаются нормы права, регулирующие группы однородных общественных отношений¹¹⁷. Данная трактовка акцентирует внимание на однородности регулируемых отношений как критерии объединения норм в институт.

Ряд исследователей определяет правовой институт как совокупность правовых норм, регулирующих однородный комплекс общественных отношений¹¹⁸. В данном случае подчеркивается не только однородность, но и комплексность регулируемых институтом отношений.

Наконец, некоторые авторы рассматривают правовой институт как систему норм, входящих в отрасль права и регулирующих определенную группу общественных отношений¹¹⁹. Данный подход отражает системные связи института с отраслью права и специфику регулируемого им сегмента общественных отношений.

¹¹⁵ Якушев В.С. О понятии правового института// Правоведение, 1970, N 6. С. 67.

¹¹⁶ Осипов Ю. К. Понятие институтов гражданского процессуального права// Правоведение, 1973, N 1. С. 55.

¹¹⁷ Чиркин В. Е. О системном анализе социалистических государственно-правовых отношений// Правоведение, 1982, N 3. С. 14.

¹¹⁸ Тихомиров Ю. А. Государственные институты и закон // Советское государство и право, 1980, № 10. С. 42.

¹¹⁹ Ермакова Т. С. О системе советского финансового права // Правоведение, 1975, № 2. С. 76.

Несмотря на различия в дефинициях, ученые-правоведы единодушны в понимании правового института как группы норм, объективно сложившейся внутри отрасли права. Институт представляет собой необходимую первичную общность юридических норм, степень интеграции которых обусловлена внутренними закономерностями, присущими регулируемым общественным отношениям. Формирование институтов происходит не произвольно, а подчиняется объективной логике правового регулирования.

Правовые институты обладают такой степенью консолидации юридических норм, что изъятие отдельного института из системы правового регулирования влечет невозможность полноценной регламентации соответствующего вида общественных отношений. Так, аннулирование института исковой давности разрушает систему регулирования гражданско-правовых отношений, исчезновение института вины дезорганизует уголовно-правовое регулирование, отсутствие института доказывания парализует уголовный процесс и т.д.

Таким образом, правовой институт представляет собой обусловленную спецификой регулируемых общественных отношений интегрированную совокупность юридических норм, обеспечивающую относительно автономное и самодостаточное регулирование данного сегмента социальной реальности.

С.С. Алексеев выделяет такой признак правового института как "интеллектуально-волевое содержание", находящее выражение в специфической группе понятий, общих положений, терминов. При этом автор отмечает, что специфичность понятийно-категориального аппарата в большей степени характерна для отрасли права в целом, нежели для отдельного института, хотя формирование понятий происходит именно на институциональном уровне¹²⁰.

Таким образом, проведенный анализ позволяет выделить следующие сущностные характеристики правового института:

- объединение норм права, регулирующих определенный вид однородных общественных отношений;

¹²⁰ Алексеев С.С. Структура советского права. М., 1975. С. 122.

- конкретизация отраслевого метода правового регулирования применительно к специфике регулируемых отношений;
- относительная автономность регулируемых отношений в рамках предмета отрасли права;
- формирование специфических понятий, общих положений, терминов, значимых для отрасли права в целом.

Структурная организация правового института детерминирована характером регулируемых общественных отношений. С точки зрения внутреннего строения, институты права могут быть дифференцированы на простые и сложные, т.е. включающие в свой состав субинституты. Субинституты представляют собой относительно автономные нормативные общности внутри крупных правовых институтов, обеспечивающие специализированное регулирование видовых особенностей общественных отношений. К примеру, в уголовном праве институт наказаний содержит субинститут уголовной ответственности несовершеннолетних, а институт назначения наказаний – субинститут назначения наказания несовершеннолетним и т.д.

Потребность в специализированном нормативном регулировании отдельных видов общественных отношений в рамках субинститутов обусловлена модификацией метода правового регулирования, вызванной спецификой субъектного состава либо объекта правоотношений.

Внешнее обособление правового института в системе законодательства не является его сущностным признаком, поскольку, во– первых, нормативно–правовые акты не исчерпывают собой все источники права, а во– вторых, структурирование нормативного материала в значительной мере подчинено субъективным факторам юридической техники, в частности, обеспечению удобства правоприменения¹²¹.

Резюмируя вышеизложенное, можно заключить, что правовой институт как структурный элемент системы права характеризуется такими признаками, как относительная автономность, специфичность способа правового регулирования,

¹²¹ Киримова Е.А. Правовой институт: Теорет.-правовое исслед. : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 .-М. 2003. С. 87.

наличие или потенциальная возможность формирования общих понятий в рамках видовых явлений. Правовой институт представляет собой обособленный комплекс правовых норм, опосредующий с помощью специфических приемов и способов однородный вид или сторону общественных отношений.

Проведённое исследование понятий «юридическая конструкция» и «правовой институт» позволило нам прийти к следующим выводам:

Правовой институт представляет собой обособленный комплекс правовых норм, регулирующий определенный вид или сторону однородных общественных отношений с помощью специфических приемов и способов. К признакам правового института относятся:

- 1) регулирование определенного вида общественных отношений;
- 2) наличие специфических приемов и способов регулирования;
- 3) относительная обособленность и самостоятельность в рамках отрасли права;
- 4) наличие общих понятий, терминов, конструкций.

Юридическая конструкция, в свою очередь, представляет собой логико–теоретическую модель, отражающую структуру и взаимосвязи элементов правового явления или процесса. Юридические конструкции выполняют гносеологическую, интерпретационную и праворегулирующую функции, выступая в качестве средства познания, толкования и регламентации правовой материи. Они являются результатом абстрагирования и идеализации правовой действительности и служат методологическим инструментарием для анализа и систематизации правовых норм и институтов

Давность обладает всеми признаками правового института, поскольку:

Во– первых, нормы о давности регулируют определенный вид общественных отношений, связанных с временными пределами существования и защиты субъективных прав.

Во– вторых, данные нормы характеризуются специфическим приемом регулирования – установлением временных границ, с истечением которых

связываются определенные юридические последствия (прекращение права, погашение обязанности, невозможность принудительной защиты и т.д.).

В– третьих, нормы о давности образуют относительно обособленную и автономную группу в рамках различных отраслей права (гражданского, трудового, налогового, уголовного и др.).

В– четвертых, институт давности оперирует специфическими понятиями и категориями (срок давности, исковая давность, давность привлечения к ответственности и т.п.).

В то же время давность не может быть сведена к юридической конструкции, поскольку представляет собой реально действующий нормативный комплекс, а не абстрактную теоретическую модель.

Кроме того, институт давности не только отражает определенные закономерности развития общественных отношений, но и активно воздействует на них, выполняя регулятивную функцию. Юридическая конструкция, напротив, выполняет преимущественно гносеологическую и методологическую функции, являясь средством познания и систематизации правового материала.

Таким образом, проведенный анализ позволяет заключить, что давность представляет собой именно правовой институт, а не юридическую конструкцию. Данный вывод основывается на соответствии давности основным признакам правового института (регулирование определенного вида общественных отношений, наличие специфических приемов регулирования, обособленность и автономность в системе права, наличие специальных понятий и терминов) и ее принципиальном отличии от юридической конструкции как абстрактной.

Давность как юридический факт. Приступая к исследованию давности как юридического факта, прежде всего следует развести смежные, но не тождественные понятия – "срок" и "давность", – нередко смешиваемые не только в обыденном словоупотреблении, но и в юридической литературе. По мнению Л.А.Терещенко, исковая давность, рассматриваемая как правовой срок, представляет собой условно независимую юридическую категорию, эффективность которой проявляется в контексте комплексного юридического

состава, включающего в себя события и/или действия, образующие основу для её применения¹²².

Исковая давность, представляющая собой правовой срок, рассматривается как условно автономная юридическая категория, активирующая свое воздействие в контексте комплексных правовых структур в сочетании с соответствующими юридически значимыми событиями и действиями. Таким образом, исковая давность может быть анализирована как особое событие, имеющее различные модальности, включая абсолютные, относительные, объективные, и даже условные аспекты¹²³. В своих исследованиях О.С. Иоффе разработал концепцию, согласно которой в правовой науке следует учитывать не только события и действия, но и так называемые юридические обстоятельства. Эти обстоятельства определяются как неволевые, стабильно существующие явления, способные влиять на правовые отношения длительное время. Они инициируют правовые последствия, которые могут возникать непрерывно или с определённой периодичностью. Отличительной чертой юридических обстоятельств является их способность к длительному воздействию на правовую сферу без своего исчерпания через одно единственное правовое действие¹²⁴.

Концептуализация правового срока как события и юридического факта базируется на философской материалистической теории времени, которая предполагает, что время является объективной категорией бытия. В качестве иллюстрации этой концепции можно привести аргументацию, основанную на положениях В.И. Ленина о том, что во Вселенной не существует ничего, кроме материи, движущейся в пространстве и времени. Следовательно, время является универсальной формой существования материального мира и, таким образом, представляет собой объективную реальность. Из этого следует, что поскольку срок является сегментом времени, его юридическая природа также объективна. Люди не

¹²² Терещенко Татьяна Алексеевна. Понятие исковой давности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 Москва, 2006. С. 6.

¹²³ Гражданское право. Учебник/ Под ред. Б. М. Гонгало, Т. И. Илларионовой, В. А. Плетнева. М., 1998. С. 252 (автор главы - М. Я. Кириллова), Советское гражданское право Учебник / Под ред. О. А. Красавчикова Т. 1 М. 1985. С. 272 (автор главы – М. Я. Кириллова), Советское гражданское право Учебник / Под ред. В. А. Рясенцева. Ч. 1 М., 1986. С. 241 (автор главы - О В Бойков), Советское гражданское право Учебник / Под ред О.С. Иоффе, Ю. К. Толстой. Ч. 1, Л., 1971. С. 208. (автор Главы – Б. Б. Черепахин).

¹²⁴ Иоффе О. С. Правоотношение по советскому гражданскому праву. Л., 1949. С. 122-123.

обладают способностью влиять на процесс течения времени: они не могут ни остановить его, ни восстановить, что подчеркивает неизменность и объективность данной юридической категории¹²⁵.

Между тем, по мнению диссертанта, давность по своей правовой природе не является правовым сроком. Под сроком в праве понимается определенный период или момент времени, с наступлением или истечением которого закон связывает возможность или необходимость совершения тех или иных действий либо иные правовые последствия. Срок представляет собой темпоральную характеристику бытия юридических фактов, очерчивая тот временной отрезок, в границах которого они существуют и влекут предусмотренные законом последствия.

Давность же — это истечение определенного периода времени (срока давности), с которым закон связывает возникновение, изменение или прекращение правоотношений. В отличие от срока, давность акцентирует внимание не столько на самом периоде времени, сколько на факте его истечения и тех правовых последствиях, которые с этим фактом связаны.

Таким образом, "срок давности" — это установленный законом период времени, истечение которого влечет определенные правовые последствия. Именно факт истечения срока давности, а не сам этот срок выступает в качестве юридически значимого обстоятельства, то есть юридического факта.

Разграничение понятий "срок" и "давность" предполагает и выявление различий в целях, на достижение которых они направлены, а также в средствах достижения этих целей.

Цель установления сроков в праве заключается в обеспечении определенности и стабильности правоотношений, создании необходимых временных границ для реализации прав и исполнения обязанностей. Срок выступает в качестве инструмента, посредством которого законодатель регулирует динамику правоотношений, стимулирует активность субъектов права, упорядочивает социальное взаимодействие.

¹²⁵ Жгунова А.В. Указ. Соч. С 4-6; Вострикова Л. Г. Указ. Соч. С. 13.

Средством достижения указанной цели является установление определенного периода или момента времени, с которым связывается возможность или необходимость совершения предусмотренных законом действий. Истечение или наступление срока влечет за собой юридически значимые последствия (возникновение, изменение или прекращение правоотношений), побуждая субъектов права к определенному поведению.

В отличие от срока, цель давности заключается в обеспечении устойчивости и непоколебимости сложившихся правоотношений, поддержании социального мира и правовой определенности. По мере истечения давности первоначально спорные правовые ситуации обретают прочность и безусловность в силу одного лишь факта существования в течение длительного времени.

Средством достижения этой цели выступает установление такого периода времени, по истечении которого правовые притязания утрачивают свою актуальность, а факты приобретают характер безусловных и неопровержимых. Давность "работает" не столько на протяжении установленного срока, сколько в момент его истечения, "отсекая" такие притязания и "легитимируя" сложившееся положение вещей.

Для выявления юридической природы давности обратимся к устоявшемуся в общей теории права пониманию юридических фактов как конкретных жизненных обстоятельств, с которыми нормы права связывают возникновение, изменение или прекращение правоотношений¹²⁶.

Юридические факты характеризуются рядом существенных признаков. Во-первых, они имеют конкретный, индивидуальный характер, то есть представляют собой единичные, определенные явления действительности. Во-вторых, юридические факты прямо или косвенно предусмотрены нормами права. В-третьих, они влекут предусмотренные законом правовые последствия — возникновение, изменение или прекращение правоотношений. Наконец, в-четвертых, юридические факты являются обстоятельствами объективной действительности, существуют независимо от воли и сознания субъектов права.

¹²⁶ Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве. М.: Госюриздат, 1958. - 183 с. С. 5.

Истечение давности полностью отвечает вышеназванным признакам. Оно представляет собой конкретное жизненное обстоятельство — истечение определенного периода времени, установленного законом в качестве срока давности. Правовые последствия истечения срока давности (возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей) прямо предусмотрены правовыми нормами. При этом наступление этих последствий, по общему правилу, не зависит от воли субъектов права, а происходит в силу объективного факта истечения срока.

Традиционно в теории права юридические факты подразделяются на действия и события. Действия представляют собой волевое поведение субъектов права. События же характеризуются как обстоятельства, протекающие независимо от воли людей. Сложность отнесения давности к одной из названных групп обусловлена двойственной природой данного правового явления.

С одной стороны, течение времени, приводящее к истечению давности, происходит объективно, независимо от воли субъектов, что сближает давность с событиями. С другой стороны, начало течения давности часто связано с совершением определенных волевых действий или бездействием (например, с нарушением субъективного права, неисполнением обязанности). Более того, законодательство допускает возможность приостановления, перерыва и восстановления давностных сроков, что также предполагает определенное волевое поведение субъектов права.

Указанная двойственность позволяет выдвинуть тезис об особой, «пограничной» природе давности как юридического факта, сочетающего в себе объективные и волевые элементы. Давность не вписывается в классическую дихотомию «событие – действие», представляя собой сложный фактический состав, особый вид юридических фактов, требующий самостоятельного научного осмысления.

Как отмечает В.П. Грибанов, «истечение определенной срока нельзя отнести ни к абсолютным юридическим событиям, которые имеют место помимо воли людей, ни к относительным юридическим событиям, которые в своем

возникновении носят волевой характер, но в последующем осуществляются независимо от воли, их породившей. Вместе с тем, истечение определенного срока нельзя отнести и к юридическим действиям, так как течение определенного срока есть частный случай течения времени, которое течет независимо от воли и деятельности людей... Юридические сроки в системе юридических фактов занимают самостоятельное место наряду с ... событиями и действиями и по своему характеру представляют нечто среднее между ними»¹²⁷.

По своим правовым последствиям истечение давности может быть отнесено к *прекращающим* юридическим фактам. Оно, как правило, погашает возможность реализации субъективного права или обязанности (например, право взыскания в принудительном порядке, обязанность претерпеть меры юридической ответственности). Однако в ряде случаев истечение давности может выступать и в качестве правообразующего факта, порождая новые правоотношения (как, например, в случае с приобретательной давностью в гражданском праве).

Проведенный анализ позволяет констатировать, что давность представляет собой особый вид юридических фактов, не сводимый ни к событиям, ни к действиям в их традиционном понимании. Ее специфика обусловлена сочетанием объективного (течение времени) и волевых (связанных с действиями/бездействием субъектов) элементов.

Истечение давности, будучи юридическим фактом, играет важную роль в механизме правового регулирования, выступая основанием динамики правовых отношений. При этом цели и средства достижения давности отличны от целей и средств достижения срока. Если срок направлен на обеспечение определенности и стабильности правоотношений путем установления временных границ, то давность ориентирована на поддержание устойчивости правопорядка путем "*отсечения*" неактуальных притязаний и легитимации сложившегося положения вещей.

Генезис представлений о давности в странах ЕАЭС. Дореволюционный период. Российская Федерация. Предваряя анализ эволюции концепции давности в российском праве, необходимо констатировать отсутствие единой точки зрения

¹²⁷ Грибанов В.П. Сроки в гражданском праве. М., 1967. С. 8-10

среди исследователей относительно периода появления данной юридической конструкции в отечественном законодательстве. Одни ученые (И.Е. Энгельман и др.)¹²⁸ связывают ее зарождение с Псковской судной грамотой XIII века, другие (К.П. Победоносцев) полагают, что представления о давности владения отдельно от исковой были зафиксированы лишь в Своде законов гражданских XIX века¹²⁹. Разногласия наблюдаются и при квалификации природы давности, отраженной в памятниках права XIII–XVI вв. (Псковская судная грамота, Судебники 1497 и 1550 гг., Соборное Уложение 1649 г.). Одни авторы усматривают в них элементы приобретательной давности¹³⁰, другие – исковой. Данное обстоятельство обусловлено двойственным юридическим значением соответствующих норм, которые, с одной стороны, ограничивали сроки предъявления исков об истребовании владения, а с другой – по истечении этих сроков влекли за собой закрепление прав собственности за фактическим владельцем.

Анализ текста Псковской судной грамоты позволяет идентифицировать в ней все основные элементы конструкции приобретательной давности: указание на предмет, субъектов, конкретные давностные сроки, правовые последствия их истечения. При этом отличием от римского *usucapio* выступало отсутствие требования законного основания и добросовестности владения.

В Судебниках 1497 и 1550 гг. наблюдается дифференциация давностных сроков, введение более длительных (6, 20, 30 лет) периодов для судебного истребования государственных и монастырских земель. Соборное Уложение 1649 г. не содержало общего срока давности, однако оговаривало 40–летний период для выкупа родовых вотчин по прошествии которого закреплялись права собственности фактических владельцев¹³¹.

В Своде законов 1832 г. конструкция приобретательной давности была закреплена в статьях 533 и 557 (10–летний срок). Отличительной чертой отечественной модели выступало отсутствие требований добросовестности и

¹²⁸ Исаев И.А. История государства и права России. М., 2002. С. 95; Торопкин С.А. Указ. соч.

¹²⁹ Победоносцев К.П. Курс гражданского права. Первая часть: Вотчинные права. СПб., 1894. § 25.

¹³⁰ Энгельман И.Е. Указ. соч. С. 132–133.

¹³¹ Соборное уложение 1649 года / Под ред. Тихомирова М.Н., Епифанова П.П. М., 1961.

законности владения. По общему правилу, право собственности приобреталось автоматически, за исключением недвижимости, для которой предусматривалась процедура судебного признания.

Республика Казахстан. Процедурные аспекты судопроизводства в период обычного права в Казахстане исторически характеризуются очевидной состязательностью. Подходы к разбирательству гражданских и уголовных дел *не подвергались разграничению*, и оба типа процессов инициировались по жалобе стороны, пострадавшей от правонарушения, или истца.

Согласно процедурным правилам, стороны имели возможность достигнуть примирения как до начала судебного разбирательства, так и в ходе самого процесса. Невыход одной из сторон на суд после третьего вызова автоматически влек за собой её поражение в деле. Все дискуссии в рамках процесса велись в устной форме, и никакие протоколы или записи не составлялись.

К основным доказательствам, признаваемым в ходе судебного процесса, относились показания свидетелей, клятвы, данные на священных местах (например, на кладбище) или на Коране, а также вещественные доказательства.

В контексте материальной заинтересованности, бии (судьи), занимавшиеся правосудием, получали часть вознаграждения или штрафа, которые они назначали в пользу одной из сторон. Процент от присужденного взыскания, обычно составляющий от одной десятой до одной трети, направлялся в пользу хана. Судьи также могли налагать штрафы на участников процесса за нарушение процедурных норм, и эти штрафы также шли в пользу судьи. Это обуславливало материальные выгоды для господствующего класса от осуществления правосудия.

Главной судебной инстанцией являлись суды биев, но не каждый бий-родоначальник мог выполнять функции судьи. Для этого требовалось не только знание казахского адата, но и репутация объективного судьи.

Бии, выполнявшие судебные функции, могли быть любыми лицами, обладающими авторитетом, властью и знанием обычаев. Часто это были влиятельные родоначальники или лица, известные своими умениями в решении судебных дел. Позиция бия не являлась наследственной и не предполагала

формального избрания; лица на эту роль выдвигались в процессе практического разбирательства правонарушений.

Судебный процесс инициировался исключительно по заявлению истца или потерпевшего. Они обращались к выбранному ими бию, а каждая сторона могла привлечь по одному посреднику. Бии были обязаны принять дело к разбирательству, даже если среди сторон находились их родственники, что подчеркивает их обязанность обеспечивать справедливость вне личных связей.

Таким образом, судебный процесс в Казахстане того периода демонстрировал глубокую взаимосвязь права, традиций и авторитета, где основной упор делался на устное ведение дел и активное участие общественности в правосудии.

В судебной практике *отсутствовала чёткая регламентация сроков исковой давности*, однако суд мог отказать в удовлетворении иска на основании давности, если истец не смог предоставить объективные доказательства, объясняющие причины задержки в предъявлении иска. Таким образом, примирение сторон могло быть инициировано судом в случае, если истец не обосновал несвоевременное предъявление требований.

В исследовании вопроса о возникновении частной собственности на землю и связанных с этим узурпаций земельного пользования, особое внимание привлекает анализ санкций за нарушение земельных прав в различных правовых системах. В контексте казахского права, как отмечается в работах различных авторов, отсутствуют строгие санкции за посягательства на земельные права.

На основании материалов, собранных Д.Я. Самоквасовым¹³², установлено, что неправомерное занятие земли в казахском праве приводило к выгону нарушителя с занимаемой территории и физическому наказанию присмотрщиков, без проведения дальнейших правовых действий по взысканию ущерба. С.Б. Броневский подчеркивает *отсутствие в казахском праве института*

¹³² Истарх. КазССР. Ф. 374. Оп. 3. Св. 6-а. Д. 28. 1843–44. Л. 216 об. Цит. по: Фукс С.Л. Очерки истории государства и права казахов в XVIII и первой половине XIX в. / Под общ. ред. С. Ф. Ударцева / Предисл. — С. Ф. Ударцев и Н. О. Дулатбеков (на русс. и казах. языках). Вступит. ст. — Ш. В. Тлепина. Коммент. и подгот. текста — К. А. Алимжан, Ш. В. Тлепина, С. Ф. Ударцев. — Астана / СПб.: ТОО «Юридическая книга Республики Казахстан» / ООО «Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2008. — 816 с. ISBN 978-5-9645-0096-4. С. 211.

приобретательной давности, но при этом указывает на возможность компромиссного решения споров между захватчиками и собственниками земли. В случаях, когда пастбищный массив достаточно велик, собственники и захватчики могут продолжать совместное использование земли¹³³.

Даже в случаях длительного неправомерного владения землей (до 15 лет) и при наличии согласия между сторонами, основанных на размере территории, принимается решение о возврате земли без проведения дальнейшего взыскания. Эти положения демонстрируют, что казахское право не предусматривало защиты прав на кочевья с помощью уголовно-правовых санкций.

Анализируя нормы казахского обычного права, можно заметить затруднения в поиске норм с правовым значением, которые регулируют отношения по землепользованию и использованию пастбищ. Попечитель Александрийский в 1846 году отмечал полное отсутствие в казахском праве нормативных актов, касающихся определения прав на земельные владения¹³⁴. Это наблюдение подчеркивает невозможность установления исключительных прав на кочевья для рода, отделения, аула в рамках казахского права.

В регулировании иных правоотношений институт срока давности также имел ограниченное применение. Малозначительные преступления, оставшиеся нераскрытыми в течение пяти лет, погашались давностью. Однако в делах, связанных с убийствами и брачно-семейными отношениями, срок давности не применялся¹³⁵.

Институт брака регулировался особыми нормами. Жених, находившийся в длительной отлучке, сохранял право на вступление в брак с невестой или возврат уплаченного калыма по возвращении. Если невеста уже состояла в браке, ее могли

¹³³ ЦГИАЛ. Ф. 1. Сиб. Ком. Оп. 54. Д. № 28. 1821. Л. 19. Цит. по: Фукс С.Л. Очерки истории государства и права казахов в XVIII и первой половине XIX в. / Под общ. ред. С. Ф. Ударцева / Предисл. — С. Ф. Ударцев и Н. О. Дулатбеков (на русс. и казах. языках). Вступит. ст. — Ш. В. Тлепина. Комментар. и подгот. текста — К. А. Алимжан, Ш. В. Тлепина, С. Ф. Ударцев. — Астана / СПб.: ТОО «Юридическая книга Республики Казахстан» / ООО «Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2008. — 816 с. ISBN 978-5-9645-0096-4. С. 211.

¹³⁴ Там же. С. 212.

¹³⁵ Цит. по: Степной закон. Обычное право казахов, киргизов и туркмен. М., 2000. Составитель, автор вступительной статьи, комментарии и глоссария А. А. Никишенков. Под редакцией Ю.И. Семёнова. М., 2000. С. 129.

заменить сестра или племянница. Иски, касающиеся брачно-семейных отношений и калыма, принимались к рассмотрению вплоть до третьего поколения потомков¹³⁶.

Срок давности для исков, не связанных с брачно – семейными отношениями, составлял 5– 6 лет. Однако в случаях, когда иск основывался на долговых расписках, а ответчик длительное время отсутствовал, срок давности мог быть продлен до десяти лет. По истечении десятилетнего периода даже такое тяжкое преступление, как убийство, за которое полагалась уплата выкупа (хун), погашалось давностью (салават). Впоследствии срок давности для дел об убийствах был сокращен до 5–6 лет при условии, что преступление оставалось нераскрытым в течение этого периода.

Особые правила применялись в отношении воров. Если вор был уличен, отдан на поруки и обещал возместить ущерб, но скрылся, иск против него мог быть возбужден в течение 10 лет.

Преступления, совершенные при предыдущих правителях (например, во время кокандского владычества), как правило, погашались давностью, за исключением исков, связанных с брачно-семейными отношениями.

Согласно сведениям, полученным из Чимкентского уезда, дела о сватовстве не имели срока давности, в то время как для остальных категорий дел, за исключением дел об убийствах, применялся десятилетний срок давности. Дела об убийствах могли быть рассмотрены даже по истечении десяти лет при условии предоставления фактических доказательств, но без принесения присяги¹³⁷.

Кыргызская Республика. В контексте обычного права кыргызов не было формализованного урегулирования сроков исковой давности. Отсутствовало четкое определение периода, по истечении которого нарушение права или проступок могли считаться устаревшими. В кыргызской культуре любое правонарушение могло быть рассмотрено вне зависимости от времени его совершения, при условии наличия достоверных доказательств. Однако некоторые народные предания и поговорки, такие как «*Пятьдесят лет создают новые права;*

¹³⁶ Там же.

¹³⁷ Там же.

сто лет не оставляют от прежнего ничего», намекают на наличие неформального понимания длительного срока, который мог рассматриваться как период давности. Эта поговорка отражает общественное восприятие временных рамок, в течение которых могли формироваться новые правовые нормы и утрачиваться старые, что подразумевает наличие культурно обусловленного понимания сроков давности, хоть и не закрепленного в писаном виде. На протяжении истории значительное внимание уделялось не только разработке эффективных механизмов административного контроля, но и организации судопроизводства. Власти стремились сохранить традиционное учреждение суда биев, при этом основными дискуссиями были вопросы, касающиеся определения его юрисдикционных границ. Особый интерес в этом контексте представляют чрезвычайные съезды биев. На таких съездах бии начинали с обсуждения положений традиционного права, на основе которых формировали руководящее постановление, известное как «эреже». После составления документ подписывался судьями, превращаясь в свод обязательных законоположений для применения на данном съезде. Это эреже приобретало законную силу не только для участников съезда, но и для единоличных судов, а также для волостных съездов биев. Нормы, содержащиеся в эреже, действовали до момента принятия нового эреже или его модификации на последующем чрезвычайном съезде. Таким образом, постановления чрезвычайных съездов носили окончательный характер. Эреже, эффективно интегрируя судебную практику биев, становилось своеобразным «мини– кодексом» обычно– правовых норм, регулирующих общественные отношения на территориях, подчиненных этому обычаю. С введением «эреже», традиционного нормативного акта, произошло значительное обновление процессуальных форм и методов судопроизводства. Эреже вводило современные сроки исковой давности для различных категорий дел, включая дела о кунах, и устанавливало сроки исполнения судебных решений, а также уточняло регулирование семейно– брачных отношений. Так, на Ключевском чрезвычайном съезде 15 апреля 1906 года было постановлено, что гражданские и уголовные дела, возникшие с 1896 года, подлежат рассмотрению в рамках десятилетней давности, тогда как дела о *барымте* могли

рассматриваться в течение двадцати лет. Дополнительно указывалось, что если стороны конфликта проживают в одной волости, то дело должно передаваться на рассмотрение народному суду соответствующей волости. В дореволюционный период в регионах Кыргызстана действовали различные нормы адата, которые регулировали исковую давность неединообразно. Например, по эреже Иссык-Кульского и Джаркентского уездов от 20 мая 1889 года дела о кунах, возникшие до 20 июля 1884 года, не подлежали разбирательству, в то время как дела, возникшие после этой даты, могли рассматриваться, устанавливая срок давности в пять лет. Токмакским чрезвычайным съездом 1893 года были введены дополнительные правила: дела по распискам и копиям решений, старше десяти лет, принимались к рассмотрению только если они предъявлялись к взысканию после 1 мая 1883 года, в противном случае документы подлежали уничтожению.

Таким образом, правовые нормы адата, подвергшиеся влиянию российского законодательства, оставались в силе до их изменения или отмены в соответствии с декретами советской власти, что отражало стремление к адаптации традиционного права к новым социалистическим реалиям.

Республика Армения. Армянский Судебник, будучи источником права для армянской общины посвятил вопросу давности всего одну статью, которая касалась только недвижимого имущества¹³⁸. Однако в последующем ситуация с правовым регулированием подверглась изменению. В рамках ретроспективного анализа генезиса законодательства о давности особого внимания заслуживает высочайше утвержденное мнение Государственного совета относительно распространения общего закона десятилетней давности на Нахичеванских (на Дону) армян, правовой статус которых регламентировался специальными законодательными актами¹³⁹. Данное мнение содержит обобщающую оценку предшествующего развития нормативно-правовой базы института давности.

¹³⁸ «Срок земской давности, по Армянскому Судебнику, был весьма непродолжительный, а именно 3-летний для недвижимостей (ст. 97); какой же срок был для движимостей, об этом в Судебнике вовсе не упоминается.». Цит. по: Алексеев К. Изложение законоположений, содержащихся в Армянском Судебнике. М. 1870. С. 67-68.

¹³⁹ 2 Полн. Собр. Зак., 1857 г., мая 13, № 31828. Цит. по: А.М. Гуляев. Общий срок земской давности. С.-Петербург. 1900.

Следует отметить, что правовое положение Нахичеванских армян характеризовалось наличием особых преимуществ, дарованных высочайшей властью в 1779 году. В частности, им было предоставлено право руководствоваться нормами Армянского Судебника. Вместе с тем, детальный анализ положений данного правового акта позволяет констатировать отсутствие в нем норм, устанавливающих временные рамки для инициирования тяжб и предъявления исков. Таким образом, высочайше утвержденное мнение Государственного совета, распространившее действие общего закона о десятилетней давности на специфическую категорию субъектов – нахичеванских армян, восполнило существенный пробел в правовом регулировании, обусловленный отсутствием соответствующих положений в Армянском Судебнике, выступавшем в качестве основного источника права для данной этнической группы в силу высочайше дарованных привилегий.

Правительствующий Сенат, рассматривая вопрос о распространении десятилетней давности на дела Нахичеванских армян, учитывал, что данный институт, будучи закрепленным в качестве общегосударственной нормы, постепенно распространялся на все области Российской империи, как на те, которые не подтверждены действием общих законов, так и на те, в которых сохранялось действие местных законодательных актов.

Сенат признал справедливым распространить на будущее время действие десятилетней земской давности на дела Нахичеванских армян, в собственном судебнике которых отсутствовали точные постановления по данному вопросу. Определение Сената было внесено министром юстиции в Государственный совет, который постановил:

— Распространить общий закон о десятилетней давности со всеми последовавшими в 1845 году пояснениями и дополнениями на те дела Нахичеванских армян, которые по существующему порядку подлежат действию особенных законов, присвоенных этим армянам.

— По делам, уже начатым производством в настоящее время, а также по тем, которые возникнут после обнародования данного постановления, исчислять полный срок десятилетней давности с момента обнародования.

— Распространить указанные правила как на споры частных лиц между собой, так и на дела, в которых принимает участие казна.

— Не распространять новые постановления на дела, окончательно решенные до их обнародования.

Таким образом, распространение десятилетней давности на дела Нахичеванских армян представляет собой закономерный этап унификации данного института в масштабах Российской империи, направленный на обеспечение единообразия правового регулирования временных пределов защиты нарушенных прав.

Проведённое исследование позволило сделать следующие выводы относительно развития института исковой давности в рассматриваемых странах в дореволюционный период:

В российском праве единого мнения о времени появления института исковой давности нет. Некоторые исследователи усматривают его элементы уже в Псковской судной грамоте XIII века, другие связывают его формирование со Сводом законов гражданских XIX века. В памятниках права XIII– XVI вв. присутствуют нормы, ограничивающие сроки предъявления исков и закрепляющие права собственности за фактическими владельцами по истечении этих сроков. В Своде законов 1832 г. была закреплена конструкция приобретательной давности с 10– летним сроком, не требующая добросовестности и законности владения.

В казахском обычном праве институт срока давности имел ограниченное применение. Малозначительные преступления погашались 5– летней давностью, тогда как для дел об убийствах и брачно– семейных отношениях давность не применялась. Сроки давности для иных исков варьировались от 5– 6 до 10 лет в зависимости от обстоятельств. Для дел о сватовстве срок давности отсутствовал. В земельных спорах институт приобретательной давности не применялся, даже при

длительном неправомерном владении решался вопрос о возврате земли без дальнейшего взыскания.

В кыргызском обычном праве формализованного урегулирования сроков исковой давности не было. Любое правонарушение могло быть рассмотрено вне зависимости от времени совершения при наличии доказательств. Однако народные предания намекают на наличие неформального понимания длительного срока (50–100 лет) как периода давности. С введением нормативного акта «эреже» были установлены современные сроки исковой давности: 10 лет для гражданских и уголовных дел, 20 лет для дел о барымте, 5 лет для дел о кунах. В дореволюционный период сроки исковой давности в разных регионах Кыргызстана различались.

В армянском праве Армянский Судебник, будучи основным источником, содержал лишь одну статью о давности в отношении недвижимости. Позднее, высочайше утвержденное мнение Государственного совета распространило действие общего закона о 10–летней давности на дела Нахичеванских армян, восполнив пробел в их правовом регулировании ввиду отсутствия соответствующих норм в Армянском Судебнике. Это отражало тенденцию к унификации института давности в масштабах Российской империи.

Таким образом, институт исковой давности в рассматриваемых странах развивался постепенно, переходя от казуистического регулирования отдельных видов исков к более универсальным нормам. При этом для российского и армянского права была характерна тенденция к унификации сроков давности, тогда как в казахском и киргизском обычном праве наблюдалась значительная дифференциация этих сроков в зависимости от вида иска и местности.

Советский период. Российская Федерация. Введение Гражданского кодекса РСФСР в 1922 году ознаменовалось обоснованием института исковой давности через ряд ключевых положений¹⁴⁰. Применение установленных законом сроков давности способствовало укреплению правопорядка, уменьшению правовой

¹⁴⁰ Гражданский кодекс РСФСР. [Текст]: постановление ВЦИК от 11 ноября 1922г. // Собрание узаконений РСФСР. - 1922. - № 71. - Ст. 904.

неопределенности и вносило элементы ограничения в право. Эти ограничения становились более ощутимыми при сокращении сроков давности, в то время как более длительные сроки предоставляли большую свободу действий для правообладателя. Сокращенные сроки давности между социалистическими организациями усиливали контроль за выполнением договорных обязательств и способствовали дисциплине в договорных отношениях.

Однако, практика показала недостаточную эффективность коротких сроков, что привело к их корректировке: у государственных предприятий и организаций, колхозов, кооперативов и общественных организаций был установлен полуторагодовой срок исковой давности, в то время как в отношениях с гражданами и между гражданами сохранялся трехлетний срок.

Институт исковой давности приобрел значимую роль в регулировании гражданско-правовых отношений в социалистическом обществе, направленную на следующие основные цели:

— Укрепление хозяйственного расчета, повышение финансовой дисциплины и точности выполнения договорных обязательств, что способствовало ускорению социалистического воспроизводства и оборота капитала.

— Защита и укрепление имущественных правоотношений, что предотвращало возможное сутяжничество и злоупотребления в судебных спорах, обеспечивало стабильность и устойчивость правовых отношений в обществе.

— Обеспечение реальности исполнения обязательств, так как длительное необращение за защитой своих прав могло указывать на их фактическое погашение, что в свою очередь служило уменьшению правовой неопределенности.

В советском гражданском законодательстве 1960–х годов (Основы гражданского законодательства СССР 1961 г.¹⁴¹, Гражданский кодекс РСФСР 1964 г.) был закреплён институт исковой давности, под которой понималось "общий срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено" (ст. 16 ОГЗ СССР, ст. 78 ГК РСФСР).

¹⁴¹ Основы гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик [Текст] : закон СССР от 08 декабря 1961г. //Ведомости ВС СССР.- 1961.-№ 50.-Ст. 525.

В цивилистической доктрине того периода исковая давность интерпретировалась как временной период, с истечением которого утрачивалась возможность принудительной судебной защиты нарушенного гражданского субъективного права посредством гражданского иска.¹⁴²

Аналогичная дефиниция была воспроизведена и в последующих Основах гражданского законодательства Союза ССР 1991 г., где исковая давность определялась как "общий срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено" (п. 1 ст. 42).

Нормативное легальное определение исковой давности было впервые сформулировано в Гражданском кодексе РФ 1994 г., где она трактовалась как "срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено" (ст. 195 ГК РФ). При этом под правом, подлежащим защите, понималось субъективное гражданское право соответствующего лица.

В российской цивилистике сформировалось понимание исковой давности как срока, в течение которого государством гарантируется возможность восстановления нарушенных субъективных гражданских прав путем принудительного исполнения обязанного лица – должника через судебные процедуры. Это период времени, ограничивающий действительность судебной защиты нарушенного права.

Истечение срока исковой давности, как правило, влечет за собой прекращение возможности защиты права в принудительном порядке, однако не лишает управомоченное лицо права на судебное разбирательство по существу.

Таким образом, в советском и современном российском гражданском праве исковая давность представляет собой срок, в пределах которого государством гарантируется принудительная судебная защита нарушенного субъективного гражданского права, после истечения которого реализация такой защиты утрачивает свою императивную силу.

¹⁴² Грибанов В.П. Сроки в гражданском праве // Осуществление и защита гражданских прав. - М.: «Статут», 2000.- С. 255.

Республика Беларусь. В 1923 году произошло значимое событие в правовой истории Белорусской ССР — был принят Гражданский Кодекс БССР¹⁴³. Но, по сути, это было введение в действие Гражданского Кодекса РСФСР¹⁴⁴. Этот юридический акт заложил основы для регулирования гражданско-правовых отношений в республике, устанавливая, в частности, правила исковой давности.

Согласно кодексу, права на иски обычно погашались по истечении трехлетнего срока, что стандартизировало практику обращения за судебной защитой прав. Закон предусматривал начало течения исковой давности с момента, когда у заинтересованного лица возникало право на подачу иска. Это касалось всех обязательств, включая те, которые исполнялись по требованию кредитора.

Кодекс также определял, что с истечением срока давности по главному требованию автоматически погашались и придаточные требования, такие как неустойки или поручительства. Интересной особенностью было то, что если обязательство выполнялось после истечения давности, должник не имел права требовать возврата уплаченного, даже не зная о вышедшем сроке.

Остановка течения исковой давности могла произойти под воздействием непреодолимой силы, объявленного моратория на обязательства, а также в период военного положения для военнослужащих. После устранения причин, вызвавших приостановку, срок давности возобновлялся, и если до его окончания оставалось менее шести месяцев, этот срок продлевался до шести месяцев.

В случаях, когда суд признавал основания для пропуска срока давности, он мог этот срок продлить. Прерывание течения исковой давности происходило при подаче иска или когда должное лицо своими действиями признавало долг. После такого перерыва счет времени начинался заново, не учитывая время до перерыва.

Таким образом, нормы исковой давности, закрепленные в Гражданском Кодексе Белорусской ССР, играли ключевую роль в обеспечении правовой определенности и стабильности в гражданском обороте, снижали правовую

¹⁴³ Гражданский Кодекс Белорусской Социалистической Советской Республики. С алфавитным указателем. Минск. 1927 г.

¹⁴⁴ О введение в действие Гражданского кодекса РСФСР. Постановление Президиума Центрального Исполнительного Комитета Белоруссии от 02.02.1923 г. Собрание Зак. БССР. 1923 г. № 3. Ст. 29.

неопределенность и способствовали эффективному и своевременному урегулированию споров.

В 1964 году был введен в действие новый Гражданский кодекс Белорусской ССР¹⁴⁵, который во многом перекликался с положениями Гражданского кодекса РСФСР. В этом кодексе особое внимание уделялось правилам исковой давности, устанавливающим временные рамки для защиты нарушенных прав.

Основной срок для защиты права составлял три года, однако для исков между государственными организациями, колхозами и другими кооперативными и общественными организациями этот срок сокращался до одного года. Для определенных категорий требований, таких как взыскание неустойки, нарушения в качестве товаров и недостатки продукции, устанавливался еще более короткий шестимесячный срок.

Сроки исковой давности начинались с даты, когда у лица возникало право на подачу иска. Исковая давность не только ограничивала время для обращения в суд, но и служила правовым механизмом для урегулирования претензий в срок, способствующем стабильности и предсказуемости гражданско-правовых отношений.

Исковая давность могла быть приостановлена в случае наступления чрезвычайных обстоятельств, таких как непреодолимая сила, официально объявленный мораторий или нахождение одной из сторон в составе вооруженных сил в период военного положения. После прекращения таких обстоятельств течение срока возобновлялось, и если оставшееся время составляло менее шести месяцев, оно удлинялось до полугода¹⁴⁶.

Предъявление иска прерывало течение исковой давности, что обнуляло предыдущий период и начинало отсчет заново. Аналогичное действие имело место, если должник совершал действия, подтверждающие признание долга.

¹⁴⁵ Об утверждении Гражданского Кодекса Белорусской ССР от 11.06.1964 г. Закон Белорусской Советской Социалистической Республики. Введён в действие с 01 января 1965 г. Цит. по: Гражданский Кодекс Белорусской ССР. Издательство «Беларусь». Минск. 1965 г.

¹⁴⁶ Там же. С. 252.

Суд мог продлить срок исковой давности, если признавал уважительной причину его пропуска. Такое положение подчеркивало гибкость правоприменения в интересах справедливости.

Введение исковой давности было направлено на укрепление правовой определенности, уменьшение правовой неопределенности и защиту интересов экономического оборота, предотвращение судебных споров, возникающих после длительного времени с момента возникновения первоначальных правоотношений. Такой подход предотвращал судебные злоупотребления и способствовал оперативному и справедливому разрешению конфликтов.

Республика Казахстан. Согласно декрету Совета Народных Комиссаров о суде № 2, датированному 24 октября 1917 года, гражданские суды получили право отклонять аргументы, связанные с пропуском законодательно установленных сроков, и удовлетворять требования, которые оценивались как «явно справедливые», даже в случаях, когда они были предъявлены после истечения сроков давности. Это положение отражало стремление нового правительства к осуществлению правосудия, свободного от формальных юридических ограничений, что подчеркивает их ориентацию на достижение справедливости в обществе.

Введение Гражданского кодекса РСФСР 1922 года, принятое Всероссийским центральным исполнительным комитетом¹⁴⁷, ознаменовало значимый этап в развитии гражданского законодательства. Одним из ключевых аспектов кодекса являлось регулирование исковой давности, предусматривающее прекращение прав на иски через три года с момента возникновения права на иск, если не установлен иной срок¹⁴⁸. Такое положение было направлено на стабилизацию гражданского оборота и снижение правовой неопределенности.

С момента возникновения обязательств, исполнение которых зависит от требований кредитора, начинался отсчет установленного времени. Погашение иска по главному требованию влекло за собой погашение исков о придаточных

¹⁴⁷ Постановление ВЦИК от 11 ноября 1922 года. О введении в действие Гражданского Кодекса РСФСР.

¹⁴⁸ Там же. Ст.7.

требованиях, что подчеркивало согласованность норм правовой регуляции. Значимым являлось положение о невозможности возврата исполненного после истечения срока давности, несмотря на незнание должником о просрочке. Кодекс также определял условия, при которых происходит приостановление течения исковой давности. Это могло происходить из-за обстоятельств непреодолимой силы, объявленного моратория или при нахождении лица на военной службе в условиях военного положения. При этом после устранения препятствий течение давности возобновляется, и если оставшийся срок менее шести месяцев, он удлиняется до указанного периода. Предъявление иска или признание долга должником прерывало течение давности, после чего оно начинается заново. Эти моменты свидетельствовали о защите прав должника и предотвращении неосновательных притязаний, укрепляя тем самым порядок в гражданских правоотношениях.

С принятием Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик¹⁴⁹, в период с 1962 до 01 июля 1964 год, применялись предусмотренные им положения об исковой давности, которые в последующем вошли в Гражданский Кодекс Казахской ССР.

Следующим этапом было принятие Гражданского кодекса Казахской ССР. В статье 75 Гражданского кодекса Казахской ССР¹⁵⁰ были определены сроки исковой давности для защиты нарушенных прав. Для физических лиц данный срок составляет три года. В отношении государственных организаций, колхозов, кооперативных и общественных организаций срок устанавливался в один год при исках. Истечение установленного срока исковой давности служило основанием для отказа в удовлетворении иска. Срок исковой давности, истекший по основному требованию, распространялся также на все сопутствующие требования, такие как неустойка, поручительство и прочие. Эта регуляция корреспондировала с положениями статьи 16 Основ гражданского законодательства¹⁵¹. Кодексом

¹⁴⁹ Основы гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик. Закон СССР от 08.12.1961 года. Ведомости Верховного Совета СССР. 1961 г., № 50, ст. 525.

¹⁵⁰ Закон Казахской Советской Социалистической Республики от 28 декабря 1963 года. «Об утверждении Гражданского кодекса Казахской ССР».

¹⁵¹ Комментарий к Гражданскому Кодексу Казахской ССР. Издательство «Казахстан». Алма-Ата. 1965. С.118.

предусматривались сокращённые сроки исковой давности (6 месяцев), в частности по искам: о взыскании неустойки (пени штрафа); вытекающим из поставки товаров и продукции ненадлежащего качества; о недостатках проданных вещей; о недостатках выполненной подрядчиком работы¹⁵². Сроки исковой давности и порядок их исчисления не могли быть изменены соглашением сторон. Течение срока исковой давности начиналось со дня возникновения права на иск, а право на иск возникало со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. Перемена лиц в обязательстве не влекла за собой изменения в течение срока исковой давности. Требование о защите нарушенного права принималось судом, арбитражем или третейским судом независимо от истечения срока исковой давности, при этом исковая давность применялась ими независимо от заявления сторон. При уважительности пропуска срока исковой давности, нарушенное право подлежало защите¹⁵³. Течение срока исковой давности приостанавливалась на период: действия непреодолимой силы, моратория, нахождения ответчика в составе Вооружённых сил, переведённых на военное положение, а также в случае обращения потерпевшего или иных лиц (несовершеннолетних лиц до достижения ими 16 лет, а учащихся – 18 лет; женщин старше 55 лет и мужчинам старше 60 лет; инвалидов; одного из родителей или супруга умершего, независимо от возраста трудоспособности, если он не работает и занят уходом за детьми, братьями, сестрами и внуками умершего, не достигшими 8 лет, — до достижения ими 8-летнего возраста), к компетентному органу с заявлением о назначении пенсии или пособия до назначения пенсии или пособия либо отказа в их назначении по искам о возмещении вреда, связанного с повреждением здоровья или причинением смерти.

Течение срока исковой давности приостанавливалось, если указанные обстоятельства возникли или продолжали существовать в последние шесть месяцев срока, а если этот срок не превышал шести месяцев – в течение срока давности. Со дня прекращения обстоятельства, вызвавшего приостановление

¹⁵² Там же. С. 121.

¹⁵³ Там же. С. 125.

давности, течение срока давности продолжается, при этом остающаяся часть удлиняется до шести месяцев, а если срок исковой давности не превышает шести месяцев – до срока давности. Процесс течения исковой давности мог быть прерван подачей иска в соответствии с законодательно установленными процедурами. Это означало возобновление отсчета установленного периода, исключая из его продолжительности время до прерывания. В контексте гражданских споров, где сторонами выступали физические лица, действия должника, подтверждающие признание долга, также могли стать причиной прерывания исковой давности. Эти действия включали любые официальные действия или публичные заявления, указывающие на признание факта задолженности. Важно отметить, что если иск был оставлен без рассмотрения, такое обстоятельство не приводит к прерыванию течения исковой давности. Таким образом, только рассмотренные иски способствуют обнулению срока, после чего начинался новый отсчет времени для возможности рассмотрения дела в судебном порядке.

Кыргызская Республика. С ноября 1917 года до марта 1918 года советская судебная система функционировала на основе социалистического правосудия, а затем основывалась на декретах советской власти, которые не отменяли действующие до революции законы. С ноября 1918 года советский суд перешел к применению исключительно советских законодательных актов, а в случае их отсутствия или неопределенности – к руководству социалистическим правосознанием. Согласно В.И. Ленину, советский суд должен был выражать интересы трудящихся, руководствуясь революционной совестью и социалистическим правосознанием, при этом сочетая задачи принуждения с задачами воспитательного характера. Основой для деятельности суда служили такие документы, как Декрет СНК от 24 ноября 1917 года № 1 «О суде», Декрет ВЦИК от 7 марта 1918 года №2 «О суде», а также Инструкция Наркомюста РСФСР от 19 декабря 1917 года «О Революционном трибунале». Важно отметить, что, несмотря на наличие в Декрете №1 положений о возможности применения старых законов, условия их применения фактически ограничивали такую возможность.

Согласно декрету Совета Народных Комиссаров (СНК) РСФСР от 5 декабря 1917 года, применение норм шариата и адата допускалось только в той мере, в какой они не были отменены результатами революционных изменений и не противоречили революционной совести и правосознанию. Этот принцип подчеркивал важность соблюдения революционных идеалов в судопроизводстве и был закреплен в декретах, которые регулировали переходный период правоприменения в постреволюционной России. Отдельное внимание уделялось вопросу исковой давности. По декрету СНК о суде № 2 от 24 октября 1917 года, гражданские суды могли отвергать любые ссылки на пропуск установленных сроков и присуждать исполнение требований, которые признавались «явно справедливыми», даже если они были выдвинуты по истечении давностных сроков. Это положение подчеркивало стремление новой власти к реализации справедливости независимо от формальных ограничений.

Республика Армения. Советский период начался с 29 ноября (12 декабря) 1920 года. 13 февраля 1923 года ЦИК Армянской ССР был принят введен в действие с 10 апреля 1923 года Гражданский Кодекс Армянской ССР¹⁵⁴. Данный Кодекс представлял собой с незначительными изменениями текстуальное воспроизведение¹⁵⁵ Гражданского Кодекса РСФСР, анализ которого уже приводился в настоящем параграфе.

На основании проведенного анализа развития института исковой давности в рассматриваемых странах в советский период можно сделать следующие общие выводы:

Во всех рассматриваемых республиках в советский период происходила унификация гражданского законодательства на основе принципов, заложенных в Гражданском кодексе РСФСР 1922 года. В результате нормы об исковой давности в гражданских кодексах союзных республик (РСФСР, БССР, КазССР, КиргССР, АрмССР) были во многом идентичны. Институт приобретательной давности возник в законодательстве государств – членов ЕАЭС в начале 90-х годов. В

¹⁵⁴ Собрание декретов и постановлений. № 3. Ст. 23. Цит. по: А.М. Есяян. История гражданского законодательства Советской Армении за первые пять лет. Ереван. 1928. С. 43.

¹⁵⁵ А.М. Есяян. Указ. Соч. С. 47.

советский период нормы права о приобретательной давности в Российской Федерации были введены п. 3 ст. 7 Закона РСФСР от 24 декабря 1990 г. «О собственности в РСФСР», в остальных государствах-членах ЕАЭС на основании Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик (утв. ВС СССР 31.05.1991 N 2211-1) (ред. от 26.11.2001), с последующей имплементацией в Гражданские кодексы.

Основной срок исковой давности, предусмотренный советским гражданским законодательством, составлял три года. При этом для отдельных категорий исков (например, между социалистическими организациями) устанавливались сокращенные сроки давности (1 год, 6 месяцев), что было направлено на укрепление договорной дисциплины и ускорение оборота.

Течение срока исковой давности начиналось с момента, когда у лица возникало право на иск. Предусматривались основания для приостановления (непреодолимая сила, мораторий, военное положение и др.) и перерыва (предъявление иска, признание долга) течения давностного срока.

Истечение срока исковой давности по главному требованию влекло погашение также дополнительных требований (неустойка, поручительство). Исполнение обязательства должником после истечения срока давности не давало ему права требовать возврата исполненного.

Суды имели право восстанавливать пропущенный срок исковой давности при наличии уважительных причин. В первые годы советской власти (1917–1918) суды могли удовлетворять "явно справедливые" требования даже при пропуске сроков в целях достижения социальной справедливости.

Институт исковой давности рассматривался как важный инструмент обеспечения стабильности гражданского оборота, укрепления договорной дисциплины, снижения правовой неопределенности, предотвращения судебных злоупотреблений при предъявлении "просроченных" исков.

Таким образом, в советский период в рассматриваемых республиках произошло становление унифицированного института исковой давности как важного элемента гражданско-правового регулирования, направленного на

обеспечение оптимального баланса между защитой нарушенных прав и поддержанием стабильности оборота. При этом в первые годы советской власти нормы об исковой давности иногда уступали приоритет принципу социальной справедливости.

§ 1.2. Давность в налоговых правоотношениях: эволюция научных представлений и законодательного регулирования в государствах-членах ЕАЭС.

Сравнительно-правовой анализ института давности в налоговом праве позволяет выявить различные подходы к его регулированию в зарубежных правовых системах. В Германии институт налогово-правовой давности взыскания налоговой задолженности регулируется §§ 228-232 Налогового кодекса (Abgabenordnung)¹⁵⁶. Общий срок давности для взыскания налоговой задолженности составляет пять лет. При этом германское налоговое законодательство предусматривает возможность приостановления и перерыва течения срока давности.

В Соединенных Штатах Америки в соответствии с разделом 6502 Кодекса внутренних доходов (Internal Revenue Code)¹⁵⁷ срок давности взыскания налоговой задолженности составляет 10 лет с момента начисления налога. При этом американское законодательство предусматривает широкий перечень оснований для приостановления течения срока давности. Это особенно важно в контексте корпоративной налоговой агрессивности¹⁵⁸, учитывая что, согласно недавнему исследованию *Matthew Holt, Michelle Nessa u Erin Towery*, "США теряют приблизительно 42 миллиарда долларов в год из-за корпоративного занижения налогооблагаемой базы"¹⁵⁹. При этом эффективность налогового контроля оставляет желать лучшего: "Служба внутренних доходов (IRS) взыскивает менее

¹⁵⁶ Налоговый кодекс Германии (Abgabenordnung), §§ 228-232.

¹⁵⁷ Кодекс внутренних доходов США (Internal Revenue Code), раздел 6502.

¹⁵⁸ Под налоговой агрессивностью понимается совокупность стратегий и действий, предпринимаемых налогоплательщиками с целью минимизации налоговых обязательств, которые находятся на грани между законным налоговым планированием и незаконным уклонением от уплаты налогов. Данный термин отражает степень, в которой компании стремятся к снижению эффективной налоговой ставки посредством использования пробелов в налоговом законодательстве, межюрисдикционных различий в налогообложении и сложных налоговых схем.

¹⁵⁹ Holt M., Nessa M. L., Towery E. The effect of unaudited tax positions on corporate tax aggressiveness: Evidence from statute of limitations lapses // Available at SSRN 3920571. – 2022. С. 1.

четверти этого корпоративного налогового разрыва посредством своих правоприменительных мероприятий"¹⁶⁰.

Эффективность налогового контроля напрямую связана с ресурсными ограничениями налоговых органов, из-за которых "IRS проверяет менее 10 процентов налоговых деклараций крупных корпораций"¹⁶¹. Схожие ресурсные ограничения характерны для налоговых органов на уровне штатов и иностранных юрисдикций, что подтверждается работами *Gupta, S.; and D.P. Lynch (2016)*¹⁶², а также *De Simone, L.; B. Stomberg; and B. Williams (2020)*¹⁶³.

Французское налоговое законодательство устанавливает общий трехлетний срок давности для налогового контроля, что закреплено в статье L169 Книги налоговых процедур (*Livre des procédures fiscales*)¹⁶⁴. Этот базовый трехлетний срок применяется для большинства налоговых обязательств. Однако в случае обнаружения фактов налогового мошенничества срок давности может быть продлен до 10 лет¹⁶⁵. Такая дифференциация сроков демонстрирует общую для многих юрисдикций тенденцию устанавливать более длительные периоды давности для серьезных налоговых правонарушений.

Рассмотрев подходы к регулированию сроков налогово-правовой давности в налоговом праве рассмотренных стран, стоит обратить внимание на опыт Китайской Народной Республики, где эти вопросы приобретают особую специфику в силу уникального сочетания правовых традиций и государственной политики. Закон КНР "Об управлении сбором налогов", принятый в 1992 году и неоднократно модернизированный (последняя значительная редакция относится к 2015 году)¹⁶⁶, является краеугольным нормативным актом, регулирующим

¹⁶⁰ IRS [2020], "IRS Data Book, 2019", Publication 55-B.

¹⁶¹ Там же.

¹⁶² Gupta, S.; and D.P. Lynch. "The Effects of Changes in State Tax Enforcement on Corporate Income Tax Collections." *The Journal of the American Taxation Association* 38 (2016): 125-43.

¹⁶³ De Simone, L.; B. Stomberg; and B. Williams. "Does Tax Enforcement Disparately Affect Domestic versus Multinational Corporations Around the World?" Working paper, University of Texas at Austin and Indiana University, 2020.

¹⁶⁴ Книга налоговых процедур Франции (*Livre des procédures fiscales*), статья L169.

¹⁶⁵ Там же.

¹⁶⁶ Закон Китайской Народной Республики "Об управлении сбором налогов" (中华人民共和国税收征收管理法, *Zhonghua Renmin Gongheguo Shuishou Zhengshou Guanli Fa*), принят на 27-м заседании Постоянного комитета Седьмого Всекитайского собрания народных представителей 4 сентября 1992 года, с последующими изменениями и дополнениями. Последняя значительная редакция принята на 14-м заседании Постоянного комитета Двенадцатого Всекитайского собрания народных представителей 24 апреля 2015 года и вступила в силу с 1 января 2016 года. Текст

вопросы налогового администрирования, включая институт налогово-правовой давности. Данный закон заслуживает пристального внимания, поскольку отражает специфику китайской правовой традиции и демонстрирует уникальные подходы к регулированию сроков давности.

Необходимо подчеркнуть, что в китайской правовой доктрине институт налогово-правовой давности интерпретируется несколько иначе, чем в западной традиции. В китайской правовой культуре налогово-правовая давность традиционно воспринимается не столько как ограничение публичной власти, сколько как инструмент обеспечения фискальной дисциплины и стабильности. Это концептуальное различие существенно для корректного понимания особенностей правового регулирования в данной сфере.

Анализируя конкретные законодательные решения, следует отметить, что статья 52 Закона КНР "Об управлении сбором налогов" устанавливает базовый трехлетний срок давности для налогового контроля: "Если по вине налоговых органов налогоплательщики или налоговые агенты не уплатили или уплатили меньше налогов, налоговые органы могут в течение трех лет потребовать от налогоплательщиков или налоговых агентов доплатить налоги, но не вправе взимать пеню". Данное положение заслуживает особого внимания, поскольку регламентирует специфическую конструкцию: срок давности для исправления ошибок самих налоговых органов.

Характерной особенностью китайского подхода является дифференциация сроков давности в зависимости от характера налоговых нарушений. Абзац второй статьи 52 регламентирует: "Если по ошибке налогоплательщиков или налоговых агентов, такой как ошибка в расчетах, налоги не были уплачены или были уплачены в меньшем размере, налоговые органы могут в течение трех лет взыскать налоги и пеню; при особых обстоятельствах срок взыскания может быть продлен до пяти лет"¹⁶⁷. Здесь явно прослеживается стремление законодателя разграничить случаи

закона на китайском языке доступен на официальном сайте Государственного налогового управления КНР: <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1222705/content.html>, а также на портале законодательства КНР: <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/201504/b0c189381e514896a1de08be295c5c5a.shtml>.

¹⁶⁷ Там же. Ст. 52.

неумышленных ошибок налогоплательщиков и ситуации, требующие более длительного срока для выявления нарушений. Удлинение срока давности до пяти лет при особых обстоятельствах представляет собой гибкий механизм, позволяющий налоговым органам эффективно реагировать на сложные случаи искажения налоговой отчетности, требующие более тщательной проверки.

Наиболее радикальный подход китайский законодатель демонстрирует в отношении случаев умышленных налоговых правонарушений. Абзац третий статьи 52 устанавливает: "Для случаев уклонения от уплаты налогов, сопротивления уплате налогов или налогового мошенничества налоговые органы могут взыскать неуплаченные или недоплаченные налоги, пеню или незаконно полученные налоговые возвраты без ограничения сроком, указанным в предыдущем абзаце". Данное положение фактически устанавливает отсутствие срока давности для серьезных налоговых правонарушений, что является значительным отступлением от общего принципа временной ограниченности налоговых требований.

Однако несмотря на серьезность налоговых правонарушений, полное отсутствие срока давности для них представляется чрезмерным ограничением принципа правовой определенности. Более обоснованным было бы установление длительного, но все же ограниченного срока давности, например, 10-15 лет.

В отношении сроков давности для возврата излишне уплаченных налогов статья 51 Закона КНР "Об управлении сбором налогов" предусматривает: "Если налогоплательщик уплатил сумму, превышающую причитающийся налог, налоговые органы, обнаружив это, должны немедленно произвести возврат; если налогоплательщик обнаружит это в течение трех лет с даты уплаты налога, он может потребовать от налоговых органов возврата излишне уплаченного налога вместе с процентами по банковской ставке по вкладам за тот же период, и налоговые органы, проверив и подтвердив это, должны немедленно произвести возврат"¹⁶⁸. Трехлетний срок для требования возврата излишне уплаченных налогов соответствует общему сроку давности для налогового контроля, что

¹⁶⁸ Там же. Ст. 51.

отражает стремление законодателя к симметричному регулированию прав налоговых органов и налогоплательщиков.

Реформа 2015 года, последняя значительная редакция Закона КНР "Об управлении сбором налогов", внесла определенные коррективы в регулирование института налогово-правовой давности. Были усовершенствованы процедуры взыскания налогов и применения мер обеспечения, уточнены полномочия налоговых органов при проведении проверок, что опосредованно повлияло на реализацию норм о давности. Реформа 2015 года была направлена на модернизацию налогового администрирования в соответствии с современными требованиями экономического развития и международными стандартами. Хотя основные положения о сроках давности не претерпели существенных изменений, общее повышение эффективности налогового контроля создало предпосылки для более полной реализации норм о давности.

Сравнительный анализ китайского подхода к регулированию налогово-правовой давности с опытом других стран позволяет выявить как универсальные тенденции, так и национальную специфику. В большинстве развитых стран также применяется дифференцированный подход к срокам давности в зависимости от характера налоговых правонарушений, однако конкретные сроки и основания их продления существенно различаются.

Сопоставляя китайскую модель с американской, можно отметить, что американская система устанавливает общий трехлетний срок давности для налогового контроля с возможностью его продления до шести лет в случаях существенного занижения налоговой базы и без ограничения срока в случаях налогового мошенничества, что имеет определенное сходство с китайским подходом.

Несмотря на детальную регламентацию института налогово-правовой давности в китайском законодательстве, ряд аспектов создает определенные сложности в правоприменительной практике. Одна из ключевых проблем связана с определением момента начала течения срока давности. Закон не содержит четкого определения момента начала течения срока давности, что создает

неопределенность, особенно в сложных случаях продолжающихся нарушений или при выявлении нарушений в ходе камеральных проверок.

Вторая существенная проблема касается отсутствия четких критериев для определения "особых обстоятельств", позволяющих продлить срок давности с трех до пяти лет. Недостаточная определенность данного понятия создает риски расширительного толкования и потенциального злоупотребления со стороны налоговых органов.

Третья фундаментальная проблема связана с отсутствием срока давности для серьезных налоговых правонарушений. Отсутствие какого-либо срока давности для случаев уклонения от уплаты налогов, сопротивления уплате налогов или налогового мошенничества создает ситуацию вечной неопределенности для налогоплательщиков, что противоречит принципу правовой определенности.

Для реализации целей исследования представляется необходимым рассмотреть генезис развития норм о давности в налоговом праве государств - членов ЕАЭС.

Российская Федерация. В ходе анализа первоначальной регуляторной базы налогового законодательства Российской Федерации, особенно в контексте Закона от 27 декабря 1991 года № 2118 – 1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹⁶⁹, было выявлено отсутствие разработанной доктрины сроков давности для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. Это отсутствие отражало начальный этап формирования налоговой системы постсоветской России, когда внимание законодателей было сосредоточено на установлении основных принципов и механизмов налогообложения.

В статье 13 данного Закона были определены процедуры взыскания налоговой недоимки. Для юридических лиц предусматривался бесспорный порядок взыскания, в то время как для физических лиц требовалось решение суда. В случае недостатка доходов у физического лица закон предусматривал возможность обращения взыскания на имущество этого лица. Это подчеркивало

¹⁶⁹ Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.1991 N 2118-1 (последняя редакция). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

стремление законодателя к обеспечению выполнения налоговых обязательств, одновременно высвечивая вопросы справедливости и доступности правосудия для налогоплательщиков.

Статья 24 Закона вводила временные рамки для взыскания налоговых обязательств. Исковая давность по претензиям, предъявляемым к физическим лицам, была ограничена тремя годами, в то время как для юридических лиц установлен был шестилетний срок для применения бесспорного порядка взыскания. Значимым является тот факт, что термин «сроки давности» не использовался в тексте закона, что могло свидетельствовать о недостатках в правовом регулировании и создавать потенциальную неопределённость в толковании данных положений.

Таким образом, установленные положения закона отражали попытки сбалансировать необходимость обеспечения налоговых поступлений в бюджет с защитой прав налогоплательщиков в период значительных экономических и социальных трансформаций. Они также подчеркивали начальный этап развития налоговой правовой базы, который требовал дальнейших правовых реформ и уточнений для повышения его эффективности и справедливости.

Действующий НК РФ не раскрывает понятие давности, единственное упоминание лишь в применении термина «Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» в ст. 113 НК РФ. На монографическом уровне попытку дать определение давности предпринял Б.Б. Базаров, который полагает, что налогово-правовая давность – это сложный правовой институт, состоящий из группы императивных норм налогового законодательства, регулирующих общественные отношения по признанию сложившегося положения субъектов, не соответствующего правовой модели, легальным в силу истечения установленного законом срока и неизменного фактического существования в течение продолжительного периода времени, путём предоставления лицу, нарушившему нормы права (действия которого не

соответствуют нормативной модели), определенных прав¹⁷⁰. Данное определение представляется несколько дискуссионным по причинам, изложенным в выводах к данному параграфу.

Республика Беларусь. Проведенный научный анализ положений Налогового кодекса Республики Беларусь¹⁷¹ позволяет систематизировать основные сроки давности, применяемые в налоговых правоотношениях, а также выделить ряд исключений из общих правил их исчисления.

К числу основных сроков давности относятся:

– *5-летний срок* для взыскания налогов, сборов, пошлин с организаций и индивидуальных предпринимателей, исчисляемый со дня истечения срока уплаты соответствующего платежа (п.2 ст.61 НК);

– *3-летний срок* для предъявления к принудительному исполнению решения налогового органа о взыскании налогов, сборов, пошлин, течение которого начинается со дня вынесения такого решения, если иное не предусмотрено законодательными актами (п.1 ст.61 НК);

– *5-летний срок* для зачета или возврата излишне уплаченных сумм налогов, сборов, пошлин, пеней, исчисляемый со дня уплаты (п.1 ст.66 НК);

– *5-летний срок* для подачи плательщиком заявления о возврате излишне взысканных сумм налогов, сборов, пошлин, пеней, исчисляемый со дня взыскания (п.3 ст.67 НК).

Вместе с тем, из вышеуказанных общих правил законодателем предусмотрен ряд исключений:

– Возможность зачета излишне уплаченных сумм налогов, сборов, пошлин независимо от истечения 5-летнего срока, если такая переплата установлена по результатам проверки организации/ИП за налоговый период или в ходе проверки иного лица (абз.3-4 п.1, ч.1 п.3 ст.66 НК);

– Неприменение 5-летнего срока давности для взыскания налогов, сборов, пошлин с организаций/ИП, если взыскание производится по результатам

¹⁷⁰ Давность в российском налоговом праве : автореферат дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Базаров Баир Баторович ; [Место защиты: Моск. гос. юрид. акад. им. О.Е. Кутафина]. – М., 2015.

¹⁷¹ НК РБ. URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166>. Ст. 61, 66.

налоговой проверки либо на основании представленной плательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) или декларации, ранее не представленной в установленный срок (п.2 ст.61 НК).

Таким образом, закрепляя общие сроки давности в 3-5 лет для реализации фискальных полномочий государства и прав налогоплательщиков, Налоговый кодекс Республики Беларусь допускает ряд исключений, направленных на обеспечение баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере с учетом специфики конкретных ситуаций, требующих дополнительных гарантий для бюджетной системы или налогоплательщиков.

Республика Казахстан. Применительно к периоду до становления Казахстана как независимого государства правовая позиция в части давности была изложена в Указе Президиума Верховного Совета Казахской ССР от 29 июня 1989 года «О подоходном налоге с кооперативов»¹⁷², который устанавливал, что в случае сокрытия или занижения доходов, подлежащих налогообложению, с кооператива взыскивается в бюджет вся сумма сокрытого (заниженного) дохода, независимо от времени его получения. Таким образом, отсутствовали закреплённые в праве давностные ограничения.

Окончание советского периода в Казахстане привело к необходимости установления налоговой системы независимого государства. Таким нормативным правовым актом стал Закон Республики Казахстан от 25 декабря 1991 года «О налоговой системе в Республике Казахстан»¹⁷³. Указанным законом были определены сроки исковой давности:

- по претензиям, предъявляемым к юридическим и физическим лицам, по взысканию налогов и других платежей в бюджет, который составил – 3 года.
- по возврату (зачету) излишне или неправильно поступивших сумм налогов и других платежей в бюджет срок исковой давности, которые были установлены в

¹⁷² О подоходном налоге с кооперативов. Утративший силу. Указ Президиума Верховного Совета Казахской ССР от 29 ИЮНЯ 1989 года в редакции Указа Президиума Верховного Совета Казахской ССР от 30 ноября 1989 года. Утратил силу Указом Президента РК от 18 июля 1995 г. № 2367. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/U890008000>.

¹⁷³ О налоговой системе в Республике Казахстан. Закон Республики Казахстан от 25 декабря 1991 года № 1072-ХІІ (с изменениями, внесенными Законом РК от 23.12.92 г. № 1805-ХІІ). Утратил силу в соответствии с Указом Президента РК, имеющим силу закона от 18 июля 1995 года № 2367. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1000875.

1 год для юридических и 3 года для физических лиц со дня поступления этих сумм в бюджет, если иное не предусмотрено законодательством по налогообложению. В обоих случаях, указанные сроки применялись если иное не было предусмотрено законодательством по налогообложению. Давностные нормы содержались и в Законе Республики Казахстан от 24 декабря 1991 года № 1045– XII «О налоге на имущество физических лиц»¹⁷⁴, который установил положения о том, что плательщики, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают их не более чем за три предшествующих года, а пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается не более чем за три предшествующих года.

В современном налоговом законодательстве Республики Казахстан применяется концепция исковой давности, которая регулирует временные рамки выполнения налоговых обязательств. Согласно этому принципу, устанавливается период, в течение которого налоговые органы и налогоплательщики (налоговые агенты) имеют определённые права и обязанности. Налоговые органы имеют право исчислить налоги и другие платежи, подлежащие уплате в бюджет; начислить указанные суммы на основе данных, предоставленных налогоплательщиком или полученных из других источников; пересмотреть уже исчисленные или начисленные суммы налогов и платежей в случае обнаружения ошибок или несоответствий.

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить налоговую отчётность в установленные законом сроки; по своему усмотрению вносить изменения и дополнения в представленную налоговую отчётность; отозвать ранее представленную налоговую отчётность при наличии для этого законных оснований.

Также налогоплательщики (налоговые агенты) вправе: требовать зачёт излишне уплаченных налогов и других платежей в бюджет; инициировать возврат таких средств, а также начисленной пени в случае её излишнего взимания.

¹⁷⁴ О налоге на имущество физических лиц. Закон Республики Казахстан от 24 декабря 1991 года № 1045-ХІІ. Утратил силу в соответствии с Указом Президента РК от 18 июля 1995 года. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1000847.

Данная регуляция исковой давности по налоговому обязательству создаёт правовую основу для соблюдения налоговой дисциплины, обеспечивая сбалансированное и своевременное исполнение налоговых обязательств как со стороны государства, так и со стороны налогоплательщиков. При этом отсутствие таких видов давности как давность привлечения к налоговой ответственности и давность взыскания штрафа как налоговой санкции объясняется тем, что в казахстанском налоговом законодательстве отсутствует понятие именно налоговой ответственности и такая её мера как налоговая санкция, а привлечение к ответственности за нарушение налогового законодательства производится в порядке, предусмотренном Кодексом об административных правонарушениях Республики Казахстан.

Применение термина «исковая давность» представляется нам ошибочным¹⁷⁵, поскольку иск, согласно требованиям ГПК РК подлежит предъявлению в суд¹⁷⁶. Однако в силу ст. 48 НК РК исковая давность прерывается предъявлением налогоплательщику, (налоговому агенту) уведомления налоговым органом, *а не предъявлением иска в суд*. В силу толкования, данного Верховным судом Республики Казахстан, применительно к праву налогового органа на начисление или пересмотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет срок исковой давности исчисляется на дату вынесения уведомлений¹⁷⁷. Однако зачастую наблюдается практика направления налогового уведомления в последний день налогового периода, чаще всего 31 декабря¹⁷⁸.

Кыргызская Республика. НК КР 1996 года¹⁷⁹, содержал понятие «предельного срока», устанавливая, что налогоплательщик вправе обратиться с требованием о

¹⁷⁵ Как справедливо отмечал Е.В. Порохов, определяемые в целях гражданского оборота в ГК РК понятие исковой давности, её сроки, порядок их исчисления, применения, приостановления, восстановления и последствия их пропуска не применимы к налоговым правоотношениям и налоговым спорам. См.: Налоговые споры и порядок их урегулирования по законодательству Республики Казахстан. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=38942067&pos=128;-10#pos=128;-10.

¹⁷⁶ Ст. Ст. 29-34 ГПК РК.

¹⁷⁷ О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства. Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 22 декабря 2022 года № 9. <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P220000009S>.

¹⁷⁸ Уведомление об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля Управления государственных доходов по Енбекшинскому району Департамента государственных доходов по г. Шымкент № 5905QJ500011 от 31.12.2021 г., № 5905QW500002 от 23.09.2022 года.

¹⁷⁹ НК КР от 26 июня 1996 года № 25. Утратил силу в соответствии с Законом КР от 17 октября 2008 года № 231. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/632/edition/283057/ru>.

возврате или об отнесении платежа на другое налоговое обязательство в течение трех лет после окончания налогового периода. Исходя из правовой природы этого понятия можно сделать вывод, что речь шла о давности возврата и/или зачета налоговых платежей. Аналогично можно сделать вывод об отсутствии давности исполнения налогового обязательства в норме упомянутого нормативно-правового акта о том, что задолженность по налогам, сборам, начисленным процентам и штрафным санкциям списанию не подлежит.

Налоговым Кодексом Кыргызской Республики 2008 года¹⁸⁰ был установлен шестилетний срок исковой давности по налоговому обязательству исчисляемый со дня, следующего за днем окончания налогового периода по налогу; прекращения действия отсрочки или рассрочки, в случае неуплаты отсроченной или рассроченной суммы налоговой задолженности; вручения налогоплательщику уведомления по налоговому обязательству, возникшему в результате проведения налоговой проверки. Вместе с тем был установлен сокращённый трёхлетний срок исковой давности по налоговому обязательству налогоплательщика, уплачивающего налог на основе добровольного патента. При неправильном исчислении или исполнении налогового обязательства было закреплено право налогоплательщика в течение срока исковой давности по своей инициативе внести соответствующее исправление и право органа налоговой службы на увеличение или уменьшение начисленной суммы налогов, а также взыскание начисленной суммы налога. В отношении давности возврата и/или зачёта излишне уплаченной суммы налога было установлено право налогоплательщика на совершение указанных действий в течение срока исковой давности после окончания соответствующего налогового периода.

Давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения применялась при наличии двух одновременных условий, если со дня его совершения истекли 6 лет (срок давности) и ему не было вручено соответствующее решение органа налоговой службы. При совершении налогового

¹⁸⁰ НК КР. (с изменениями и дополнениями по состоянию на 13.09.2021 г.). Утратил силу в соответствии с Законом КР от 18 января 2022 года № 4. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30355506.

правонарушения, связанного с занижением суммы налога, указанной в налоговом отчете, исчисление срока давности связывалось с днём вручения соответствующего решения органа налоговой службы.

Давность взыскания налоговой санкции выражалась в законодательно закреплённом полномочии органов налоговой службы обращение с иском в суд о взыскании налоговой санкции не позднее шести лет, следующих за днем вручения налогоплательщику решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение. При отказе в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения, срок подачи искового заявления исчислялся со дня получения органом налоговой службы постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела. НК КР 2022 года¹⁸¹ оперирует тремя понятиями: давность, срок давности и срок исковой давности, не раскрывая при этом содержания понятий: «давность» и «исковая давность». Термин «срок исковой давности» применяется к следующим видам исковой давности: исковая давность по налоговому обязательству и исковая давность зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога и/или возврата/возмещения суммы превышения НДС. Предусмотрено право налогоплательщика по своей инициативе внести соответствующее исправление. Данное право налогоплательщику не предоставляется в случаях, когда по существу данного исправления были вынесены решения органов налоговой службы или суда и эти решения не были отменены и/или признаны недействительными. Право возникает не только у налогоплательщика, но и у налогового органа, который в течение срока исковой давности вправе увеличить или уменьшить начисленную сумму налогов, а также взыскать начисленную сумму налога. В отличие от налогового кодекса России, налоговый кодекс Кыргызстана объединяет присутствующие в российском законодательстве давность начисления налогов и давность взыскания налоговой задолженности в единый вид исковой давности — исковую давность по налоговому обязательству.

¹⁸¹ НК КР от 18 января 2022 года № 3. (с изменениями и дополнениями по состоянию на 12.02.2025 г.). URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31756556.

Исковая давность зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога и/или возврата/возмещения суммы превышения НДС предполагает право налогоплательщика потребовать произвести зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога и/или возврат/возмещение суммы превышения НДС и содержит указание на возможность осуществления данного права в течение срока исковой давности.

Термин «давность» применён в современном налоговом законодательстве Кыргызской Республики при установлении давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и давности взыскания налоговой санкции. Давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения не имеет самостоятельных сроков, а содержит указание на применение сроков исковой давности.

Республика Армения. В соответствии со ст. 30.1 Закона Республики Армения «О налогах» от 14.04.1997 года¹⁸², в случае выявления нарушений налогового законодательства налоговые обязательства не могли возникнуть, если данное нарушение было обнаружено по истечении трех лет, следующих непосредственно за годом его совершения.

Течение срока давности, установленного ч. 1 указанной статьи, приостанавливалось, если налоговым органом была предпринята попытка проверки или подсчета иным образом налоговых обязательств налогоплательщика, которая была сорвана вследствие отсутствия его должностных лиц или иных препятствующих действий, - с момента констатации в установленном Правительством Республики Армения порядке факта срыва соответствующим должностным лицом налогового органа¹⁸³. Законодателем было определено, что после прекращения оснований приостановления, установленных ч. 2 ст. 30.1, течение срока давности возобновлялось, если налоговому органу или его

¹⁸² О налогах [Электронный ресурс] : Закон Респ. Армения от 14 апр. 1997 г. // Национальное Собрание Республики Армения. – Режим доступа: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1280&lang=rus>. (дата обращения: 10.03.2025).

¹⁸³ Там же.

соответствующему должностному лицу было известно или могло быть известно о прекращении оснований приостановления¹⁸⁴.

В соответствии со ст. 34 Закона Республики Армения «О налогах» от 14.04.1997 г.¹⁸⁵, если работодатели не удержали (взыскали) своевременно суммы налога с лиц, работающих по трудовому договору (наемных работников), то они удерживались (взыскивались) с наемных работников за период, не превышающий трех последних месяцев со дня обнаружения факта неудержания, а остальные обязательства возлагались на работодателя.

Суммы налогов, уплаченные сверх установленного размера, подлежали возврату наемным работникам в течение одного месяца со дня обнаружения факта переплаты - *за три года*, следующих за днем удержания сверх установленного размера.

Заявление налогоплательщика о возврате сумм, уплаченных сверх установленного размера, приостанавливало течение указанного срока.

В результате анализа положений ст. 30.1 и ст. 34 Закона Республики Армения «О налогах» от 14.04.1997 г. можно выделить следующие существовавшие ранее виды давности в налоговых правоотношениях:

– *Давность выявления налогового правонарушения.* В соответствии со ст. 30.1, налоговые обязательства не могли возникнуть, если нарушение налогового законодательства было обнаружено по истечении трех лет, следующих непосредственно за годом его совершения. Таким образом, законодатель ограничил период, в течение которого налоговые органы вправе выявить нарушение и возложить на налогоплательщика дополнительные налоговые обязательства, тремя годами с момента совершения правонарушения.

– *Давность удержания (взыскания) неуплаченных сумм налога с наемных работников.* В силу ст. 34 Закона, работодатели были обязаны удержать (взыскать) с наемных работников суммы налога, которые не были удержаны своевременно, в течение трех последних месяцев со дня обнаружения факта неудержания. По

¹⁸⁴ Там же.

¹⁸⁵ Там же.

истечении данного срока обязанность по уплате неудержанных сумм возлагалась на работодателя.

– *Давность возврата излишне уплаченных сумм налога.* Суммы налогов, уплаченные сверх установленного размера, подлежали возврату наемным работникам в течение трех лет, следующих за днем удержания сверх установленного размера. Данный срок мог быть приостановлен заявлением налогоплательщика о возврате сумм, уплаченных сверх установленного размера.

Следует отметить, что ст. 30.1 также предусматривала возможность приостановления течения срока давности выявления налогового правонарушения в случае, если налоговым органом была предпринята попытка проверки или подсчета налоговых обязательств налогоплательщика, которая была сорвана вследствие отсутствия его должностных лиц или иных препятствующих действий. Приостановление срока давности прекращалось после устранения обстоятельств, препятствующих проведению проверки, если об этом было известно налоговому органу или его должностному лицу.

Таким образом, в Законе Республики Армения «О налогах» содержались нормы, регламентирующие сроки давности как для налоговых органов в части выявления правонарушений и взыскания налоговой задолженности, так и для налогоплательщиков в части возврата излишне уплаченных сумм.

В настоящее время, статья 44 действующего в настоящее время Налогового кодекса Республики Армения от 04.10.2016 года¹⁸⁶, регламентирует возникновение налогового обязательства, связывая его с законодательно установленными случаями. При этом ч. 2 указанной статьи устанавливает запрет на возникновение налоговых обязательств в результате налоговых проверок и обследований, если с момента совершения нарушения истекло три налоговых года.

Анализ положений ст. 44 НК РА позволяет выделить следующие виды давности:

¹⁸⁶ НК РА [Электронный ресурс] : принят Национальным Собранием Республики Армения 4 окт. 2016 г. // Национальное Собрание Республики Армения. Официальный сайт. – URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=5776&lang=rus> (дата обращения: 10.03.2025).

– *давность начисления налоговых обязательств*, ограничивающая возможность их возникновения тремя годами, следующими за годом совершения нарушения (ч. 2 ст. 44), с возможностью приостановления течения данного срока при невозможности проведения проверки или исчисления обязательств (ч. 4 ст. 44);

– *давность внесения изменений в налоговую отчетность*, запрещающая корректировку обязательств или зачитываемых сумм налоговым расчетом по истечении трех лет с последнего дня соответствующего периода (ч. 5 ст. 44), с возможностью уменьшения обязательств или увеличения вычетов уточненным расчетом в период между истечением данного срока и сроком давности начисления обязательств;

– *давность зачета налоговых платежей*, прямо не урегулированная, но по смыслу ч. 5 ст. 44 составляющая три года ввиду права налогоплательщика на увеличение зачитываемых сумм уточненным расчетом в указанный период.

Таким образом, законодательство Республики Армения о налогах и сборах устанавливает *трехлетние сроки давности* для реализации налоговыми органами полномочий по начислению налоговых обязательств, а также для внесения налогоплательщиками изменений в налоговую отчетность и зачета платежей.

Проведённое исследование позволило нам прийти к следующим выводам:

Давность в налоговом праве следует рассматривать не просто как период времени, а как юридический факт, связанный с истечением законодательно установленного периода времени для совершения определённых действий, влекущий за собой утрату властных полномочий налоговым органом или прав налогоплательщиком.

В отличие от традиционного понимания "срока давности" как временного отрезка, концепция давности как юридического факта подчеркивает правопрекращающий характер данного института и его процессуальное значение, что более точно отражает его сущность в налоговых правоотношениях.

Анализ налогового законодательства государств-членов ЕАЭС показывает терминологическую несогласованность в обозначении давностных сроков. В законодательстве Российской Федерации используется термин "срок давности", в

налоговом законодательстве Республики Беларусь, Республики Армения просто указана длительность срока, в то время как законодательство Республики Казахстан и Кыргызской Республики оперирует понятием "исковая давность" в налоговых правоотношениях. Использование термина "исковая давность" в налоговом праве представляется методологически некорректным, поскольку исковая давность является классическим институтом гражданского права, который регламентирует временные пределы защиты нарушенного субъективного права в исковом порядке. Налоговые правоотношения носят публично-правовой характер, основаны на властном подчинении и не предполагают равенства сторон, характерного для гражданско-правовых отношений. Как отмечается в данном исследовании, в Республике Казахстан "исковая давность прерывается предъявлением налогоплательщику уведомления налоговым органом, а не предъявлением иска в суд", что противоречит самой сути исковой давности.

В научной литературе вопрос оптимального срока давности в налоговом праве является предметом тщательного анализа с позиций как теоретической модели, так и эмпирических исследований. Опираясь на *работу Raluca Pavel, Bernur Acikgoz, Jean-Christophe Poudou и Marc Willinger*¹⁸⁷, можно значительно расширить теоретическое обоснование применения трехлетнего и пятилетнего сроков давности в налоговом законодательстве стран ЕАЭС.

Авторы указывают, что «наши экспериментальные результаты свидетельствуют о том, что трехлетний срок давности является наиболее эффективным для обеспечения соблюдения налогового законодательства при минимизации нагрузки как на налоговые органы, так и на налогоплательщиков»¹⁸⁸.

Как отмечается в исследовании, «в Соединенных Штатах стандартный срок давности составляет 3 года, но он продлевается до 6 лет, если имеет место существенное занижение дохода (более 25% от заявленного дохода)»¹⁸⁹. Подобным

¹⁸⁷ Pavel, R., Acikgoz, B., Poudou, J.-C. and Willinger, M. (2025), Statute of Limitations for Tax Evasion. *Kyklos*. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/kykl.12440>.

¹⁸⁸ Pavel, Raluca, Acikgoz, Bernur, Poudou, Jean-Christophe, & Willinger, Marc. (2025). Statute of Limitations for Tax Evasion. *Kyklos*, стр. 11: "Our experimental findings suggest that a 3-year statute of limitations is generally sufficient for enhancing tax compliance without incurring unnecessary costs."

¹⁸⁹ Там же, стр. 3: "In the United States, the standard statute of limitations is 3 years, but it extends to 6 years if there is a substantial understatement of income (more than 25% of the reported income)."

образом, «Франция применяет трехлетний срок давности для большинства налоговых вопросов, который может быть продлен до 6 или даже 10 лет в случаях значительного занижения или мошенничества»¹⁹⁰. Данные примеры демонстрируют международный консенсус относительно базового трехлетнего срока.

Эмпирические данные показывают, что «маржинальные эффекты для последовательности 3 указывают на то, что заявленные процентные доли дохода увеличиваются примерно на 29,29% при $k = 1$. При $k = 3$ увеличение составляет около 90,53%»¹⁹¹. Таким образом, трехлетний срок обеспечивает значительное улучшение соблюдения налогового законодательства.

«Эластичность [соответствия ставки налога] рассчитывается как отношение относительного увеличения ставки соответствия к 1% увеличению ставки штрафа»¹⁹². Данные исследования показывают, что эластичность при $k=3$ составляет 0,934, что является очень высоким показателем и свидетельствует о значительной чувствительности налогоплательщиков к трехлетнему сроку давности.

Рассмотрение законодательства государств-членов ЕАЭС показывает, что трехлетний срок уже применяется в ряде случаев: в Российской Федерации - трехлетний срок давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения (ст. 113 НК РФ), а также трехлетний срок, установленный п. 7 ст. 11.3 НК РФ; в Республике Беларусь — трехлетний срок для предъявления к принудительному исполнению решения налогового органа о взыскании налогов; в Республике Казахстан — трехлетний срок исковой давности; в Республике Армения — трехлетний срок для предъявления налоговых обязательств; в Кыргызской Республике действует трехлетний срок исковой давности для налогоплательщиков, уплачивающих налог на основе добровольного патента.

¹⁹⁰ Там же, стр. 3-4: "France adopts a 3-year statute of limitations for most tax matters, which can be extended to 6 or even 10 years in cases of significant underreporting or fraud."

¹⁹¹ Там же, стр. 11: "In Table 5, the marginal effects for sequence 3 indicate that reported income percentages increase by approximately 29.29% when $k = 1$. For $k = 3$, the increase is around 90.53%."

¹⁹² Там же, стр. 9, примечание к таблице 3: "The elasticity is calculated as the ratio of the relative increase in the compliance rate with respect to a 1% increase in the penalty rate."

Для обоснования пятилетнего срока для крупных налогоплательщиков/недропользователей можно привести следующие аргументы: Raluca Pavel и соавторы отмечают, что «страны, такие как Греция, Турция, Австрия, Бразилия и Япония, применяют пятилетний срок давности, стремясь к балансу между правоприменением и управляемостью»¹⁹³. Эти страны характеризуются наличием сложных экономических субъектов, требующих более тщательного налогового контроля.

Авторы указывают, что «во многих странах срок давности может быть продлен значительно, если установлено мошенничество или умышленное введение в заблуждение»¹⁹⁴. Например, «в Германии этот период варьируется от 4 до 10 лет для случаев мошенничества, в зависимости от тяжести и обстоятельств дела»¹⁹⁵. Это подтверждает необходимость удлиненного срока для потенциально более рискованных категорий налогоплательщиков.

Данные исследования показывают, что «интересно, что относительно небольшое увеличение от $k = 3$ до $k = 6$ (всего около 9 процентных пунктов) свидетельствует о том, что трехлетний срок давности особенно эффективен. Это указывает на то, что хотя продление срока давности свыше 3 лет продолжает увеличивать соблюдение требований, дополнительные выгоды уменьшаются»¹⁹⁶. Для крупных налогоплательщиков даже это дополнительное увеличение может быть оправдано с точки зрения фискальной значимости.

Raluca Pavel и соавторы разработали «динамическую модель с использованием решения Беллмана, чтобы показать, что более длительные периоды ограничения способствуют соблюдению требований путем повышения ожидаемых штрафов, поскольку каждый прошедший период несет более высокую

¹⁹³ Там же, стр. 3: "Countries like Greece, Türkiye, Austria, Brazil, and Japan implement a 5-year statute of limitations, seeking a balance between enforcement and manageability."

¹⁹⁴ Там же, стр. 2-3: "While some countries impose no limitations in cases of fraud, this is not the norm. For example, in France, Belgium, and the United States, this period is 3 years; in Austria and Japan, it is 5 years; in Germany, it is 4 years."

¹⁹⁵ Там же, стр. 3: "In Germany, it ranges from 4 to 10 years for fraud, depending on the severity and circumstances of the case."

¹⁹⁶ Там же, стр. 11: "Interestingly, the relatively smaller increase from $k = 3$ to $k = 6$ (only about 9 percentage points) suggests that a 3-year statute of limitations is particularly effective. This indicates that while extending the statute of limitations beyond 3 years continues to increase compliance, the incremental benefits diminish."

вероятность проверки»¹⁹⁷. Согласно этой модели, «с увеличением k увеличивается и порог $\hat{R}t$, что повышает вероятность полного соблюдения требований»¹⁹⁸.

Математическое обоснование дифференцированных сроков также представлено в исследовании. Авторы показывают, что «ожидаемый коэффициент штрафа в зависимости от k » увеличивается наиболее существенно при переходе от $k=0$ к $k=3$ (до 0,802), а дальнейшее увеличение до $k=5$ или $k=6$ дает меньший прирост (до 0,912 и 0,941 соответственно)¹⁹⁹. Это подтверждает рациональность использования трехлетнего срока для стандартных случаев и пятилетнего для особых категорий налогоплательщиков.

Проведённый анализ позволяет выделить следующие виды давности и длительность сроков, которые должны быть унифицированы в рамках интеграционного объединения²⁰⁰:

– давность исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого у налогового органа утрачиваются властные полномочия исчислить или пересмотреть исчисленную сумму налога;

– давность внесения изменений в налоговую отчетность — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налогоплательщик утрачивает право внести изменения в ранее представленную налоговую отчетность;

– давность взыскания налоговой задолженности — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого у налогового органа

¹⁹⁷ Там же, стр. 1, абстракт: "First, we solve a dynamic model using Bellman's solution to show that longer limitation periods promote compliance by raising expected penalties, as each past period carries a higher probability of inspection."

¹⁹⁸ Там же, стр. 8, Предложение 2: " $\hat{R}t$ is increasing in k , as a higher limitation period k increases the level of the expected penalty $\theta\pi\hat{R}t$."

¹⁹⁹ Там же, стр. 8, Таблица 2: "Expected penalty rate as a function of k " показывает увеличение ожидаемой ставки штрафа от 0,333 при $k=0$ до 0,802 при $k=3$ и далее до 0,941 при $k=6$, с наибольшим приростом ($\Delta=0,670$) при переходе от $k=0$ к $k=1$.

²⁰⁰ Приложение А. Таблица 1.

утрачиваются властные полномочия на принудительное взыскание налоговой задолженности;

– давность привлечения к ответственности за налоговые правонарушения — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого у налогового органа утрачиваются властные полномочия привлечь лицо к ответственности за нарушение налогового законодательства;

– давность зачёта, возврата излишне уплаченных или взысканных налогов и других платежей в бюджет — юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налогоплательщик утрачивает право требовать зачета или возврата излишне уплаченных или взысканных сумм.

Основным субъектом, в отношении которого применяются сроки давности, должен быть налогоплательщик как основной участник налоговых правоотношений. Что касается других лиц (налоговых агентов, плательщиков взносов, банков и иных лиц, на которых возложены обязанности, связанные с налоговым администрированием), нам представляется, что в законодательстве достаточно указать, что правила о давности в налоговом праве применяются и к этим лицам в соответствующих случаях.

§ 1.3. Срок давности как юридический факт в налоговом праве

Юридические факты, по определению, представляют собой обстоятельства или события, которые закон связывает с определёнными правовыми последствиями, такими как возникновение, изменение или прекращение правоотношений. Это мнение, выраженное в научной литературе, подвергается дискуссии из-за его ограниченности, поскольку юридические факты также могут влиять на правоспособность и дееспособность лиц, что указывает на их более широкое правовое значение.

Юридические факты — состояния занимают особое место в системе юридических фактов. Они характеризуются своей продолжительностью и способностью периодически порождать юридические последствия, что делает их отличными от юридических фактов однократного действия, которые вызывают юридические последствия одномоментно. Важное различие между этими категориями подчеркивается в работах О.С. Иоффе, который указывает на необходимость разграничения явлений, совершающихся в определенный момент, от явлений, *"действующих в течение длительного времени, непрерывно и периодически порождая определенные правовые последствия"*²⁰¹. Кроме того, принимая во внимание разнообразие юридических фактов, В.Б. Исаков аргументирует, что юридические факты могут вызывать не только возникновение, изменение или прекращение правового отношения, но и другие правовые последствия, включая аннулирование другого юридического факта²⁰². Это мнение подчеркивает глубину и сложность взаимосвязей в правовой системе. Таким образом, современное понимание юридических фактов требует их рассмотрения не только через призму существующих правоотношений, но и с учетом их потенциального воздействия на более широкий спектр правовых последствий. Этот подход позволяет глубже анализировать правовую реальность и разрабатывать более эффективные правовые инструменты и механизмы для регулирования сложных социальных отношений. Понятие юридического факта в современной юридической теории подлежит детальному анализу и интерпретации. Традиционно оно ассоциируется с обстоятельством реальной действительности, что подразумевает некоторую завершенность события. Однако это понимание не полностью отражает сущность юридических фактов – состояний, где важен не только момент наступления или завершения, но и продолжительность существования самого факта. В этом контексте, понятие «явление», предложенное М.В. Батяновым²⁰³, кажется более приемлемым для описания юридических фактов,

²⁰¹ Иоффе О.С. Правоотношение по советскому гражданскому праву //Избранные труды по гражданскому праву. М., 2000. С. 629.

²⁰² Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. М, 1984. С. 13-14.

²⁰³ Батянов, Максим Владимирович. Срок действия гражданско-правового договора: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.03 / Батянов Максим Владимирович. - Самара, 2004.- С. 31.

поскольку оно подразумевает динамичное проявление и длительное воздействие на правовую реальность. Под "обстоятельством" традиционно понимается явление, которое сопровождает или определяет другие события, тогда как "явление" интерпретируется как выражение сущности или обнаружение чего-либо в реальности. Использование понятия "явление" позволяет более полно охватить характеристики юридических фактов, особенно те, что связаны с продолжительным воздействием и последовательными правовыми последствиями. В контексте анализа сроков как юридических фактов, особое значение приобретает мнение Е.А. Суханова, который указывает на то, что юридически значимым может быть само наличие срока, а не его истечение или начало²⁰⁴. Это особенно заметно на примере срока действия авторского права, перешедшего по наследству. В данном случае срок, как элемент юридического состава, имеет правопорождающее значение, подчеркивая важность самого факта его действия, а не только моментов его начала или окончания. Таким образом, рассматривая юридические факты и сроки, важно исходить из понимания юридического факта как явления, что позволяет более глубоко анализировать их влияние на динамику правовых отношений и правовые последствия. Этот подход обеспечивает комплексное понимание механизмов правового регулирования и способствует эффективному применению нормативных условий в различных правовых контекстах. В рамках анализа сроков как юридических фактов важно учитывать различие между понятиями «событие» и «явление», которое может отражать временную протяжённость и динамику юридических фактов. Так, понятие «обстоятельство» традиционно включает в себя явления, имеющие начало и конец, в то время как юридические факты – состояния характеризуются продолжительным воздействием на правовую сферу, важность которого подчеркивалась В.Б. Исаковым в контексте различия между «позитивной формой» — *истечением срока*, и «негативной формой» — *неистечением срока*²⁰⁵. При этом срок, как указывает Исаков В.Б., можно рассматривать не только в контексте его истечения, но и как непрерывное

²⁰⁴ Суханов Е.А. О месте сроков в системе юридических фактов советского гражданского права // Вестник Московского ун-та. Серия 11 «Право». 1970. № 6. С. 76.

²⁰⁵ Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. М, 1984. С. 13-14.

течение, что не всегда признаётся в юридической доктрине как юридически значимый факт. Е.А. Суханов, например, предлагает видеть в течении срока юридический факт – состояние, подразумевая, что не истечение срока, а его продолжающееся существование может порождать определённые правовые последствия. Это мнение не находит единодушной поддержки среди учёных, в частности, В.В. Луць выступает с критикой данного подхода, утверждая, что сроки функционируют скорее как временная форма движения правоотношений и не обладают самостоятельным юридическим значением вне контекста действий и событий²⁰⁶. В.В. Луць утверждает, что сроки не могут быть самостоятельными юридическими фактами, так как они лишь формируют временные рамки для наступления определённых правовых последствий в связи с другими юридическими действиями или событиями²⁰⁷. Эта позиция подчёркивает важность разграничения между самостоятельным значением сроков и их ролью как элемента в сложных юридических конструкциях. В процессе исследования сроков как юридических фактов важно определить их роль в правовых системах, так как они могут вызывать различные правовые последствия. Сроки могут быть установлены нормативно или субъектами права через волевые действия, и только такие действия считаются юридическими фактами. Юридические последствия могут быть связаны с установлением срока, его истечением и наступлением. С точки зрения исчисления сроков, только правоприменитель может участвовать в измерении или констатации наступления срока согласно установленным законом правилам.

Понимание сроков в качестве юридических фактов ставит вопрос о их месте в классификации юридических фактов. Важным аспектом здесь является волевой критерий при разграничении событий и действий. В.Б. Исаков выделяет две формы существования срока: позитивную — истечение срока, и негативную — течение срока, которое должно рассматриваться не как юридический факт, а как нормативное условие²⁰⁸. В контексте классификации юридических фактов важно

²⁰⁶ Луць В.В. Сроки в гражданских правоотношениях / В.В. Луць // Правоведение. - 1989. - № 1. - С. 39-40.

²⁰⁷ Там же.

²⁰⁸ Исаков В.Б. Фактический состав в механизме правового регулирования. Саратов, 1980. С. 68-69.

не только рассмотрение сроков как юридически значимых, но и определение их волевого аспекта, который может влиять на характер процесса юридического факта. Так, события обычно не имеют волевого характера, в отличие от действий. Ю.К. Толстой аргументирует, что смерть или пожар, несмотря на возможное волевое воздействие (например, убийство или поджог), рассматриваются как события, потому что ключевым является их неволевой характер в качестве завершенных обстоятельств²⁰⁹. Это подчеркивает сложность определения сроков в контексте их юридической значимости и различия между событиями и действиями на основании волевого критерия.

Однако, как утверждает В.В. Луць, сроки не занимают самостоятельного места в системе юридических фактов, так как они не вызывают самостоятельных правовых последствий без связи с другими юридическими действиями или событиями. Поэтому сроки следует рассматривать скорее как элементы юридического состава, что подчеркивает их зависимость от других факторов в контексте юридического процесса. В области гражданского права сроки часто рассматриваются как юридические факты-события. Такой взгляд поддерживают О.В. Бойков, Д.М. Генкин, О.С. Иоффе, О.А. Красавчиков, П.В. Рамзаев, А.П. Сергеев, В.А. Тархов, Б.Б. Черепяхин и другие исследователи²¹⁰. Они аргументируют свою позицию неизбежностью течения времени, которое не подвержено воле и сознанию человека, хотя и признают, что истечение времени может иметь различное правовое значение, как, например, в случаях приобретательной и исковой давности. Противоположная точка зрения, которую занимают Л.Г. Вострикова, В.П. Грибанов, В.С. Ем и другие, предполагает, что

²⁰⁹ Иоффе О.С., Толстой Ю.К. Новый Гражданский кодекс РСФСР. Л., 1965. С. 13.

²¹⁰ См.: Советское гражданское право: Учебник: В 2 ч. Ч. I / Отв. ред. В.А. Рясенцев. М., 1986. С. 241 (автор - О.В. Бойков); Советское гражданское право: Учебник. Т. 1 / Под ред. Д.М. Генкина. М., 1950. С. 100 (автор - Д.М. Генкин); Иоффе О.С. Советское гражданское право. Курс лекций. Общая часть. Л., 1958. С. 192; Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве. С. 168; Советское гражданское право: Учебник / Отв. ред. Ю.Х. Калмыков, В.А. Тархов. Саратов, 1991. С. 192 (автор - П.В. Рамзаев); Гражданское право: Учебник: В 3 ч. Ч. 1 / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К.Толстого. М., 1996. С. 279 (автор - А.П. Сергеев); Тархов В.А. Гражданское право. Общая часть. Курс лекций. Чебоксары, 1997. С. 235; Советское гражданское право: Учебник. Т. 1 / Отв. ред. О.С. Иоффе, Ю.К.Толстой, Б.Б. Черепяхин. Л., 1971. С. 62 (автор - Б.Б. Черепяхин).

сроки занимают самостоятельное место в системе юридических фактов²¹¹. В.П. Грибанов, в частности, подчеркивал, что несмотря на объективный характер течения времени, люди могут связывать определенные действия с конкретными временными рамками, устанавливая сроки для выполнения различных юридически значимых действий²¹². Это свидетельствует о наличии субъективного аспекта в установлении сроков. Р.О. Халфина обращала внимание на то, что правовые последствия, связанные с истечением времени, могут зависеть от воли человека²¹³. Примером тому служит ситуация с истечением срока исковой давности, когда управомоченное лицо не предпринимает шагов для защиты своего права в течение установленного времени, что можно рассматривать как волевое поведение. Таким образом, существует двойственный взгляд на природу сроков в гражданском праве. Одни исследователи видят в них элемент объективного течения времени, не зависящий от воли человека, в то время как другие указывают на возможность субъективного воздействия на течение срока, что позволяет считать сроки самостоятельной категорией юридических фактов, занимающих промежуточное положение между событиями и действиями в правовой системе. Сторонники самостоятельного статуса сроков в системе юридических фактов, такие как Е.М. Ворожейкин²¹⁴, утверждают, что сроки обладают двойственной природой, занимая промежуточное положение между юридическими событиями и действиями, и могут классифицироваться как отдельная категория. В то время как О.А. Красавчиков критикует эту позицию, указывая, что хотя срок устанавливается по воле людей, он представляет собой лишь определенный момент или единицу времени, объективно существующую независимо от воли.

Е.А. Суханов предлагает наиболее развернутый взгляд на сроки, признавая за ними особые характеристики, не присущие ни действиям, ни событиям. Он выделяет негативный признак сроков — отсутствие непосредственной физической

²¹¹ Грибанов В.П. Сроки в гражданском праве. С. 248-251; Вострикова Л.Г. Сроки осуществления и защиты гражданских прав: (вопросы теории и судебно-арбитражной практики). С. 13; Гражданское право: Учебник: В 3 т. Т. 1 / Отв. ред. Е.А. Суханов. М., 1994. С. 187 (автор В.С. Ем).

²¹² Грибанов В.П. Сроки в гражданском праве. С. 249-250.

²¹³ Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 289-290.

²¹⁴ Ворожейкин Е.М. Семейные правоотношения в СССР. М. 1972. С. 72.

причины возникновения, и позитивный — неизбежность истечения времени, которое происходит вне зависимости от человеческой деятельности. Е.А. Суханов предлагает два метода определения сроков, закреплённых законодательно. Один из методов заключается в определении сроков *на основе длительности или этапов развития реальных процессов, таких как жизненный цикл человека или ожидаемые события*. Другой метод включает измерение сроков *по фазам упомянутого реального процесса, например, в годах или месяцах*.

По утверждению Е.А. Суханова, сроки, определённые первым способом, квалифицируются как юридические факты— события, поскольку они отражают определённые этапы развития физических явлений. В свою очередь, сроки второго типа предложено выделять в отдельную категорию юридических фактов из— за их роли как универсальной меры для всех других процессов, при этом акцентируется на субъективном аспекте выделения фаз определённого процесса как критерия, отличающего данные явления от других аналогичных процессов. В своих более поздних работах Е.А. Суханов делает уточнение относительно классификации сроков. Он предлагает различать сроки, которые указывают на определённые события (и классифицируются как юридические факты— события), и сроки, которые связаны с действиями, соотносящимися с объективным течением времени²¹⁵. Кроме того, он упоминает сроки, определённые как конкретные временные отрезки, и сроки, привязанные к точкам в общей временной последовательности, например — к календарной дате. Последние две категории, по мнению учёного, нельзя чётко отнести к категориям событий или действий из— за их уникальной природы. Каждый случай изучения сроков как юридических фактов требует уточнения, что именно классифицируется как юридический факт: установление срока или его истечение/наступление. Установление срока, осуществляемое правоприменителем, следует классифицировать как действие. Однако истечение или наступление срока происходит вне зависимости от воли и сознания людей, обладая объективным характером.

²¹⁵ Гражданское право: Учебник: В 3 т. Т. 1 / Отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2002. С. 462-463 (автор - Е.А. Суханов).

В.П. Грибанов подчёркивает, что влияние человеческой воли на процесс течения срока, например, при приостановлении или перерыве срока исковой давности, не меняет его характер, так как эти волевые действия связаны только с исчислением и констатацией срока, а не с его истечением или наступлением²¹⁶. Важно определить, что классификация на события и действия опирается на характер процесса, а не на источник возникновения. События априори неволевые, происходят независимо от человеческой воли. Следовательно, наличие волевого элемента при установлении срока не опровергает их категоризацию как событий, поскольку процесс их истечения и наступления происходит без вмешательства человеческой воли. Так, человек может запускать механизмы времени, например, песочные часы, но не контролирует дальнейшее движение песка, определяемое законами физики, а не выбором человека.

К тому же, рассмотрение сроков требует дифференциации на основании метода их установления, как это предложил Е.А. Суханов. Вместо акцента на методике измерения, более существенным является способ установления сроков, который может быть более показательным в определении их правового статуса. Все измерения времени основываются на универсальных временных эталонах, однако важно, как и кем эти сроки определяются — либо как неотъемлемая часть действий человека, либо как автономный процесс, не подверженный влиянию человеческой воли. При анализе различных типов сроков в правовой сфере Батянов М.В. выделяет следующие категории²¹⁷:

Сроки, определённые на основе физического времени – включают измерения, такие как минуты, часы, дни, месяцы и годы, а также конкретные даты. Эти интервалы представляют собой непосредственные проявления времени в юридическом контексте и трактуются как юридические факты– события, поскольку они выражают временные периоды в их наиболее чистом виде.

Сроки, связанные с неизбежными событиями – такие как смерть или периоды, связанные с определёнными естественными процессами (например,

²¹⁶ Грибанов В.П. Сроки в гражданском праве. С. 250-251.

²¹⁷ Батянов М.В. Срок действия гражданско– правового договора: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.03 / Батянов Максим Владимирович. Самара, 2004. С. 45-47.

сезонные изменения). Эти сроки описываются в статьях, таких как п. 2 ст. 190 ГК РФ, и связаны с конкретными фазами материальных процессов.

Сроки, ассоциированные с деятельностью человека, как указывает Е. А. Суханов, включают измерения, такие как километраж автомобиля или периоды, связанные с определёнными видами деятельности, такие как трудовой стаж. Эти интервалы используют время для оценки длительности активностей или как рамки для их выполнения, связывая их с юридическими фактами– действиями.

Сроки, основанные на оценочных понятиях – такие как "*разумные сроки*" или "*незамедлительно*", которые часто упоминаются в Гражданском кодексе РФ. Они определяются в зависимости от конкретных обстоятельств ситуации, где правоприменитель решает, сколько времени разумно необходимо для выполнения определённого действия.

В рамках этой классификации, первая, вторая и четвертая группы интерпретируются как *юридические факты– события*. Третья группа требует особого внимания, так как связана с действиями субъектов права и не может быть причислена к юридическим фактам– событиям из– за зависимости от активного участия человека. В рамках исследования классификации юридических фактов на события и действия принято выделять абсолютные и относительные события. Абсолютные события характеризуются отсутствием связи с волей субъектов правоотношений, тогда как относительные события могут быть инициированы действиями субъектов права, но развиваются независимо от первопричин, их породивших.

Однако вопрос о том, как классифицировать сроки, остаётся предметом научного диспута. Некоторые исследователи, включая В.Б. Исакова, рассматривают сроки как особую группу, которую следует отличать от общепринятых абсолютных и относительных событий. В.Б. Исаков аргументирует, что сроки, хоть и могут быть определены волей субъектов, по своей сути являются лишь маркерами объективно протекающего времени и не могут быть причинно

связаны с действиями людей, как это характерно для относительных событий²¹⁸. Так, он предлагает понимать сроки как «условные события», хотя и не разъясняет данное понятие в полной мере. Таким образом, возникает предложение о выделении сроков в отдельную категорию юридических фактов. Это предложение основывается на особенностях субъективного фактора в сроках, который не играет роли физической причины их возникновения, что ставит их вне традиционной классификации абсолютных и относительных событий. Согласно этому подходу, сроки формируют уникальный вид юридических событий, что отличает их как от абсолютных, так и от относительных, обогащая таким образом научное понимание структуры юридических фактов. Эта категоризация служит важной основой для дальнейшего анализа правовой природы сроков.

По мнению Е.В. Порохова, срок давности в налоговом праве – это установленный в налоговом законе отрезок времени, в течение которого управомоченная сторона налогового правоотношения может предъявить требование к обязанной стороне об уплате денег или совершении других юридически значимых действий (бездействия) и по истечении которого своевременно не реализованное право управомоченной стороны считается погашенным в случае отказа обязанной стороны от его исполнения при предъявлении к ней требования за пределами этого срока²¹⁹. Позволим себе не согласиться с уважаемым учёным, поскольку последствия истечения срока с нашей точки зрения относятся к понятию налогово-правовой давности, в силу разных целей этих правовых институтов. Цель срока давности побудить к совершению действия в течение определённого отрезка или периода времени, а цель давности – предоставление эффективного средства правовой защиты, таких как прекращение властного полномочия или определённого права, вследствие истечения срока давности.

Б.Б. Базаров указывает, что "срок давности" - это только период времени, установленный законом и исчисляемый в месяцах или годах, который является

²¹⁸ Исаков В.Б. Фактический состав в механизме правового регулирования. С. 74.

²¹⁹ Порохов Е.В. Налоговое право: Академический курс. Алматы: Научно-исследовательский институт финансового и налогового права, 2023. С. 429.

всего лишь одним из нескольких взаимосвязанных элементов сложной конструкции под названием "давность" и, соответственно, одним из существенных признаков понятия "институт давности"²²⁰. Трудно согласиться с данной точкой зрения, поскольку срок давности также включает в себя субъекта и действие, которое должен выполнить субъект в течение этого срока. Сам термин «срок давности» не представляется правильным, поскольку давность возникнет только после истечения срока, поэтому как может быть срок давности, если давность ещё не наступила. Фактически это просто период времени для совершения определённого действия и, в случае если оно не будет совершено, то возникнет (наступит) давность. Однако, приходится принимать во внимание, что термины «давность», «исковая давность», «срок давности», «срок исковой давности» уже устоялись в юридической науке.

Pavel, R., Acikgoz, B., Poudou, J. C., & Willinger, M., в своём исследовании²²¹ указывают, что существует несколько важных причин, почему устанавливаются сроки давности в налоговой сфере:

Юридические причины: Сроки давности помогают снизить нагрузку на судебную систему и упрощают работу с доказательствами. Они также «освобождают налогоплательщиков от необходимости долгосрочного хранения документов и предотвращают чрезмерные проверки, что выгодно как для общественных, так и для частных интересов»²²².

Экономические причины: Без сроков давности бизнес может страдать от постоянной неопределенности, что «препятствует экономическим инициативам и будущему соблюдению налогового законодательства»²²³. Кроме того, «экономически сроки давности защищают коммерческую деятельность налогоплательщиков и предотвращают растрату государственных ресурсов на сбор обесцененных налоговых сумм, особенно в условиях инфляции»²²⁴.

²²⁰ Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве: диссертация ... кандидата юридических наук. М., 2016. С. 10.

²²¹ Pavel, R., Acikgoz, B., Poudou, J. C., & Willinger, M. (2025). Statute of Limitations for Tax Evasion. *Kyklos*. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/kykl.12440>.

²²² Там же. С. 1.

²²³ Там же. С. 2.

²²⁴ Там же. С. 1-2.

Административные причины: Сроки давности «стимулируют налоговые органы действовать оперативно, смещая фокус с устаревших налогов на выявление новых источников налогообложения»²²⁵. Это помогает государству более эффективно распределять свои ресурсы.

Юридические факты как элементы правовой действительности приобретают правовое значение только в случае их нормативного закрепления. Анализ налогового законодательства государств – членов ЕАЭС позволяет утверждать, что сроки давности получили достаточную правовую регламентацию.

Так, в Российской Федерации срок давности закреплен в статье 113 НК РФ²²⁶, Особого внимания заслуживает ситуация в Республике Беларусь²²⁷ и Республике Армения²²⁸, где налоговое законодательство хотя и предусматривает определенные временные пределы осуществления налогового контроля и взыскания налоговой задолженности, но не использует прямо термин "срок давности". Несмотря на отсутствие прямого терминологического обозначения данных сроков как "давностных", их правовая природа и последствия истечения аналогичны классическим срокам давности, что позволяет отнести их к данной категории юридических фактов.

В свою очередь, налоговое законодательство Республики Казахстан и Кыргызской Республики непосредственно оперирует термином "исковая давность"²²⁹ применительно к налоговым правоотношениям. Использование термина "исковая давность", традиционно применяемого в гражданском праве, в контексте публично-правовых налоговых отношений демонстрирует примечательное заимствование терминологии из частноправовой сферы в публично-правовую область. Такое терминологическое пересечение различных отраслей права представляет научный интерес, однако не изменяет фундаментальную природу данного института как юридического факта, порождающего специфические правовые последствия в налоговой сфере.

²²⁵ Там же. С. 3.

²²⁶ НК РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Ст. 113.

²²⁷ НК РБ. Ст. 61. URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166>. Ст. 61.

²²⁸ НК РА. Ст. 44. URL: https://www.parliament.am/law_docs5/01112016HO165_rus.pdf. Ст. 44.

²²⁹ Ст. 48 НК РК и ст. 68 НК КР.

Определяющим признаком юридического факта является его способность вызывать правовые последствия в виде возникновения, изменения или прекращения правоотношений. Исследование правовых последствий истечения сроков давности в налоговом праве позволяет выделить следующие юридически значимые последствия:

— прекращение властного полномочия налогового органа на принудительное взыскание налоговой задолженности;

— невозможность привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

— прекращение властного полномочия налогового органа на проведение мероприятий налогового контроля в отношении периодов, по которым истек срок давности;

— утрата налогоплательщиком права на возврат излишне уплаченных и/или взысканных сумм налога по истечении установленного срока.

Наличие указанных правовых последствий однозначно свидетельствует о том, что истечение срока давности является юридическим фактом, влекущим прекращение определенных налоговых правоотношений.

Анализируя специфику сроков давности как юридических фактов в налоговом праве, необходимо отметить следующие их особенности²³⁰:

— *нормативная определенность* — сроки давности четко определены в налоговом законодательстве и не могут устанавливаться по усмотрению сторон налогового правоотношения;

— *императивный характер* — правила о сроках давности не могут быть изменены соглашением сторон, что обусловлено публично-правовой природой налоговых правоотношений;

— *правопрекращающий эффект* — по общему правилу, истечение срока давности влечет прекращение определенных властных полномочий налоговых органов и соответствующих им обязанностей налогоплательщиков;

²³⁰ См.: Приложение Б. Таблица 2.

— *сложносоставность* — в ряде случаев срок давности выступает не как единичный юридический факт, а как элемент юридического состава, требующий для наступления правовых последствий совокупности с другими юридическими фактами;

— *исключительность* — законодательство может предусматривать обстоятельства, исключающие применение сроков давности либо приостанавливающие их течение.

Таким образом, конструкция срока давности в налоговом праве состоит из трёх элементов: субъект — налоговый орган или налогоплательщик (налоговый агент или плательщик взносов); действия, которые должен совершить субъект (начислить/доначислить налоги, привлечь к ответственности или подать заявление на возврат излишне уплаченной или взысканной суммы налогов) и период времени, закреплённый в законодательстве для реализации своего властного полномочия или права.

ГЛАВА 2. ДАВНОСТЬ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ ГОСУДАРСТВ - ЧЛЕНОВ ЕАЭС: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ

§ 2.1. Давность в материальном налоговом праве

Институт давности представляет собой фундаментальный элемент современного налогового права, выполняющий важную функцию обеспечения баланса между публичными интересами государства и принципом правовой определенности. Налогово-правовая давность устанавливает временные рамки, в пределах которых налоговые органы правомочны осуществлять контрольные мероприятия и взыскивать налоговые обязательства, а налогоплательщики вправе требовать возврата излишне уплаченных сумм. Отметим, что термин «налоговое обязательство» является предметом дискуссии и будет нами использоваться лишь в связи с его использованием в четырех из пяти стран ЕАЭС. Как справедливо отмечает А.Н. Козырин, более уместным представляется использование термина «обязанность по уплате налога», поскольку речь идёт о публично-правовой обязанности, возникающей в одностороннем порядке, в соответствии с требованиями налогового закона²³¹.

В целях достижения целей диссертационного исследования рассмотрим виды давности, присутствующие в налоговых законодательствах государств – членов ЕАЭС.

Давность внесения изменений в налоговую отчётность. Институт внесения изменений в налоговую отчетность и сроки исковой давности по налоговому обязательству в странах Евразийского экономического союза, за исключением Республики Беларусь, где указанный вид давности не присутствует, имеют ряд особенностей, которые необходимо учитывать при анализе налогового законодательства данных государств.

²³¹ Козырин А.Н. Налоговое право государств ЕАЭС: учебник для магистратуры. М., 2022. С. 245.

Проблематика установления и унификации сроков давности внесения изменений в налоговую отчетность в государствах – членах ЕАЭС является весьма актуальной в контексте углубления интеграционных процессов и формирования единого экономического пространства. Гармонизация правил налогового администрирования выступает ключевой предпосылкой обеспечения свободы движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, создания равных конкурентных условий для хозяйствующих субъектов.

Российская Федерация. Положения статей 11.3²³² и 80 Налогового кодекса Российской Федерации идентифицируют круг субъектов, на которых распространяется действие анализируемого вида давности. К данной категории относятся: налогоплательщики; плательщики сборов; плательщики страховых взносов и налоговые агенты.

Согласно подпункту 1 пункта 7 статьи 11.3 НК РФ, не принимаются в расчет суммы налогов, сборов и взносов, подлежащие уменьшению на основании налоговых деклараций (расчетов) или уточненных налоговых деклараций (расчетов), которые предусматривают снижение сумм к уплате, при условии, что с момента истечения установленного законом срока уплаты соответствующих платежей до дня подачи указанных деклараций (расчетов) прошло более трех лет. Данное правило призвано ограничить возможность налогоплательщиков корректировать свои налоговые обязательства "задним числом" за пределами трехлетнего периода. Оно стимулирует к своевременному декларированию и уплате налогов, а также способствует обеспечению стабильности и определенности налоговых правоотношений.

Вместе с тем, законодатель предусмотрел два исключения из указанного ограничения. *Во-первых*, оно не применяется в случаях, когда перерасчет налогов, сборов и взносов осуществляется самим налоговым органом по основаниям, предусмотренным НК РФ. *Во-вторых*, ограничение не действует, если трехлетний срок восстановлен судом, признавшим причины его пропуска уважительными.

²³² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 16.03.2023). Статья 11.3.

Первое исключение представляется обоснованным, поскольку перерасчет обязательств налоговым органом не должен ограничиваться поведением налогоплательщика. Второе исключение отражает реализацию права на судебную защиту и позволяет восстановить срок в исключительных случаях при наличии уважительных причин его пропуска.

Таким образом, пункт 7 статьи 11.3 НК РФ направлен на обеспечение фискальных интересов государства, своевременности уплаты налогов и определенности налоговых обязательств. Одновременно он предусматривает исключения для защиты прав налогоплательщиков и учета публично-правовых функций налоговых органов. Данное регулирование представляется сбалансированным и отвечающим принципам правовой определенности и стабильности.

Практический интерес представляет Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10 декабря 2024 г. N Ф05-24218/24 по делу N А41-97935/2023²³³: В данном постановлении рассматривается кассационная жалоба ООО "С" на решение Арбитражного суда Московской области от 23 мая 2024 года по делу об обязанности Межрайонной ИФНС России N 3 по Московской области сформировать совокупную обязанность и учесть на едином налоговом счете ООО данные уточненных налоговых деклараций по налогу на прибыль за 2017-2018 гг. Ключевые аспекты: Арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность решения суда первой инстанции, исходя из доводов кассационной жалобы. Суд не нашел оснований для отмены решения, так как выводы суда первой инстанции соответствуют фактическим обстоятельствам дела и нормам права. Суд указал, что представление новой уточненной декларации означает уточнение налоговых обязательств. По результатам проверки уточненных деклараций составлены акты камеральных налоговых проверок. Совокупная обязанность формируется на основе налоговых деклараций, представленных в налоговый орган.

²³³ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.12.2024 № Ф05-24218/24 по делу № А41-97935/2023 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система "Гарант". – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69361530>.

Уточненные налоговые декларации представлены налогоплательщиком самостоятельно, а не во исполнение разъяснений налогового органа.

Республика Казахстан. Подпункт 2) пункта 1 статьи 65 Налогового кодекса Республики Казахстан закрепляет один из видов исковой давности по налоговому обязательству и требованию, а именно давность представления, изменения и дополнения налоговой отчетности²³⁴.

Субъектный состав данного вида исковой давности включает в себя две категории лиц: налогоплательщиков и налоговых агентов. Следовательно, положения подпункта 2 пункта 1 статьи 65 Налогового кодекса распространяются на широкий круг участников налоговых правоотношений, что обуславливает высокую степень правовой регламентации рассматриваемых аспектов.

Анализируемая норма закрепляет как обязанность вышеуказанных субъектов представить налоговую отчетность в течение срока исковой давности, так и их права на внесение изменений и дополнений налоговой отчетности в рамках того же срока. Данное обстоятельство свидетельствует о стремлении законодателя обеспечить сбалансированное сочетание фискальных интересов государства и правовых гарантий налогоплательщиков (налоговых агентов).

Обязанность по представлению налоговой отчетности и корреспондирующие ей права на внесение корректировок в налоговую отчетность строго лимитированы сроком исковой давности. Иными словами, за пределами данного срока налогоплательщик (налоговый агент) утрачивает как обязанность представления отчетности, так и права на ее изменение, что, в свою очередь, способствует стабильности и определенности налоговых правоотношений.

Подпункт 2 пункта 2 статьи 65 НК РК устанавливает общий срок исковой давности, который составляет *три года*. Однако для отдельных категорий налогоплательщиков, таких как субъекты крупного предпринимательства,

²³⁴ Налоговый Кодекс Республики Казахстан. Кодекс Республики Казахстан от 18 июля 2025 года № 214-VIII ЗПК. Статья 65. Исковая давность по налоговому обязательству и требованию [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214#z13210>.

недропользователи и некоторые резиденты РК, пунктом 1 статьи 65 НК РК предусмотрен увеличенный срок исковой давности, равный *пяти годам*.

Течение срока исковой давности по указанному виду виду давности начинается после *окончания соответствующего налогового периода*.

Таким образом, пункт 2 статьи 65 Налогового кодекса РК определяет временные границы, в пределах которых налогоплательщик обязан исполнить обязанность по представлению налоговой отчетности и может реализовать право на ее корректировку. Данный срок по общему правилу составляет 3 года, но может быть увеличен до 5 лет для отдельных категорий налогоплательщиков.

Кыргызская Республика. Субъектом, выполняющим действия по исправлению ошибок при неверном исчислении налогового обязательства, является налогоплательщик.

Действие, которое налогоплательщик вправе осуществить самостоятельно, называется внесением исправления при неправильном исчислении или исполнении налогового обязательства. Данное право может быть реализовано налогоплательщиком в течение установленного срока исковой давности

Прежде всего, следует отметить, что налогоплательщик вправе самостоятельно внести коррективы путем подачи уточненной налоговой декларации в течение установленного срока исковой давности. Данный срок, согласно пунктам 1 и 2 статьи 68 НК КР²³⁵, составляет *6 лет* для большинства налогоплательщиков и *3 года* для субъектов, применяющих патентную систему налогообложения. Таким образом, законодатель предоставляет достаточно продолжительный период для выявления и исправления допущенных неточностей в исчислении налогов.

Институт внесения изменений и дополнений в налоговую отчетность, регламентированный статьей 104 Налогового кодекса²³⁶, представляет собой важный элемент в системе налогового права, обеспечивающий баланс интересов государства и налогоплательщиков. Данный правовой механизм направлен на

²³⁵ НК КР. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/13809/ru>. Ст. 68.

²³⁶ НК КР. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/13809/ru>. Ст. 104.

обеспечение достоверности налоговой информации и предоставляет налогоплательщикам возможность корректировки налоговых обязательств при выявлении ошибок и несоответствий.

Анализируя правовые основы данного института, следует отметить, что ограничение возможности внесения изменений сроком исковой давности по налоговому обязательству является значимым фактором, обеспечивающим правовую определенность в налоговых правоотношениях. С теоретической точки зрения такой подход представляется обоснованным, поскольку создает оптимальный баланс между необходимостью обеспечения стабильности налоговых правоотношений и предоставлением налогоплательщику достаточного временного периода для выявления и исправления ошибок.

Процедура внесения изменений и дополнений в налоговую отчетность имеет комплексный характер и включает в себя два ключевых элемента: составление уточненной налоговой отчетности за соответствующий налоговый период и представление аналитически обоснованной информации о причинах изменения размера налогового обязательства. Особого внимания заслуживает законодательно установленное требование о предоставлении информации, объясняющей причины корректировки налогового обязательства, что свидетельствует о реализации принципа транспарентности налоговых правоотношений и создает дополнительные гарантии от злоупотреблений со стороны недобросовестных налогоплательщиков.

Исследуя материально-правовые основания для корректировки налоговой отчетности, можно констатировать, что законодатель устанавливает исчерпывающий перечень юридических фактов, обуславливающих необходимость представления уточненной налоговой отчетности. К таким основаниям относятся: обнаружение факта неотражения операции, установление неполного отражения операции, а также выявление ошибок, приводящих к изменению суммы налога²³⁷. Данная нормативная конструкция имеет важное правоприменительное значение, поскольку создает четкие критерии для определения необходимости внесения

²³⁷ Там же.

корректировок, что способствует минимизации субъективизма в налоговом администрировании.

В контексте исследования правовых ограничений на внесение корректировок в налоговую отчетность особое значение приобретает анализ части 4 статьи 104, устанавливающей два принципиальных ограничения этого права²³⁸. *Первое ограничение* носит темпоральный характер и связано с проведением выездной налоговой проверки. Запрет на внесение изменений в налоговую отчетность за проверяемый период в течение времени проведения выездной налоговой проверки направлен на обеспечение эффективности налогового контроля и предотвращение возможных злоупотреблений. *Второе ограничение* обусловлено необходимостью обеспечения правовой определенности в случаях, когда по вопросам налогообложения уже имеются соответствующие решения налоговых органов или судебных инстанций. С доктринальной точки зрения данные ограничения являются обоснованными и направлены на обеспечение баланса частных и публичных интересов в сфере налоговых правоотношений.

Республика Армения. Статья 44 Налогового кодекса Республики Армения регламентирует порядок и сроки изменения налоговых обязательств в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах²³⁹. Анализ положений данной нормы позволяет сделать ряд значимых выводов. Прежде всего, общий срок давности для возникновения налоговых обязательств вследствие нарушений, выявленных при проведении налоговых проверок и иных контрольных мероприятий, составляет *три года*, исчисляемых с налогового года, в котором было совершено соответствующее нарушение. При этом в отношении нарушений, связанных с исчислением налога на недвижимое имущество и транспортные средства, законодатель предусмотрел увеличенный срок давности, равный *десяти годам*.

Существенное значение имеет легальное определение налогового года совершения нарушения. Таковым признается год, включающий последний день

²³⁸ Там же.

²³⁹ НК РА. URL: . https://www.parliament.am/law_docs5/01112016HO165_rus.pdf. Ст. 44.

срока представления налогового расчета, содержащего нарушение. Данный подход позволяет однозначно идентифицировать момент начала течения давностного срока. Отдельного внимания заслуживают положения, ограничивающие возможность изменения налоговых обязательств по представленным налогоплательщиком расчетам. Такое изменение не допускается по истечении *трех лет* с последнего дня отчетного периода²⁴⁰. Исключения составляют случаи самостоятельного обнаружения налоговым органом неточностей в расчетах в ситуации, когда их исправление посредством уточненного расчета невозможно. Однако и здесь установлены ограничения: уточнение не производится после истечения трехлетнего срока предъявления обязательств, а также если оно влечет уменьшение обязательств либо увеличение налоговых вычетов. Кроме того, уточнение в принципе недопустимо в ходе проведения налоговых проверок.

Анализируя пункт 5 статьи 44 Налогового кодекса Республики Армения, можно определить, что субъектом данной нормы является налогоплательщик.

В рассматриваемой норме законодатель устанавливает трехлетний срок давности, в течение которого возможно изменение налоговых обязательств по представленному налогоплательщиком налоговому расчету. Данный срок исчисляется с последнего дня отчетного периода, к которому относятся указанные налоговые обязательства.

Следовательно, налогоплательщик выступает в качестве основного субъекта правоотношений, возникающих в связи с представлением налогового расчета и последующим изменением налоговых обязательств. Именно на налогоплательщика распространяется нормативное ограничение возможности изменения налоговых обязательств по истечении трехлетнего срока.

Кроме того, данная норма косвенно затрагивает и налоговые органы, поскольку ограничивает их возможности по изменению налоговых обязательств налогоплательщика по истечении установленного срока, что является важной гарантией защиты прав налогоплательщиков и обеспечения правовой определенности в налоговых правоотношениях.

²⁴⁰ Там же.

Республика Беларусь. В налоговом законодательстве Республики Беларусь указанный вид давности не присутствует.

Проанализировав действия, описываемые в налоговом законодательстве государств – членов ЕАЭС, диссертант пришёл к выводу, что наиболее точным общим названием для данного вида давности будет "давность внесения изменений в налоговую отчетность". Обоснуем этот вывод:

Российская Федерация - "Уменьшение подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов на основании налоговых деклараций (расчетов), уточненных налоговых деклараций (расчетов)". Ключевым моментом здесь является подача уточненных налоговых деклараций, что по сути означает внесение изменений в ранее представленную отчетность.

Республика Казахстан - "Представление, изменение и дополнение налоговой отчетности". Данная формулировка напрямую указывает на возможность внесения изменений и дополнений в налоговую отчетность.

Кыргызская Республика - "Внесение исправления при неправильном исчислении или исполнении налогового обязательства". Исправление ошибок в исчислении налогов подразумевает корректировку ранее представленных данных, то есть внесение изменений в налоговую отчетность.

Республика Армения - "Изменение налоговых обязательств по представленным налоговым расчетам". Изменение обязательств на основании представленных расчетов *de facto* означает внесение корректировок в налоговую отчетность.

Таким образом, несмотря на различия в формулировках, все указанные действия по своей сути сводятся к возможности налогоплательщика скорректировать ранее представленные в налоговые органы данные путем подачи уточненной отчетности. Следовательно, наиболее емким и точным названием, отражающим суть рассматриваемого вида давности, будет "давность внесения изменений в налоговую отчетность".

Давность исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов и других платежей, подлежащих уплате в бюджет. Проблематика установления и

унификации сроков давности в правоотношениях, связанных с исчислением, начислением и пересмотром налоговых обязательств, приобретает особую актуальность в контексте развития интеграционных процессов на евразийском пространстве. Гармонизация национальных налоговых систем государств– членов ЕАЭС объективно требует сближения подходов к регламентации давностных периодов осуществления мероприятий налогового контроля, изменения ранее вынесенных фискальными органами решений, возврата и зачета излишне уплаченных налогов и сборов.

Сравнительный анализ налогового законодательства государств - членов ЕАЭС показывает наличие существенных расхождений в части установления и исчисления сроков давности применительно к полномочиям налоговых органов по проверке и пересмотру налоговых обязательств плательщиков. Различаются как продолжительность общих давностных периодов, варьирующихся в пределах от *трёх до шести лет*, так и основания их дифференциации в зависимости от видов налогов, категорий налогоплательщиков, характера допущенных нарушений. Кроме того, неодинаково решается вопрос о допустимости перерыва, приостановления, продления и восстановления течения давностных сроков по инициативе фискальных органов или налогоплательщиков.

Одним из ключевых аспектов, требующих тщательного сравнительно– правового анализа и унификации, выступает определение *момента начала течения сроков давности в налоговых правоотношениях*. Как показывает изучение законодательства государств – членов ЕАЭС, подходы к решению данного вопроса существенно разнятся, что создает предпосылки для правовой неопределенности и нарушения принципа равенства налогообложения в трансграничных ситуациях.

Так, в *Российской Федерации*, статья 113 Налогового кодекса Российской Федерации²⁴¹ устанавливает правовые нормы, регулирующие сроки давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Данная статья имеет косвенную корреляцию с вопросами давности доначисления налогов, так как правомочие налоговых органов по доначислению недоимок по налогам и

²⁴¹ НК РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Ст. 113.

сборам и привлечение налогоплательщика к ответственности за это имеют взаимообусловленный характер.

На основе проведенного анализа положений ст. 113 НК РФ можно сформулировать следующие выводы касательно ее взаимосвязи с давностью исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов:

Срок давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122, 129.3, 129.5 НК РФ (неуплата/неполная уплата налога, неправомерное удержание/неперечисление налога и другие), исчисляется начиная со дня, следующего за окончанием налогового периода. В рамках этого же временного промежутка должны быть осуществлены доначисления сумм налогов по результатам контрольных мероприятий.

В отношении иных правонарушений срок давности исчисляется с момента совершения противоправного деяния. Следовательно, доначисление налогов за периоды, в которых уже были совершены нарушения, также ограничено темпоральными рамками.

Течение срока давности привлечения к ответственности, а соответственно и взыскания доначисленных сумм, может быть приостановлено при наличии противодействия со стороны налогоплательщика проведению контрольных мероприятий.

Общий срок давности привлечения к ответственности составляет три года. Данный срок распространяется также на возможность взыскания доначисленных сумм налога, пени, штрафа.

Таким образом, налоговые органы ограничены во времени не только в вопросах привлечения к ответственности, но и в части доначисления налогов и их взыскания. Сроки давности привлечения к ответственности, установленные ст. 113 НК РФ, формируют временные границы, в пределах которых возможна полноценная реализация мер налогового контроля, включая доначисление налоговых платежей.

В Республике Казахстан сроки исковой давности по налоговому обязательству и требованию по общему правилу начинают течь после окончания

соответствующего налогового периода²⁴². Вместе с тем законодательство предусматривает ряд специальных положений, уточняющих моменты исчисления давностных периодов применительно к отдельным налогам и ситуациям. Так, новый Налоговый кодекс устанавливает три специальных случая, когда срок исковой давности начинается не с окончания обычного налогового периода:

— По строительству производственных объектов: срок начинается после ввода в эксплуатацию зданий и сооружений. Это связано с тем, что до ввода объекта в эксплуатацию нет окончательной ясности по размеру возвращаемого НДС;

— По недропользованию: для геологоразведочных работ и обустройства месторождений срок отсчитывается с начала экспорта добытых полезных ископаемых. Логика в том, что до начала экспорта проект находится в стадии подготовки;

— По подтвержденным суммам НДС: срок начинается после официального подтверждения права на возврат, включая случаи, когда это подтверждение происходит через суд при обжаловании результатов проверки.

Эти отложенные сроки учитывают специфику долгосрочных проектов, где обычные правила исчисления исковой давности могут быть неприменимы из-за растянутого во времени характера операций.

Как разъяснено в п. 18 Постановления ВС РК²⁴³, истечение срока исковой давности по налоговым требованиям не аннулирует само налоговое обязательство и не освобождает налогоплательщика от его исполнения, при условии, что такие требования были корректно исчислены, начислены органами государственных доходов и предъявлены налогоплательщику в пределах установленных законом сроков исковой давности. Данный правовой механизм основан на принципе неотвратимости исполнения налоговых обязательств, надлежащим образом

²⁴² Налоговый Кодекс Республики Казахстан. Кодекс Республики Казахстан от 18 июля 2025 года № 214-VIII ЗПК. Статья 65. Исковая давность по налоговому обязательству и требованию [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214#z13210>.

²⁴³ О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства. Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 22 декабря 2022 года № 9 // ИПС «Әділет».

оформленных в рамках давностного периода, и направлен на обеспечение стабильности налоговых правоотношений и бюджетной системы государства.

При анализе правоприменительной практики, представляет интерес решение Апелляционной комиссии МФ РК от 24.10.2023 г.²⁴⁴, которое показывает, что в данном налоговом споре ключевую роль сыграло применение положений ст. 48 Налогового кодекса РК, регламентирующей сроки исковой давности по налоговым обязательствам. Предметом разногласий являлось начисление КПН за 2019 год. Налогоплательщик настаивал на истечении 3-летнего срока давности, тогда как налоговый орган исходил из того, что срок был продлен на 1 год в связи с представлением налогоплательщиком дополнительной декларации в сентябре 2022 г. Апелляционная комиссия не согласилась с позицией налогоплательщика и признала обоснованным продление срока давности до конца 2023 года ввиду подачи уточненной налоговой отчетности.

В решении от 25.07.2023 г.²⁴⁵, Апелляционная комиссия рассмотрела жалобу Компании «Н» на уведомление налогового органа о начислении КПН и НДС и отклонила довод Компании об истечении срока исковой давности, поскольку срок приостанавливался в связи с уголовным делом. На дату вынесения уведомления (21.11.2022г.) срок еще не истек, поэтому отказ в удовлетворении данной части жалобы являлся правомерным.

На практике большое количество споров касается вопросов применения норм о применимом сроке давности, качестве иллюстрации можно привести дело по налогу на прирост стоимости. Здесь уведомление было выставлено в 2019 году, когда срок давности составлял 5 лет. Уже с 1 января 2020 года срок давности был уменьшен до 3 лет. Соответственно, налоговый орган успел своевременно выставить уведомление. Однако решение по данному уведомлению о признании его неисполненным было вынесено лишь спустя 3 года, то есть в 2021 году. Это

²⁴⁴ Решение Апелляционной комиссии Министерства финансов Республики Казахстан от 24 октября 2023 года [Электронный ресурс] // Официальный информационный ресурс Премьер-Министра Республики Казахстан. – Электрон. дан. – URL: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/138032> (дата обращения: 13.03.2023).

²⁴⁵ Решении Апелляционной комиссии от 25.07.2023 г. [Электронный ресурс] // Официальный информационный ресурс Премьер-Министра Республики Казахстан. – Электрон. дан. – Режим доступа: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/130347> (дата обращения: 13.03.2025).

было одно из оснований признания решения незаконным.²⁴⁶ В постановлении 6001-22-00-6ап/1107 от 27 октября 2022 г., коллегия ВС РК пришла к выводу, что поскольку начисления по налогу на транспорт совершены налоговым органом своевременно, то в отношении своевременно определенной недоимки положения статьи 48 Налогового кодекса 2017 относительно сроков давности не применяются²⁴⁷.

Практический интерес представляет анализ Постановления Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-23-00-6ап/3485 от 29 октября 2024 года²⁴⁸. Верховный Суд отклонил довод налогового органа об истечении срока исковой давности для переноса суммы НДС из 2 квартала 2020 года в 4 квартал 2019 года. Суд установил, что налогоплательщик ранее уже уплатил налог за 4 квартал 2019 года, а отказ переноса привел к повторному начислению той же суммы. Ключевой вывод суда: исковая давность не может служить основанием для двойного налогообложения, поскольку перенос (зачет) не является начислением налога в контексте ст. 48 Налогового кодекса, и потому не подпадает под общие ограничения исковой давности.

В Постановлении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-23-00-6ап/3159 от 25 июня 2024 года²⁴⁹, коллегия отклонила довод налогового органа об истечении срока исковой давности, так как: Комитет государственных доходов своим решением от 27.05.2021 установил, что компания вправе истребовать возврат излишне уплаченного налога до 31.12.2022 г. Хотя стандартный трехлетний срок исковой давности для возврата налогов мог формально истечь, суд признал, что решение вышестоящего налогового органа фактически продлило этот срок. Суд применил

²⁴⁶ Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-22-00-6ап/1103 от 20 октября 2022 г. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml>.

²⁴⁷ Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-22-00-6ап/1107 от 27 октября 2022 г. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml>.

²⁴⁸ Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-23-00-6ап/3485 от 29 октября 2024 года. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml>.

²⁴⁹ Постановлении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-23-00-6ап/3159 от 25 июня 2024 года. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml>.

принцип охраны права на доверие (ст. 13 АППК РК²⁵⁰), поскольку налогоплательщик обоснованно полагался на официальное решение государственного органа о сроке исковой давности. Право на возврат налога подтверждено как налоговым законодательством, так и международным договором (Конвенцией), положения которого имеют приоритет над национальным законодательством об исковой давности.

Новый Налоговый кодекс²⁵¹ предусматривает восемь случаев автоматического продления исковой давности, которые можно разделить на две основные группы: продление на фиксированные сроки и продление до завершения определенных процедур.

К первой группе относятся четыре механизма фиксированного продления. Наиболее распространенным является годовое продление при подаче дополнительной отчетности или отчетности по уведомлению, применяемое когда до окончания давности остается менее года. Трехлетнее продление предусмотрено в двух случаях: при корректировке отчетности в части переноса убытков по корпоративному подоходному налогу и для коллекторских компаний, начиная с года, следующего за годом окончания услуг по взысканию задолженности. Максимальное пятилетнее продление применяется после завершения международного арбитражного разбирательства, инициированного инвестором.

Вторая группа включает четыре случая продления до исполнения соответствующих решений или уведомлений. Это продление действует до исполнения решений по налоговым заявлениям нерезидентов на возврат подоходного налога на основании международных договоров, до исполнения решений по процедурам взаимного согласования с налоговыми органами других

²⁵⁰ Кодекс Республики Казахстан от 29 июня 2020 года № 350-VI «Административный процедурно-процессуальный кодекс Республики Казахстан» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 16.03.2025 г.). URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2000000350/350_1.htm.

²⁵¹ Налоговый Кодекс Республики Казахстан. Кодекс Республики Казахстан от 18 июля 2025 года № 214-VIII ЗПК. Статья 65. Исковая давность по налоговому обязательству и требованию [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214#z13210>.

стран, до исполнения уведомлений о нарушениях, выявленных при камеральном контроле, и до исполнения уведомлений о погашении налоговой задолженности.

Практическое применение этих механизмов имеет свои особенности. Для продления на один и три года существует обязательное условие - до окончания исковой давности должно оставаться менее года. Все виды продления происходят автоматически при наступлении указанных обстоятельств, не требуя специальных заявлений или ходатайств. Система учитывает различные категории налогоплательщиков: от обычных субъектов, подающих корректирующую отчетность, до международных инвесторов, участвующих в арбитражных разбирательствах.

Основная концепция данной системы заключается в обеспечении достаточного времени для завершения начатых налоговых процедур без создания искусственных временных ограничений там, где они могут помешать справедливому разрешению налоговых вопросов. Это особенно важно для сложных случаев, таких как международные споры или процедуры взаимного согласования, которые по своей природе требуют значительных временных затрат и не могут быть ограничены стандартными сроками исковой давности.

Новый Налоговый кодекс существенно упростил систему приостановления исковой давности, сократив количество оснований до двух основных случаев²⁵². Теперь срок исковой давности приостанавливается только на период проведения налоговой проверки - с момента ее начала до исполнения уведомления о результатах, а также на время рассмотрения жалоб на действия налоговых органов - от подачи жалобы до вынесения окончательного решения административным органом или судом.

Важной особенностью нового регулирования является введение так называемого "правила тридцати дней". Если на момент начала налоговой проверки до истечения срока исковой давности по какому-либо налоговому периоду остается менее тридцати календарных дней, то приостановление исковой давности к этому конкретному периоду не применяется. Это правило направлено на предотвращение

²⁵² Там же. П. 9.

злоупотреблений со стороны налоговых органов, которые могли бы намеренно начинать проверки в самый последний момент для искусственного продления сроков давности.

Однако данное ограничение не распространяется на другие налоговые периоды, охваченные той же проверкой. По остальным периодам приостановление действует в обычном порядке, но начинается не с момента фактического начала проверки, а с налогового периода, следующего за тем, в котором была начата проверка. Такой подход обеспечивает справедливый баланс между защитой прав налогоплательщиков и предотвращением манипулирования сроками.

По сравнению с предыдущим Налоговым кодексом²⁵³, где существовало множество сложных оснований для приостановления, новая система значительно проще и понятнее. Она охватывает два основных процесса, когда налогоплательщик объективно не может полноценно защищать свои интересы: во время налоговой проверки, когда налоговый орган активно изучает его деятельность, и во время обжалования, когда спор находится на рассмотрении у вышестоящих инстанций. Такое упрощение должно сделать правоприменение более предсказуемым и снизить количество споров о том, когда и на какой период приостанавливается исковая давность.

В Республике Армения сроки давности для начисления налоговых обязательств исчисляются с налогового года, включающего последний день установленного законом срока представления налоговой отчетности, содержащей данные о таких обязательствах. В случае несвоевременного представления отчетности началом течения давностного периода признается дата ее фактической подачи (п. 3 ст. 44 НК РА). Аналогичные подходы применяются и в отношении сроков для проведения зачета (возврата) сумм излишне уплаченных налогов.

В Кыргызской Республике сроки исковой давности по налоговым обязательствам рассчитываются со дня, следующего за днем истечения

²⁵³ О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс). Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI ЗПК. Статья 48. Исковая давность по налоговому обязательству и требованию. [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z48>.

установленного срока их исполнения, дня прекращения отсрочки или рассрочки, а в случае доначисления по результатам проверок – со дня вручения налогоплательщику соответствующего решения. Согласно изменениям в статье 68 Налогового кодекса КР (часть 2.1), которые действуют с 1 января 2025 года, установлено правило о том, что срок исковой давности для взыскания пени приравнивается к сроку исковой давности основного налогового долга, с которого эта пеня была начислена.

Практическое значение данной нормы заключается в следующем: когда истекает срок исковой давности для взыскания основной суммы налогового долга, автоматически истекает и срок для взыскания всех пеней, которые были начислены на этот долг. Следовательно, такие пени подлежат списанию вместе с основной задолженностью.

Данное нововведение синхронизирует сроки исковой давности для основного долга и связанных с ним санкций, обеспечивая единообразный подход к их взысканию.

Республика Беларусь. Пункт 2 статьи 61 НК РБ устанавливает общее правило о 5-летнем сроке давности взыскания налогов, сборов, пошлин с организаций и индивидуальных предпринимателей. Этот срок исчисляется со дня истечения установленного срока их уплаты и имеет характер предельного (пресекающего), не подлежащего восстановлению.

Анализ показывает, что данная норма содержит в себе двойственную природу: с одной стороны, она устанавливает срок давности взыскания уже начисленных налоговых обязательств (5 лет); с другой стороны, через систему исключений косвенно определяет границы для начисления и доначисления налогов.

Принципиально важно, что этот же пункт устанавливает исключения, когда 5-летний срок не применяется: при взыскании по результатам проверки, проведенной в соответствии с НК или иными законодательными актами; при взыскании на основании представленной плательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) или декларации, не представленной в установленный срок.

Рассматривая п. 2 ст. 61 НК РБ в системной связи с другими положениями Налогового кодекса, в частности с п. 4 ст. 81 НК, можно заключить, что законодатель все же устанавливает косвенные временные ограничения. Так, проверки проводятся за период, не превышающий 5 календарных лет, предшествующих году назначения проверки, и истекший период текущего года.

Законодательство Республики Беларусь не содержит специальных норм, прямо регламентирующих исчисление сроков давности для начисления и пересмотра налоговых обязательств. Это создает правовую неопределенность и потенциальные риски для налогоплательщиков.

Таким образом, п. 2 ст. 61 НК РБ, не устанавливая прямо срок давности для начисления и доначисления налогов, через систему общих правил и исключений косвенно определяет 5-летний период как стандартный срок давности в налоговых правоотношениях. Однако система исключений существенно размывает эту границу, что не способствует правовой определенности и может создавать риски нарушения прав налогоплательщиков.

Давность зачёта, возврата излишне уплаченных или взысканных налогов и других платежей в бюджет. Срок давности выступает в качестве одного из ключевых элементов механизма зачета и возврата налогов, сборов и пошлин, поскольку он определяет временные границы, в пределах которых налогоплательщик вправе реализовать свое право на распоряжение излишне уплаченными суммами, а государство обязано произвести соответствующие процедуры и выплаты. Данный срок, с одной стороны, должен быть достаточным для выявления и устранения ошибок, а с другой – не создавать неопределенности в бюджетных отношениях.

Анализируя налоговые законодательства государств – членов ЕАЭС мы можем констатировать наличие дифференцированных подходов к установлению сроков давности зачета и возврата. Так, в Республике Беларусь и Кыргызской Республике данный срок составляет 5 лет (п. 1 ст. 66 Налогового кодекса Республики Беларусь, ч. 9 ст. 93 Налогового кодекса Кыргызской Республики), в Республике Казахстан – 3 года для большинства налогоплательщиков и 5 лет для

отдельных категорий (п. 2 ст. 65 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)). В Российской Федерации в связи с введением системы Единого налогового счета (ЕНС) возврат осуществляется в размере сумм, уплаченных в пределах 3 лет (ст. 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации в ред. Федерального закона от 14.07.2022 N 263–ФЗ). В Республике Армения же специальные нормы о сроках указанной давности отсутствуют.

Российская Федерация. С точки зрения правоприменительной практики важное значение для обеспечения единообразного толкования и применения налогово-правовых норм, затрагивающих фундаментальные аспекты исчисления налоговой обязанности, имеют выводы суда, изложенные в Постановлении 19-го ААС от 13.02.2025 по делу N А64-11588/2023²⁵⁴.

Первый вывод о моменте возникновения налогового обязательства, рассчитываемого с учетом вычетов, позволяет четко разграничить такие правовые факты, как окончание налогового периода и фактическая подача декларации. Признание датой возникновения обязательства именно окончания периода, а не подачи декларации, способствует обеспечению определенности и стабильности правового регулирования, исключает злоупотребления, связанные с искусственной минимизацией налоговых платежей путем манипулирования сроками декларирования.

Второй вывод о недопустимости продления трехлетнего срока для заявления вычетов на 25-дневный интервал подачи декларации также представляется обоснованным. Он согласуется с принципом правовой определенности, позволяет избежать расширительного толкования временных рамок реализации налоговых прав, обеспечивает баланс частных и публичных интересов в фискальных правоотношениях.

Третий вывод о возможности заявить вычеты по сделкам 4 квартала 2017 года в декларации за любой период в течение трех последующих лет конкретизирует общее правило на частном примере. Данный вывод вытекает из

²⁵⁴ Постановление 19-го ААС от 13.02.2025 по делу N А64-11588/2023 // СПС «Консультант Плюс»

системного толкования норм о сроках возникновения налоговых обязательств и заявления вычетов. Он призван служить ориентиром в схожих ситуациях в целях обеспечения последовательности и единства практики применения законодательства о налогах и сборах.

Интересную позицию изложила в своём решении ФНС России, которая отказала в удовлетворении жалобы налогоплательщика на решение нижестоящего налогового органа о частичном отказе в возврате излишне взысканного налога на имущество организаций в связи с пропуском трехлетнего срока на возврат налога (п. 3 ст. 79 НК РФ)²⁵⁵. Согласно выводам ФНС, срок на возврат излишне взысканного налога исчисляется с момента исполнения налоговой обязанности, а не с момента, когда налогоплательщик узнал о факте излишнего взыскания, при этом своевременное оспаривание нормативных актов находится в сфере контроля самого налогоплательщика. Согласно Федеральному закону от 14.07.2022 № 263-ФЗ, суммы, перечисленные ранее трех лет до 31.12.2022, не признаются излишне уплаченными. Следовательно, отказ инспекции в возврате части переплаты является правомерным.

В практике нередки ситуации, когда налогоплательщик просит вернуть излишне уплаченный НДС по истечении 3-летнего срока, установленного НК РФ. Особенно сложно, когда возврат связан с признанием судом недействительными сделок, по которым был уплачен этот налог. Налогоплательщик подал уточненные декларации по НДС, отражающие уменьшение налога к уплате, на основании решения суда о признании недействительными договоров аренды, по которым ранее был уплачен НДС. Налоговый орган считал, что 3-летний срок нужно исчислять с окончания периода, в котором была спорная реализация, признанная судом недействительной. То есть обращение налогоплательщика за возвратом переплаты - безосновательно из-за пропуска срока. Однако, суд решил исчислять 3-летний срок для возврата НДС с момента вступления в силу судебного акта о

²⁵⁵ Решение Центрального аппарата Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 25 декабря 2023 г. № БВ-3-9/17004@ [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Гарант». – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/409147264/>. – Дата обращения: 13.03.2025.

недействительности сделок²⁵⁶. Ведь налоговые последствия недействительности возникают именно с этого момента. Значит, возможность скорректировать обязательства и вернуть излишне уплаченные суммы появляется у налогоплательщика только после вступления в силу такого судебного акта. Несмотря на поддержку позиции налогоплательщиков судами, Минфином и ФНС, территориальные налоговые органы часто отказывают в возврате НДС при пропуске 3-х лет с окончания периода недействительной реализации. Поэтому налогоплательщики вынуждены судиться. Такие разногласия во многом связаны с несовершенством правового регулирования, допускающего неоднозначное толкование норм об исчислении сроков возврата налогов при недействительности сделок.

Республика Беларусь. Анализ положений статей 66–68 НК РБ, регулирующих процедуры зачета и возврата излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, сборов (пошлин) и пеней, позволяет выделить центральную роль института давности как механизма, обеспечивающего равновесие между интересами плательщиков и государства. Давность, выступая временным ограничителем реализации прав, требует тщательного рассмотрения её применения в налоговых правоотношениях с учётом специфики каждого случая. Здесь необходимо отметить, что полномочия по принятию решений о зачёте и возврате излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, сборов (пошлин) и пеней отнесены исключительно к компетенции налоговых и таможенных органов. В качестве примера из судебной практики можно привести конкретное дело²⁵⁷, при рассмотрении которого было выявлено, что решение о доначислении налогов обществу было принято органом финансовых расследований. Однако данный орган, в силу отсутствия законодательно закреплённых полномочий, не вправе выносить решения о зачете излишне уплаченных сумм налогов, включая налог при

²⁵⁶ Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2025 по делу № А19-7569/2024 [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справ.-правовая система. – Электрон. дан. – М., 2025. – Режим доступа: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=RAPS004&n=121651#1fTbJfUYLjFedDXw> (дата обращения: 10.03.2025).

²⁵⁷ В связи с этим, коллегия не нашла оснований для пересчета суммы пеней, предъявленных к уплате. См.: Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь от 07.06.2023 по делу № 151ЭАП238/А/К. URL: https://court.gov.by/ru/justice_rb/practice/acts_vs/economics/25401fd68ca4486f.html.

упрощённой системе налогообложения. Согласно статье 66 Налогового кодекса, зачет излишне уплаченных сумм, в том числе налога при УСН, осуществлён налоговым органом по итогам проверки, проведённой управлением. Эти суммы были направлены в счёт погашения дополнительно начисленных обществу налогов — налога на добавленную стоимость (НДС) и налога на прибыль. При этом даты вынесения налоговым органом решений о зачетах обоснованно признаны датами исполнения налоговых обязательств по НДС и налогу на прибыль в объёмах, соответствующих проведённым зачетам.

В статье 66 НК РБ²⁵⁸ закреплено, что излишне уплаченная сумма подлежит зачету или возврату в пределах пяти лет со дня её внесения, если иное не предусмотрено таможенным законодательством. Этот срок представляет собой типичный пример давности, направленный на поддержание правовой стабильности и ограничение периода, в течение которого могут быть предъявлены финансовые требования. Пятилетний интервал отражает стремление законодателя предоставить плательщику разумное время для защиты своих прав, одновременно предотвращая чрезмерное накопление неурегулированных обязательств со стороны государства. Однако законодатель вводит исключения, которые модифицируют действие данного срока. Например, зачет переплаты, установленной по итогам проверки организации или индивидуального предпринимателя, возможен вне зависимости от истечения пяти лет, если факт излишней уплаты подтверждён налоговым контролем.

Кроме того, возможность зачета или возврата по заявлению плательщика также ограничена *пятилетним* сроком подачи такого заявления. Это условие акцентирует активную позицию плательщика в процессе инициирования процедуры, подразумевая, что пропуск срока фактически лишает его права на восстановление переплаты. В то же время зачет переплаты, выявленной в результате проверки иного лица, не привязан к пятилетнему периоду, что создаёт определённую неоднородность в применении давности. Подобная

²⁵⁸ НК РБ. Ст. 66. URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166>.

дифференциация может быть обоснована необходимостью защиты интересов третьих лиц, обязательства которых погашаются за счёт излишней суммы, однако она усложняет единообразное восприятие временных ограничений.

Статья 67 НК РБ²⁵⁹, регулирующая излишне взысканные суммы, устанавливает аналогичный пятилетний срок для подачи заявления о возврате, отсчитываемый со дня взыскания. Здесь давность приобретает особое значение, так как излишнее взыскание связано с нарушением прав плательщика со стороны налоговых органов. Ограничение срока подачи заявления служит инструментом защиты публичных интересов, предотвращая бесконечное оспаривание действий государства. Вместе с тем начисление процентов за нарушение сроков возврата в случае неправомерных действий налоговых органов (пункт 4 статьи 67 НК РБ) свидетельствует о намерении законодателя компенсировать плательщику причинённый ущерб, что несколько смягчает жёсткость применения давности.

В отличие от этого, статья 68 НК РБ, касающаяся превышения суммы дебиторской задолженности, демонстрирует иной подход к временным рамкам. Здесь отсутствует традиционный пятилетний срок, а зачет или возврат осуществляются в течение двух рабочих дней с момента выявления переплаты. Такой режим обусловлен спецификой автоматизированного исполнения через АИС ИДО, где оперативность становится ключевым фактором. Отказ от классической давности в данном случае иллюстрирует адаптацию правового регулирования к технологическим условиям, но одновременно подчёркивает различия в подходах к срокам в зависимости от контекста.

Сравнительное исследование выявляет неодинаковое применение давности в рамках рассмотренных норм. Если в статьях 66 и 67 пятилетний срок служит основным ориентиром, то многочисленные исключения, связанные с результатами проверок, указывают на гибкость временных ограничений. Напротив, статья 68 демонстрирует отход от традиционной модели в пользу ускоренного разрешения финансовых расхождений. Эта вариативность отражает различия в природе

²⁵⁹ НК РБ. URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166>. Ст. 67.

регулируемых ситуаций — добровольной переплаты, принудительного взыскания и автоматизированного исполнения, — что требует дифференцированного подхода к установлению сроков.

Республика Казахстан. В соответствии с пунктом 1 статьи 65 Налогового кодекса Республики Казахстан (далее - НК РК), исковая давность по налоговому обязательству и требованию определяется как период времени, в течение которого... налогоплательщик или налоговый агент вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пеней. Таким образом, исковая давность выступает в качестве временного ограничителя реализации права налогоплательщика на возврат или зачет излишне уплаченных сумм.

Законодатель установил различные моменты начала течения срока исковой давности в зависимости от специфики налоговых правоотношений.

В Постановлении № 6001-22-00-6ап/1855 от 6 апреля 2023 года, Верховный суд разъяснил, что срок исковой давности для возврата излишне уплаченной суммы ИПН и пени исчисляется с момента уплаты налога, а не с момента окончания налогового периода²⁶⁰.

В случае же возврата превышения налога на добавленную стоимость (НДС) за период строительства производственных зданий и сооружений, согласно пункту 1 статьи 432 НК РК, срок исчисляется с момента окончания налогового периода, в котором эти объекты впервые введены в эксплуатацию на территории Республики Казахстан. Данное правило учитывает длительность инвестиционного цикла и позволяет реализовать право на возврат НДС по итогам ввода объектов в эксплуатацию.

Несколько иной способ исчисления срока исковой давности предусмотрен для случаев проведения налоговой проверки. Верховный суд неоднократно указывал в своих правовых позициях, что срок исковой давности для возврата суммы превышения НДС исчисляется не на дату вынесения уведомления по результатам налоговой проверки, а на дату приема (регистрации) налоговым

²⁶⁰ Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-22-00-6ап/1855 от 6 апреля 2023 года. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml>.

органом требования о возврате суммы превышения НДС.²⁶¹ В постановлении № 6001-22-00-6ап/720 от 8 ноября 2022 года²⁶², Верховный суд подчеркнул необходимость строгого соблюдения 3-летнего срока давности при возврате НДС и указал, что налоговые проверки не прерывают и не продлевают этот срок.

При возврате НДС за период геологоразведки и обустройства месторождений в соответствии с пунктом 2 статьи 432 НК РК, началом течения срока исковой давности считается окончание налогового периода, на который приходится начало экспорта добытых полезных ископаемых (кроме общераспространенных, подземных вод и лечебных грязей). Если экспорт начался до 01.01.2016г., срок исчисляется с этой даты. Такой подход стимулирует своевременный переход недропользователей от стадии освоения к стадии добычи и реализации полезных ископаемых.

Когда сумма превышения НДС, указанная в статье 432 НК РК, подтверждена в порядке статьи 104 НК РК, моментом начала срока исковой давности признается окончание налогового периода подтверждения достоверности этой суммы, в том числе по результатам обжалования проверки. Данная норма гарантирует возможность возврата НДС в пределах срока исковой давности после прохождения установленных процедур проверки и обжалования.

Примечательно, что срок исковой давности может быть продлен до исполнения решения по жалобе нерезидента на возврат подоходного налога из бюджета на основе международного договора, а также при обжаловании им решений налогового или уполномоченного органа по этому вопросу. Такое продление отвечает принципу защиты прав налогоплательщиков и учитывает особенности трансграничных налоговых отношений.

²⁶¹ Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-24-00-6ап/910 от 11 декабря 2024 года, Постановление судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан от 4 мая 2023 года № 6001-22-00-6ап/2307. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml>.

²⁶² Постановление судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан от 8 ноября 2022 года № 6001-22-00-6ап/720. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml>.

Согласно статье 108 НК РК²⁶³, ошибочно или излишне уплаченные суммы налогов, платежей и пеней подлежат зачету или возврату в размере, уплаченном в течение текущего года и предыдущих лет, но в пределах срока исковой давности по пунктам 2 и 3 статьи 48 НК РК. Исключения из этого правила прямо предусмотрены статьей 108 НК РК.

В Постановлении № 6001-23-00-бап/2447 от 25 апреля 2024 года, коллегия разъяснила, что для возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы НДС, срок исчисляется с 1-го числа месяца, следующего за кварталом, когда возникло обязательство по НДС.

Отдельный порядок установлен для возврата излишне уплаченной государственной пошлины. Он производится налоговым органом на основании заявления плательщика и документа госоргана, подтверждающего правомерность возврата. Если пошлина взыскана с госучреждения как стороны по делу, возврат осуществляется по заявлению и вступившему в силу решению суда. Возврат производится по месту уплаты пошлины на счет плательщика в течение 5 рабочих дней с даты подачи заявления. При этом документы на возврат должны быть представлены до истечения трехлетнего срока со дня уплаты пошлины в бюджет.

Анализ решения Апелляционной комиссии Министерства финансов Республики Казахстан по делу о возврате налога на добавленную стоимость (НДС)²⁶⁴ позволяет выделить следующие ключевые аспекты:

Основанием для отказа в возврате суммы НДС в размере 200,5 млн тенге послужило применение нового трехлетнего срока исковой давности, предусмотренного статьей 48 Налогового кодекса Республики Казахстан, вместо ранее действовавшего пятилетнего срока. Требование налогоплательщика о возврате НДС за периоды 2015-2017 гг. было подано 01.07.2020, когда срок давности уже истек. Довод налогоплательщика о необходимости применения

²⁶³ Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)», статья 108. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z2198> (дата обращения: 25.02.2025).

²⁶⁴ Решение Апелляционной комиссии Министерства финансов Республики Казахстан от 27.07.2021 г. // Официальный информационный ресурс Премьер-Министра Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/58280> (дата обращения: 13.02.2025)

прежнего пятилетнего срока был отклонен Апелляционной комиссией, поскольку в данном случае подлежали применению нормы законодательства, действующие на момент подачи требования. В решении отмечено, что на дату вынесения уведомления о результатах проверки срок давности для доначисления налогов за 2015-2017 гг. налоговым органом также истек. Апелляционная комиссия признала результаты налоговой проверки обоснованными и оставила оспариваемое уведомление без изменения.

Новый Налоговый кодекс²⁶⁵ в пункте 7 статьи 65 устанавливает принципиально иной подход к регулированию сроков исковой давности для зачета и возврата излишне уплаченных налоговых платежей. Вместо прямого закрепления соответствующих норм законодатель использует отсылочную модель, направляя к пункту 5 статьи 122, что представляет собой переход от непосредственного нормативного регулирования к системе перекрестных ссылок.

Анализ корреспондирующей нормы статьи 122 выявляет дифференцированную систему определения сроков возврата. Для большинства налогов и платежей установлен основной режим, согласно которому излишне уплаченные суммы подлежат зачету и возврату в размере сумм, уплаченных в течение текущего года, а также предыдущих календарных лет в пределах срока исковой давности, начиная с календарного года, следующего за календарным годом уплаты. Для государственной пошлины действует специальный режим с трехлетним сроком, исчисляемым непосредственно с момента уплаты.

Концептуальной особенностью данного подхода является то, что исковая давность по возврату исчисляется не с окончания налогового периода, как это происходит с налоговыми обязательствами, а с момента фактической уплаты средств в бюджет. Такое различие отражает разную правовую природу обязательственных отношений по уплате налогов и реституционных отношений по возврату излишне уплаченных сумм.

²⁶⁵ Налоговый Кодекс Республики Казахстан. Кодекс Республики Казахстан от 18 июля 2025 года № 214-VIII ЗПК. Статья 65. Исковая давность по налоговому обязательству и требованию [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214#z13210>.

Кыргызская Республика. Пункт 4 статьи 68 НК КР²⁶⁶ регулирует правовой институт зачета и возврата налоговых платежей, устанавливая временные ограничения для реализации субъективных прав налогоплательщика. Данная норма наделяет налогоплательщика правом требовать зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога, а также возврата/возмещения суммы превышения НДС в течение срока исковой давности.

Анализируемое положение имеет двойственную правовую природу. С одной стороны, оно устанавливает материальное право налогоплательщика на возврат излишне уплаченных сумм, с другой – ограничивает данное право хронологическими рамками, применяя к нему институт исковой давности.

Существенным аспектом является отсылочный характер нормы в части определения конкретного срока исковой давности. Поскольку пункт 4 не содержит указания на специальный срок, следует применять общий срок исковой давности, установленный пунктом 1 данной статьи – 6 лет. Исчисление этого срока, согласно подпункту 4 пункта 1, начинается со дня, следующего за днем возникновения излишне уплаченной суммы налога и/или суммы превышения НДС.

Применение шестилетнего срока к требованиям о возврате излишне уплаченных сумм свидетельствует о стремлении законодателя к унификации сроков ограничений в налоговых правоотношениях. При этом такой срок является достаточно длительным, что позволяет обеспечить эффективную защиту прав налогоплательщиков, особенно в условиях сложности налогового администрирования и возможных ошибок в исчислении налоговых обязательств.

Интересной особенностью является распространение института исковой давности на отношения по возврату излишне уплаченных сумм, которые имеют квазипубличный характер и в некоторых правовых системах рассматриваются как гражданско-правовые. Такой подход отражает комплексную природу налоговых правоотношений, сочетающих элементы публичного и частного права.

²⁶⁶ НК КР. Ст. 68. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/2264/ru>.

Применение института исковой давности к требованиям о возврате излишне уплаченных сумм выполняет функцию обеспечения стабильности бюджетных отношений и предсказуемости финансовых потоков, необходимых для планирования государственных расходов. В то же время установление достаточно длительного срока давности защищает интересы налогоплательщиков, сохраняя возможность возврата неправомерно удержанных государством средств в течение разумного периода.

Следует отметить взаимосвязь анализируемой нормы с пунктом 6 данной статьи, который предусматривает возможность прерывания срока исковой давности в соответствии с гражданским законодательством. Это создает дополнительные гарантии для налогоплательщиков, поскольку срок исковой давности может быть прерван в случае обращения в суд или признания долга.

Республика Армения. Особый научный интерес представляет ситуация с регулированием сроков давности зачета и возврата налогов в Республике Армения. Примечательно, что в действующем Налоговом кодексе Армении отсутствуют специальные нормы, устанавливающие сроки давности для зачета или возврата излишне уплаченных или взысканных налоговых платежей. Это создает серьезную правовую неопределенность в отношениях между налогоплательщиками и налоговыми органами, поскольку временные границы реализации соответствующих прав и обязанностей не имеют четкой правовой регламентации. Отсутствие законодательного установления сроков давности существенно затрудняет планирование финансово– хозяйственной деятельности организациями, препятствует эффективной защите прав налогоплательщиков, создает риски для устойчивости бюджетной системы.

Давность взыскания налоговой задолженности. *Российская Федерация.* Институт давности взыскания налоговой задолженности представляет собой одну из фундаментальных правовых конструкций, обеспечивающих функционирование системы налогового администрирования в Российской Федерации. Ограничение возможности принудительного взыскания налоговой задолженности определенными временными рамками является важнейшим элементом принципа

правовой определенности, обеспечивая баланс публичных и частных интересов в налоговых правоотношениях.

Конституционный Суд РФ в своих правовых позициях²⁶⁷ неоднократно подчеркивал особую роль института давности в обеспечении стабильности правоотношений. Рассматривая теоретико-методологические основания института давности, можно выделить его дуалистическую природу. С одной стороны, временные ограничения для реализации юридической ответственности служат публичным интересам, обеспечивая эффективность осуществления государственных функций, поддержание стабильности правопорядка и рациональное использование правоприменительных ресурсов. С другой стороны, они выполняют правозащитную функцию, гарантируя конституционные права субъектов правоотношений.

Принципиальное значение имеют правовые позиции Конституционного Суда РФ о недопустимости неопределенного или чрезмерно длительного пребывания субъекта под угрозой потенциальных негативных правовых последствий²⁶⁸. Данное положение является проявлением более общего конституционного принципа правовой определенности и предсказуемости правового регулирования, имманентного правовому государству.

Действующее налоговое законодательство предусматривает сложную систему сроков давности взыскания, дифференцированную в зависимости от субъектного состава налогоплательщиков и способа взыскания. Данная система находит свое отражение в статьях 46, 47 и 48 НК РФ.

Анализируя нормативную конструкцию, регулиющую процедуру взыскания (п. 3 ст. 46 НК РФ)²⁶⁹, следует отметить, что она содержит чёткий алгоритм действий налогового органа. Первичным юридическим фактом в данной процедуре выступает истечение срока, установленного в требовании об уплате

²⁶⁷ Постановление от 27 апреля 2001 года N 7-П, от 14 июля 2005 года N 9-П, от 24 июня 2009 года N 11-П и в Определении от 3 ноября 2006 года N 445-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁶⁸ Постановление от 14 мая 2012 года N 11-П, от 15 февраля 2016 года N 3-П, от 21 мая 2021 года N 20-П, от 26 апреля 2023 года N 21-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁶⁹ НК РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 26.03.2024). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Ст. 46.

задолженности. При этом законодатель устанавливает предельный срок для принятия решения о взыскании - не более *двух месяцев* после истечения срока, указанного в требовании. Данный срок является пресекательным²⁷⁰.

Специфический правовой режим предусмотрен для случаев государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя при наличии неисполненного требования об уплате задолженности. В таком случае двухмесячный срок для принятия решения о взыскании исчисляется с момента государственной регистрации.

Императивная норма устанавливает правовые последствия нарушения вышеуказанных сроков - решение о взыскании, принятое с нарушением темпоральных ограничений, признается *недействительным* и не подлежит исполнению. Данная санкция направлена на обеспечение правовой определённости и защиту имущественных прав налогоплательщиков.

При этом законодатель предусматривает альтернативный механизм защиты публичных интересов - возможность судебного взыскания задолженности с налогоплательщика или налогового агента²⁷¹. Для реализации данного механизма установлен *шестимесячный* срок, исчисляемый с момента истечения срока исполнения требования об уплате задолженности. Следует отметить, что законодатель допускает возможность восстановления пропущенного срока подачи заявления судом при наличии уважительных причин.

Арбитражные суды последовательно придерживаются позиции о пресекательном характере шестимесячного срока для судебного взыскания налоговой задолженности²⁷². Данный срок отсчитывается от момента истечения срока исполнения требования, что имеет первостепенное значение при определении момента совершения правонарушения²⁷³.

²⁷⁰ Мардасова М.Е. Процедурно-процессуальные сроки в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. М., 2014. С. 88.

²⁷¹ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28 ноября 2024 г. N Ф09-6529/24 по делу N А60-50793/2023. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁷² Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.12.2020 N Ф01-15461/2020 по делу N А43-13366/2020. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁷³ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 17.06.2020 N Ф09-3304/20 по делу N А47-14175/2019. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Восстановление пропущенного срока производится судом только при наличии объективных, независящих от заявителя причин²⁷⁴. При этом внутренние организационные сложности налогового органа, равно как и неверное определение подведомственности спора, не признаются уважительными причинами²⁷⁵.

Арбитражные суды подтверждают, что несоблюдение налоговым органом процессуальных сроков не влечет изменения порядка исчисления сроков на взыскание²⁷⁶, что свидетельствует о приоритете защиты прав налогоплательщиков.

Взыскание за счет имущества организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 47 НК РФ). Статья 47 регулирует порядок принудительного взыскания налоговой задолженности за счет имущества организаций и индивидуальных предпринимателей в случае, если меры, предусмотренные статьей 46 НК РФ, оказались недостаточными. Временные рамки здесь играют ключевую роль, определяя как оперативность действий налоговых органов, так и защиту прав налогоплательщиков от необоснованного затягивания процедур. Основной срок, установленный пунктом 3 статьи 47, составляет 10 месяцев для направления постановления о взыскании задолженности судебному приставу-исполнителю и его размещения в реестре решений о взыскании задолженности. Этот срок исчисляется с одной из четырех альтернативных дат: "с даты размещения в реестре решений о взыскании задолженности решения о взыскании задолженности в размере отрицательного сальдо единого налогового счета, превышающем 30 тысяч рублей"²⁷⁷, либо "с даты окончания исполнительного производства по ранее размещенному постановлению при наличии отрицательного сальдо на едином налоговом счете в размере, превышающем 30 тысяч рублей"²⁷⁸, либо "с даты возникновения после размещения в реестре решений о взыскании задолженности предшествующего постановления

²⁷⁴ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11.06.2020 N Ф10-3568/2020 по делу N А40-186584/2019. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁷⁵ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.06.2020 N Ф08-1443/2020 по делу N А32-37044/2019. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁷⁶ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 17.06.2020 N Ф09-3224/20 по делу N А71-16705/2019. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁷⁷ НК РФ, статья 47, пункт 3, абзац 3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁷⁸ НК РФ, статья 47, пункт 3, абзац 4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

новой суммы задолженности на едином налоговом счете в размере, превышающем 30 тысяч рублей"²⁷⁹, либо "по истечении трех лет с даты размещения в реестре решений о взыскании задолженности решения о взыскании задолженности в размере отрицательного сальдо единого налогового счета, не превышающем 30 тысяч рублей"²⁸⁰. Установление такого 10-месячного срока с различными точками отсчета демонстрирует баланс между оперативностью взыскания и учетом динамики задолженности, при этом трехлетний срок для сумм до 30 тысяч рублей, вероятно, введен для снижения административной нагрузки на налоговые органы и приставов в отношении мелких долгов, что соответствует принципу соразмерности.

Если же постановление о взыскании размещено после истечения этого 10-месячного срока, оно, согласно пункту 4 статьи 47, "исполнению не подлежит"²⁸¹, однако налоговый орган сохраняет право обратиться в суд с заявлением о взыскании задолженности в течение двух лет с момента истечения указанного срока²⁸², причем "пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом"²⁸³. Двухлетний срок для судебного обращения представляет собой дополнительный механизм защиты интересов бюджета, позволяя налоговым органам исправить упущения в административной процедуре, а возможность восстановления срока судом вводит элемент гибкости, требуя обоснования, например, технических сбоев или форс-мажора, что повышает правовую определенность. В свою очередь, судебный пристав-исполнитель обязан, согласно пункту 6 статьи 47, исполнить требования постановления в течение двух месяцев с даты возбуждения исполнительного производства, что соответствует нормам Федерального закона № 229-ФЗ "Об исполнительном производстве"²⁸⁴. Возможность принудительного взыскания утрачивается при истечении срока

²⁷⁹ НК РФ, статья 47, пункт 3, абзац 5. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸⁰ НК РФ, статья 47, пункт 3, абзац 6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸¹ НК РФ, статья 47, пункт 4, абзац 1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸² Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 августа 2024 г. N Ф07-10428/24 по делу N А56-97788/2023, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23 августа 2024 г. N 09АП-28701/24 по делу N А40-177758/2022. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸³ НК РФ, статья 47, пункт 4, абзац 2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸⁴ Федеральный закон от 2 октября 2007 года № 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", статья 36. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

давности взыскания налогов в судебном порядке (пункт 3 статьи 46, пункт 3 статьи 47 НК РФ), а также при пропуске налоговым органом срока предъявления судебному приставу-исполнителю для принудительного исполнения постановления о взыскании налогов за счет имущества должника в соответствии с Федеральным законом от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве"²⁸⁵.

Эволюция сроков в различных редакциях статьи также заслуживает внимания. Редакция от 14 июля 2022 года № 263-ФЗ ввела базовые положения о взыскании за счет имущества с учетом единого налогового счета, но конкретные сроки в 10 месяцев и 2 года появились позже²⁸⁶. Редакция от 19 декабря 2023 года № 610-ФЗ уточнила порядок взаимодействия с приставами и приостановления поручений по статье 46, что косвенно влияет на сроки исполнения²⁸⁷, а изменения от 29 ноября 2024 года и 21 января 2025 года, вступившие в силу с 5 февраля 2025 года, скорректировали процедурные аспекты, включая реестр решений, что усилило контроль за соблюдением сроков²⁸⁸. Постепенное уточнение сроков свидетельствует о стремлении законодателя адаптировать нормы к практике применения ЕНС и повысить эффективность взаимодействия налоговых органов и приставов. Практическое значение этих сроков многогранно: для налоговых органов 10-месячный срок стимулирует своевременное реагирование на задолженность, а двухлетний период для судебного обращения служит "страховкой" от процессуальных ошибок²⁸⁹; для налогоплательщиков ограничение сроков защищает от бесконечного преследования по устаревшим долгам, особенно в случае малозначительных сумм с трехлетним периодом; для приставов двухмесячный срок исполнения требует высокой оперативности, но может быть осложнен необходимостью оценки и реализации имущества. Таким образом, сроки

²⁸⁵ Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 19 июля 2024 г. N 08АП-6087/24 по делу N А70-24262/2023. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸⁶ Федеральный закон от 14 июля 2022 года № 263-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸⁷ Федеральный закон от 19 декабря 2023 года № 610-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸⁸ НК РФ, редакция от 29 ноября 2024 года с изменениями от 21 января 2025 года, вступившими в силу с 5 февраля 2025 года. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁸⁹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 февраля 2024 г. N Ф05-705/24 по делу N А40-35977/2023. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

в статье 47 НК РФ представляют собой сбалансированную систему, сочетающую оперативность взыскания (10 месяцев, 2 месяца) с механизмами защиты прав сторон (3 года для малых сумм, 2 года для суда), а их эволюция отражает адаптацию к введению ЕНС и цифровизации процессов, хотя практическая реализация может сталкиваться с ограничениями, связанными с объемом имущества, сложностью его реализации и загруженностью приставов, что требует дальнейшего мониторинга эффективности норм.

Наиболее сложная система сроков давности предусмотрена для взыскания налоговой задолженности с физических лиц. Анализ положений статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, включающей изменения от 14 июля 2022 года № 263-ФЗ²⁹⁰ и последующие корректировки, в частности от 8 августа 2024 года № 259-ФЗ²⁹¹, позволяет раскрыть особенности регулирования сроков в механизме взыскания налоговой задолженности за счет имущества физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, с акцентом на хронологические аспекты как центральный элемент правовой конструкции. Временные рамки в данном контексте определяют как динамику действий налоговых органов, так и границы их полномочий в принудительном исполнении фискальных обязательств, что требует научного осмысления с точки зрения их структуры и функционального значения.

Процедура взыскания инициируется в случае неисполнения физическим лицом обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов в установленный срок, после чего налоговый орган обращает взыскание на имущество через размещение соответствующих решений и поручений в реестре решений о взыскании задолженности. Решения о взыскании принимаются в пределах сроков, установленных для обращения в суд, что подчеркивает строгую зависимость процесса от временных ограничений. Эти сроки дифференцированы в зависимости от размера задолженности и обстоятельств ее возникновения. Так, для

²⁹⁰ Федеральный закон "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" от 14.07.2022 N 263-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁹¹ Федеральный закон "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" от 08.08.2024 N 259-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

задолженности, превышающей 10 тысяч рублей, налоговый орган вправе обратиться в суд в течение шести месяцев *со дня истечения срока исполнения требования об уплате*. Данный период отражает стремление законодателя обеспечить оперативность в отношении значительных сумм, создавая жесткий временной коридор для инициирования судебной процедуры. При этом, истечение сроков на судебное взыскание обязательных платежей и санкций, в частности срока, установленного в пункте 3 статьи 46, пункте 1 статьи 47, пункте 2 статьи 48, пункте 1 статьи 115 НК РФ, является препятствием для выдачи судебного приказа (пункт 3 статьи 229.2, глава 26 АПК РФ)²⁹².

Для случаев, связанных с задолженностью свыше 10 тысяч рублей, возникшей после предыдущего обращения в суд, либо с задолженностью менее 10 тысяч рублей, вводится более сложная система сроков. Здесь ключевым ориентиром становится дата "не позднее 1 июля года, следующего за годом", в котором либо было подано предыдущее заявление, либо сумма задолженности превысила 10 тысяч рублей на 1 января, либо истекло три года с момента исполнения требования об уплате или с момента предыдущего обращения в суд при наличии новой задолженности менее 10 тысяч рублей. Трехлетний период в этих ситуациях выступает важным ограничителем, направленным на предотвращение длительного преследования по малозначительным суммам, что свидетельствует о попытке сбалансировать фискальные интересы государства с защитой прав налогоплательщиков. Для лиц, утративших статус индивидуального предпринимателя, устанавливается шестимесячный срок обращения в суд либо со дня утраты статуса, либо со дня вступления в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности (или об отказе в этом), если оно принято позже, что подчеркивает необходимость быстрого реагирования на изменение правового положения налогоплательщика.

²⁹² Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27 декабря 2016 г. N 62 "О некоторых вопросах применения судами положений Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации о приказном производстве" (с изменениями и дополнениями). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Дополнительно предусмотрен шестимесячный срок для подачи административного искового заявления о взыскании в случае вынесения судом определения об отмене судебного приказа или поворота его исполнения при погашенной на тот момент задолженности. Этот период служит гарантией для налогового органа, сохраняя возможность возобновления процедуры в ограниченное время после процессуальных изменений. Вместе с тем законодатель допускает восстановление пропущенных сроков по уважительной причине решением суда²⁹³, что вносит элемент гибкости в систему временных ограничений, позволяя учитывать объективные обстоятельства, такие как технические сбои или форс-мажор. После вынесения судебного решения взыскание за счет иного имущества осуществляется в течение трех лет со дня вступления акта в силу путем направления информации судебному приставу-исполнителю, что ограничивает период реализации исполнительного процесса в соответствии с общими принципами разумной длительности.

Сравнение этих сроков с иными нормами НК РФ выявляет тенденцию к более сжатым временным рамкам для физических лиц (преимущественно 6 месяцев) по сравнению с более длительными периодами, например, для организаций, что может объясняться меньшей сложностью имущественных отношений у данной категории налогоплательщиков. Однако использование трехлетних сроков для малозначительных сумм и исполнения судебных решений указывает на стремление к унификации подходов к длительным ограничениям, избегая бесконечного давления на должников по мелким обязательствам.

Таким образом, временная структура в регулировании взыскания налоговой задолженности за счет имущества физических лиц представляет собой многослойную систему, где оперативность (6 месяцев для значительных сумм и процессуальных действий) сочетается с гибкостью (восстановление сроков судом)

²⁹³ См.: Кассационное определение СК по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 7 августа 2024 г. N 53-КАД24-11-К8 Суд отменил кассационное определение, оставив в силе апелляционное определение о взыскании обязательных платежей и пеней, поскольку, как на момент отмены судебного приказа, так и на момент обращения истца к мировому судье с заявлением о повороте исполнения судебного приказа, спорной налоговой задолженности у него не имелось, в суд налоговая инспекция обратилась в течение 6 месяцев с момента образования задолженности в связи с возвращением из бюджета спорных сумм, таким образом, имелись уважительные причины пропуска срока и основания для его восстановления

и конечностью (3 года для малых сумм и исполнения). Эта конструкция отражает компромисс между обеспечением фискальных целей государства и предоставлением налогоплательщикам временной определенности, подчеркивая сроки как ключевой инструмент правового баланса в налоговом администрировании.

Республика Беларусь. В рамках научного анализа налогово-правовых отношений в Республике Беларусь необходимо обратить внимание на нормативно закрепленные темпоральные пределы государственного принуждения в сфере налогообложения. Пункт 1 ст. 61 НК РБ устанавливает *трехлетний* срок для принудительного исполнения решения налогового органа о взыскании платежей, который выполняет две основные функции. Во-первых, он дисциплинирует налоговые органы, заставляя их своевременно обращаться за принудительным взысканием. Во-вторых, защищает налогоплательщиков, ограничивая период неопределенности. Особенность этого срока в том, что он начинается с момента вынесения решения, а не его вступления в силу. При этом законодательство допускает установление иных сроков специальными законодательными актами. Истечение этого срока не уничтожает само право государства на получение налога, но лишает возможности его принудительного взыскания через исполнительное производство.

Пункт 2 ст. 61 НК РБ устанавливает *пятилетний* срок давности для предъявления требований о взыскании налоговых обязательств с хозяйствующих субъектов, исчисляемый с момента наступления срока исполнения налоговой обязанности²⁹⁴.

При исследовании данного института возникает вопрос о правовой природе такого ограничения. Можно предположить, что установление временных границ для реализации государством фискальной функции преследует двоякую цель: с одной стороны, защиту налогоплательщиков от неопределенно долгого сохранения угрозы государственного принуждения, а с другой – стимулирование налоговых органов к оперативному выявлению и взысканию налоговых задолженностей.

²⁹⁴ НК РБ. Общая часть. Ст. 61. URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166>.

Однако при детальном рассмотрении системы налогового законодательства обнаруживаются значимые исключения из общего правила о давности. В частности, пятилетний срок не применяется в двух специфических ситуациях: во-первых, при взыскании, основанном на результатах налоговых проверок²⁹⁵, проведенных в соответствии с установленными процедурами, и, во-вторых, в случаях, когда взыскание связано с корректировкой ранее поданной налоговой отчетности или представлением декларации с нарушением срока. Как отражено в правовой позиции Верховного Суда Республики Беларусь²⁹⁶, «Экономическим судам следует иметь в виду, что предусмотренный пунктом 2 статьи 61 НК пятилетний срок для предъявления налоговыми, иными уполномоченными органами требования к организации и индивидуальному предпринимателю об уплате налога, сбора (пошлины), исчисляемый со дня истечения срока их уплаты, является предельным и восстановлению не подлежит. В случаях, когда проверяемый период в соответствии с законодательными актами превышает пять лет и (или) организацией и индивидуальным предпринимателем представлена налоговая декларация (расчет), если ранее она в установленный срок не представлялась, либо налоговая декларация (расчет) представлена с внесенными в нее изменениями и (или) дополнениями, указанный в части первой настоящего пункта срок не применяется».

Анализируя указанные исключения, можно заключить, что они служат своеобразным противовесом давностному ограничению, обеспечивая баланс публичных и частных интересов. Концептуально это означает, что в ситуациях, когда налоговое нарушение выявлено в ходе специальных контрольных мероприятий или обнаружено благодаря действиям самого налогоплательщика

²⁹⁵ «...поскольку проверка в отношении ИП Л.О.П. проведена в соответствии с требованиями налогового законодательства, основания для неприменения установленного пунктом 2 статьи 61 НК предельного срока для взыскания налогов, сборов (пошлин), а также пеней отсутствовали». См.: Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь от 07.06.2023 по делу № 156ЭАП2245/А/К. URL: https://court.gov.by/ru/justice_rb/practice/acts_vs/economics/900e16d4529b4381.html.

²⁹⁶ О применении судами законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений. Постановление Пленума Верховного Суда Республики Беларусь № 6 от 19 декабря 2019 г. (с изменениями и дополнениями, внесенными Постановлением Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 21 декабря 2023 г. № 10). URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=S21900006>.

(корректировка отчетности), общественный интерес в полноте взимания налогов превалирует над интересом налогоплательщика в правовой определенности.

Такая дуалистическая модель правового регулирования отражает сложность налоговых правоотношений и стремление законодателя к нахождению оптимального баланса между стабильностью экономического оборота и фискальными интересами государства, что представляется вполне обоснованным в контексте современных тенденций развития налогового права.

В судебной практике присутствуют случаи обжалования решения о доначислении налогов с нарушением установленных процедур²⁹⁷.

Республика Казахстан. Пункт 18 Постановления Верховного Суда Республики Казахстан № 9²⁹⁸ представляет значительный научный интерес в контексте исследования правовой природы института давности в налоговом праве и его соотношения с материальным налоговым обязательством.

Концептуальное положение, сформулированное высшей судебной инстанцией, о том, что "истечение срока исковой давности по налоговым требованиям не аннулирует само налоговое обязательство и не освобождает налогоплательщика от его исполнения", требует глубокого теоретического осмысления. В данной правовой позиции можно обнаружить дуализм процессуального и материального аспектов налогового правоотношения, что имеет фундаментальное значение для понимания юридической природы давностных сроков в публично-правовой сфере.

Анализируемая правовая позиция ВС РК базируется на доктринальном разграничении понятий "налоговое обязательство" как материально-правовой категории и "налоговое требование" как процессуального механизма его реализации. Налоговое обязательство, возникающее из закона и юридических

²⁹⁷ Как указал суд, «Не могут быть приняты во внимание доводы заявителя жалобы о неправомерном взыскании с него задолженности по налогам за пределами установленного налоговым законодательством пятилетнего срока для взыскания, поскольку законность ненормативного правового акта - решения налогового органа о взыскании налогов по результатам проверки проверяется судом в порядке, установленном статьей 229 ХПК при его обжаловании по правилам Главы 25 ХПК.». См.: Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь от 17.04.2024 по делу № 154ЭАП2322/А/К. URL: https://www.court.gov.by/ru/justice_rb/praktice/acts_vs/economics/2c8a1c4bd1da4d7d.html.

²⁹⁸ О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства. Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 22 декабря 2022 года № 9 // ИПС «Эділет»

фактов налогооблагаемой деятельности, сохраняет свою юридическую силу независимо от процессуальных аспектов его принудительного исполнения. Такой подход отражает публично-правовую природу налогового обязательства и его нерасторжимую связь с фискальным суверенитетом государства.

Существенную теоретическую и практическую значимость имеет установленное ВС РК условие сохранения юридической силы налогового обязательства после истечения срока исковой давности: налоговые требования должны быть "корректно исчислены, начислены органами государственных доходов и предъявлены налогоплательщику в пределах установленных законом сроков исковой давности"²⁹⁹. Данная формулировка позволяет выделить три кумулятивных критерия правомерности налоговых требований:

материально-правовой критерий – корректность исчисления;

процедурный критерий – надлежащее начисление компетентным органом;

временной критерий – своевременность предъявления требования.

При соблюдении указанных критериев истечение срока исковой давности лишает налоговый орган возможности принудительного взыскания задолженности, но не аннулирует само обязательство, которое сохраняет потенциальную исполнимость на добровольных началах. Такой подход создает своеобразную правовую конструкцию "натурального обязательства" (*obligatio naturalis*), известную еще римскому праву, где обязательство, утратившее исковую защиту, сохраняет юридическую силу и может быть исполнено должником без возможности последующего истребования исполненного обратно.

Идеологическим обоснованием рассматриваемой правовой позиции выступает принцип неотвратимости исполнения налоговых обязательств, который, как указывает ВС РК, направлен на «обеспечение стабильности налоговых правоотношений и бюджетной системы государства»³⁰⁰. Данный принцип имеет конституционно-правовую основу и отражает публичный интерес в стабильном финансировании государственных функций и задач.

²⁹⁹ Там же.

³⁰⁰ Там же.

С точки зрения теории правового регулирования, рассматриваемый подход можно охарактеризовать как проявление публично-правового метода регулирования налоговых отношений, для которого характерен примат публичного интереса над частным. В отличие от гражданско-правовых отношений, где истечение срока исковой давности, как правило, лишает обязательство юридической силы (если должник заявит об этом в суде), в налоговых правоотношениях действует иной принцип – сохранение материально-правового обязательства при утрате процессуальной возможности его принудительного исполнения.

Таким образом, правовая позиция Верховного Суда Республики Казахстан отражает сложную юридическую природу института давности в налоговом праве, его отличие от аналогичных институтов частного права и специфическую роль в обеспечении баланса между публичными интересами государства и правовой определенностью для налогоплательщиков. Изложенное приводит нас к выводу об отсутствии в Республике Казахстан такого вида давности как давность взыскания налоговой задолженности.

Кыргызская Республика. При исследовании налогово-правового института взыскания налоговой задолженности в Кыргызской Республике особый интерес представляет комплексный анализ взаимосвязанных норм Налогового кодекса КР, регламентирующих темпоральные аспекты налогового администрирования и механизмы принудительного исполнения налоговых обязательств.

Рассматривая положения пункта 3 статьи 68 НК КР³⁰¹, можно констатировать закрепление в налоговом законодательстве полномочия налогового органа по корректировке исчисленной суммы налогового обязательства как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения, а также осуществлению взыскания начисленной суммы в пределах срока исковой давности. Данная норма имеет двойственную правовую природу: с одной стороны, она устанавливает материально-правовое правомочие фискального органа, с другой – ограничивает

³⁰¹ НК КР. Ст. 68. URL: https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/27071/ru?anchor=st_68.

его темпоральными рамками исковой давности, что служит проявлением принципа правовой определенности.

Законом Кыргызской Республики от 12 февраля 2025 года № 37 в статью 80 Налогового кодекса внесены существенные изменения, направленные на совершенствование механизма взыскания налоговой задолженности.

Ранее действующее налоговое законодательство не предусматривало возможности обращения налоговых органов в суд с заявлением о восстановлении пропущенного срока исковой давности. При истечении срока исковой давности налоговая задолженность подлежала безусловному списанию без дополнительных правовых механизмов.

Введенная новелла дополнила статью 80 пунктом 2, устанавливающим право налогового органа обратиться в суд о восстановлении срока исковой давности, когда взыскание задолженности было невозможным в установленный период. Налоговая задолженность признается безнадежной с момента вступления в силу судебного акта об отказе в восстановлении срока и подлежит списанию.

Анализируя статью 81 НК КР, следует особо отметить нормативное положение, закрепляющее делегированное правотворчество в сфере процедурного регулирования взыскания налоговой задолженности. Согласно части второй пункта 1 указанной статьи, "порядок взыскания налоговой задолженности определяется Кабинетом Министров". Данная норма представляет собой бланкетное положение, отсылающее к подзаконным нормативным актам исполнительного органа власти³⁰², что создает двухуровневую систему правового регулирования: концептуальные основы взыскания налоговой задолженности закрепляются на законодательном уровне, в то время как детальная процедурная регламентация осуществляется на уровне подзаконных актов.

Такой подход к правовому регулированию обеспечивает необходимую гибкость административных механизмов и возможность их оперативной

³⁰² Порядок взыскания налоговой задолженности. Приложение 1 (к постановлению Кабинета Министров Кыргызской Республики от 22 марта 2022 года № 150). (В редакции постановления Кабинета Министров КР от 13 сентября 2023 года № 470, 19 октября 2023 года № 554). URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/159166/edition/1286628/ru>

корректировки без изменения базовых законодательных положений, что особенно важно в контексте динамично меняющихся экономических условий. Вместе с тем, делегирование полномочий по определению порядка взыскания налоговой задолженности исполнительному органу власти требует установления надлежащих правовых гарантий недопущения произвольного изменения административных процедур и обеспечения стабильности правового положения налогоплательщиков.

Комплексное рассмотрение указанных норм свидетельствует о наличии в налоговом законодательстве Кыргызской Республики дифференцированного подхода к институту давности взыскания налоговой задолженности, а также о сочетании законодательного и подзаконного уровней регулирования процедурных аспектов налогового администрирования, что представляется обоснованным с точки зрения обеспечения баланса между стабильностью и гибкостью правового регулирования налоговых отношений.

Республика Армения. Исследование правового института давности взыскания налоговой задолженности в Республике Армения на основе положений статьи 44 НК РА с применением системно-структурного и формально-догматического методов интерпретации позволяет прийти к выводу о том, что в армянском законодательстве отсутствует институт давности именно для процедуры взыскания налоговой задолженности, в отличие от давности начисления налогового обязательства. Нормативная конструкция, закрепленная в статье 44, устанавливает унифицированный срок в три года, который, однако, относится исключительно к определению и начислению налоговых обязательств, а не к их принудительному исполнению. Так, для большинства категорий налогов законодатель связывает возникновение налогового обязательства с моментом выявления нарушения, определяя ограничение как "третий налоговый год, непосредственно следующий за налоговым годом совершения нарушения"³⁰³. Эта формулировка четко ограничивает период, в течение которого налоговый орган вправе установить факт нарушения и начислить обязательство, но в тексте статьи 44 отсутствует указание

³⁰³ НК РА, статья 44, часть 1. URL: <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docid=137404>.

на то, что по истечении этого срока прекращается возможность взыскания уже начисленной задолженности.

Для имущественных налогов, таких как налог на недвижимое имущество и налог на имущество с транспортных средств, начальной точкой отсчета трехлетнего срока является момент представления налогового обязательства налогоплательщику³⁰⁴, что обусловлено спецификой администрирования этих налогов и объективными характеристиками объектов налогообложения. Однако и в этом случае норма регулирует лишь момент возникновения обязательства, а не сроки его принудительного исполнения. Легальная дефиниция "налогового года совершения нарушения", закрепленная в части 3 статьи 44 как "налоговый год, включающий последний день срока, установленного для представления в налоговый орган соответствующего содержащего нарушение налогового расчета"³⁰⁵, подтверждает, что законодатель сосредоточен на унификации подхода к определению начальной точки начисления, но не упоминает ограничений для последующего взыскания. Таким образом, трехлетний срок в статье 44 ограничивает право налогового органа начислить обязательство, но не указывает на прекращение права взыскания после его истечения.

Возможность приостановления течения этого срока при наличии обстоятельств, препятствующих проверке или исчислению налогового обязательства³⁰⁶, дополнительно подчеркивает фокус нормы на этапе начисления, а не исполнения. Данное положение направлено на защиту интересов государства от уклонения налогоплательщиков, но не устанавливает пределов для процедуры взыскания уже зафиксированной задолженности. Отсутствие в статье 44 или иных положениях НК РФ явных указаний на срок давности для принудительного исполнения налоговых обязательств позволяет сделать вывод, что законодатель не предусмотрел такого ограничения. Это подтверждается системным анализом: если бы намерение ограничить взыскание существовало, оно было бы прямо отражено в нормах, регулирующих исполнительные процедуры, как это сделано, например,

³⁰⁴ НК РФ. URL: <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docid=137404>. Ст. 44. ч.2.

³⁰⁵ НК РФ. URL: <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docid=137404>. Ст. 44. ч.3.

³⁰⁶ НК РФ. URL: <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docid=137404>. Ст. 44. ч.4.

в других юрисдикциях, где сроки взыскания четко дифференцированы от сроков начисления.

В отличие от давности начисления, которая четко ограничивает фискальные полномочия налоговых органов тремя годами, процедура взыскания может осуществляться бессрочно после того, как обязательство было правомерно начислено в пределах установленного срока. Такой подход отличается от интуитивного предположения о том, что истечение срока начисления автоматически исключает возможность взыскания, поскольку логическая связь между этими стадиями в армянском законодательстве не закреплена нормативно. Напротив, отсутствие ограничений на взыскание может быть интерпретировано как сознательный выбор законодателя, направленный на обеспечение максимальной реализации фискальных интересов государства, даже если это снижает правовую определенность для налогоплательщиков.

В заключение, институт давности в Республике Армения, регулируемый статьей 44 Налогового кодекса РА, ограничивается сферой начисления налоговых обязательств, устанавливая трехлетний срок с дифференцированным механизмом исчисления в зависимости от вида налога. Однако в отношении взыскания налоговой задолженности подобного срока не предусмотрено, что свидетельствует об отсутствии в армянском налоговом законодательстве правового института давности взыскания. Это отражает приоритет фискальной функции над принципом временной определенности в правовом регулировании налоговых отношений в Армении, оставляя налоговым органам возможность принудительного исполнения начисленных обязательств без хронологических ограничений.

На основе проведенного анализа правового регулирования временных ограничений в сфере налоговых правоотношений государств-членов ЕАЭС предлагается единая модель давности взыскания налоговой задолженности.

Данный вид давности предлагается назвать "давностью взыскания налоговой задолженности". Этот термин точно отражает правовую природу института, ограничивающего во времени возможность принудительного исполнения решений налоговых органов по взысканию налоговой задолженности.

Оптимальным представляется установление единого трехлетнего срока давности взыскания налоговой задолженности. Такой срок соответствует практике Республики Беларусь, согласуется с общей тенденцией в Российской Федерации, обеспечивает разумный баланс между интересами государства и налогоплательщиков и не является чрезмерно длительным, что соответствует принципу правовой определенности.

Началом течения срока давности взыскания налоговой задолженности следует считать день вынесения решения налогового органа о взыскании налоговой задолженности. Такой подход обеспечивает правовую определенность для налогоплательщика, устанавливает четкий и однозначно определяемый момент, соответствует модели, принятой в Республике Беларусь, и дисциплинирует налоговые органы.

Особенно актуальным представляется введение института давности взыскания налоговой задолженности в законодательство Республики Казахстан и Республики Армения.

В Казахстане, согласно позиции Верховного Суда, истечение срока исковой давности по налоговым требованиям не аннулирует само налоговое обязательство и не освобождает налогоплательщика от его исполнения. Введение четкого срока давности взыскания повысит правовую определенность для налогоплательщиков, сбалансирует публичные и частные интересы и установит темпоральные рамки для деятельности налоговых органов.

В Армении анализ статьи 44 Налогового кодекса показывает, что существующее регулирование ограничивается лишь сферой начисления налоговых обязательств, но не устанавливает срок для их взыскания. Отсутствие такого срока создает правовую неопределенность для налогоплательщиков, которые теоретически могут подвергаться принудительному взысканию даже спустя значительное время после начисления задолженности.

Данная модель учитывает положительный опыт правового регулирования в государствах-членах ЕАЭС и направлена на гармонизацию налогового законодательства интеграционного объединения.

Давность взыскания налоговой санкции. Исследование правовой природы института давности взыскания налоговой санкции в государствах-членах ЕАЭС позволяет сформулировать научно обоснованный вывод об отсутствии необходимости в сохранении данного института в налоговом праве стран Евразийского экономического союза. Представляется возможным обосновать данную позицию следующими аргументами.

Во-первых, компаративный анализ законодательства государств ЕАЭС демонстрирует тенденцию к отказу от специального регулирования давности взыскания налоговой санкции в рамках налогового законодательства. Российская Федерация упразднила специальный срок давности взыскания налоговой санкции, установив применение общих сроков исковой давности, предусмотренных гражданским законодательством (ранее этот срок составлял шесть месяцев)³⁰⁷. Республика Беларусь и Республика Казахстан изначально предусматривают ответственность за налоговые правонарушения в административном законодательстве, элиминировав тем самым необходимость в специальном регулировании давности взыскания налоговой санкции. В Республике Армения, несмотря на сохранение понятия налогового правонарушения, специальный срок давности взыскания налоговой санкции не предусмотрен. Таким образом, Кыргызская Республика является единственным государством ЕАЭС, сохранившим специальное регулирование давности взыскания налоговой санкции в налоговом законодательстве, что свидетельствует о разных подходах к правовому регулированию в данной сфере. Лексико-семантический анализ нормативных формулировок статьи 161 НК КР выявляет использование терминологии, имманентной гражданскому праву: "иск о взыскании", "срок подачи искового заявления", "обращение в суд"³⁰⁸. Использование данных терминов свидетельствует о законодательном закреплении гражданско-процессуального порядка реализации права на взыскание налоговой санкции. Процессуальный механизм взыскания налоговой санкции реализуется не в административном

³⁰⁷ Статья 115 НК РФ. Утратила силу с 1 января 2023 года. - Федеральный закон от 14.07.2022 N 263-ФЗ // СПС «Консультант Плюс»

³⁰⁸ НК КР. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/13809/ru>. Ст. 161.

порядке, а посредством инициирования судебного процесса путем предъявления иска, что представляет собой классический гражданско-правовой инструментарий защиты имущественных интересов.

Примечательным является субъектный состав правоотношения по взысканию налоговой санкции: налоговый орган выступает в процессуальном статусе истца, а налогоплательщик – в статусе ответчика, что соответствует типичной модели гражданско-правового спора, а не вертикальному публично-правовому отношению властеподчинения. Данная конструкция свидетельствует о горизонтальном характере правоотношения в момент судебного взыскания налоговой санкции, что является имманентным признаком гражданско-правовых отношений.

В аспекте материально-правовых последствий истечения срока давности также прослеживается корреляция с институтом исковой давности в гражданском праве: истечение срока давности взыскания налоговой санкции влечет утрату возможности принудительного взыскания посредством судебной процедуры, однако не прекращает само обязательство. Данный эффект идентичен последствиям истечения срока исковой давности в гражданском праве, что служит дополнительным аргументом в пользу гражданско-правовой природы рассматриваемого института.

Во-вторых, как было доказано ранее, давность взыскания налоговой санкции по своей правовой природе представляет собой разновидность гражданско-правовой исковой давности. Об этом свидетельствуют следующие факторы:

- судебно-исковой порядок взыскания налоговой санкции;
- использование гражданско-правовой терминологии;
- имущественный характер требования;
- горизонтальная структура правоотношения в момент судебного взыскания;
- идентичность правовых последствий истечения срока давности.

Учитывая гражданско-правовую природу данного института, его инкорпорация в налоговое законодательство представляется нелогичной с точки

зрения отраслевой систематизации права и создает предпосылки для межотраслевых коллизий.

В-третьих, установление специального срока давности взыскания налоговой санкции в налоговом законодательстве порождает дуализм правового регулирования исковой давности, что противоречит принципу системности права. В условиях, когда общественные отношения по взысканию налоговой санкции реализуются в рамках гражданского процесса, применение к ним специальных сроков давности, отличных от общих сроков исковой давности, представляется необоснованным и создает угрозу единообразию судебной практики.

В-четвертых, взыскание налоговой санкции через механизм обращения в суд с иском создает ситуацию, при которой налоговый орган и налогоплательщик находятся в процессуальном положении истца и ответчика соответственно, что характерно для гражданско-правовых, а не публично-правовых отношений. В данном контексте применение общих правил исковой давности, предусмотренных гражданским законодательством, представляется более логичным и согласуется с процессуальным механизмом реализации права на взыскание налоговой санкции.

В-пятых, в контексте интеграционных процессов в рамках ЕАЭС представляется целесообразной гармонизация законодательства государств-членов в сфере регулирования ответственности за налоговые правонарушения. Учитывая, что большинство государств ЕАЭС либо содержат соответствующие положения в административном законодательстве, либо применяют общие сроки исковой давности, установленные гражданским законодательством, сохранение специального регулирования давности взыскания налоговой санкции в налоговом законодательстве Кыргызской Республики представляется дивергентным и препятствует унификации правового регулирования в данной сфере.

В-шестых, наличие специального срока давности взыскания налоговой санкции в налоговом законодательстве порождает правовую неопределенность в отношении применимости к данному институту общих положений о приостановлении, перерыве и восстановлении срока исковой давности, предусмотренных гражданским законодательством. Данная ситуация создает

риски неоднозначной интерпретации правовых норм и вариативности судебной практики.

В-седьмых, установление в налоговом законодательстве Кыргызской Республики шестилетнего срока давности взыскания налоговой санкции, который существенно превышает общие сроки исковой давности, предусмотренные гражданским законодательством, представляется необоснованным с точки зрения обеспечения баланса публичных и частных интересов. Длительный срок давности создает состояние правовой неопределенности для налогоплательщика и противоречит принципу правовой стабильности.

Резюмируя вышеизложенное, следует констатировать отсутствие необходимости в сохранении специального регулирования давности взыскания налоговой санкции в налоговом законодательстве государств ЕАЭС. Представляется целесообразным применять общие сроки исковой давности, предусмотренные гражданским законодательством (по модели Российской Федерации). Данный подход обеспечит системность правового регулирования, единообразие судебной практики и гармонизацию законодательства государств-членов ЕАЭС в сфере регулирования ответственности за налоговые правонарушения.

Проведённое исследование института давности в налоговом материальном праве позволяет предложить дифференцированный подход к определению начала течения срока давности в зависимости от вида давности.

Для давности исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов началом течения срока давности целесообразно считать окончание налогового периода, за который должен быть исчислен и уплачен налог. Такой подход обоснован тем, что именно по итогам налогового периода формируется налоговая база, и налоговые органы должны иметь возможность проверить правильность ее определения, начиная с момента завершения формирования всех необходимых данных. Это согласуется с подходом, принятым в Казахстане (пункт 2 статьи 48 НК РК) и Армении (пункт 3 статьи 44 НК РА), где срок давности для налоговых обязательств начинается течь после окончания налогового периода.

Для давности внесения изменений в налоговую отчетность также началом течения срока давности должно считаться окончание налогового периода, поскольку право налогоплательщика на внесение корректировок в декларацию логично связывать с периодом, за который эта декларация подается. Это соответствует нормам статьи 48 НК РК и статьи 104 НК КР.

Для давности зачета, возврата излишне уплаченных или взысканных налогов или иных обязательных платежей началом течения срока давности должен считаться день фактической уплаты налога или возникновения переплаты. Данный подход наиболее справедлив, поскольку связывает возможность возмещения избыточно уплаченных средств с моментом их поступления в бюджет, а не с формальным окончанием налогового периода. Такой механизм используется, например, в судебной практике Казахстана (Постановление № 6001-22-00-6ап/1855 от 6 апреля 2023 года).

Для давности взыскания налоговой задолженности началом течения срока давности должен считаться день истечения срока уплаты налога, установленного законодательством. Этот подход позволяет четко определить момент, с которого налоговые органы вправе применять меры принудительного взыскания, и соответствует логике правоотношений по принудительному исполнению налоговой обязанности. Такая модель используется в Республике Беларусь (пункт 2 статьи 61 НК РБ) и Кыргызской Республике (статья 68 НК КР).

Предложенная дифференциация позволит учесть специфику различных видов давности в налоговом праве и обеспечить баланс интересов налогоплательщиков и государства в рамках единого экономического пространства ЕАЭС.

Правовое положение налогоплательщика при истечении сроков давности в государствах – членах ЕАЭС. *Российская Федерация.* НК РФ не содержит отдельных положений о прекращении налоговой обязанности и не относит истечение срока давности к основаниям исполнения налоговой обязанности. В случаях, когда судебное решение препятствует возможности налогового органа претендовать на взыскание задолженности из-за истечения

срока её взыскания, включая ситуации отказа в восстановлении пропущенного срока для подачи искового заявления, задолженность, зафиксированная за налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов или налоговыми агентами и приведшая к образованию отрицательного сальдо на едином налоговом счете, признается налоговым органом *безнадежной для взыскания*. Полномочия по признанию задолженности *безнадежной* к взысканию и ее списанию находятся в ведении: налоговых органов; таможенных органов, которые определяются соответствующим федеральным органом исполнительной власти, ответственным за таможенные дела, в отношении налогов, пеней, штрафов, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Согласно налоговому законодательству, налоговый орган имеет право обратиться в судебные инстанции с заявлением о восстановлении пропущенного процессуального срока, если существуют уважительные причины для пропуска срока, что предусмотрено в первой части статьи 112 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, первой части статьи 95 Кодекса административного судопроизводства РФ и второй части статьи 117 Арбитражного процессуального кодекса РФ. Оценка уважительности причин пропуска срока возлагается на суд. В соответствии с пунктом 60 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 года № 57³⁰⁹, к уважительным причинам не относятся необходимость координации с вышестоящим органом вопроса о подаче заявления, командировка или отпуск представителя налогового органа, кадровые изменения, смена руководителя налогового органа, его длительная командировка или отпуск, а также другие внутренние организационные причины, приведшие к несвоевременной подаче заявления³¹⁰. Как справедливо отмечает О. И. Лютова остается открытым вопрос о том, какие причины могут быть признаны уважительными для пропуска срока иска о взыскании задолженности по

³⁰⁹ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³¹⁰ Там же.

обязательным платежам, если исключить перечисленные судебной практикой примеры³¹¹.

В силу толкования данного в пункте 9 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда от 30 июля 2013 года № 57: «При толковании подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ судам необходимо исходить из того, что инициировать соответствующее судебное разбирательство вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными к взысканию и обязанности по их уплате прекращенной. Такое заявление облагается государственной пошлиной применительно к подпункту 4 пункта 1 статьи 333.21 НК РФ как иное заявление неимущественного характера и подлежит рассмотрению по общим правилам искового производства с учетом положений главы 22 АПК РФ. Вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания может содержаться в судебном акте по любому налоговому делу, в том числе и в мотивировочной части акта. Соответствующие записи должны быть исключены налоговым органом из лицевого счета налогоплательщика немедленно после вступления такого судебного акта в силу». Как отмечала О.И. Лютова, правовую неопределённость данного толкования создаёт применённый термин «немедленно». По её мнению, возможным ответом на этот вопрос является срок в тридцать дней, установленный статьёй 12 ФЗ № 59–ФЗ от 02.05.2006 г.³¹² Позволим себе не согласиться с точкой зрения коллеги, поскольку в данной статье речь идёт об обращении гражданина, в то время как в рассматриваемом случае мы имеем дело с вступившим в законную силу решением суда. Логично предположить, что рассмотрение термина «немедленно» следует связывать с моментом поступления указанного судебного решения в налоговый орган.

³¹¹ Лютова Ольга Игоревна Списание безнадежной к взысканию налоговой задолженности - способ ограничения прав налогоплательщиков? // Юридическая техника. 2018. № 12.

³¹² Федеральный закон от 02.05.2006 N 59-ФЗ (ред. от 04.08.2023) "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации". Ст. 12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Толкование положений статьи 59 НК РФ было дано в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 26 мая 2016 года № 1150– 0, в соответствии с которым «оспариваемый заявителем подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ прямо признает безнадежными к взысканию суммы налога, пени и штрафа, возможность взыскания которых утрачена налоговым органом, что должно быть подтверждено судебным актом. При этом указанное законоположение не ограничивает перечень субъектов, имеющих право инициировать соответствующее судебное разбирательство. Таким образом, оспариваемая норма не содержит каких– либо непреодолимых препятствий в реализации возможности признания сумм налога, пени и штрафа безнадежными к взысканию – по инициативе как налогового органа, так и налогоплательщика»³¹³.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда, статья 59 НК РФ *не является* ограничителем прав налогоплательщика на списание безнадежных долгов. Но можем ли мы согласиться с данной позицией? Во– первых, речь идёт о дополнительной судебной процедуре, которую может инициировать либо налоговый орган, либо сам налогоплательщик, что означает временные и материальные затраты и для первого и для второго: во– вторых, отсутствие чётких сроков принятия налоговым органом соответствующего решения создаёт правовую неопределённость для налогоплательщика: в– третьих, пока задолженность не будет исключена из лицевой карточки налогоплательщика, суммы налогов, поступившие в уплату налогов, сборов и страховых взносов, могут быть зачтены в счет оплаты задолженности как добровольно погашенные, поскольку, согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, *«утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания налогов сама по себе не является основанием для прекращения обязанности по уплате налоговой задолженности»*³¹⁴. Но насколько это правильно? С нашей точки зрения, если у налогового органа утрачена возможность принудительного взыскания, то

313 Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кузнецова Сергея Тимофеевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 4 пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда Российской Федерации от 26 мая 2016 г. № 1150-0. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³¹⁴ Лютова О.И. Указ. Соч.

поступившие суммы не могут рассматриваться как добровольное погашения, кроме случаев прямого указания налогоплательщика. Таким образом можно констатировать, что действующие нормы налогового законодательства и правоприменительная практика в совокупности способствуют нахождению налогоплательщика в состоянии правовой неопределённости и могут приводить к искусственному затягиванию принятия соответствующего решения налогового органа.

Республика Беларусь. Истечение срока давности не отнесено к обстоятельствам, прекращающим налоговое обязательство.

Республика Казахстан. Истечение срока давности не отнесено к обстоятельствам, прекращающим налоговое обязательство.

Республика Армения. В НК РА истечение срока давности не является основанием для *прекращения* налогового обязательства. НК РА содержит следующие основания прекращения налогового обязательства:

— когда оно выполняется; когда устанавливается налоговая льгота по освобождению от налогового обязательства или уменьшению налогового обязательства в размере освобожденного или уменьшенного обязательства;

— когда дело о банкротстве организации или физического лица прекращается по вступившему в законную силу решению суда, и отсутствует какое-либо лицо, которое согласно Кодексу несет ответственность за выполнение налогового обязательства;

— когда оно становится безнадежным и после становления безнадежным не взыскивается в течение пяти лет; когда физическое лицо умирает, за исключением случаев, установленных частями 1 и 2 статьи 51 Кодекса;

— в случаях, установленных законами Республики Армения о сборах³¹⁵. Эти положения законодательства коррелируют с положениями ст. 44 НК РА о том, что *не возникают* налоговые обязательства, выявленные за пределами сроков давности. Таким образом, логика законодателя заключается в том, что не может прекратиться то, что не возникло.

³¹⁵ НК РА. Ст. 45

Кыргызская Республика. Кыргызский законодатель относит истечение срока давности к основаниям *прекращения* налогового обязательства³¹⁶. Положения ст. 79 НК КР устанавливают, что налоговое обязательство прекращается, а налоговая задолженность считается погашенной в случае истечения срока исковой давности по налоговому обязательству. Таким образом устанавливаются следующие последствия истечения срока давности: налоговое обязательство *прекращается*, а налоговая задолженность считается *погашенной*. В этом случае налоговая задолженность налогоплательщика может быть классифицирована как безнадежный долг, и он подлежит списанию с лицевого счета налогоплательщика. Но в силу изменений в статье 80 Налогового кодекса КР (часть 2), которые вступили в силу с 1 июля 2025 года, налоговым органам предоставляется право обращения в суд с заявлением о восстановлении пропущенного срока исковой давности.

Данная норма применяется в случаях, когда налоговый орган по объективным причинам не смог осуществить взыскание налоговой задолженности в установленные законом сроки исковой давности.

Нововведение дает налоговым органам возможность через судебную процедуру восстановить истекший срок исковой давности для взыскания налоговых обязательств, если его пропуск был вызван обстоятельствами, не зависящими от налогового органа и препятствовавшими своевременному принятию мер по взысканию. В таких случаях налоговая задолженность признается безнадежной с момента вступления в силу судебного акта об отказе в восстановлении срока исковой давности и подлежит списанию в соответствии с указанной выше статьей.

Процесс списания осуществляется налоговым органом в порядке, который устанавливается Кабинетом Министров. Эта процедура предусматривает регуляторное вмешательство для формализации утраты фискальных требований к налогоплательщику, основанное на законодательно определённых критериях исчерпания возможностей взыскания задолженности. В соответствии с

³¹⁶ НК КР. Ст. 79

установленным порядком³¹⁷, для осуществления процесса списания безнадежной задолженности налогоплательщика, налоговым органом инициируется формирование специальной комиссии по списанию налоговой задолженности (далее – комиссия). В случае истечения срока исковой давности по налоговому обязательству, установленному Налоговым кодексом, комиссией принимается решение о списании безнадежного долга по налоговому обязательству налогоплательщика. Данная комиссия состоит из сотрудников налогового органа, причем их количество должно быть нечетным и не менее пяти человек для обеспечения прозрачности и справедливости принятия решений. Руководство комиссией осуществляет либо руководитель, либо заместитель руководителя налогового органа. Порядок работы комиссии, включая её состав, регулируется специальным приказом налогового органа. Решение комиссии о списании налоговой задолженности оформляется в виде протокола, который обязательно подписывается всеми членами комиссии. На основе этого протокола налоговый орган принимает окончательное решение о списании безнадежного долга, связанного с налоговыми обязательствами налогоплательщика. В рамках процедуры рассмотрения дел, связанных с истечением срока исковой давности по налоговым обязательствам, налоговый орган обязан представить комиссии документацию, которая является ключевой для осуществления глубокого анализа ситуации. К таким документам относятся:

1. Лицевой счет налогоплательщика, предоставляемый за период шести лет, начиная с дня, следующего после:
 - *последнего дня уплаты налога*, как это определено Налоговым кодексом, в отношении данного налогового обязательства;
 - *дня вручения* налогоплательщику решения об отмене предоставленной отсрочки или рассрочки платежа, в случае невыполнения обязательств по уплате отсроченных или рассроченных сумм налоговой задолженности;

³¹⁷ Порядок списания безнадежного долга по налоговому обязательству. Приложение 2 к постановлению Кабинета Министров Кыргызской Республики от 22 марта 2022 года № 150. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/50-405/edition/1158725/ru>

– дня вручения налогоплательщику решения, вынесенного в результате проведения выездной или камеральной проверки, если по итогам такой проверки была выявлена налоговая задолженность.

2. Сведения, подтверждающие отсутствие действий или обстоятельств, которые могли бы прервать срок исковой давности. В случае наличия фактов, прерывающих этот срок, предоставляется информация о лицевом счете налогоплательщика за *шестилетний период*, начиная с дня, когда срок исковой давности был возобновлен.

Для анализа приведённых положений налогового законодательства стран ЕАЭС полагаем необходимым рассмотрение понятия «налог» в указанных странах.

Российская Федерация. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований³¹⁸.

Республика Беларусь. Налогом признается обязательный индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты³¹⁹.

Республика Казахстан. Налоги – законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер³²⁰.

³¹⁸ НК РФ. Ст. 8

³¹⁹ НК РБ. Источник: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166> – Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. Ст. 6

³²⁰ НК РК. Ст. 1

Кыргызская Республика. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный денежный платеж, взимаемый с налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством Кыргызской Республики³²¹.

Республика Армения. Налог — обязательная и безвозмездная сумма, уплачиваемая налогоплательщиками в государственный бюджет Республики Армения и (или) общин в установленных Кодексом порядке, размерах и сроки с целью удовлетворения государственных и (или) общественных нужд³²².

Как видно из приведённых норм законодательства стран ЕАЭС, в Российской Федерации и Республике Беларусь налог это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в то время как остальные страны ЕАЭС не вкладывают в понятие налога *указание на наличие каких-либо прав* физических или юридических лиц на взимаемые платежи в пользу государства.

Между тем, исчисление и начисление налога производится на основании данных налогоплательщика или о налогоплательщике, что позволяет сделать вывод о существовании прав налогоплательщика на денежные средства, которые должны быть отчуждены государству в виде налога путём денежного платежа. Так, например декларация по налогу на прибыль в самом простом варианте исчисляется налогоплательщиком на основании оборота с производением вычетов. При оплате транспортного налога расчёт производится в порядке, установленном законодательством. Если в первом случае наличие прав можно установить выпиской по расчётному счёту налогоплательщика и кассового аппарата, то во втором случае оплата налогоплательщиком налога основывается на презумпции наличия у него прав на соответствующие денежные средства. Предусмотренная законодательством возможность оплаты налога *иным лицом*³²³, как это закреплено

³²¹ НК КР. Ст. 21

³²² НК РА. Ст. 4.

³²³ «Перечисление денежных средств в счет исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога может быть произведено иным лицом.». НК РФ. Ст. 45. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

установлено в НК РФ, может предполагать различные варианты обязательств между налогоплательщиком и иным лицом, например, дарение или заём, но принимая во внимание предусмотренную налоговым законодательством невозможность возврата уплаченных сумм налога иным лицом³²⁴, мы можем предполагать существование у налогоплательщика прав на сумму налога, уплаченную иным лицом. Таким образом, мы пришли к мнению о существовании у налогоплательщика права распоряжения денежными средствами в целях уплаты налога. Истечение срока давности лишает налоговый орган возможности *понуждения* налогоплательщика к исполнению обязанности по уплате налогов. В силу этого мы приходим к ситуации, когда при существовании права собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления и утрате возможности принудить налогоплательщика к исполнению обязанности на уплате налогов, права налогоплательщика *ограничиваются* соответствующими документами (справкой о наличии задолженности по уплате налогов) и необходимостью прохождения определённых процедур.

Такие ограничения можно было бы предполагать законными, если бы они служили обеспечением дальнейшего исполнения налоговой обязанности, но казус заключается в том, что по своей правовой природе они таковыми не являются, поскольку такая возможность у налогового органа утрачена. Сложившийся порядок вовлекает в процесс налогоплательщика, налоговый орган и суд, причём последние два функционируют именно на налоги налогоплательщиков, что увеличивает расходы бюджета на разрешение вопроса, решение по которому уже представляется известным.

Проведенный анализ правового положения налогоплательщика при истечении сроков давности в государствах – членах ЕАЭС позволяет сделать вывод о необходимости унификации подходов и признания давности безусловным основанием погашения (списания) налоговой задолженности при сохранении самого факта существования налогового обязательства.

³²⁴ Там же. «*Иное лицо не вправе требовать возврата уплаченного за налогоплательщика единого налогового платежа и налога, уплаченного не в качестве единого налогового платежа.*».

Позиция Республики Армения, закрепленная в ст. 44 НК РА³²⁵, согласно которой налоговое обязательство вовсе не возникает, если задолженность выявлена за пределами сроков давности, представляется концептуально неверной. Такой подход игнорирует объективную реальность возникновения налогового долга и ставит факт существования обязательства в зависимость от эффективности действий налоговых органов по его выявлению. Это не соответствует природе налоговых правоотношений, основанных на законе, а не на акте налогового администрирования. Кроме того, позиция армянского законодателя создает противоречие с положениями ст. 45 НК РА, которая допускает прекращение уже возникшего налогового обязательства при его не взыскании в течение пяти лет.

Подход Кыргызской Республики, выраженный в ст. 79 НК КР³²⁶, в соответствии с которым истечение срока давности влечет прекращение налогового обязательства, также не может быть поддержан, хотя в силу принятых изменений в статью 80 НК КР, в случаях, когда принятие мер по взысканию налоговой задолженности не представилось возможным в течение исковой давности, налоговый орган вправе обратиться в суд с заявлением о восстановлении срока исковой давности. В таких случаях налоговая задолженность признается безнадежной с момента вступления в силу судебного акта об отказе в восстановлении срока исковой давности и подлежит списанию в соответствии с данной статьей.

Однако, тем не менее, обязательство, возникшее в силу закона в момент возникновения объекта налогообложения, не может прекратиться лишь в силу неспособности публичной власти своевременно предпринять меры по его принудительной реализации. Налоговый долг сохраняется как факт объективной действительности, хотя и утрачивает свое качество принудительно исполнимого. Кроме того, действующий в Кыргызстане механизм списания безнадежных долгов на основании решения специальных комиссий налоговых органов (Порядок списания налоговой задолженности) представляется излишне

³²⁵ НК РА. URL: https://www.parliament.am/law_docs5/01112016HO165_rus.pdf. Ст. 44.

³²⁶ НК КР. URL: <https://cbd.miniust.gov.kg/112340/edition/13809/ru>. Ст. 79.

забюрократизированным и предоставляющим налоговой администрации необоснованную дискрецию.

Законодательство Российской Федерации, Беларуси и Казахстана прямо не определяет правовые последствия истечения сроков давности взыскания налоговой задолженности с точки зрения прекращения или погашения налогового обязательства. Однако практика высших судов РФ исходит из того, что истечение сроков влечет невозможность принудительного взыскания, но не освобождает налогоплательщика от самой обязанности уплаты налога³²⁷. Такая обязанность может быть прекращена только после списания задолженности как безнадежной к взысканию, инициировать которое вправе как налоговый орган, так и сам налогоплательщик. Данный подход представляется наиболее взвешенным, поскольку позволяет учесть как факт возникновения и сохранения налогового обязательства, так и утрату возможности его принудительной реализации, обусловленную бездействием публичной власти.

В то же время, действующее правовое регулирование и практика его применения в государствах ЕАЭС не в полной мере обеспечивают определенность правового положения налогоплательщика и баланс частных и публичных интересов в рассматриваемой сфере. Необходимость обращения налогоплательщика в суд за подтверждением безнадежности задолженности и понуждением налогового органа к ее списанию представляется необоснованным обременением. Кроме того, до списания задолженности налоговые органы могут засчитывать поступающие от налогоплательщика текущие платежи в счет погашения просроченных долгов, что не согласуется с существом давности. Также неопределенность создает отсутствие четких сроков, в течение которых налоговый орган обязан произвести списание задолженности после получения соответствующего судебного акта.

На наш взгляд, для обеспечения единообразного и справедливого подхода, соответствующего природе давности в налоговых правоотношениях,

³²⁷ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, Определение КС РФ от 26.05.2016 № 1150-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

целесообразно прямо закрепить в налоговом законодательстве государств ЕАЭС следующие положения:

— истечение установленных законом сроков давности взыскания налоговой задолженности является безусловным и достаточным основанием для признания такой задолженности безнадежной ко взысканию и ее списания (погашения);

— списание задолженности, в отношении которой истекли сроки давности взыскания, осуществляется налоговым органом самостоятельно без необходимости обращения в суд и без ограничения в размерах списываемых сумм;

— налоговый орган обязан списать задолженность в срок не позднее 10 рабочих дней с момента истечения срока давности ее взыскания либо с момента получения судебного акта, подтверждающего утрату возможности взыскания в связи с истечением сроков;

— погашение задолженности в связи с истечением сроков давности не влечет прекращения исходного налогового обязательства, которое продолжает учитываться налоговым органом как исполненное (погашенное) надлежащим образом;

— списание задолженности по мотиву истечения сроков давности является самостоятельным основанием прекращения обязанности по уплате пеней, начисленных на такую задолженность;

— не допускается погашение текущих налоговых обязательств за счет денежных средств, поступающих от налогоплательщика, при наличии у него задолженности, в отношении которой истекли сроки давности взыскания;

— полномочиями по списанию безнадежных долгов обладают как налоговые, так и таможенные органы (в отношении администрируемых ими платежей).

В рамках данного научного исследования представляется методологически обоснованным выделить давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения в качестве самостоятельного объекта исследования и подвергнуть его более детальному анализу в специально посвящённом этому

вопросу параграфе 2.2 настоящей работы, что обусловлено особой значимостью и сложностью данного правового феномена.

Подобный концептуальный подход позволит систематизированно и последовательно раскрыть сущностные характеристики, нормативное регулирование и практику применения данного вида давности, проанализировать его соотношение с иными подвидами давности в налоговом праве, выявить существующие теоретические и прикладные проблемы и предложить возможные пути их решения. Выделение давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения в отдельный параграф видится целесообразным ещё и потому, что данный институт находится на стыке налогового материального и процессуального права, а также тесно связан с другими отраслями права - административным и уголовным, что требует углублённого межотраслевого анализа его правовой природы.

Таким образом, несмотря на то, что давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, бесспорно, относится к институту давности в материальном налоговом праве в целом, более предпочтительным представляется её раскрытие в рамках самостоятельного структурного подраздела исследования, посвящённого проблематике давности в налоговом деликтном праве, как обладающей существенной спецификой и заслуживающей специального научного осмысления.

§ 2.2. Давность в налоговом деликтном праве.

В юридической науке для обозначения деяний, противоречащих правовым нормам, используется разнообразная терминология, среди которой наиболее широкое распространение получил термин «правонарушение». В теоретико – правовом аспекте он определяется как антисоциальный акт, причиняющий вред обществу и подлежащий наказанию согласно действующему законодательству³²⁸.

328 Морозова Л.А. Теория государства и права. М., 2008. С. 385.

В рамках общепринятой классификации правонарушения подразделяются на гражданские, административные, дисциплинарные деликты, а также на преступления. Эта типология служит основой для формирования и развития института юридической ответственности. Закрепление в законодательных актах конкретных видов правонарушений обеспечивает необходимую правовую определенность, позволяющую эффективно решать на практике вопросы применения мер государственного принуждения к лицам, нарушившим нормы соответствующего законодательства. Четкое определение и систематизация правонарушений в нормативно – правовой базе не только способствует упорядочению правовой терминологии, но и служит инструментом обеспечения законности при реализации государственного принуждения³²⁹.

По мнению Д. Ю. Чарухина³³⁰, для обозначения всех противоправных деяний в налоговой сфере целесообразно использование термина "налоговые деликты" (от лат. *delictum* – проступок³³¹), поскольку налоговый деликт – это незаконное деяние налогоплательщика, нарушающее налоговые отношения, квалификация которого требует интегративного анализа норм ответственности из НК РФ, КоАП РФ, УК РФ и иных актов налогового права.

В законодательстве большинства стран ЕАЭС уплата законно установленных налогов и сборов является конституционной обязанностью *каждого* и предусматривается соответствующими конституционными нормами³³². Конституция РБ использует несколько иную формулировку, которая тем не менее не лишает норму конституционной обязанности – [*Граждане Республики Беларусь*

³²⁹ Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия /Под ред. М. Ю. Тихомирова. - М., 1998. С.345.

³³⁰ Чарухин, Денис Юрьевич. Институт ответственности за правонарушения в сфере налогов и сборов : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 : М., 2005. С. 115.

³³¹ Словарь иностранных слов. — М.: Русск. яз., 1989. С.155; Тихомирова Л. В., Тихомиров М. Ю. Указ. соч. С.110; Популярный юридический энциклопедический словарь. -М.: Рипол «Классик», 2001. С.560.

³³² «*Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.*». "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020). Ст. 57; «*Уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого.*». Конституция Республики Казахстан. Конституция принята на республиканском референдуме 30 августа 1995 года. Ст. 35; «*Каждый обязан платить налоги и сборы в случаях и порядке, предусмотренных законом.*» Конституция Кыргызской Республики" от 5 мая 2021 года (принята референдумом (всенародным голосованием) 11 апреля 2021 года. Ст. 50; «*Каждый обязан уплачивать установленные в соответствии с законом налоги, пошлины производить другие обязательные платежи, зачисляемые в государственный или муниципальный бюджет.*». Конституция Республики Армения с изменениями. Принята 06.12.2015 г. Ст.60.

*обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей.]*³³³. Исходя из норм позитивного права и общей теории права, нарушение нормы права влечёт установленную законом ответственность. Норма права, устанавливающая ответственность за её нарушение, по мнению Г. Кельзена, есть приказ или полномочие карать за совершение деяния, предусмотренного содержанием нормы³³⁴. По мнению Р. А. Белевского, юридическая ответственность понимается как обязанность лица претерпевать определенные лишения государственно – властного характера, предусмотренные законом, за совершенное противоправное деяние³³⁵. С. Г. Пепеляев высказывает мнение, что юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства – это комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке³³⁶. По мнению С.Н. Братуся, юридическая ответственность, будучи реализацией санкции, – это исполнение существовавшей до нарушения обязанности либо возникшей в связи с ее нарушением новой обязанности под воздействием государственного принуждения³³⁷.

Как и любой другой правовой институт, юридическая ответственность основывается на определённых принципах. Применительно к такому виду юридической ответственности, как ответственность за совершение налогового правонарушения хотелось бы более подробно остановиться на таких её принципах, как принцип неотвратимости и принцип целесообразности, которые имеют непосредственное отношение к институту давности. По мнению С.С. Потапкина,

³³³ Конституция Республики Беларусь 1994 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996 г., 17 октября 2004 г. и 27 февраля 2022 г.). Ст. 56.

³³⁴ «В уголовном законе может содержаться предложение: «Воровство карается тюремным заключением». Смысл этого предложения не суждение о фактическом событии, как может показаться из буквального текста, но норма, т.е. приказ или полномочие карать воровство тюремным заключением». Ганс Кельзен. Чистое учение о праве. 2-е изд / пер. с нем. М.В. Антонова и С.В. Лёзова. — СПб.: ООО Издательский Дом «Алеф-Пресс», 2015. — 542 с. С. 17.

³³⁵ Белевский Роман Александрович Понятие и виды юридической ответственности за нарушение правовых норм в области защиты информации // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2016. № 12. С. 120.

³³⁶ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева.- М: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 403.

³³⁷ Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность. - М., 2001. С. 66.

принцип неотвратимости ответственности является одним из основополагающих составляющих законности, выражающейся в совокупности следующих обязанностей: обязанности государства реагировать на правонарушения; обязанности государства привлекать правонарушителя к ответственности; обязанности правонарушителя претерпеть неблагоприятное воздействие в виде осуждения, лишений личного и имущественного характера; обязанности субъекта ответственности соблюдать предписания правовых норм; обязанности институтов гражданского общества способствовать предупреждению, пресечению и выявлению общественно опасных правонарушений³³⁸. При этом им обращается внимание на необходимость соблюдения разумного баланса между принципом неотвратимости юридической ответственности и принципом целесообразности привлечения лица к юридической ответственности. По мнению А.Н. Чуракова, принцип целесообразности юридической ответственности состоит в том, что в публичном праве устанавливаемые законом меры ответственности, а также правила освобождения от ответственности должны соответствовать цели предупреждения правонарушений³³⁹. В нормах позитивного налогового права мы видим несколько иное мнение:

Кыргызская Республика. Ответственностью за совершение налогового правонарушения является правовое последствие совершения налогового правонарушения, *выражающееся в осуждении и применении мер взыскания* судом либо компетентным органом (должностным лицом) к участнику налоговых правоотношений, виновному в совершении налогового правонарушения³⁴⁰.

Республика Армения. Налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности, направленный на обеспечение финансовой стабильности и финансовых интересов государства посредством возмещения в полном объеме материального ущерба, нанесенного государству вследствие нарушения положений регулирующих налоговые отношения правовых актов,

³³⁸ Потапкин С.С. Принцип неотвратимости юридической ответственности и проблемы его реализации в правоприменительной практике: автореф. дис.канд.юрид. наук. М. 2009. С. 10-11.

³³⁹ Чураков Алексей Николаевич. Принципы юридической ответственности: автореф. дисс ... канд. юрид. наук : 12.00.01.- Самара, 2000. С. 8.

³⁴⁰ НК КР. Ст. 155.

установления дополнительного обязательства в отношении совершившего налоговое правонарушение налогоплательщика, а также принуждения его к немедленному исполнению обязательства и предотвращения дальнейших налоговых правонарушений³⁴¹.

Нормы налогового законодательства остальных государств - членов ЕАЭС (Российская Федерация, Республика Беларусь, Республика Казахстан) не содержат легального определения налоговой ответственности или ответственности за совершение налогового правонарушения³⁴².

В рамках выполнения целей и задач исследования представляется целесообразным проанализировать нормы, раскрывающие содержание понятие «налоговое правонарушение».

Понятие налогового правонарушения в странах ЕАЭС. Российская Федерация. Статья 106 НК РФ установила, что налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Кыргызская Республика. Ст. 155 НК КР «Понятие налогового правонарушения» определяет, что нарушением налогового законодательства Кыргызской Республики или налоговым правонарушением является виновно–совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) участника налоговых правоотношений. НК КР использует термин «участник налоговых правоотношений» и при дальнейшем его раскрытии мы видим, что к числу таковых относятся: 1) *налогоплательщик, его должностные лица и/или законные представители (родители, опекун, попечитель); 2) органы налоговой службы, их должностные лица; 3) иной участник налоговых правоотношений.* Анализ норм Глава 19 НК КР «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» НК КР не даёт ответа на вопрос, – кто же именно понимается под

³⁴¹ НК РА. Ст. 397.

³⁴² Козырин А.Н. Налоговое право государств ЕАЭС. М. 2022. С. 364.

иными лицами? Глава состоит из четырёх статей, две из которых устанавливают ответственность налогоплательщика, одна касается ответственности налогового агента, и одна статья касается ответственности должностного лица органа налоговой службы. Между тем, определение круга лиц является несомненно важным, поскольку это перечень тех субъектов, к которым могут быть применены правовые последствия истечения срока давности. Таким образом, полагаем что следует полно и ясно определить круг этих лиц. Как указывал Конституционный суд Кыргызской Республики, несоблюдение требований принципа правовой определенности порождает противоречивую правоприменительную практику, создает возможность их неоднозначного истолкования и произвольного применения и, тем самым, может приводить к нарушению конституционных прав и свобод человека и гражданина³⁴³.

Республика Армения. Налоговым правонарушением считается такое противоправное действие или бездействие налогоплательщика либо налогового агента, за которое Кодексом и (или) законами Республики Армения о сборах установлена налоговая ответственность³⁴⁴.

Республика Беларусь и Республика Казахстан. Нормы налогового законодательства указанных стран не содержат положений об отдельном виде ответственности за совершение правонарушения в области налогообложения, предусматривая её в сфере административного права.

Анализируя указанные нормы, содержащие понятие налогового правонарушения, отметим, что НК РФ и НК КР содержат указание на «виновность» и «противоправность», в то время как НК РА содержит указание лишь на «противоправность». На эту особенность соответствующей нормы НК РА указывает А.Н. Козырин³⁴⁵.

Считаем справедливой точку зрения Т.Н. Хабеева, который особое внимание уделяет анализу вины как ключевого элемента налогового правонарушения. Автор

³⁴³ Решение Конституционного суда Кыргызской Республики 05-р от 29 июня 2022 года. - Режим доступа: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/9804>.

³⁴⁴ НК РА. Ст. 397.

³⁴⁵ А.Н. Козырин. Указ.Соч. С. 364-365.

подчеркивает, что без вины налоговое правонарушение не может существовать, поскольку вина составляет базовый и фундаментальный признак такого правонарушения. Хабеев Т.Н. утверждает, что необходимость наличия вины при налоговом правонарушении коренится в самой правовой природе правонарушения и связывает его с преступлением, как деянием более высокого уровня опасности и противоправности³⁴⁶.

Рассматривая элементы давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения в странах ЕАЭС, мы можем выделить следующие:

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Российская Федерация. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности)³⁴⁷.

Кыргызская Республика. Субъект не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения истекли сроки исковой давности и ему не было вручено соответствующее решение органа налоговой службы³⁴⁸. При этом следует уточнить, что срок исковой давности по налоговому обязательству устанавливается в 6 лет, при этом срок исковой давности по налоговому обязательству налогоплательщика, уплачивающего налог на основе патента, устанавливается в 3 года.³⁴⁹

Республика Армения. НК РА не устанавливает самостоятельный срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, но содержащееся в ст. 397 НК РА положение о том, что

346 Хабеев Т.М. Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение: дисс. ...канд. юрид. наук. Москва, 2005. С. 32.

347 НК РФ. Ст. 113.

348 НК КР. Ст. 159.

349 Там же. Ст. 68.

налогоплательщики или налоговые агенты привлекаются к ответственности за налоговое правонарушение исключительно в случаях и порядке, установленных Кодексом и законами Республики Армения о сборах, отсылает нас к п. 2 ст. 44 НК РА, который гласит, что при выявлении нарушений требований Кодекса и законов Республики Армения о сборах в результате проверок, не могут возникнуть налоговые обязательства, если данное нарушение было выявлено после истечения третьего налогового года, непосредственно следующего за налоговым годом его совершения, а при выявлении нарушений требований разделов НК РА, относящихся к налогу на недвижимое имущество и налогу на имущество с транспортных средств, налоговые обязательства не могут возникнуть, если они представлены налогоплательщику после истечения третьего налогового года, непосредственно следующего за налоговым годом совершения нарушения.

Момент начала течения срока давности. *Российская Федерация.* Статья 113 НК РФ содержит два варианта момента начала течения срока давности: первый – со дня совершения налогового правонарушения, второй – со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение. Момент начала течения срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется для всех видов налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ.

В Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27.12.2017 N Ф01-5862/2017 по делу N А43-19323/2016³⁵⁰ рассмотрен важный аспект применения срока давности для привлечения к налоговой ответственности. Суд отклонил довод налогоплательщика о пропуске налоговым органом трехлетнего срока давности, опираясь на разъяснения, содержащиеся в п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. Согласно данному разъяснению, срок давности исчисляется со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение. Применяя этот подход, суд установил: для НДС за I квартал 2013 года: срок уплаты истек во II квартале 2013

³⁵⁰ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27.12.2017 N Ф01-5862/2017 по делу N А43-19323/2016// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

года, начало течения срока давности – 01.07.2013, окончание срока давности – 01.07.2016. Для налога на прибыль за 2012 год: срок уплаты – 28.03.2013, правонарушение совершено в 2013 году, начало течения срока давности – 01.01.2014, окончание срока давности – 01.01.2017. Поскольку решение налогового органа о привлечении к ответственности было вынесено 25.04.2016, суд пришел к выводу, что срок давности на момент вынесения решения не истек, и налогоплательщик был правомерно привлечен к ответственности.

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.10.2020 № Ф08-8897/2020 по делу № А32-19439/2018³⁵¹ рассмотрен концептуально значимый вопрос о правильном исчислении сроков давности привлечения к налоговой ответственности.

Суд опирался на нормативную конструкцию, закрепленную в абз. 3 п. 1 ст. 113 НК РФ и интерпретированную в п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. Согласно данным позициям, момент совершения правонарушения в виде неуплаты налога связывается не с датой наступления срока уплаты, а с налоговым периодом, следующим за периодом, за который налог должен быть уплачен. Применяя эту методологию к рассматриваемому случаю, суд установил: предмет спора – неуплата НДФЛ за 2013 год, правонарушение считается совершенным в 2014 году, начало течения срока давности – 01.01.2015, окончание трехлетнего срока давности – 01.01.2018.

Поскольку налоговый орган принял решение о привлечении к ответственности в январе 2018 года, суд констатировал, что трехлетний срок давности, предусмотренный ст. 113 НК РФ, на момент вынесения решения уже истек. Следовательно, привлечение налогоплательщика к ответственности было признано неправомерным.

В Определении от 29.09.2022 № 2585-О³⁵² Конституционный Суд РФ раскрыл нормативное содержание срока давности привлечения к налоговой ответственности, продемонстрировав системный подход к толкованию норм

³⁵¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.10.2020 N Ф08-8897/2020 по делу N А32-19439/2018// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³⁵² Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2022 N 2585-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

налогового права. Интерпретируя п. 1 ст. 113 НК РФ, Конституционный Суд РФ установил четкую методологию исчисления давностного срока. Суд исходил из взаимосвязанных норм: календарный год как налоговый период для налога на прибыль (п. 1 ст. 285 НК РФ) и 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, как предельный срок уплаты налога (п. 1 ст. 287 и п. 4 ст. 289 НК РФ). Используя эти нормативные элементы, Суд сформулировал следующую правовую конструкцию: при неуплате налога на прибыль за 2017 год (срок уплаты – до 28 марта 2018 года) правонарушение считается совершенным в 2018 году, а трехлетний срок давности начинает исчисляться с 1 января 2019 года и завершается 1 января 2022 года. Отвергая довод о правовой неопределенности оспариваемой нормы, Конституционный Суд РФ подчеркнул, что п. 1 ст. 113 НК РФ устанавливает ясные критерии исчисления срока давности и не может рассматриваться как нарушающий конституционные права налогоплательщика.

Республика Кыргызстан. Моментом начала течения срока давности устанавливается день, следующий:

- 1) за последним днем срока уплаты налога, установленного НК КР, в отношении налогового обязательства;
- 2) за днем прекращения действия отсрочки или рассрочки, в случае неуплаты отсроченной или рассроченной суммы налоговой задолженности;
- 3) за днем вручения налогоплательщику решения по налоговому обязательству, возникшему в результате проведения налоговой проверки;
- 4) за днем возникновения излишне уплаченной суммы налога и/или суммы превышения НДС.

При выявлении налогового правонарушения, характеризующегося искажением налоговой базы в форме уменьшения суммы налогового обязательства или неправомерного увеличения суммы превышения по налогу на добавленную стоимость (НДС), отраженных в налоговой декларации, исчисление срока давности инициируется с момента официального вручения налогоплательщику соответствующего акта налогового органа. В контексте налогового законодательства, такой акт представляет собой мотивированное решение

уполномоченного органа налоговой службы, констатирующее факт совершения налогового деликта и определяющее его юридическую квалификацию.

Республика Армения. НК РА не содержит понятия срока давности за совершение налогового законодательства, что обусловлено его определённой спецификой, заключающейся в том, что выявление нарушения за пределами общего срока давности не приводят к возникновению налогового обязательства³⁵³.

Приостановление течения срока давности. *Российская Федерация.* Течение указанного срока приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов (страховых взносов), подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации. Толковый словарь Ожегова определяет «противодействие» как действие, препятствующее другому действию, таким образом активное противодействие предполагает совершение активных действий. В качестве примера КС РФ указывает, что неправомерные действия налогоплательщика, в том числе такие как отказ от предоставления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки, препятствующие нормальному ходу налоговой проверки, могут сделать невозможным привлечение к ответственности в связи с истечением срока давности. Но данное препятствие устраняется конституционно – правовым толкованием, данным КС РФ в вышеуказанном постановлении, заключающее в том, что при возникновении ситуаций, когда налогоплательщик препятствует осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки, суд может квалифицировать причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности как уважительные³⁵⁴. Данная правовая позиция основывается на том, что действия налогоплательщика, направленные на воспрепятствование контрольным

³⁵³ НК РА. Ст. 44.

³⁵⁴ Там же. П. 1.

мероприятиям, нарушают принцип добросовестности участников налоговых правоотношений и противоречат нормам налогового законодательства. В этом контексте суд, руководствуясь принципами справедливости и неотвратимости ответственности, может применить к налогоплательщику налоговые санкции. Важно отметить, что такие санкции применяются не произвольно, а в строгом соответствии с процессуальными нормами. В частности, они распространяются на те правонарушения, которые были выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки. Идентификация этих правонарушений осуществляется на основе тщательного анализа соответствующей документации, что обеспечивает объективность и законность процедуры привлечения к ответственности. Но возникает вопрос, а являются ли указанные деяния – действиями? Более того, рассматривая ситуацию в правовом поле, это действие должно быть – юридически значимым. Пруссаков А.Д. определяет юридически значимое действие как получившее оценку в правовых предписаниях, внешне выраженное в телодвижениях активное проявление воли человека, совершаемое с использованием определенных средств и способов, влекущее или способное повлечь юридически значимые последствия³⁵⁵.

С.Н. Олейников, С.С. Шестопад и А.Г. Квон трактуют юридически значимое действие как указанное в правовых предписаниях и выраженное внешне активное проявление воли человека³⁵⁶. Между тем, налогоплательщик может не предоставлять документы по запросу налогового органа, не совершая активных действий, например, по их уничтожению. Неправомерно ли это? Да. Является ли это юридически значимым действием? Нет. С нашей точки зрения, речь в данном случае может идти о юридически значимом бездействии, которое не может трактоваться как активное противодействие. Что же понимается под юридически значимым бездействием? А. Д. Пруссаков считает, что юридически значимое бездействие — это регламентированное правом пассивное поведение субъекта,

³⁵⁵ Пруссаков А. Д. Действие и бездействие как формы юридически значимого поведения: дис. ... канд.юрид. наук: 12.00.01. Саратов, 2008, С. 11.

³⁵⁶ Олейников Сергей Николаевич, Шестопад Сергей Станиславович, Квон Артем Георгиевич Природа юридически значимого поведения: понятие, особенности и правокультурная динамика // БГЖ. 2019. №3 (28). С. 222.

выраженное в неиспользовании лицом предоставленных ему возможностей либо несовершении обязательных действий. При этом, он особо отмечает, что бездействие приобретает юридически значимый характер только в ситуации, находящейся в сфере правового регулирования. Как отмечает А.А. Шафалович, в правоотношениях имеет значение только *юридически значимое* бездействие, то есть бездействие, влекущее движение правоотношений, субъективных прав и обязанностей, при этом бездействие способно иметь юридические последствия в силу закона³⁵⁷.

Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9– П не раз подвергалось критике по мотивам создания правовой неопределённости и недостаточной правовой обоснованности³⁵⁸. Можно согласиться с точкой зрения О.Р. Михайловой, которая указала, что отсутствие доступа на территорию не является непреодолимым препятствием для проведения проверки и определения суммы налоговой обязанности, поскольку возможно применение расчётного метода (п/п 7 п. 1 ст. 31 НК РФ)³⁵⁹. Течение срока давности считается приостановленным со дня составления соответствующего акта. Возобновление течения срока давности связывается с днём, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесением решения о возобновлении выездной налоговой проверки.

³⁵⁷ А.А. Шафалович. Бездействие как юридический факт в гражданском праве (на примере Республики Беларусь). *Teise/Law*, 2019. Vol. 112, pp. 237–246

³⁵⁸ Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: монография. М.: Статут, 2011. С. 112-116.; Гумечук В.И. Срок давности при привлечении к налоговой ответственности // *Финансовое право*. 2005. № 8. С. 30 – 32; Затулина Т.Н. Взаимосвязь конституционно-правовой и налоговой ответственности // *Налоги (журнал)*. 2008. № 4. С. 15-20.; Мальгин А.А. Злоупотребление правом налоговыми органами как проявление этатизма // *Налоги (журнал)*. 2006. № 1. С. 21-24.; Михайлова О.Р. Сроки давности в налоговом праве: странные новации законодателя // *Налоговед*. 2007. № 1. С. 5-11; Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах: Монография. М.: Юстицинформ, 2006. либо СПС Консультант Плюс. 2014. С. 45-50; Певницкий С.Г. Государство, налоги и собственность: баланс или дисгармония // *Налоги (газета)*. 2006. № 7. С. 7-11.; Сасов К.А. Конституционный Суд РФ и недобросовестность должностных лиц налоговых органов // *Налоговые споры: теория и практика*. 2005. № 9. С. 16-20; Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой. М., 2007 либо СПС Консультант Плюс. 2014. С. 81.; Федоров Д.В. Исчисление срока давности привлечения к налоговой ответственности // *Налоговые споры: теория и практика*. 2006. № 2. С. 21-25; Цацулина Е.И. Проблема исчисления срока давности привлечения к налоговой ответственности // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 года: по материалам 3-й Междунар. научн.-практ. конф.*, Москва, 14 - 15 апр. 2006 г.: Сборник / Сост. В.М. Зарипов; Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 161-163.; Шаповалов С. Двойные стандарты // *ЭЖ-Юрист*. 2005. № 30; Щекин Д.М. Конституционный Суд отменил срок давности по налоговым нарушениям // *Главбух*. 2005. № 15. С. 38-41; Якушев А.О. Правила логики права в налоговом законодательстве РФ // *Финансовое право*. 2007. № 11. С. 24-27.

³⁵⁹ Михайлова О.Р. Указ. Соч. С. 5–11.

Кыргызская Республика. В налоговом законодательстве КР приостановление течения срока указанной давности не предусмотрено.

Республика Армения. В силу п. 4 ст. 44 НК РА, течение установленного частью 2 настоящей статьи срока давности приостанавливается, если в результате отсутствия налогоплательщика, должностного лица налогоплательщика или возникновения иных обстоятельств становится невозможным осуществление проверки или исчисления налогового обязательства иным путем. Течение установленного частью 2 настоящей статьи срока давности приостанавливается на установленных настоящей частью оснований с момента фиксирования в установленном Правительством порядке наличия этих оснований (или какого-либо из них) соответствующим должностным лицом налогового органа. После прекращения установленных настоящей частью оснований приостановления, течение срока давности продолжается, если налоговый орган или соответствующее должностное лицо налогового органа знало или могло знать о прекращении оснований приостановления.

Толковый словарь Ожегова даёт следующее толкование слову «приостановление» – временно остановить, задержать, прекратить³⁶⁰. В связи с этим позволим себе не согласиться с точкой зрения Архипова А.А. о том, что [*«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*]³⁶¹. Толковый словарь Ушакова толкует слово «прекращение» как остановка, конец³⁶². Но принимая во внимание общие положения о приостановлении, мы можем констатировать, что использование слова «прекращение» представляется не совсем обоснованным, более применимым, с нашей точки зрения, будет термин «временная остановка». Интересным представляется мнение Беджаше Л.К.,

³⁶⁰ Приостановить. Толковый словарь Ожегова. – Режим доступа: <https://slovarozhegova.ru/word.php?wordid=23945>.

³⁶¹ Архипов А.А. Сроки в налоговом праве. Автореферат дисс. канд. юр. наук. М. 2010.

³⁶² Прекращение. Толковый словарь Ушакова. - Режим доступа: <https://ushakovdictionary.ru/word.php?wordid=56326>.

которая полагает что, приостановление течения срока исковой давности как изменения течения срока исковой давности, выражающееся в *остановке его течения* в момент, когда произошло обстоятельство, являющееся в соответствии с законом основанием такого изменения течения срока, и продолжении его течения на оставшийся срок с момента отпадения указанного обстоятельства – в порядке, установленном законом³⁶³.

Правовые последствия истечения срока давности. Российская Федерация. В силу положений ст. 109 НК РФ, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при истечении сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом, указанное обстоятельство относится к числу обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 109 НК РФ).

Республика Кыргызстан. Истечение срока исковой давности по налоговому обязательству относится к числу обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения при условии невручения соответствующего решения органа налоговой службы (ст. 79 НК КР). В НК КР отсутствует отдельная статья, посвящённая основаниям освобождения от ответственности и вышеуказанное положение содержится в статье «Давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения».

Республика Армения. НК РА не содержит положений об отнесении истечения срока исковой давности к числу обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, что обусловлено спецификой нормы налогового законодательства, в соответствии с которой не может возникнуть налоговое обязательство, при выявлении нарушения налогового законодательства за пределами срока исковой давности (ст. 44 НК РА). Налоговое законодательство РА не предусматривает такой вид давности, как давность взыскания налогов.

363 Беджаше Л.К. Институт исковой давности в механизме принудительной защиты субъективных гражданских прав. Автореферат дисс. канд. юр. наук. Краснодар. 2004. С. 24.

Предметом оживлённой дискуссии является вопрос, связанный с реализацией в производстве по делам о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений презумпции невиновности, а именно о соответствии данной презумпции освобождения лиц от ответственности по нереабилитирующим основаниям. В судебной практике, сложившейся в Российской Федерации, отказ от возбуждения уголовного дела или его прекращение по нереабилитирующему основанию не следует интерпретировать как установление виновности или невиновности субъекта в инкриминируемом деянии. Процессуальное решение, принимаемое в подобных ситуациях, не эквивалентно судебному вердикту и, согласно своему содержанию и юридическим последствиям, не является актом, устанавливающим виновность подозреваемого, обвиняемого или подсудимого в контексте, предусмотренном статьей 49 Конституции Российской Федерации³⁶⁴.

Такие постановления фактически констатируют отказ правоохранительных органов от дальнейшего процесса доказывания вины индивида, несмотря на сохранение фактических и юридических оснований для осуществления в его отношении уголовного преследования. Следовательно, данные решения не могут рассматриваться как окончательная квалификация действий лица в качестве преступных или не преступных.

НК РФ относит прекращение дела в связи с истечением сроков давности к нереабилитирующим основаниям освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения. К такому выводу позволяет прийти анализ норм НК РФ, поскольку в нём отдельно выделяются такие основания как отсутствие вины лица, привлекаемого к ответственности (п/п 2 п.1. ст. 109 НК РФ и).

НК КР устанавливает, что участник налоговых правоотношений признается невиновным в совершении налогового правонарушения, если его виновность не установлена в порядке, предусмотренном законодательством Кыргызской Республики (ст. 158 НК КР). В силу ст. 123 НК КР, по результатам рассмотрения

³⁶⁴ Определение Верховного Суда Российской Федерации по делу № 16-КГ23-11-К4 от 23 мая 2023 г. - Режим доступа: https://vsrf.ru/stor_pdf.php?id=2250304.

материалов выездной проверки, за исключением встречной и тематической проверок, руководитель или заместитель руководителя органа налоговой службы может вынести решение ... о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются:

1) обстоятельства совершенного правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства;

2) доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов;

3) основания для привлечения налогоплательщика к ответственности за налоговое правонарушение с указанием нарушений норм настоящего Кодекса и применяемые меры ответственности.

В соответствии с налоговым законодательством, решения или документы считаются врученными налогоплательщику при соблюдении следующих условий:

– При направлении по почте заказным письмом датой вручения является дата получения или отказа от получения заказного письма, зафиксированная в квитанции о вручении.

– При направлении в форме электронного документа вручение считается состоявшимся по истечении 5 календарных дней с момента отправки электронного документа.

Решения или документы обладают юридической силой только при условии, что они не противоречат положениям Налогового кодекса, соответствуют его требованиям и вручаются налогоплательщику в порядке, установленном кодексом. Несоблюдение процедуры надлежащего вручения, предусмотренной Налоговым кодексом, влечет утрату юридической силы решения или документа, даже если налогоплательщику было известно их содержание. Бремя доказывания факта надлежащего вручения возлагается на налоговый орган.

Таким образом, законодательно закреплены императивные требования к порядку вручения налоговых решений и документов, обеспечивающие соблюдение прав налогоплательщиков и действенность подобных актов. Несоответствие установленной процедуре влечет недействительность решения вне зависимости от фактической осведомленности налогоплательщика.

Применение слова «*соответствующее*» в отношении решения органа налоговой службы в ст. 159 НК РК даёт основания предполагать, что речь идёт именно о решении налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Анализ вышеуказанных норм приводит нас к выводу о том, что истечение срока исковой давности вкупе с невручением решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения образуют давность привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и в свою очередь являются *реабилитирующим* основанием освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения.

Понятие давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения не раскрывается в нормах налогового законодательства стран ЕАЭС, но являлось предметом исследования в смежных отраслях, в частности, в большом количестве работ по исследованию давности в уголовном праве. С точки зрения Д.В. Орлова, институт давности представляет собой комплексный институт, материально– правовые основания которого имеют тесную взаимосвязь с процессом правоприменения и непосредственно подвержены его влиянию в следующих случаях:

- При нарушении или утрате каузальной связи между преступным деянием и назначенным наказанием по истечении определенного временного периода, когда достижение целей наказания становится невозможным.
- При существенной трансформации характеристик личности, совершившей общественно опасное деяние, в результате которой данное лицо перестает

представлять общественную опасность к моменту истечения срока давности с точки зрения целей привлечения к ответственности.

– В контексте оптимизации применения мер наказания как проявления государственного (правоохранительного) интереса.

– При наличии процессуальных факторов, свидетельствующих о нецелесообразности привлечения лица к уголовной ответственности ввиду утраты или значительного искажения доказательственной базы по прошествии длительного временного интервала после совершения общественно опасного деяния, что обусловлено отсутствием перспектив в доказывании вины³⁶⁵.

Давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения имеет свою специфику, поскольку возникает вследствие истечения определённого законом периода времени на совершение налоговым органом действий по привлечению виновного лица к ответственности, в то время как давность налогового обязательства является порождением неисполнения объективной обязанности субъекта по совершению определенных действий, предусмотренных нормами налогового законодательства, будь то подача декларации или уплата налогов в предусмотренные законом сроки. В первом случае действия должен выполнить именно налоговый орган. Во втором случае действия должны быть выполнены определёнными субъектами, такими как налогоплательщик, налоговый агент или иные лица.

Исследование данного вида давности позволило прийти к следующим выводам:

Давность проявляет признаки относительного события, так как ее наступление в определенной степени зависит от действий налогового органа (своевременное направление требования об уплате налога, пени или штрафа, принятие решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения прерывает течение срока давности) и налогоплательщика (своевременная подача заявления о зачете или возврате излишне уплаченных или

³⁶⁵ Орлов Дмитрий Владимирович. Давность привлечения к уголовной ответственности по уголовному праву России: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.08 / Орлов Дмитрий Владимирович. - Москва, 2008.- С. 9.

взысканных сумм влияет на течение срока давности и возможность реализации соответствующего права).

Однако при рассмотрении давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение необходимо учитывать фундаментальный принцип презумпции невиновности. Согласно данному принципу, обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность, а бремя доказывания лежит на стороне обвинения (налоговом органе). Отнесение истечения срока давности к нереабилитирующим основаниям де-факто возлагает на лицо, привлекаемое к ответственности, необходимость доказывать свою невиновность, что противоречит презумпции невиновности и ставит налогоплательщика в неравное положение по сравнению с налоговым органом, обладающим всеми ресурсами государственного контроля.

В контексте исследования представляется необходимым обратиться к этимологическому и историко-правовому анализу ключевого понятия "презумпция". Данная категория, имеющая латинское происхождение (от "praesumptio"), трактуется как предположение, признаваемое истинным, пока не будет доказано обратное³⁶⁶.

Изучение эволюции института презумпций в правовой науке позволяет выявить его древние корни, уходящие в период, предшествовавший возникновению римского права и самого латинского языка. По мнению З.М. Черниловского, первой возникла презумпция знания закона, и, как следствие, всего того, что вытекает из пренебрежения им³⁶⁷. Данное правовое положение, как полагает автор, стимулировало развитие писаного права, поскольку законы начали фиксироваться на прочном материале и выставляться для всеобщего обозрения и использования.

Дальнейшее развитие институт презумпций получил в римском праве, в частности, в презумпциях Преторского права³⁶⁸, которые определялись как

³⁶⁶ Краткий словарь иностранных слов / Гл. ред. СМ. Лошкина. - М., 1978. С. 218; словарь русского языка: В 4 т. М., 1983. Т.3. С. 376.

³⁶⁷ Черниловский З.М. Презумпции и фикции в истории права//Советское государство и право.-1984.-№ 1.С. 98.

³⁶⁸ Муромцев С. Гражданское право Древнего Рима. - М. 1883. С. 365; Покровской И.А. Право и факт в римском праве.- Киев: 1898. Ч. 1. С.69; Хвостов В.М. История римского права. - М.: Типография т-ва И.Д.Сытина, 1910. С. 343.

юридические предположения, характеризующиеся на основании предварительно выясненных фактов другие, не строго доказанные, а только предполагаемые³⁶⁹.

Современная правовая доктрина, опираясь на труды отечественных правоведов, рассматривает презумпцию как общее правило, обязывающее суд признать определенный факт установленным или не установленным при наличии другого факта (или акта), с которым данное правило связывает заранее определенные следствия³⁷⁰.

Таким образом, этимологический и историко – правовой анализ понятия "презумпция" позволяет сделать вывод о том, что данная категория представляет собой юридическое предположение, признаваемое истинным, пока не будет доказано обратное. Исторически первой возникла презумпция знания закона, способствовавшая развитию писаного права. В дальнейшем институт презумпций получил развитие в римском праве, в частности, в презумпциях Преторского права. Современная правовая наука, синтезируя достижения предшествующих эпох, рассматривает презумпцию как общее правило, обязывающее суд признать определенный факт установленным или не установленным при наличии другого факта (или акта), с которым данное правило связывает заранее определенные следствия.

Правовая презумпция как фундаментальная категория юридической науки и практики получила всестороннее осмысление в трудах отечественных правоведов. В рамках доктринальной разработки теории правовых презумпций сформировался ряд концептуальных подходов к экспликации онтологической и гносеологической специфики данного феномена.

В частности, В. И. Каминская предлагает дефиницию правовой презумпции как "такого положения, выраженного прямо или косвенно в правовой норме, которым какой– либо порядок явлений в области отношений, возникающих из

³⁶⁹ Юридическая энциклопедия / Под. ред. М.Ю.Тихомирова. - М., 1995. С. 365.

³⁷⁰ Строгович М.С. Учение о материальной истине в уголовном процессе. М.-Л., 1947. С. 158.: Смышляев Л.П. Предмет доказывания и распределение обязанностей по доказыванию в советском гражданском процессе. - Воронеж, 1978. С.37.

человеческого поведения, признается обычным, постоянным, нормальным и не требующим в силу этого специальных доказательств"³⁷¹.

Д. М. Щекин трактует правовую презумпцию как "прямо или косвенно закрепленное в законодательстве и детерминированное целями правового регулирования обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии или отсутствии одного юридического факта при наличии другого юридического факта"³⁷².

В свою очередь, В. П. Волжанин определяет правовую презумпцию как "предположение, освобождающее сторону от доказывания какого-либо факта при доказанности других фактов, поскольку между ними существует причинная связь, подтвержденная предшествующим опытом и практикой"³⁷³. О. В. Левченко рассматривает правовую презумпцию как "предположительные знания, которые вытекают из наблюдений повторяющейся устойчивой связи между отдельными событиями и фактами"³⁷⁴.

Е. Б. Тарбогаев предлагает интерпретировать законную презумпцию как "установленный в праве прием познавательной деятельности суда, позволяющий сделать вывод о достоверности факта на основании доказанности других фактов, обычно с ним связанных"³⁷⁵.

Сходные дефиниции правовой презумпции были выработаны в трудах таких правоведов, как В.К. Бабаев³⁷⁶, Г.Ф. Горский, Л.Д. Кокорев, П.С. Элькинд³⁷⁷, Л.Л. Крутиков, Ю.Г. Зуев³⁷⁸, И.А. Либус³⁷⁹ и др.

³⁷¹ Каминская В. И. Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе. М.; Л., 1948. С. 3.

³⁷² Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева-М.: Академический правовой университет, 2002. С.24.

³⁷³ Волжанин В.П. Юридические предположения в советском гражданском праве и процессе: Автореф. дис.... канд. юрид. наук.- Свердловск, 1953. С.5.

³⁷⁴ Левченко О.В. Общеизвестные, преюдициально установленные и законом презюмируемые факты и особенности их использования в гражданско-процессуальном доказывании: Автореф. дис.... канд. юрид. наук. - Казань, 1994. С. 13.

³⁷⁵ Тарбогаев Е.Б. Роль законных презумпций в процессе судебного доказывания и дознания // Правоведение. -1982. - №3. С. 58.

³⁷⁶ Бабаев В.К. Теория современного советского права. - Н. Новгород, 1991. С.14.

³⁷⁷ Горский Г.Ф., Кокорев Л.Д., Элькинд П.С. Проблемы доказательств в советском уголовном процессе. - Воронеж: Изд-во Воронежского ун-та, 1978. С. 237.

³⁷⁸ Кругликов Л.Л., Зуев Ю.Г. Презумпции в уголовном праве (в сфере ответственности за экономические и иные преступления)/Яросл. гос. ун-т. - Ярославль, 2000. С.41.

³⁷⁹ Либус И.А. Презумпция невиновности в советском уголовном процессе. - Ташкент, 1981. с. 14.

Концептуальный анализ приведенных доктринальных интерпретаций позволяет эксплицировать сущностные признаки правовой презумпции, такие как корреляция с уже доказанным фактом, на основе которого выдвигается презюмируемый, вероятностная природа и верификация сложившейся правоприменительной практикой. Исходя из этого, в доктринальных источниках постулируется тезис о том, что презюмируемый факт "вообще не подлежит доказыванию в силу большой вероятности его существования", и презумпция признается истинной потому, что представляет собой вывод, "вытекающий из высокой степени вероятности, продиктованный жизнью, опытом, знаниями, обобщениями"³⁸⁰.

В рамках доктринальной классификации правовых презумпций выделяют опровержимые и неопровержимые. В.К. Бабаев дает следующие дефиниции: "Опровержимые законные презумпции – это презумпции, в отношении которых закон допускает возможность опровержения и которые считаются истинными, пока иное не установлено. Неопровержимые законные презумпции – это презумпции, опровержение которых не допускается"³⁸¹.

Имманентной характеристикой современного налогово – правового регулирования выступает состояние неопределенности, детерминированное динамичностью и полиструктурностью общественных отношений, подлежащих нормативному упорядочению. В этом контексте презумпции как специфический инструмент юридической техники приобретают особую значимость, выступая эффективным способом преодоления неопределенности в налоговых правоотношениях и восполнения пробелов в правовом регулировании. Концептуальный анализ доктринальных источников позволяет постулировать тезис о невозможности элиминации презумпций из процесса правового регулирования налоговой сферы ввиду их фундаментальной роли в обеспечении стабильности и определенности правового воздействия на соответствующий сегмент общественных отношений.

³⁸⁰ Бабаев В.К. Презумпции в советском праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. -Свердловск, 1969. С.2.

³⁸¹ Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. - Горький, 1974. С. 70.

Генезис института презумпций в налоговом праве обусловлен продолжительным историческим опытом и комплексом социальных детерминант. Интеграция презумпций в систему налогово– правового регулирования обеспечивает реализацию ряда значимых функций: защита прав и законных интересов участников налоговых правоотношений, формирование ориентиров правомерного поведения, гарантирование прав субъектов налогового права. По мнению Т. В. Кашаниной, презумпции "играют стабилизирующую роль в правовом регулировании", что выражается в следующем:

- привнесение определенности в разрешение юридических казусов, позволяющее преодолеть правовые тупики;
- оптимизация темпоральных затрат на рассмотрение правоприменительных ситуаций без ущерба для существа дела, обеспечивающая ускорение юридического процесса;
- интенсификация реализации государством своих функций в управленческой деятельности;
- демонстрация законодателем позитивного отношения к человеку (презумпции добросовестности, невиновности) и ориентация правоприменителей на соответствующий подход³⁸².

В доктринальных источниках акцентируется внимание на корреляции правовой презумпции и юридического факта. Презумптивными традиционно признаются законодательные заключения, выдвигаемые при наличии одних фактов для доказывания других.

Сама дефиниция понятия "презумпция" эксплицируется через категорию юридического факта. Так, В.К. Бабаев трактует правовую презумпцию как "закрепленное в нормах права предположение о наличии или отсутствии юридических фактов, основанное на связи между ними и фактами наличными и подтвержденными предшествующим опытом"³⁸³. При этом, в отличие от правовой презумпции, юридический факт не подлежит опровержению. Презумпция

³⁸² Кашанина Т.В. Юридическая техника: учебник. М., 2007. С. 187.

³⁸³ Бабаев В.К. Презумпции в советском праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. -Свердловск, 1969. С.2.

представляет собой лишь предположение о наличии или отсутствии юридических фактов, которые, в свою очередь, также могут быть недостоверными. Предположение о наличии или отсутствии юридического факта не способно разрешить правовую ситуацию по существу – требуется установление юридического факта, лежащего в основе возникновения, изменения или прекращения правоотношения. Таким образом, юридический факт и правовая презумпция могут выполнять общую функцию влияния на динамику правоотношения.

Резюмируя вышеизложенное, можно констатировать, что интеграция презумпций в систему налогово – правового регулирования обусловлена потребностью в преодолении неопределенности в налоговых правоотношениях и восполнении пробелов в правовом регулировании. Другое значение презумпций в налоговом праве заключается в обеспечении стабильности и определенности правового воздействия, защите прав и законных интересов участников налоговых правоотношений, формировании ориентиров правомерного поведения и гарантировании прав субъектов налогового права. Корреляция правовой презумпции и юридического факта выражается в их общей функции влияния на динамику правоотношения, при этом презумпция, в отличие от юридического факта, подлежит опровержению.

По мнению А.В. Демина, презумпция в налоговом праве — это прямо или косвенно закрепленное в нормах налогового права вероятностное признание достоверности наличия либо отсутствия презюмируемого объекта (факта, события, правоотношения) при установленном наличии (отсутствии) связанного с ним факта – основания³⁸⁴.

Введение принципа презумпции невиновности в налоговые правоотношения в Налоговом кодексе РФ 1991 года вызвало полемику в юридическом сообществе. Ряд правоведов, включая И. В. Горского³⁸⁵, С. Д. Шаталова³⁸⁶ и В. Г. Панскова³⁸⁷,

³⁸⁴ Демин А. В. Презумпции в нормах налогового права // Юридическая техника. 2010. №4. С. 173.

³⁸⁵ Горский И. В. Налоговый кодекс и бюджет // Налоговый вестник. 1999. № 1. С. 7.

³⁸⁶ Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный). М.: МЦФЭР, 1999. 624 с.

³⁸⁷ Пансков В.Г. О критике критиков Налогового кодекса // Налоговый вестник. 1999. № 4. С.10-15.

критиковали данную новеллу, опасаясь дисбаланса и трудностей в правоприменительной практике налоговых органов, а также ссылались на преждевременность такого шага. Противоположную позицию занимали специалисты, отстаивавшие необходимость дополнительной правовой защиты налогоплательщика как более слабого участника налоговых отношений.

Со временем принцип презумпции невиновности в налоговой сфере доказал свою актуальность, однако его реализация на практике в значительной степени носит декларативный характер при определении вины налогоплательщика. Несмотря на закрепление данного принципа в статье 108 Налогового кодекса РФ и соответствие нормам Арбитражного процессуального кодекса РФ, состязательная природа арбитражного процесса и порядок урегулирования налоговых споров обуславливают необходимость для налогоплательщика доказывать правомерность своих действий в судебном разбирательстве.

Выступая в качестве истца, налогоплательщик вынужден оспаривать выводы налогового органа и подтверждать корректность своих налоговых расчетов, фактически смещая бремя доказывания на себя. Тем самым грань между презумпцией невиновности и презумпцией вины в налоговых спорах существенно размывается, что противоречит провозглашенному в законодательстве принципу³⁸⁸.

Презумпция невиновности представляет собой базовый процессуальный принцип, лежащий в основе производства по делам об административных правонарушениях, налоговых и иных публично–правовых спорах. Она выступает в качестве исходного допущения о невиновности лица до тех пор, пока его вина не будет установлена в предусмотренном законом процессуальном порядке уполномоченным органом.

Как отмечает А. В. Брызгалин, презумпция невиновности имеет сугубо процессуальный и формальный характер, будучи неразрывно связанной с самим процессом рассмотрения дела. Процессуальные механизмы судебного,

³⁸⁸ Серебрякова Т. Ю. К вопросу о презумпции невиновности в налоговых правоотношениях // Международный бухгалтерский учет. 2018. № 12 (450). С. 1467 – 1468.

административного или налогового производства выступают своего рода надстройкой, обеспечивающей реализацию этого основополагающего принципа, являющегося базисом для отправления правосудия или рассмотрения публично-правового спора³⁸⁹.

Таким образом, презумпция невиновности представляет собой атрибут процессуального права, свойственный исключительно процессуальной сфере рассмотрения дел судебными, административными или налоговыми органами. Она является процессуальным подходом к установлению виновности или невиновности лица, своеобразным исходным допущением, необходимым для обеспечения надлежащего и беспристрастного рассмотрения дела. Процессуальные нормы и механизмы призваны гарантировать соблюдение данного фундаментального начала в ходе производства по делу.

НК РФ раскрывает содержание презумпции невиновности положением о том, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (п. 6 ст. 108 НК РФ)³⁹⁰.

В НК КР презумпция невинности закрепляется следующим образом – налогоплательщик, привлекаемый к ответственности, не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность доказать обстоятельства, свидетельствующие о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на органы налоговой службы (ст. 158 НК КР).

Содержание принципа презумпции невиновности заключается в следующем:

³⁸⁹ Брызгалин А.В. Налоговые проверки: виды, процедуры, ограничения. М.: ЭКСМО, 2012. С. 11.

³⁹⁰ НК РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Ст. 108.

– Лицо считается невиновным до тех пор, пока его вина не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда или иного уполномоченного органа. Бремя доказывания вины возлагается на сторону обвинения.

— Любые сомнения в доказанности вины лица должны толковаться в пользу этого лица.

— Обвиняемое лицо не обязано доказывать свою невиновность. Оно имеет право хранить молчание и не свидетельствовать против себя, без каких– либо дополнительных правовых процедур для реализации этого права.

— Факты и обстоятельства, ставящие под сомнение виновность лица или смягчающие его ответственность, должны быть всесторонне исследованы.

— Вина лица не может презюмироваться, она подлежит доказыванию на основе совокупности относимых, допустимых, достоверных и достаточных доказательств.

Таким образом, презумпция невиновности освобождает обвиняемое лицо от бремени доказывания своей невиновности и не требует от него прохождения каких– либо дополнительных правовых процедур. Обязанность убедительно доказать вину целиком лежит на органе, ведущем производство по делу.

Представляется, что истечение срока давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение должно признаваться обстоятельством, *исключающим вину лица в совершении этого правонарушения*, если его виновность не была установлена вступившим в законную силу решением суда до момента истечения срока. Данный вывод прямо вытекает из принципа презумпции невиновности, в соответствии с которым лицо считается невиновным, пока его вина не доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в силу судебным актом. При отсутствии такого акта и истечении срока давности лицо должно признаваться невиновным.

Истечение срока давности в данном случае не только освобождает от ответственности, но и *устраняет саму возможность опровержения презумпции невиновности в будущем*, поскольку дело уже не может быть рассмотрено по

существу. Это придает данному юридическому факту материально– правовое, а не только процессуальное значение.

Признание истечения срока давности обстоятельством, исключаящим вину, также следует из правила о толковании всех неустранимых сомнений в пользу обвиняемого лица. Поскольку виновность лица не была установлена и уже не может быть установлена ввиду истечения срока давности, единственно возможным решением, соответствующим презумпции невиновности, является признание лица невиновным.

Квалификация истечения срока давности как обстоятельства, исключаящего вину, усиливает гарантии прав налогоплательщиков и ограничивает возможности злоупотреблений со стороны налоговых органов. Это стимулирует налоговые органы к своевременному выявлению правонарушений и привлечению виновных к ответственности, не позволяя необоснованно пролонгировать состояние неопределенности для налогоплательщика.

Данный подход также в наибольшей степени соответствует правовой природе и целям института давности в налоговом праве, призванного обеспечивать баланс публичных и частных интересов, гарантировать правовую определенность и стабильность.

Проведенное исследование давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения в странах ЕАЭС (кроме Республики Казахстан и Республики Беларусь) позволило сделать следующие выводы:

1. Институт давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений играет фундаментальную роль в обеспечении баланса публичных и частных интересов, установлении правовой определенности и поддержании стабильности налоговых правоотношений.

Во-первых, давность выступает важнейшей гарантией защиты прав и законных интересов налогоплательщиков от необоснованного и несвоевременного преследования со стороны государства. Установление предельных сроков, в течение которых налоговые органы вправе привлечь лицо к ответственности, ограничивает дискрецию фискальных органов, предотвращает злоупотребление

властью и создает для налогоплательщика состояние правовой защищенности и предсказуемости. Налогоплательщик не может бесконечно долго находиться под угрозой применения санкций и вынужден постоянно сохранять документы и доказательства правомерности своих действий. Давность гарантирует ему, что по прошествии установленного периода его правовое положение не может быть ухудшено ретроспективным вменением налогового правонарушения.

Во-вторых, давностный срок стимулирует налоговые органы к эффективной контрольной работе, оперативному выявлению и пресечению налоговых правонарушений. Осознание того, что промедление с принятием мер ответственности может привести к утрате права наказать виновное лицо, подталкивает фискальные органы активно использовать весь арсенал средств налогового контроля и реализовывать свои полномочия в разумный период. Таким образом, институт давности выступает фактором, дисциплинирующим деятельность налоговой администрации, способствуя поддержанию законности в налоговой сфере.

В-третьих, ограничение срока давности привлечения к налоговой ответственности обусловлено объективной невозможностью и нецелесообразностью расследования и рассмотрения налоговых правонарушений спустя длительное время с момента их совершения. С течением времени утрачиваются документы и иные доказательства, исчезают свидетели, изменяется законодательство, что существенно затрудняет установление объективной истины по делу и создает высокий риск следственных и судебных ошибок. По прошествии значительного периода сложно выявить реальную картину финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, оценить его субъективное отношение к совершенным действиям (бездействию). Это ставит под сомнение справедливость и исправительно-превентивное воздействие ответственности. Кроме того, привлечение лица к ответственности за деяния, совершенные много лет назад и не повлекшие серьезных последствий, не всегда имеет смысл и лишь отвлекает ресурсы правоохранительной системы от борьбы с текущими правонарушениями.

В-четвертых, давность как правовой институт вытекает из общеправового принципа правовой определенности и направлена на обеспечение стабильности регулируемых правом экономических отношений. В условиях рыночной экономики субъекты предпринимательской деятельности должны иметь возможность быть уверенными в завершенности налоговых обязательств за конкретный период. Неограниченная во времени перспектива ретроспективного вменения налоговых правонарушений и доначисления налогов дестабилизировала бы хозяйственную деятельность. Давность позволяет с течением времени считать налоговые обязательства исполненными, а правомерность расчетов с бюджетом – подтвержденной. Хозяйствующие субъекты могут уверенно планировать свою деятельность, не отвлекая ресурсы на бесконечное обеспечение доказательств для потенциальных налоговых споров.

В-пятых, давность привлечения к налоговой ответственности является отражением общеправового принципа гуманизма и экономии уголовной репрессии. По мере отдаления момента совершения правонарушения от момента назначения наказания ослабевает острота социального конфликта, вызванного этим деянием, утрачивается общественная потребность в каре и восстановлении социальной справедливости. Лицо, долгое время после нарушения соблюдавшее закон, демонстрирует свое исправление и не нуждается в исправительном воздействии, кара в его отношении становится бессмысленной и бесполезной. Давность позволяет государству отказаться от преследования в тех случаях, когда репрессия не вызывается более насущной необходимостью и не может дать полезного социального эффекта.

Таким образом, институт давности привлечения к налоговой ответственности выполняет целый ряд важнейших функций и имеет существенное значение как гарантия прав налогоплательщиков, инструмент дисциплинирования налоговых органов, фактор процессуальной экономии, проявление принципов правовой определенности и гуманизма. Он позволяет достичь баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях, способствуя справедливому и стабильному правовому регулированию в данной сфере.

2. В силу пункта 3 ст. 108 НК РФ, части 6 статьи 142 Налогового кодекса Кыргызской Республики, части 3 статьи 372 Налогового кодекса Республики Армения основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу. Представляется правильным установить момент окончания течения срока давности решением налогового органа, *вступившим в законную силу*.

3. Давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения представляет собой юридический факт в виде события, возникающий вследствие истечения срока, установленного налоговым законодательством, с наступлением которого у налогового органа утрачивается возможность привлечения участника налогового правоотношения к ответственности за совершение налогового правонарушения в связи с отсутствием вины лица, привлекаемого к ответственности за его совершение. При этом истечение сроков давности привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения является *реабилитирующим основанием* освобождения от ответственности, поскольку лицо, привлекаемое к ответственности, может считаться виновным только на основании вступившего в законную силу решения (приговора) суда, что в данной ситуации отсутствует.

Таким образом, истечение срока давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение должно признаваться обстоятельством, исключающим вину лица в совершении этого правонарушения, если вина не была установлена вступившим в силу судебным актом до истечения срока. Такая квалификация данного юридического факта в наибольшей степени соответствует фундаментальным принципам юридической ответственности, усиливает защиту прав налогоплательщиков и обеспечивает справедливое распределение рисков и неблагоприятных последствий между государством и частными лицами в налоговых правоотношениях.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Настоящее диссертационное исследование института давности в налоговом праве государств-членов ЕАЭС раскрывает теоретико-методологические основы, эволюцию, современное состояние и перспективы развития одного из ключевых правовых институтов, обеспечивающих баланс публичных и частных интересов в налоговой сфере. Работа направлена на выявление общих закономерностей и национальных особенностей правового регулирования давностных сроков в условиях углубления евразийской интеграции, что придает исследованию особую актуальность и практическую значимость.

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена комплексом взаимосвязанных теоретических, нормативно-правовых и практических факторов. С теоретической точки зрения, институт давности, будучи фундаментальным элементом любой правовой системы, недостаточно исследован применительно к налоговому праву в целом и налоговому праву интеграционных объединений в частности. Несмотря на наличие отдельных работ, посвященных срокам давности в национальных налоговых системах, до настоящего времени отсутствовало комплексное сравнительно-правовое исследование, рассматривающее данный институт сквозь призму евразийской интеграции. Такой пробел в научном знании препятствовал формированию концептуальных основ для гармонизации и унификации правового регулирования в данной сфере, что, в свою очередь, сдерживало процессы экономической интеграции.

С нормативно-правовой точки зрения, актуальность исследования определяется существующими расхождениями в законодательном регулировании института давности в государствах-членах ЕАЭС. Выявленные различия касаются не только продолжительности сроков давности (от 3 до 6 лет в зависимости от юрисдикции и категории налогоплательщиков), но и более фундаментальных аспектов: терминологии (использование понятий "срок давности", "исковая давность" или просто указание на длительность срока), определения момента

начала течения сроков, оснований приостановления и перерыва, правовых последствий их истечения. Такая разногласия создает серьезные барьеры для функционирования единого экономического пространства, ставя хозяйствующих субъектов из разных государств-членов ЕАЭС в неравные условия и порождая правовую неопределенность при осуществлении трансграничных операций.

С практической точки зрения, актуальность темы исследования связана с многочисленными проблемами, возникающими в процессе применения норм о давности в налоговом праве. Анализ правоприменительной практики государств-членов ЕАЭС выявил такие проблемы, как:

— противоречивое толкование судами и налоговыми органами норм о приостановлении и перерыве сроков давности;

— неоднозначное определение момента начала течения сроков давности в сложных налоговых правоотношениях;

— необходимость дополнительных судебных процедур для признания задолженности безнадежной к взысканию в связи с истечением сроков давности;

— спорный характер правовых последствий истечения сроков давности (прекращение налогового обязательства или только невозможность его принудительного взыскания);

Особую актуальность теме исследования придает развитие интеграционных процессов на евразийском пространстве. Создание Евразийского экономического союза и формирование единого рынка товаров, услуг, капитала и рабочей силы объективно требуют сближения национальных правовых систем, в том числе в сфере налогообложения. При этом институт давности выступает одним из ключевых элементов налогово-правового регулирования, непосредственно влияющих на инвестиционный климат, конкуренцию и трансграничную экономическую активность. Несогласованность и различия в правовом регулировании сроков давности создают препятствия для свободного движения капиталов, товаров и услуг, усложняют ведение бизнеса в рамках ЕАЭС и порождают риски неравной конкуренции.

Наконец, актуальность исследования определяется происходящими в настоящее время реформами налогового законодательства во всех государствах-членах ЕАЭС. В частности, в Российской Федерации в 2024-2025 годах осуществлен переход на систему единого налогового счета, что существенно модифицировало порядок исчисления и взимания налогов, а также процедуры зачета и возврата излишне уплаченных сумм. В Республике Казахстан продолжается процесс совершенствования налогового администрирования, в том числе в части сроков давности. В Кыргызской Республике в 2022 году принят новый Налоговый кодекс. Эти изменения требуют научного осмысления и выработки концептуальных подходов к регулированию института давности с учетом перспектив евразийской интеграции.

Методологической основой диссертационного исследования послужил комплекс общенаучных и частнонаучных методов познания, среди которых особую роль сыграли сравнительно-правовой, историко-правовой, формально-юридический методы, а также методы анализа и синтеза, дедукции и индукции, восхождения от абстрактного к конкретному.

Применение историко-правового метода позволило проследить эволюцию института давности от его зарождения в римском праве до современного состояния в налоговом праве государств-членов ЕАЭС. Особое внимание было уделено трем ключевым периодам: дореволюционному, советскому и постсоветскому. Установлено, что в дореволюционный период институт давности развивался неравномерно: если в России его генезис происходил под влиянием романо-германской правовой традиции, то в Казахстане и Кыргызстане существенное влияние оказали также традиции обычного права. В советский период наблюдался процесс унификации правового регулирования давности на основе единых принципов социалистического права. После распада СССР произошла дивергенция подходов к регулированию института давности, обусловленная различиями в темпах и направлениях правовых реформ в новых независимых государствах.

Историко-правовой анализ позволил также выявить преемственность в развитии института давности и определить влияние правовых традиций на современное состояние нормативного регулирования. Так, использование в законодательстве Казахстана и Кыргызстана термина "исковая давность" применительно к налоговым правоотношениям можно объяснить не только влиянием гражданско-правовой терминологии, но и исторически сложившимися подходами к пониманию природы налоговых обязательств.

Сравнительно-правовой метод, применяемый в исследовании систематически и комплексно, позволил выявить общие черты и национальные особенности правового регулирования института давности в налоговом праве государств-членов ЕАЭС. Проведенный анализ выявил существенные различия в подходах к регламентации данного института:

В Российской Федерации используется термин "срок давности", в Республике Беларусь и Республике Армения просто указывается длительность срока, а в Республике Казахстан и Кыргызской Республике применяется понятие "исковая давность".

Продолжительность общего срока давности варьируется от 3 лет (Российская Федерация, Республика Казахстан, Республика Армения) до 5-6 лет (Республика Беларусь, Кыргызская Республика). При этом в ряде государств предусмотрены дифференцированные сроки в зависимости от категории налогоплательщиков: 5 лет для недропользователей и субъектов крупного предпринимательства в Казахстане, 3 года для плательщиков налога на основе патента в Кыргызстане.

Существенно различаются подходы к определению момента начала течения срока давности: со дня совершения налогового правонарушения или со следующего дня после окончания налогового периода (Российская Федерация), после окончания соответствующего налогового периода (Республика Казахстан), с момента установленного законом срока уплаты налога (Кыргызская Республика, Республика Беларусь).

Неодинаково решается вопрос о возможности и основаниях приостановления течения сроков давности. Если в Российской Федерации и Республике Армения такая возможность предусмотрена, то в Кыргызской Республике приостановление течения срока указанной давности не предусмотрено.

Принципиальные различия существуют в регулировании правовых последствий истечения сроков давности: от прекращения налогового обязательства (Кыргызская Республика) до отсутствия каких-либо специальных норм (Республика Беларусь, Республика Казахстан).

Формально-юридический метод позволил детально проанализировать содержание правовых норм, закрепляющих институт давности в национальных налоговых системах государств-членов ЕАЭС, выявить их существенные признаки, провести толкование юридических формулировок и конструкций. На этой основе осуществлена классификация видов давности в налоговом праве, дано их научное определение, выявлены общие и специфические признаки.

В результате проведенного исследования сформулированы конкретные предложения по совершенствованию налогового законодательства государств-членов ЕАЭС в части регулирования института давности.

На защиту выносятся следующие основные положения:

1. Обосновано, что институциональный характер давности в налоговом праве государств — членов ЕАЭС подтверждается наличием всех признаков правового института:

— нормы о давности регулируют определенный вид общественных отношений, связанных с временными пределами существования и защиты субъективных прав;

— данным нормам присущ специфический прием регулирования — установление временных границ, с истечением которых связываются

определенные юридические последствия (прекращение права, погашение обязанности, невозможность принудительной защиты);

— нормы о давности образуют относительно обособленную и автономную группу в рамках различных отраслей права (гражданского, трудового, налогового, уголовного);

- институт давности оперирует специфическими понятиями и категориями (срок давности, исковая давность, давность привлечения к ответственности).

2. Выявлена терминологическая несогласованность в обозначении давностных сроков в налоговом законодательстве государств-членов ЕАЭС, где в Российской Федерации используется термин "срок давности", в Республике Беларусь и Республике Армения просто указывается длительность срока, а в Республике Казахстан и Кыргызской Республике применяется понятие "исковая давность". Обосновано, что использование термина "исковая давность" в налоговом праве методологически некорректно, поскольку данный институт имеет гражданско-правовую природу и неприменим к публично-правовым налоговым отношениям, основанным на властном подчинении. В рамках гармонизации законодательства государств-членов ЕАЭС аргументирована целесообразность унифицированного применения терминов «давность» и «срок давности» в налоговом праве.

3. Обоснована необходимость дифференцированного подхода к определению начала течения срока давности в налоговом материальном праве в зависимости от вида давности:

— для давности исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов началом течения срока давности следует считать окончание налогового периода, что обусловлено формированием полной налоговой базы именно по итогам налогового периода;

— для давности внесения изменений в налоговую отчетность началом течения срока давности также должно считаться окончание налогового периода,

поскольку корректировка налоговой декларации логически связана с отчетным периодом;

— для давности зачета и возврата излишне уплаченных или взысканных налогов началом течения срока давности должен считаться день фактической уплаты налога или возникновения переплаты, что справедливо связывает возможность возмещения с моментом поступления средств в бюджет;

— для давности взыскания налоговой задолженности началом течения срока давности должен считаться день истечения законодательно установленного срока уплаты налога, что позволяет четко определить момент возникновения права налоговых органов на принудительное взыскание.

4. Обоснована рациональность установления конкретных временных периодов сроков давности в налоговых правоотношениях — именно трехлетнего срока в качестве общего срока давности и именно пятилетнего срока для особых категорий налогоплательщиков (недропользователей, субъектов крупного предпринимательства), что обеспечивает оптимальный баланс между интересами государства и налогоплательщиков.

5. Обосновано понимание давности в налоговом праве как специфического юридического факта, связанного с истечением законодательно установленного периода времени для совершения определённых действий, влекущего за собой правопрекращающие последствия в виде утраты властных полномочий налоговым органом или субъективных прав налогоплательщиком.

6. Выявлены и обоснованы специфические характеристики сроков давности как юридических фактов в налоговом праве:

— нормативная определенность — сроки давности четко установлены налоговым законодательством и не подлежат диспозитивному регулированию сторонами налогового правоотношения;

— императивный характер – правила о сроках давности не могут быть изменены соглашением сторон в силу публично-правовой природы налоговых правоотношений;

— правопрекращающий эффект – истечение срока давности влечет прекращение определенных властных полномочий налоговых органов и соответствующих им обязанностей налогоплательщиков (налоговых агентов) или определённых прав налогоплательщика (налогового агента);

— сложносоставность – в ряде случаев срок давности выступает не как единичный юридический факт, а как элемент юридического состава, требующий совокупности с другими юридическими фактами для наступления правовых последствий;

— исключительность – законодательством могут быть предусмотрены обстоятельства, исключающие применение сроков давности либо приостанавливающие их течение.

7. Систематизированы и охарактеризованы следующие виды давности в налоговом праве государств-членов ЕАЭС:

— давность исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов – юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налоговый орган утрачивает властные полномочия исчислить или пересмотреть исчисленную сумму налога;

— давность внесения изменений в налоговую отчетность – юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налогоплательщик утрачивает право внести изменения в ранее представленную налоговую отчетность;

— давность взыскания налоговой задолженности – юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения

определённых действий, после наступления которого налоговый орган утрачивает властные полномочия на принудительное взыскание налоговой задолженности;

— давность привлечения к ответственности за налоговые правонарушения – юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налоговый орган утрачивает властные полномочия привлечь лицо к ответственности за нарушение налогового законодательства;

— давность зачёта, возврата излишне уплаченных или взысканных налогов и других платежей в бюджет – юридический факт, связанный с истечением установленного законом срока для совершения определённых действий, после наступления которого налогоплательщик утрачивает право требовать зачета или возврата излишне уплаченных или взысканных сумм.

8. Обоснована необходимость установления момента вступления решения налогового органа в законную силу в качестве юридически значимой точки окончания срока давности для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, а не момента вынесения такого решения. При этом моментом вступления решения налогового органа в законную силу следует считать момент его фактического оглашения сторонам процесса, а в случае отсутствия участника налогового правоотношения в процессе – момент фактического получения им указанного решения, что обеспечивает более эффективную защиту прав налогоплательщиков и соблюдение принципа правовой определенности.

9. Аргументировано, что в целях устранения противоречий между законодательствами государств – членов ЕАЭС относительно правовых последствий истечения срока давности, необходимо признание на наднациональном и национальных уровнях давности безусловным основанием погашения налоговой задолженности в сжатые сроки без дополнительных процедур, что будет способствовать гармонизации налогового законодательства,

повышению правовой определенности и защите прав налогоплательщиков в рамках ЕАЭС.

В целом, унификация соответствующих норм о давности требует учета национальной специфики, достижения разумного компромисса между наднациональной компетенцией и суверенитетом государств. Выработка единых подходов к регламентации давностных сроков позволит обеспечить прозрачность и предсказуемость налогового администрирования, снизить издержки для бизнеса, укрепить гарантии прав налогоплательщиков, что создаст фундамент для устойчивого развития интеграции.

На основе проведенного исследования разработана концепция модельных правил ЕАЭС по срокам давности в налоговых отношениях, которая может стать основой для гармонизации национального законодательства государств-членов.

Результаты диссертационного исследования имеют теоретическую и практическую значимость для развития налогового права и углубления евразийской интеграции. В теоретическом аспекте исследование вносит вклад в развитие налогово-правовой доктрины, формируя научную основу для понимания института давности в налоговом праве. Предложенные авторские определения и классификации обогащают понятийный аппарат налогового права, систематизируют знания о давности как юридическом факте и способствуют более глубокому пониманию правовой природы налоговых правоотношений. Концептуальное обоснование необходимости унификации института давности в рамках ЕАЭС создает теоретический фундамент для дальнейших исследований в области налогового права интеграционных объединений.

В нормативно-правовом аспекте практическая значимость исследования проявляется в возможности использования его результатов при совершенствовании как наднационального, так и национального законодательства.

На наднациональном уровне ЕАЭС разработанная концепция модельных правил по срокам давности в налоговых отношениях может быть использована

при подготовке соответствующих рекомендаций, положений и протоколов к Договору о ЕАЭС. Унификация подходов к регулированию института давности будет способствовать устранению правовых барьеров в трансграничных экономических отношениях и созданию единого правового пространства.

На национальном уровне предложенные в исследовании рекомендации могут быть использованы при совершенствовании налогового законодательства государств-членов ЕАЭС:

– В Российской Федерации — при дальнейшем развитии системы единого налогового счета и совершенствовании норм о сроках давности в НК РФ;

– В Республике Беларусь — при разработке изменений в НК РБ, направленных на более четкое регулирование правовых последствий истечения сроков давности;

– В Республике Казахстан — при внесении изменений в НК РК, касающихся терминологии и правовых последствий истечения сроков давности;

— В Кыргызской Республике - при совершенствовании положений нового НК КР в части регулирования сроков давности;

– В Республике Армения — при разработке норм о давности взыскания налоговой задолженности, отсутствующих в действующем НК РА.

В правоприменительном аспекте результаты исследования имеют значение для практики рассмотрения налоговых споров и административной деятельности налоговых органов:

— Детальный анализ правовой природы давности как юридического факта, ее видов, момента начала течения и правовых последствий истечения может быть использован судами при разрешении споров, связанных с применением норм о сроках давности. Выводы и рекомендации, содержащиеся в исследовании, могут способствовать формированию единообразной судебной практики и устранению противоречий в толковании соответствующих норм.

— Предложенная концепция автоматического списания налоговой задолженности, в отношении которой истек срок давности взыскания, может быть использована налоговыми органами для оптимизации административных процедур и снижения бюрократической нагрузки как на налоговые органы, так и на налогоплательщиков.

— Выявленные в исследовании проблемы правоприменительной практики и предложенные пути их решения могут быть учтены при разработке методических рекомендаций для налоговых органов по вопросам применения норм о сроках давности.

В образовательном аспекте результаты исследования могут быть использованы в процессе преподавания учебных курсов по налоговому праву, налоговому праву зарубежных стран, налоговому праву ЕАЭС и праву евразийской интеграции. Включение материалов исследования в образовательные программы будет способствовать повышению качества подготовки специалистов в области налогового права и формированию у них компетенций, необходимых для работы в условиях евразийской интеграции.

В международно-правовом аспекте исследование имеет значение для развития сотрудничества государств-членов ЕАЭС в налоговой сфере и совершенствования механизмов интеграции:

— Выявление общих закономерностей и национальных особенностей правового регулирования института давности способствует лучшему пониманию специфики налоговых систем государств-членов ЕАЭС и создает основу для их сближения.

— Предложенные принципы гармонизации института давности могут быть использованы при разработке стратегии развития ЕАЭС в налоговой сфере и определении приоритетных направлений сближения законодательств.

Таким образом, проведенное исследование института давности в налоговом праве государств-членов ЕАЭС имеет комплексное теоретическое и практическое значение для развития налогового права и углубления евразийской интеграции.

Выявленные проблемы правового регулирования и правоприменительной практики требуют дальнейшего научного осмысления и законодательного решения, что открывает перспективы для продолжения исследований в данной области.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные правовые акты

1. Конституция Республики Армения. Принята 05 июля 1995 года (в редакции от 06 декабря 2015 года). URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1&lang=rus>.
2. Конституция Республики Беларусь 1994 г. URL: <https://president.gov.by/ru/gosudarstvo/constitution> (дата обращения: 11.05.2024).
3. Конституция Республики Казахстан. Принята на республиканском референдуме 30 августа 1995 года. (в ред. от 01.01.2023 г.). https://adilet.zan.kz/rus/docs/K950001000_.
4. Конституция Кыргызской Республики. Принята референдумом (всенародным голосованием) 11 апреля 2021 года. URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/1-2/edition/1202952/ru>.
5. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.). (в ред. от 06.10.2022 г.). URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202210050021>.
6. Гражданский кодекс Р.С.Ф.С.Р.: постановление ВЦИК от 11 ноября 1922 г. // Собрание узаконений РСФСР. – 1922. – № 71. – Ст. 904.
7. О введение в действие Гражданского кодекса РСФСР: Постановление Президиума Центрального Исполнительного Комитета Белоруссии от 02.02.1923 г. // Собрание Зак. БССР. – 1923. – № 3. – Ст. 29.
8. Гражданский Кодекс Белорусской Социалистической Советской Республики. С алфавитным указателем. – Минск, 1927.
9. Основы гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик : закон СССР от 08 декабря 1961 г. // Ведомости ВС СССР. – 1961. – № 50. – Ст. 525.

10. Об утверждении Гражданского Кодекса Белорусской ССР : Закон Белорусской Советской Социалистической Республики от 11.06.1964 г. – Минск : Беларусь, 1965.
11. Закон Казахской Советской Социалистической Республики от 28 декабря 1963 года «Об утверждении Гражданского кодекса Казахской ССР».
12. Указ Президиума Верховного Совета Казахской ССР от 29 июня 1989 года «О подоходном налоге с кооперативов». – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/U890008000> (дата обращения: 28.02.2025).
13. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 № 2118-1. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207/.
14. Закон Республики Казахстан от 25 декабря 1991 года № 1072-XII «О налоговой системе в Республике Казахстан». URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1000875.
15. Закон Республики Казахстан от 24 декабря 1991 года № 1045-XII «О налоге на имущество физических лиц». URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1000847.
16. Закон Республики Армения от 14 апреля 1997 г. «О налогах» // Национальное Собрание Республики Армения. – URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1280&lang=rus> (дата обращения: 28.02.2025).
17. Закон КНР «Об управлении сбором налогов» // Государственное налоговое управление КНР. – URL: <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1222705/content.html> (дата обращения: 28.02.2025).
18. О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации: Федеральный закон от 02.05.2006 № 59-ФЗ (ред. от 04.08.2023) // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 19. – Ст. 2060.
19. Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // Собрание законодательства РФ. – 2007. – № 41. – Ст. 4849.

20. Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 29 (часть III). – Ст. 5274.
21. Федеральный закон от 19.12.2023 № 610-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2023. – № 52 (часть I). – Ст. 8938.
22. Федеральный закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. – 2024. – № 32. – Ст. 4851.
23. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
24. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26 июня 1996 года № 25. – URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/632/edition/283057/ru> (дата обращения: 28.02.2025).
25. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 18 января 2022 года № 3. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31756556 (дата обращения: 28.02.2025).
26. Налоговый кодекс Республики Беларусь: 19 декабря 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 декабря 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2021 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166> (дата обращения: 28.02.2025).
27. Налоговый кодекс Республики Армения: принят Национальным Собранием Республики Армения 4 октября 2016 г. – URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=5776&lang=rus> (дата обращения: 28.02.2025).

28. Налоговый кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI (с изм. и доп. по сост. на 03.07.2023 г.) // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z48> (дата обращения: 28.02.2025).
29. Налоговый Кодекс Республики Казахстан. Кодекс Республики Казахстан от 18 июля 2025 года № 214-VIII ЗРК. [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214#z13210>.
30. Республики Казахстан от 29 июня 2020 года № 350-VI «Административный процедурно-процессуальный кодекс Республики Казахстан» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 16.03.2025 г.) // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2000000350/350_1.htm (дата обращения: 15.03.2025).
31. Порядок взыскания налоговой задолженности: Приложение 1 к постановлению Кабинета Министров Кыргызской Республики от 22 марта 2022 года № 150 (в редакции постановления Кабинета Министров КР от 13 сентября 2023 года № 470, 19 октября 2023 года № 554). – URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/159166/edition/1286628/ru> (дата обращения: 31.03.2025).
32. Порядок списания безнадежного долга по налоговому обязательству: Приложение 2 к постановлению Кабинета Министров Кыргызской Республики от 22 марта 2022 года № 150. – URL: <https://cbd.minjust.gov.kg/50-405/edition/1158725/ru> (дата обращения: 31.03.2025).
33. О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства: Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 22 декабря 2022 года № 9. – URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P220000009S> (дата обращения: 28.02.2025).
34. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации:

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 // Вестник ВАС РФ. – 2013. – № 10.

35. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2016 № 62 «О некоторых вопросах применения судами положений Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации о приказном производстве» // СПС КонсультантПлюс.
36. О применении судами законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений: Постановление Пленума Верховного Суда Республики Беларусь № 6 от 19 декабря 2019 г. (с изменениями и дополнениями, внесёнными Постановлением Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 21 декабря 2023 г. № 10). – URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=S21900006> (дата обращения: 31.03.2025).
37. Internal Revenue Code (Кодекс внутренних доходов США), Title 26 U.S. Code § 6502 "Collection after assessment" // Legal Information Institute, Cornell Law School. – URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6502> (дата обращения: 31.03.2025).
38. Abgabenordnung (Налоговый кодекс Германии) от 16.03.1976 (BGBl. I S. 613; 2006 I S. 2878), с изменениями от 12.12.2024 (BGBl. I S. 3374), §§ 228-232 // Bundesministerium der Justiz. – URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (дата обращения: 31.03.2025).
39. Livre des procédures fiscales (Книга налоговых процедур Франции): редакция от 01.01.2025, статья L169 // Légifrance, le service public de la diffusion du droit. – URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069583/LEGISCTA000006133962/ (дата обращения: 31.03.2025).

Учебники, монографии и другая литература

40. Брызгалин, А. В. Налоговые проверки: виды, процедуры, ограничения / А. В. Брызгалин. – Москва: ЭКСМО, 2012. – 160 с.
41. Булаевский, Б. А. Гражданское право. Сроки. Исковая давность / Б. А. Булаевский. – Москва: Проспект, 2019. – 80 с.
42. Ворожейкин, Е. М. Семейные правоотношения в СССР / Е. М. Ворожейкин. – Москва: Юридическая литература, 1972. – 336 с.
43. Гойхбарг, А. Г. Хозяйственное право Р.С.Ф.С.Р. Том I. Гражданский Кодекс / А. Г. Гойхбарг. – 3-е изд. – Москва: Государственное издательство, 1924. – 269 с.
44. Горский, Г. Ф. Проблемы доказательств в советском уголовном процессе / Г. Ф. Горский, Л. Д. Кокорев, П. С. Элькинд. – Воронеж: Изд-во Воронежского ун-та, 1978. – 303 с.
45. Гражданское и торговое право капиталистических государств : учебник / отв. ред. Е. А. Васильев. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Международные отношения, 1993. – 560 с.
46. Гражданское право: учебник. Т. 1 / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – Москва: Проспект, 2005. – 776 с.
47. Гражданское право: учебник : в 3 т. Т. 1 / отв. ред. Е. А. Суханов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: БЕК, 2002. – 816 с.
48. Гражданское право: учебник : в 3 т. Т. 1 / отв. ред. Е. А. Суханов. – Москва: БЕК, 1994. – 384 с.
49. Гражданское право: учебник : в 3 ч. Ч. 1 / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – Москва: ТЕИС, 1996. – 552 с.
50. Грибанов, В. П. Осуществление и защита гражданских прав / В. П. Грибанов. – 2-е изд., стереотип. – Москва: Статут, 2001. – 411 с.
51. Грибанов, В. П. Сроки в гражданском праве / В. П. Грибанов. – Москва: Знание, 1967. – 49 с.

52. Гуляев, А. М. Общий срок земской давности / А. М. Гуляев. – Санкт-Петербург, 1900. – 236 с.
53. Гурвич, М. А. Пресекательные сроки в советском гражданском праве / М. А. Гурвич. – Москва: ВЮЗИ, 1961. – 80 с.
54. Демосфен. Речи / Демосфен. – Москва: Памятники исторической мысли, 1994. – Т. 1. – 608 с.
55. Дернбург, Г. Пандекты. Том I. Общая часть / Г. Дернбург. – Москва, 1906. – 465 с.
56. Дювернуа, Н. Л. Конспект лекций по русскому гражданскому праву / Н. Л. Дювернуа. – Санкт-Петербург, 1897. – 270 с.
57. Есаян, А. М. История гражданского законодательства Советской Армении за первые пять лет / А. М. Есаян. – Ереван, 1928. – 118 с.
58. Иеринг, Р. И. Юридическая техника / Р. И. Иеринг. – Москва: Статут, 2008. – 231 с.
59. Иоффе, О. С. Избранные труды по гражданскому праву / О. С. Иоффе. – Москва: Статут, 2000. – 777 с.
60. Иоффе, О. С. Новый Гражданский кодекс РСФСР / О. С. Иоффе, Ю. К. Толстой. – Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1965. – 447 с.
61. Иоффе, О. С. Правоотношение по советскому гражданскому праву / О. С. Иоффе. – Ленинград, 1949. – 143 с.
62. Иоффе, О. С. Советское гражданское право. Курс лекций. Общая часть / О. С. Иоффе. – Ленинград: Изд-во ЛГУ, 1958. – 511 с.
63. Исаев, И. А. История государства и права России / И. А. Исаев. – Москва, 2002. – 336 с.
64. Исаков, В. Б. Фактический состав в механизме правового регулирования / В. Б. Исаков. – Саратов : Изд-во Саратовского ун-та, 1980. – 128 с.
65. Исаков, В. Б. Юридические факты в советском праве / В. Б. Исаков. – Москва: Юридическая литература, 1984. – 144 с.
66. Каминская, В. И. Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе / В. И. Каминская. – Москва-Ленинград, 1948. – 132 с.

67. Кашанина, Т. В. Юридическая техника : учебник / Т. В. Кашанина. – Москва, 2007. – 437 с.
68. Кельзен, Г. Чистое учение о праве / Г. Кельзен ; пер. с нем. М. В. Антонова и С. В. Лёзова. – 2-е изд. – Санкт-Петербург : Алеф-Пресс, 2015. – 542 с.
69. Кириллова, М. Я. Исковая давность / М. Я. Кириллова. – Москва: Юридическая литература, 1966. – 156 с.
70. Кириллова, М. Я. Сроки в гражданском праве. Исковая давность / М. Я. Кириллова, П. В. Крашенинников. – Москва: Статут, 2006. – 48 с.
71. Козырин, А. Н. Налоговое право: учебник для бакалавриата / А. Н. Козырин. – Москва: Издательский дом Высшей школы экономики, 2021. – 487 с.
72. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993.
73. Козырин А.Н. Налоговое право государств ЕАЭС: учебник для магистратуры. М.: Норма : ИНФРА–М, 2022.
74. Комментарий Налогового кодекса РФ / под ред. А. А. Ялбулганова. М.: Эксмо, 2008.
75. Козырин, А. Н. Налоговое право государств ЕАЭС: учебник для магистратуры / А. Н. Козырин. – Москва: Норма : ИНФРА-М, 2022. – 464 с.
76. Комментарий к Гражданскому Кодексу Казахской ССР / под ред. Ю. Г. Басина. – Алма-Ата : Казахстан, 1965. – 656 с.
77. Краткий словарь иностранных слов / гл. ред. С. М. Лошкина. – Москва, 1978. – 353 с.
78. Красавчиков, О. А. Юридические факты в советском гражданском праве / О. А. Красавчиков. – Москва: Госюриздат, 1958. – 183 с.
79. Кругликов, Л. Л. Презумпции в уголовном праве (в сфере ответственности за экономические и иные преступления) / Л. Л. Кругликов, Ю. Г. Зуев. – Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 2000. – 160 с.
80. Лазаревский, Н. И. Давность для денежных требований казны и к казне / Н. И. Лазаревский. – Санкт-Петербург, 1914. – 265 с.

81. Ленин, В. И. Государство и революция // Полное собрание сочинений. Т. 33. Изд. 5-е / В. И. Ленин. – Москва: Политиздат, 1974. – 433 с.
82. Либус, И. А. Презумпция невиновности в советском уголовном процессе / И. А. Либус. – Ташкент, 1981. – 232 с.
83. Любавский, А. Д. О давности в гражданских делах // Юридические монографии и исследования: В 3 т. Т. 3 / А. Д. Любавский. – Москва, 1867-1875. – 620 с.
84. Люблинский, П. И. Техника, толкование и казуистика уголовного кодекса / П. И. Люблинский; под ред. и с предисл. В. А. Томсинова. – Москва: Зерцало, 2004. – 248 с.
85. Мейер, Д. И. Русское гражданское право / Д. И. Мейер. – Москва: Статут, 1997. – 290 с.
86. Морозова, Л. А. Теория государства и права / Л. А. Морозова. – Москва: Юристъ, 2008. – 385 с.
87. Мшвениерадзе, П. Я. Институт давности в советском уголовном праве / П. Я. Мшвениерадзе. – Тбилиси, 1967. – 186 с.
88. Муромцев, С. Гражданское право Древнего Рима / С. Муромцев. – Москва, 1883. – 697 с.
89. Нагорная, Э. Н. Бремя доказывания в налоговых спорах : монография / Э. Н. Нагорная. – Москва: Юстицинформ, 2006. – 528 с.
90. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М. В. Карасева (Сенцова), Д. М. Щекин. М.: Волтерс Клувер, 2009.
91. Налоговое право: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
92. Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, 2020.
93. Победоносцев, К. П. Курс гражданского права. Первая часть: Вотчинные права / К. П. Победоносцев. – Санкт-Петербург, 1894.
94. Покровской, И. А. Право и факт в римском праве / И. А. Покровской. – Киев, 1898. – Ч. 1. – 298 с.

95. Поляков, А. В. Общая теория прав. Феноменолого-коммуникативный подход. Курс лекций / А. В. Поляков. – 2-е изд., доп. – Санкт-Петербург, 2003. – 845 с.
96. Попов, Б. Какая теория давности приводится в нашем Гражданском Кодексе / Б. Попов // Право и жизнь. – 1925. – Москва: Право и жизнь. – С. 13-18.
97. Попович, П. В. Оправдание давности и давность владения в древне-римском гражданском праве / П. В. Попович. – Варшава: Тип. «Русское общество», 1911. – 167 с.
98. Популярный юридический энциклопедический словарь. – Москва: Рипол Классик, 2001. – 800 с.
99. Порохов, Е. В. Налоговое право: Академический курс / Е. В. Порохов. – Алматы: Научно-исследовательский институт финансового и налогового права, 2023. – 712 с.
100. Порохов, Е. В. Налоговые споры и порядок их урегулирования по законодательству Республики Казахстан / Е. В. Порохов. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=38942067 (дата обращения: 28.02.2025).
101. Римское частное право : учебник / под ред. И. Б. Новицкого, И. С. Перетерского. – Москва: Юриспруденция, 1999. – 512 с.
102. Савиньи, Ф. К. фон. Система современного римского права: В 8 т. Т. III / Ф. К. фон Савиньи ; пер. с нем. Г. Жигулина ; под ред. О. Кутателадзе, В. Зубаря. – Москва: Статут, 2013. – 723 с.
103. Сделки, представительство, исковая давность: постатейный комментарий к статьям 153-208 Гражданского кодекса Российской Федерации / отв. ред. А. Г. Карапетов. – Москва: М-Логос, 2018. – 1264 с.
104. Словарь иностранных слов. – Москва: Русск. яз., 1989. – 624 с.
105. Смышляев, Л. П. Предмет доказывания и распределение обязанностей по доказыванию в советском гражданском процессе / Л. П. Смышляев. – Воронеж, 1978. – 56 с.

106. Советское гражданское право : учебник / отв. ред. О. С. Иоффе, Ю. К. Толстого. Ч. 1. – Ленинград: Издательство Ленинградского университета, 1971. – 472 с.
107. Советское гражданское право : учебник. Т. 1 / отв. ред. О. С. Иоффе, Ю. К. Толстой, Б. Б. Черепахин. – Ленинград: Изд-во ЛГУ, 1971. – 472 с.
108. Советское гражданское право: учебник: в 2 ч. Ч. 1 / отв. ред. В. А. Рясенцев. – Москва: Юридическая литература, 1986. – 560 с.
109. Советское гражданское право: учебник / отв. ред. Ю. Х. Калмыков, В. А. Тархов. – Саратов: Изд-во Саратовского ун-та, 1991. – 452 с.
110. Старых, Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю. В. Старых; под ред. М. В. Карасевой. – Москва, 2007. – 376 с.
111. Степной закон. Обычное право казахов, киргизов и туркмен / сост., автор вступ. статьи, комментариев и глоссария А. А. Никишенков; под ред. Ю. И. Семёнова. – Москва, 2000. – 312 с.
112. Строгович, М. С. Учение о материальной истине в уголовном процессе / М. С. Строгович. – Москва-Ленинград, 1947. – 276 с.
113. Тархов, В. А. Гражданское право. Общая часть. Курс лекций / В. А. Тархов. – Чебоксары: Чувашское кн. изд-во, 1997. – 331 с.
114. Тихомирова, Л. В. Юридическая энциклопедия / Л. В. Тихомирова, М. Ю. Тихомиров; под ред. М. Ю. Тихомирова. – Москва, 1998. – 526 с.
115. Толстой, Ю. К. Содержание и гражданско-правовая защита права собственности в СССР / Ю. К. Толстой. – Ленинград: Издательство Ленинградского университета, 1955. – 219 с.
116. Фаршатов, И. А. Исковая давность. Законодательство: теория и практика / И. А. Фаршатов. – Москва: Городец, 2004. – 187 с.
117. Фукс, С. Л. Очерки истории государства и права казахов в XVIII и первой половине XIX в. / под общ. ред. С.Ф. Ударцева. – Астана/СПб.: ТОО «Юридическая книга Республики Казахстан»/ООО «Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2008. – 816 с.

118. Халфина, Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – Москва: Юридическая литература, 1974. – 351 с.
119. Хвостов, В. М. Система римского права : учебник / В. М. Хвостов. – Москва: Издательство «Спарк», 1996. – 522 с.
120. Хвостов, В. М. История римского права / В. М. Хвостов. – Москва: Типография т-ва И.Д.Сытина, 1910. – 464 с.
121. Черниловский, З. М. Презумпции и фикции в истории права / З. М. Черниловский // Советское государство и право. – 1984. – № 1. – С. 98-105.
122. Щекин, Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве: учебное пособие / Д. М. Щекин ; под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва: Академический правовой университет, 2002. – 252 с.
123. Энгельман, И. Е. О давности по русскому гражданскому праву : историко-догматическое исследование / И. Е. Энгельман. – Москва: Статут, 2003. – 511 с.
124. Эннексерус, Л. Курс германского гражданского права. Введение и общая часть / Л. Эннексерус, Т. Кипп, М. Вольф ; под ред. Д. М. Генкина, И. Б. Новицкого. Т. 1. Полутом 1. – Москва: Иностранная литература, 1949. – 432 с.
125. Юридическая энциклопедия / под ред. М. Ю. Тихомирова. – Москва, 1995. – 365 с.
126. Яценко, А. С. Теория федерализма: опыт синтетической теории права и государства / А. С. Яценко. – Юрьев, 1912. – 841 с.

Авторефераты и диссертации

127. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: диссертация ... кандидата юридических наук. М., 2010.– 212 с.
128. Базаров Б. Б. Давность в российском налоговом праве: диссертация ... кандидата юридических наук. М., 2016.– 214 с.
129. Барашян Л.Р. Институт налоговой ответственности: Вопросы теории и практики: автореферат дис. ... канд.юрид. наук. Ростов– на– Дону, 2007.

130. Батянов М.В. Срок действия гражданско– правового договора: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.03 / Батянов Максим Владимирович. – Самара, 2004.– 217 с.
131. Беджаше Л.К. Институт исковой давности в механизме принудительной защиты субъективных гражданских прав. Автореферат дисс. канд. юр. наук. Краснодар. 2004.
132. Будников Д.Б. Проблемы привлечения к налоговой ответственности в России и пути её совершенствования : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 СПб., 2006. – 212 с.
133. Волжанин, В. П. Юридические предположения в советском гражданском праве и процессе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. П. Волжанин. – Свердловск, 1953. – 16 с.
134. Киримова Е.А. Правовой институт: Теорет.– правовое исслед. : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 .– М. 2003.
135. Мардасова М. Е. Процедурно– процессуальные сроки в налоговом праве: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Москва, 2014.– 222 с.
136. Орлов Д.В. Давность привлечения к уголовной ответственности по уголовному праву России: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.08 / Орлов Дмитрий Владимирович. – Москва, 2008.– 212 с.
137. Потапкин С.С. Принцип неотвратимости юридической ответственности и проблемы его реализации в правоприменительной практике: автореф.. дис.канд.юрид. наук. М. 2009.
138. Рудовер Ю.В. Финансово– правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах: автореферат дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013.
139. Савин К.Г. Исковая давность в современном отечественном и зарубежном гражданском праве: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.03 / Савин Константин Геннадьевич; М. 2019. – 204 с.

140. Сагитдинова З. И. Институт давности преступления по уголовному праву России: история и современность: диссертация ... кандидата юридических наук : 12.00.08 / Сагитдинова Зульфия Индусовна; – Уфа, 2011.– 266 с.
141. Сердцев А.Н. Ответственность за нарушения налогового законодательства: Современное состояние проблемы: автореф.. дис.канд.юрид. наук. М. 2003.
142. Спиридонов А.П. Процессуальные аспекты давности привлечения к уголовной ответственности.: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09 Л., 1989.– 206 с.
143. Терещенко Т. А. Понятие исковой давности: дис. ... канд. юрид. наук. М, 2006. – 206 с.
144. Терещенко, Татьяна Алексеевна. Понятие исковой давности : автореферат дис. ... кандидата юридических наук : 12.00.03 / С.-Петерб. гос. ун-т. - Санкт-Петербург, 2006. - 23 с.
145. Торопкин С. А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики) : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 : Н. Новгород, 2004. – 185 с.
146. Хабеев Т.М. Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение: дисс. ...канд. юрид. наук. – М., – 2005. – 188с.
147. Чепик А.В. Давность как юридическая конструкция: теоретико–правовой анализ : диссертация ... кандидата юридических наук : 12.00.01 / Чепик Алексей Викторович; – М., 2009.– 194 с.
148. Чураков А.Н. Принципы юридической ответственности: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.01.– Самара, 2000.– 226 с.

Статьи в периодических изданиях

149. Алексеев, С. С. Структура советского права / С. С. Алексеев // Структура советского права. – 1975. – № 8. – С. 31-37.
150. Белевский, Р. А. Понятие и виды юридической ответственности за нарушение правовых норм в области защиты информации / Р. А. Белевский

- // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. – 2016. – № 12. – С. 119-122.
151. Вострикова, Л. Г. Сроки осуществления и защиты гражданских прав: (вопросы теории и судебной-арбитражной практики) / Л. Г. Вострикова // Законодательство и экономика. – 2000. – № 8. – С. 12-15.
152. Горский, И. В. Налоговый кодекс и бюджет / И. В. Горский // Налоговый вестник. – 1999. – № 1. – С. 7-10.
153. Гумечук, В. И. Срок давности при привлечении к налоговой ответственности / В. И. Гумечук // Финансовое право. – 2005. – № 8. – С. 30-32.
154. Дембо, Л. И. О принципах построения системы советского права / Л. И. Дембо // Советское государство и право. – 1956. – № 8. – С. 88-98.
155. Демин, А. В. Презумпции в нормах налогового права / А. В. Демин // Юридическая техника. – 2010. – № 4. – С. 171-178.
156. Деревянко, Г. Ф. Последствия истечения исковой давности / Г. Ф. Деревянко // Ученые записки. Вопросы гражданского права. Вып. V / отв. ред. В. А. Рясенцев. – Москва, 1958. – С. 37-46.
157. Джалилова, Е. А. Проблемы определения понятия и сущности института права / Е. А. Джалилова // Вестник ВУиТ. – 2018. – № 2. – С. 25-33.
158. Дзейко, Ж. О. Понятие юридических конструкций как средств законодательной техники / Ж. О. Дзейко // Бюллетень Министерства юстиции Украины. – 2008. – № 1 (75). – С. 5-17.
159. Дутко, А. О. Классификация юридических конструкций как средств законотворческой техники / А. О. Дутко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки. – 2014. – № 810 (4). – С. 75-81.
160. Ермакова, Т. С. О системе советского финансового права / Т. С. Ермакова // Правоведение. – 1975. – № 2. – С. 72-79.

161. Затулина, Т. Н. Взаимосвязь конституционно-правовой и налоговой ответственности / Т. Н. Затулина // *Налоги*. – 2008. – № 4. – С. 15-20.
162. Зинченко, О. В. Юридические конструкции: классификация и значение в процессе познания правовых явлений / О. В. Зинченко // *Журнал Киевского университета права*. – 2011. – № 2.
163. Соборное уложение 1649 года / под ред. М.Н. Тихомирова, П.П. Епифанова. – Москва, 1961. – 444 с.
164. Полное Собрание Законов Российской Империи: Собрание второе. – 1857. – Т. XXXII, № 31828.

Статьи на иностранных языках

165. Kim Brooks. *Comparative Tax Law Guide*. Halifax, Nova Scotia, 2023.
166. Thuronyi V. *Comparative Tax Law*. N.Y.: Kluwer Law International, 2003.

Словари и энциклопедии

167. Краткий словарь иностранных слов / гл. ред. С. М. Лошкина. – Москва, 1978. – 353 с.
168. Популярный юридический энциклопедический словарь. – Москва: Рипол Классик, 2001. – 800 с.
169. Словарь иностранных слов. – Москва: Русск. яз., 1989. – 624 с.
170. Тихомирова, Л. В. *Юридическая энциклопедия* / Л. В. Тихомирова, М. Ю. Тихомиров; под ред. М. Ю. Тихомирова. – Москва, 1998. – 526 с.
171. *Юридическая энциклопедия* / под ред. М. Ю. Тихомирова. – Москва, 1995. – 365 с.

Акты судебных органов

172. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 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» // СПС КонсультантПлюс.

173. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.05.2022 № 19-П «По делу о проверке конституционности части 1 статьи 4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой гражданки О.А. Мельниковой» // СПС КонсультантПлюс.
174. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2024 N 49-П // «КонсультантПлюс».
175. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.04.2001 № 7-П // СПС КонсультантПлюс.
176. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.06.2009 № 11-П // СПС КонсультантПлюс.
177. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.05.2012 № 11-П // СПС КонсультантПлюс.
178. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2016 № 3-П // СПС КонсультантПлюс.
179. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.05.2021 № 20-П // СПС КонсультантПлюс.
180. Постановление Конституционного Суда РФ от 26.04.2023 № 21-П // СПС КонсультантПлюс.
181. Определение Конституционного Суда РФ от 03.11.2006 № 445-О // СПС КонсультантПлюс.
182. Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2022 № 2585-О // СПС КонсультантПлюс.
183. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 26 мая 2016 г. № 1150-О // СПС «КонсультантПлюс».
184. Решение Конституционного суда Кыргызской Республики 05-р от 29 июня 2022 года. – URL: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/9804> (дата обращения: 31.03.2025).
185. Определение Верховного Суда Российской Федерации по делу № 16-КГ23-11-К4 от 23 мая 2023 г. – URL: https://vsrf.ru/stor_pdf.php?id=2250304 (дата обращения: 31.03.2025).

186. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 07.08.2024 № 53-КАД24-11-К8 // СПС КонсультантПлюс.
187. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.12.2020 № Ф01-15461/2020 по делу № А43-13366/2020 // СПС КонсультантПлюс.
188. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 17.06.2020 № Ф09-3304/20 по делу № А47-14175/2019 // СПС КонсультантПлюс.
189. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11.06.2020 № Ф10-3568/2020 по делу № А40-186584/2019 // СПС КонсультантПлюс.
190. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.06.2020 № Ф08-1443/2020 по делу № А32-37044/2019 // СПС КонсультантПлюс.
191. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 17.06.2020 № Ф09-3224/20 по делу № А71-16705/2019 // СПС КонсультантПлюс.
192. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.11.2024 № Ф09-6529/24 по делу № А60-50793/2023 // СПС КонсультантПлюс.
193. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.12.2024 № Ф05-24218/24 по делу № А41-97935/2023 // СПС Гарант.
194. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.02.2024 № Ф05-705/24 по делу № А40-35977/2023 // СПС КонсультантПлюс.
195. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.08.2024 № Ф07-10428/24 по делу № А56-97788/2023 // СПС КонсультантПлюс.
196. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2024 № 09АП-28701/24 по делу № А40-177758/2022 // СПС КонсультантПлюс.
197. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 19.07.2024 № 08АП-6087/24 по делу № А70-24262/2023 // СПС КонсультантПлюс.

198. Постановление 19-го ААС от 13.02.2025 по делу № А64-11588/2023 // СПС КонсультантПлюс.
199. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2025 по делу № А19-7569/2024 // СПС КонсультантПлюс.
200. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27.12.2017 № Ф01-5862/2017 по делу № А43-19323/2016 // СПС КонсультантПлюс.
201. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.10.2020 № Ф08-8897/2020 по делу № А32-19439/2018 // СПС КонсультантПлюс.
202. Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь от 07.06.2023 по делу № 151ЭАП238/А/К // Верховный Суд Республики Беларусь. – URL: https://court.gov.by/ru/justice_rb/praktice/acts_vs/economics/25401fd68ca4486f.html (дата обращения: 15.03.2025).
203. Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь от 07.06.2023 по делу № 156ЭАП2245/А/К. – URL: https://court.gov.by/ru/justice_rb/praktice/acts_vs/economics/900e16d4529b4381.html (дата обращения: 31.03.2025).
204. Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь от 17.04.2024 по делу № 154ЭАП2322/А/К. – URL: https://www.court.gov.by/ru/justice_rb/praktice/acts_vs/economics/2c8a1c4bd1da4d7d.html (дата обращения: 31.03.2025).
205. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-22-00-6ап/1103 от 20.10.2022 // Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).

206. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-22-00-6ап/1107 от 27.10.2022 // Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).
207. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-22-00-6ап/720 от 08.11.2022 // Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).
208. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-22-00-6ап/1855 от 06.04.2023 // Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).
209. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-22-00-6ап/2307 от 04.05.2023 // Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).
210. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-23-00-6ап/2447 от 25.04.2024 // Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).
211. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-23-00-6ап/3159 от 25.06.2024 // Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).
212. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-23-00-6ап/3485 от 29.10.2024 // Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).
213. Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан № 6001-24-00-6ап/910 от 11.12.2024

// Судебный кабинет Республики Казахстан. – URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/document.xhtml> (дата обращения: 15.03.2025).

Акты исполнительных органов власти

214. Решение Апелляционной комиссии Министерства финансов Республики Казахстан от 27.07.2021 // Официальный информационный ресурс Премьер-Министра Республики Казахстан. – URL: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/58280> (дата обращения: 13.02.2025).
215. Решение Апелляционной комиссии Министерства финансов Республики Казахстан от 25.07.2023 // Официальный информационный ресурс Премьер-Министра Республики Казахстан. – URL: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/130347> (дата обращения: 13.03.2025).
216. Решение Апелляционной комиссии Министерства финансов Республики Казахстан от 24.10.2023 // Официальный информационный ресурс Премьер-Министра Республики Казахстан. – URL: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/138032> (дата обращения: 13.03.2023).
217. Решение Центрального аппарата Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 25.12.2023 № БВ-3-9/17004@ // СПС Гарант. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/409147264/> (дата обращения: 13.03.2025).

Справочно-правовые системы (СПС)

218. СПС «КонсультантПлюс»
219. СПС «Гарант»

Информационно-правовые системы (ИПС)

220. Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет»
221. Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь «ЭТАЛОН»

Электронные ресурсы органов государственной власти

222. Президент Республики Беларусь (<https://president.gov.by/>)
223. Парламент Республики Армения (<http://www.parliament.am/>)
224. Государственное налоговое управление КНР
(<http://www.chinatax.gov.cn/>)
225. Портал правовой информации (<http://publication.pravo.gov.ru/>)
226. Судебный кабинет Республики Казахстан (<https://office.sud.kz/>)
227. Верховный Суд Республики Беларусь (<https://court.gov.by/>)
228. Верховный Суд Российской Федерации (<https://vsrf.ru/>)
229. Официальный информационный ресурс Премьер-Министра
Республики Казахстан (<https://www.gov.kz/>)

Международные правовые ресурсы

230. Legal Information Institute, Cornell Law School
(<https://www.law.cornell.edu/>)
231. Bundesministerium der Justiz (<https://www.gesetze-im-internet.de/>)
232. Légifrance (<https://www.legifrance.gouv.fr/>)
- Электронные ресурсы правовой информации**
233. Online.zakon.kz
234. Централизованный банк данных правовой информации Кыргызской
Республики (<https://cbd.minjust.gov.kg/>)

Список условных сокращений и обозначений

АИС ИДО - Автоматизированная информационная система исполнения обязательств

ЕАЭС – Евразийский экономический союз

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

НК РБ – Налоговый кодекс Республики Беларусь

НК РК – Налоговый кодекс Республики Казахстан

НК КР – Налоговый кодекс Кыргызской Республики

НК РА – Налоговый кодекс Республики Армения

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации

КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях

УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации

КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

ВС РА – Верховный Суд Республики Армения

ВС РБ – Верховный Суд Республики Беларусь

ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации

ВС РК – Верховный Суд Республики Казахстан

ВС КР – Верховный Суд Кыргызской Республики

АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации

ГПК РФ – Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации

КАС РФ – Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации

ИП – Индивидуальный предприниматель

ООО – Общество с ограниченной ответственностью

НДС – Налог на добавленную стоимость

КПН – Корпоративный подоходный налог

ЕНС – Единый налоговый счет

ФЗ – Федеральный закон

СУР – Система управления рисками

УСН – упрощённая система налогообложения

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица 1. Виды сроков давности в налоговом праве

Юридический факт	Период времени	Субъект	Действия/последствия
Срок давности взыскания налоговой задолженности	Определенный период времени, установленный законом	Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик взносов)	Возможность реализации властного полномочия налогового органа на принудительное взыскание до истечения срока. После истечения срока наступает давность взыскания, влекущая прекращение властного полномочия. Сохранение налоговой обязанности (возможность добровольного исполнения)
Срок давности привлечения к налоговой ответственности	Определенный период времени, установленный законом	Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик взносов)	Возможность реализации властного полномочия налогового органа на привлечение к ответственности до истечения срока. После истечения срока наступает давность привлечения к ответственности, влекущая прекращение властного полномочия. Освобождение от налоговой ответственности после наступления давности
Срок давности начисления и доначисления налогов	Определенный период времени, установленный законом	Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик взносов)	Возможность реализации властного полномочия налогового органа на начисление и доначисление налогов до истечения срока. После истечения срока наступает давность начисления/доначисления, влекущая прекращение властного полномочия. Стабилизация налоговых обязательств налогоплательщика за прошлые периоды
Срок давности зачёта или возврата излишне уплаченных или взысканных сумм налогов и иных обязательных платежей	Определенный период времени, установленный законом	Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик взносов)	Возможность реализации права налогоплательщика на зачёт или возврат излишне уплаченных или взысканных сумм до истечения срока. После истечения срока наступает давность требования о зачёте или возврате, влекущая прекращение права налогоплательщика. Утрата возможности

Юридический факт	Период времени	Субъект	Действия/последствия
			судебной защиты права на зачёт или возврат после наступления давности
Срок давности внесения изменений в налоговую отчётность	Определенный период времени, установленный законом	Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик взносов)	Возможность реализации права налогоплательщика на внесение изменений в налоговую отчётность до истечения срока. После истечения срока наступает давность внесения изменений, влекущая прекращение права налогоплательщика на корректировку ранее поданной отчётности. Невозможность изменения ранее заявленных в отчётности данных после наступления давности

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица 2. Теоретические характеристики сроков давности в налоговом праве

Критерий	Характеристика	Теоретическое обоснование
1. Правовая природа	Юридический факт-событие	Наступление независимо от воли участников правоотношений, связанность с объективным течением времени
2. Действие	Двойственный эффект	До истечения срока - возможность реализации властных полномочий/прав; после истечения срока наступает давность как юридический факт, влекущий правопрекращающий эффект
3. Характер правовой нормы	Императивность	Невозможность изменения сроков давности по соглашению сторон
4. Способ закрепления	Нормативная определенность	Четкое установление в налоговом законодательстве
5. Структура	Сложносоставность	Выступает как элемент юридического состава
6. Исчисление	Имеет начало, течение и окончание	Для каждого вида срока давности законодательно устанавливаются правила исчисления
7. Возможность модификации	Приостановление, прерывание, восстановление	В исключительных случаях, предусмотренных законом

Примечание: Сроки давности в налоговом праве представляют собой юридические факты-события, до наступления которых существует возможность реализации властного полномочия налоговым органом или права налогоплательщиком. После истечения установленного срока наступает давность как юридический факт, с которым связывается прекращение соответствующих правовых возможностей участников налоговых правоотношений.