

## К вопросу о сроках в налоговом процессе

**Мардасова М.Е.,**

главный специалист-эксперт Инспекции ФНС России  
по Левобережному району г. Воронежа  
E-mail: manyu6@rambler.ru

**Аннотация.** Статья посвящена налогово-процессуальным срокам, действующим на современном этапе развития российского налогового права. Автор предлагает общую характеристику указанных сроков, а также рассматривает их основные отличительные особенности.

**Ключевые слова:** налоговый процесс, налогово-процессуальные сроки, налоговое законодательство, процессуальные действия, субъекты налогового правоприменения.

**П**остоянный рост научного интереса к различным вопросам, связанным с налоговым процессом, в частности к налогово-процессуальным срокам, в последние годы не случаен. С момента принятия НК РФ, уже изначально закрепившего процессуальные нормы, и до настоящего времени их количество неуклонно растет, а также подвергается частым изменениям, в связи с чем стало возможным рассматривать налоговое право в качестве «материально-процессуальной» подотрасли финансового права.

Анализ современного законодательства о налогах и сборах позволяет констатировать, что оно изобилует различными налогово-процессуальными сроками, которые устанавливают «рамки» налогового процесса в целом, а также определяют совершение того или иного процессуального действия субъектами налогового правоприменения во времени. Указанные сроки наряду с материальными выступают в качестве важного средства защиты прав субъектов, не наделенных государством властными полномочиями. Законодательное закрепление конкретных промежутков или моментов времени для совершения процессуальных действий позволяет не допускать затягивание налогового процесса и тем самым не нарушать прав указанных субъектов со стороны правоприменительных органов.

В связи с вышеизложенным представляется весьма актуальным рассмотреть в рамках настоящей статьи налогово-процессуальные сроки, в частности предложить их общую характеристику и выявить основные отличительные признаки от материальных сроков в налоговом праве.

Постоянное увеличение количества норм, закрепляющих сроки, которые существуют на различных стадиях налогового процесса, вызвано стремлением государства максимально точно определить временные пределы совершения различных действий участниками налогово-процессуальных отношений. Закрепляя максимально точно тот или иной срок и определяя его правовую природу, законодатель тем самым устраняет возможность возникновения каких-либо неясностей у участников налогово-процессуальных отношений относительно временных пределов совершения тех или иных

действий, а также различного рода противоречий, возникающих по данному поводу.

Более того, в результате принятия Федеральных законов от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»<sup>1</sup> и от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»<sup>2</sup> НК РФ пополнился новым и в то же время значительным по объему блоком правовых норм, устанавливающих порядок и сроки совершения определенных процессуальных действий субъектами налогового правоприменения в рамках различных налогово-процессуальных производств в отношении консолидированной группы налогоплательщиков и взаимозависимых лиц.

Не вдаваясь в подробное исследование вопроса о налоговом процессе, отметим лишь, что налогово-процессуальные сроки будут рассмотрены, исходя из правоприменительного подхода к его пониманию.

Правоприменительного подхода к пониманию налогового процесса придерживаются такие авторы, как В.Е. Кузнеценкова<sup>3</sup>, В.И. Гудимов<sup>4</sup>, И.А. Сапрыкина<sup>5</sup>, И.С. Кобелева<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ (ред. от 05.04.2013 № 39-ФЗ) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Собрание законодательства РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» // Собрание законодательства РФ. 2011. № 47. Ст. 6611.

<sup>3</sup> См.: Кузнеценкова В.Е. Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения. М.: ПолиграфОпт, 2004.

<sup>4</sup> См.: Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. С. 8.

<sup>5</sup> См.: Сапрыкина И.А. Процессуальные нормы налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2009.

<sup>6</sup> См.: Кобелева И.С. Неимущественные отношения в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2010.

Так, И.А. Сапрыкина, рассматривая налоговый процесс в качестве правоприменительного, предлагает понимать под ним «форму деятельности правоприменительных органов и должностных лиц (Правительства РФ, министра финансов РФ<sup>7</sup>, налоговых органов РФ, таможенных органов РФ), связанную с уплатой налога, взысканием налога, осуществлением налогового контроля, привлечением к ответственности лиц за совершение налогового правонарушения, обжалованием актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц»<sup>8</sup>. Мы разделяем указанную точку зрения и считаем, что она не случайно является наиболее распространенной в теории налогового права в настоящее время. Так, если сравнить первоначальную редакцию НК РФ, принятого в 1998 г., и его действующую редакцию, то нельзя не отметить тот факт, что количество норм, посвященных правоприменительной деятельности уполномоченных государством органов, значительно возросло. В частности, к таким нормам можно отнести п. 6 ст. 89, п. 1, 3, 4 ст. 93, п. 3, 4 ст. 93.1, п. 1, 2, 3.1 ст. 100, п. 1–5 ст. 101, п. 1–4, 6–11, 13 ст. 101.4, п. 2, 3 ст. 140, п. 2 ст. 141 НК РФ и т.д.

Учитывая вышеизложенное, под налогово-процессуальными сроками мы предлагаем понимать моменты или промежутки времени для совершения процессуальных действий налоговыми, а в ряде случаев и таможенными органами, которые охватываются понятием «субъекты налогового правоприменения». Сроки, представляющие собой временные границы для совершения действий налогоплательщиками, налоговыми агентами и другими участниками налогово-правовых отношений, относятся к числу материальных.

При этом следует отметить, что налоговый процесс имеет определенную внутреннюю структуру, в частности, включает в себя стадии, наличие которых определяется временным критерием, и производства, определяемые предметным критерием.

Конечной целью любого налогово-процессуального срока является обеспечение эффективности осуществления деятельности органами, наделенными властными полномочиями, что в конечном счете влияет на своевременную реализацию своих прав и обязанностей налогоплательщиками.

При этом, по нашему мнению, налогово-процессуальные сроки — это не только сроки, установленные для совершения процессуальных действий органами, наделенными властными полномочиями, результатом которых является принятие того или иного индивидуально-правового акта, например, решения о привлечении или об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершенное правонарушение, решения о взыскании недоимки и т.д. К числу таких сроков относятся и те, которые установлены для совершения действий, по окончании которых не принимается индивидуально-правовой акт. Тем не менее такие действия представляют собой определенную ступень в общей последовательности процессуальных действий в рамках того или иного производства налогового процесса. Например, в производстве по взысканию суммы налога за счет иного имущества в качестве срока для совершения процессуального действия, которое не влечет принятие индивидуально-правового акта, но вместе с тем является необходимой частью всего механизма взыскания, выступает срок направления судебному приставу-исполнителю постановления о взыскании за счет имущества налогоплательщика. В рамках налогового контроля это срок составления справки по окончании выездной налоговой проверки, а также срок вручения акта налоговой проверки.

Осуществляя общую характеристику налогово-процессуальных сроков, нельзя не отметить, что им присущи определенные особенности, которые отличают их от сроков в различных видах юридического процесса. Так, для налогово-процессуальных сроков характерно то, что они закрепляются, как правило, в законодательстве о налогах и сборах, которое, в соответствии со ст. 1 НК РФ, включает в себя НК РФ, федеральные законы о налогах и сборах, законы о налогах субъектов РФ и нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах.

В настоящее время, однако, имеются случаи, когда те или иные налогово-процессуальные сроки, а также вопросы, связанные с их течением, устанавливаются федеральными органами исполнительной власти в их правовых актах<sup>9</sup>. Вме-

<sup>7</sup> В настоящее время министр финансов РФ не относится к субъектам налогового правоприменения в связи с тем, что положения ст. 64.1 НК РФ, устанавливающие право министра финансов РФ принимать решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате одного или нескольких федеральных налогов, а также пеней и штрафов по федеральным налогам, носили временный характер, и такого рода решения могли быть приняты до 01.01.2010. См.: Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ (ред. от 29.11.2012 № 206-ФЗ) «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2008. № 48. Ст. 5519.

<sup>8</sup> Сапрыкина И.А. Указ. соч. С. 11.

<sup>9</sup> См., напр.: Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 09.12.2010 № ММВ-7-8/700@ (ред. от 01.11.2013 № ММВ-7-8/477@) «Об утверждении порядка направления налогоплательщику требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» // Российская газета. 2011. № 72; Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 30.11.2010 № ММВ-7-8/666@ (ред. от 07.03.2014 № ММВ-7-8/80@) «Об утверждении Порядка рассмотрения налоговыми органами заявлений о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налога и сбора, а также пеней и штрафа» // СПС «КонсультантПлюс»; Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ (ред. от 23.07.2012 № ММВ-7-2/511@) «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; основа-

сте с тем, по нашему мнению, налогово-процессуальные сроки, а также все вопросы, связанные с изменением их продолжительности, должны регулироваться именно в законодательстве о налогах и сборах. К данному выводу можно прийти, следуя положениям, закрепленным в п. 2 ст. 1 НК РФ. В указанном пункте перечислены вопросы, регулируемые законодательством о налогах и сборах, в частности, относятся все стадии налогового процесса.

Иным образом складывается ситуация со сроками, которые действуют в рамках различных видов юридического процесса, таких как арбитражный и гражданский процесс. Согласно положениям ч. 1 ст. 113 АПК РФ, процессуальные действия совершаются в установленные настоящим кодексом или иными федеральными законами сроки, а в случаях если указанные сроки не установлены, они назначаются арбитражным судом<sup>10</sup>. Аналогичное положение содержится и в ст. 107 ГПК РФ<sup>11</sup>. Получается, что, наряду с законодателем, который является правотворческим органом, право устанавливать процессуальные сроки в рамках как арбитражного, так и гражданского процесса принадлежит и суду.

Что же касается субъектов налогового правоприменения, то у них отсутствует возможность установления в своих актах, носящих ненормативный характер, процессуальных сроков, отличных от тех, которые уже определены в законодательстве о налогах и сборах. Однако налоговый орган может изменять процесс течения некоторых налогово-процессуальных сроков, но не превышая при этом временных пределов, установленных законом. Например, он вправе продлить или приостановить срок проведения выездной проверки (максимальные временные пределы установлены в п. 6 и 9 ст. 89 НК РФ), продлить срок проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (максимальный период времени, на который можно продлить указанную проверку, установлен в п. 4 ст. 105.17 НК РФ) и срок рассмотрения жалобы (максимальный предел такого продления установлен п. 6 ст. 140 НК РФ).

Кроме того, заслуживает внимания то обстоятельство, что во всех ныне действующих в Российской Федерации процессуальных кодексах

содержатся главы, более или менее детально регулирующие вопросы, связанные со сроками в соответствующих им видах процессов (гл. 9 ГПК РФ; гл. 10 АПК РФ; гл. 17 УПК РФ). НК РФ, включающий в себя значительное количество процессуальных норм, содержит всего лишь одну общую статью (ст. 6.1), которая посвящена исключительно вопросам, связанным с исчислением установленных законодательством о налогах и сборах сроков.

Обращаясь к нормам налоговых кодексов некоторых стран — участниц СНГ, можно прийти к выводу, что некоторые из них вообще не содержат нормы, закрепляющие общие положения, касающиеся сроков в налоговом праве, порядка их определения или исчисления. К примеру, в Кодексе Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет от 10.12.2008 № 99-IV отсутствуют какие-либо общие нормы, посвященные вопросам действующих в налоговом праве сроков<sup>12</sup>. В новом Налоговом кодексе Украины от 03.12.2010 № 2755-VI также отсутствует статья, посвященная рассматриваемому вопросу<sup>13</sup>. Исходя из вышеуказанного, нельзя не согласиться с тем, что закрепление порядка исчисления налогово-правовых сроков в НК РФ свидетельствует о положительном моменте в практике налогового законодательства.

Следует обратить внимание на то, что, закрепив в ст. 6.1 НК РФ порядок исчисления сроков, законодатель, однако, не определил общих положений, касающихся вопросов продления, восстановления или приостановления сроков, что представляется весьма важным для правоприменения. Нормы, регламентирующие данные способы изменения сроков, содержатся в самых различных статьях НК РФ (п. 6 ст. 89, п. 1 ст. 101, п. 4 ст. 105.17, п. 6 ст. 140 и т. д.), и каких-либо общих правил по данным вопросам не выработано.

Иногда вопросы, связанные с порядком изменения налогово-процессуальных сроков, отдаются на разрешение не законодателя, а, например, федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов. Наглядным примером такой ситуации являются положения, содержащиеся в п. 6 ст. 89 и п. 4 ст. 105.17 НК РФ, в силу которых федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, принадлежит право устанавливать основания, а также порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки и проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

ний и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 13.

<sup>10</sup> Подробнее см.: Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 28.06.2014 № 186-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.

<sup>11</sup> Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14.11.2002 № 138-ФЗ (ред. от 21.07.2014 № 232-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.

<sup>12</sup> См.: Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет от 10.12.2008 № 99-IV // Казахстанская правда. 2008. 13 дек.

<sup>13</sup> См.: Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 № 2755-VI // Бухгалтерия. 2010. № 50 (933).



Исходя из законодательно установленного права, Федеральной налоговой службой РФ были приняты Приказы от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@<sup>14</sup> и от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907@<sup>15</sup>, закрепившие указанные основания.

При этом в Приказе от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ перечень оснований для продления срока проведения выездной налоговой проверки носит открытый характер, о чем свидетельствует возможность продления указанного срока при наличии иных обстоятельств. Согласно положениям Приказа, необходимость и сроки продления выездной (повторной выездной) налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.

Высшие судебные инстанции, исходя из открытости данного перечня, в большинстве случаев принимают позицию налоговых органов и оставляют жалобы налогоплательщиков об отсутствии обстоятельств для продления срока проверки без удовлетворений<sup>16</sup>.

Кроме того, Конституционный Суд РФ в Определении от 09.11.2010 № 1434-О-О отмечает, что содержащееся в п. 6 ст. 89 НК РФ понятие «исключительный случай» относится к категории оценочных понятий, которые наполняются содержанием в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом толкования в правоприменительной практике, однако не является настолько неопределенным,

чтобы препятствовать единообразному пониманию и применению соответствующих законоположений<sup>17</sup>.

В Приказе ФНС РФ от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907@, в свою очередь, приведен закрытый перечень оснований, при наличии которых срок проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами может быть продлен до 12 месяцев, в отличие от перечня оснований для продления выездной налоговой проверки, который носит открытый характер.

По нашему мнению, в целях обеспечения правовой определенности и эффективного проведения выездной налоговой проверки, а также проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в законодательно установленные сроки все вопросы, связанные с возможностью изменения продолжительности их сроков, должны решаться только на уровне НК РФ. Так, конкретные основания продления данных проверок следует в исчерпывающем виде закрепить в ст. 89 и 105.17 НК РФ. Это, прежде всего, обеспечит простоту поиска необходимой нормы правоприменителем и соответственно оперативность работы. Кроме того, повысит ответственность налогового правоприменителя за обоснованность выбора основания продления.

В данном случае представляется положительной практика законодателя Казахстана. Так, в п. 2 ст. 629 Кодекса Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет исчерпывающим образом установлены не только основания продления налоговой проверки, но и конкретные сроки продления для каждого из данных оснований<sup>18</sup>.

Более того, нельзя не отметить, что иногда налогово-процессуальные сроки, в частности, их продолжительность, порядок исчисления, а также последствия, наступающие за их несоблюдение субъектами налогового правоприменения, устанавливаются в постановлениях Президиума либо Пленума ВАС РФ, которые применяются не только арбитражными судами в процессе рассмо-

<sup>14</sup> Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ (ред. от 23.07.2012 № ММВ-7-2/511@) «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 13.

<sup>15</sup> Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907@ (ред. от 26.03.2014 № ММВ-7-13/108@) «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2013. № 22.

<sup>16</sup> Постановления ФАС Северо-Западного округа от 23.04.2010 № А 56-52293/2009; ФАС Западно-Сибирского округа от 17.03.2010 по делу № А 75-9464/2009 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>17</sup> Нельзя не согласиться с А.В. Жигачевым, который отмечает, что данное оценочное понятие, в отсутствие четких законодательно установленных критериев для его толкования, способствует произволу и неограниченному усмотрению налоговых органов, допускает возможность злоупотреблений с их стороны именно в той сфере налоговых правоотношений, в которой права и интересы налогоплательщиков особенно уязвимы и нуждаются в повышенных гарантиях. Создаются условия для подавления экономической активности «неудобных» налогоплательщиков, что, с учетом высокого уровня коррупции в нашей стране, способно стать инструментом удовлетворения «коммерческих интересов» налоговых чиновников (см.: Жигачев А.В. О некоторых конституционно-правовых аспектах продления срока проведения выездной налоговой проверки // СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>18</sup> Подробнее см.: URL: <http://www.salyk.gov.kz/>

тения конкретных дел, но и субъектами налогово-правовых отношений<sup>19</sup>.

Так, в качестве примера можно привести Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», которое хотя и утратило силу в связи с изданием Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», но в то же время в течение длительного периода времени содержало ответ на вопрос, как следует считать продолжительность срока для обращения налогового органа с иском о взыскании в суд о взыскании недоимки с юридического лица. Так, в п. 12 указанного Постановления отмечалось, что данный срок, по аналогии с п. 3 ст. 48 НК РФ, равен 6 месяцам, однако, с той особенностью, что начало его течения связывалось с моментом истечения 60-дневного срока, предусмотренного п. 3 ст. 46 Кодекса для бесспорного взыскания соответствующих сумм.

Кроме того, в указанном пункте определялось, что рассматриваемый срок является пресекательным, то есть не подлежащим восстановлению, в связи с чем в случае его пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа к юридическому лицу.

Другим примером является действующее в настоящее время Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, в котором закреплен срок для вручения лицу, в отношении которого составлен акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, названного акта, а также копии решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля.

Также в данном Постановлении указывается, что поскольку п. 5 ст. 100, п. 9 ст. 101, п. 4 и п. ст. 101.4 НК РФ специальный срок для направления соответствующим лицам акта налоговой проверки, акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, решения, вынесенного по итогам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового кон-

троля, не установлен, данные действия должны быть совершены налоговым органом также в пределах 5 дней со дня составления акта (вынесения решений).

Что же касается других высших судов РФ (Конституционный Суд РФ, Верховный Суд РФ), в настоящее время их позиция относительно определения продолжительности каких-либо налогово-процессуальных сроков, а также порядка их исчисления, последствий, наступающих за несоблюдение субъектами налогового правоприменения, «пассивна». Однако не исключена возможность, что в дальнейшем в указанных актах будут содержаться отдельные положения, связанные с налогово-процессуальными сроками.

Исходя из вышеприведенных примеров, можно констатировать тот факт, что в настоящее время высшие суды РФ, осуществляя толкование норм налогового законодательства, устанавливают новые, но в то же время не противоречащие указанным нормам положения, тем самым зачастую восполняя пробелы действующего законодательства. Эта тенденция с каждым годом усиливается. При этом в большинстве случаев положения, изначально содержащиеся в решениях высших судов РФ, затем получают свое закрепление в НК РФ. Таким образом, можно говорить о том, что судебная практика высших судов РФ непосредственно влияет на совершенствование действующего законодательства о налогах и сборах.

С учетом вышеизложенного, представляется возможным предложить дефиницию понятия налогово-процессуального срока. Под ним понимается установленный законом, иными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, а также содержащийся в решениях высших судов РФ момент или промежуток времени, к которому или в течение которого налоговые, а в ряде случаев и таможенные органы как субъекты налогового правоприменения осуществляют действия в рамках различных стадий налогового процесса, результатом которых являются либо принятие индивидуально-правовых актов, либо по окончании которых необходимость в их принятии не возникает.

Подводя итог, следует отметить, что в целом налогово-процессуальные сроки характеризуют следующие особенности:

- налогово-процессуальные сроки принципиально отличаются от материальных сроков. Так, к налогово-процессуальным срокам относятся сроки, установленные исключительно для налоговых и таможенных органов, которые выступают в качестве «субъектов налогового правоприменения», тогда как к материальным — сроки, установленные для всех других участников налогово-правовых отноше-

<sup>19</sup> См., напр.: Постановление Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 №25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 9; Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Президиума ВАС РФ от 15.01.2008 № 8922/07 по делу № А49-5369/2006-256а/8 // СПС «КонсультантПлюс».

ний (налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента);

- налогово-процессуальные сроки имеют место на всех стадиях налогового процесса как процесса правоприменительного, в частности, на стадиях: корректировки налоговой обязанности, принудительного исполнения налоговой обязанности, осуществления налогового контроля, привлечения к налоговой ответственности и рассмотрения жалоб на акты налоговых органов и действия или бездействие их должностных лиц;
- процесс их течения может быть изменен по воле субъектов налогового правоприменения, однако, исключительно в рамках законодательно установленных временных пределов.

## Список литературы:

1. Павликов С.Г. Габассов В.Р. О реализации Верховным Судом Российской Федерации статьи 126 Конституции в условиях дестабилизации социально-экономической ситуации // Российский журнал правовых исследований. 2014. № 4 (1). С. 170–174.
2. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. 23 с.
3. Жигачев А.В. О некоторых конституционно-правовых аспектах продления срока проведения выездной налоговой проверки // СПС «КонсультантПлюс».
4. Кобелева И.С. Неимущественные отношения в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2010. 208 с.
5. Кузнеценкова В.Е. Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения. М.: ПолиграфОпт, 2004. 415 с.
6. Сапрыкина И.А. Процессуальные нормы налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2009. 175 с.

---

---

## About limits in tax process

**Mardasova M.E.,**

chief specialist-expert of the Federal Tax Service  
of Russia for Levoberezhny district of Voronezh

E-mail: manyu6@rambler.ru

*Abstract.* This paper is devoted tax procedural time limits, acting on the present stage of development of the Russian tax law. The author offers a general description of these limits and discusses their main distinctive features.

*Keywords:* tax process, procedural time limits, tax legislation, procedural actions, subjects of tax law enforcement.

## References:

1. Pavlikov S.G. Gabassov V.R. O realizacii Verhovnym Sudom Rossijskoj Federacii stat'i 126 Konstitucii v usloviyah destabilizacii social'no-ehkonomicheskoj situacii // Rossijskij zhurnal pravovyh issledovanij. 2014. № 4 (1). S. 170–174.
  2. Gudimov V.I. Nalogovyy kontrol': processual'no-pravovaya harakteristika: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. Voronezh, 2005. 23 s.
  3. Zhigachev A.V. O nekotoryh konstitucionno-pravovyh aspektah prodleniya sroka provedeniya vyezdnoj nalogovoj proverki // SPS «Konsul'tantPlyus».
  4. Kobleva I.S. Neimushchestvennye otnosheniya v nalogovom prave: dis. ... kand. jurid. nauk. Voronezh, 2010. 208 s.
  5. Kuznechenkova V.E. Nalogovyy process: teoriya i problemy pravoprimeneniya. M.: PoligrafOpt, 2004. 415 s.
  6. Saprykina I.A. Processual'nye normy nalogovogo prava: dis. ... kand. jurid. nauk. Voronezh, 2009. 175 s.
- 
- 
- 
-