



Deadlines in the Tax Code of the Russian Federation (Part 1): in search of legal certainty and balance of public and private interests

M. V. Lushnikova¹

¹P. G. Demidov Yaroslavl State University, Yaroslavl, Russian Federation

DOI: 10.18255/1996-5648-2025-2-246-261

Research article

Full text in Russian

The problem of certainty of deadlines in tax law is one of the most pressing and complex in law enforcement practice. The article proposes a methodological approach to solving this problem based on answers to two main questions: on the procedure for calculating deadlines (Article 6.1 of the Tax Code of the Russian Federation) and on the legal nature of the deadline and the legal consequences of its expiration (missing) for participants in tax legal relations. The author's analysis and qualification of deadlines in tax law are given, a classification of tax deadlines is proposed depending on the legal consequences of their expiration (missing). The "zones of legal uncertainty" of the deadlines established in the Tax Code of the Russian Federation are identified, including those that do not meet the criteria of clarity, uniformity, balance of public and private interests of participants in tax legal relations. The proposals for improving Article 6.1 of the Tax Code of the Russian Federation in terms of calculating deadlines in working days, deadlines for conducting a desk tax audit (Article 88 of the Tax Code of the Russian Federation), deadlines for collecting tax debts (Articles 46; 47 of the Tax Code of the Russian Federation) are substantiated; the general limitation period (maximum period) for payment of taxes, including the terms for offsetting and refunding funds that form a positive balance of the single tax account (Articles 78; 79 of the Tax Code of the Russian Federation).

Keywords: tax law; period for collecting tax debt; limitation period for bringing to tax liability; limitation period for paying taxes

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Lushnikova, Marina V.	E-mail: mvlushnikova@mail.ru D. Sc. (Jurisprudence), Professor, Honored Lawyer of the Russian Federation
-----------------------	--



Сроки в Налоговом кодексе Российской Федерации (часть 1): в поисках правовой определенности и баланса публичных и частных интересов

М. В. Лушникова¹

¹Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова, Ярославль, Российская Федерация

DOI: 10.18255/1996-5648-2025-2-246-261
УДК 336.26: 34 (046)

Научная статья
Полный текст на русском языке

Проблема определенности сроков в налоговом праве относится к категории наиболее актуальных и сложных в правоприменительной практике. В статье предлагается методологический подход к решению этой проблемы на основе ответов на два основных вопроса: о порядке исчисления сроков (ст. 6.1 НК РФ) и о правовой природе срока и правовых последствиях его истечения (пропуска) для участников налоговых правоотношений. Даны авторский анализ и квалификация сроков в налоговом праве, предложена классификация налоговых сроков в зависимости от правовых последствий их истечения (пропуска). Выявлены «зоны правовой неопределенности» установленных в НК РФ сроков, в том числе и тех, которые не отвечают критериям ясности, единообразия, баланса публичных и частных интересов участников налоговых правоотношений. Обоснованы предложения по совершенствованию ст. 6.1 НК РФ в части исчисления сроков в рабочих днях, сроков проведения камеральной налоговой проверки (ст. 88 НК РФ), сроков взыскания налоговой задолженности (ст. 46; 47 НК РФ); общего давностного (предельного срока) уплаты налога, в том числе и сроков зачета и возврата денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета (ст. 78; 79 НК РФ).

Ключевые слова: налоговое право; срок взыскания налоговой задолженности; срок давности привлечения к налоговой ответственности; срок давности уплаты налога

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Лушникова, Марина	E-mail: mvlushnikova@mail.ru
Владимировна	Доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры трудового и финансового права, Заслуженный юрист Российской Федерации

Конституционный Суд РФ неоднократно в своих постановлениях и определениях подчеркивал значимость установленных в законе сроков реализации прав и обязанностей, обеспечивающих определенность и стабильность правовых связей, равно как и сроков своевременной защиты прав субъектов правоотношений, важность соблюдения государственными органами временных пределов осуществления принудительных мер¹. Сроки в праве и налоговое право не исключение, должны соответствовать темпоральным принципам оперативности, ясности (определенности), единообразия и разумности.

Значительная часть статей части 1 НК РФ² содержит указание на сроки. В этой связи в отношении каждого срока при применении статьи закона необходимо ответить, по крайней мере, на два основных вопроса. Во-первых, решить вопрос о порядке исчисления срока по правилам ст. 6.1 НК РФ, определив время начала и окончания срока в зависимости от порядка исчисления в календарных днях, рабочих днях и т. д. Во-вторых, провести правовую квалификацию срока, тем самым определив правовые последствия его пропуска (истечения) для участников налоговых правоотношений. И в первом и во втором случаях налогоплательщики, налоговые органы столкнутся с проблемами правовой неопределенности целого ряда сроков, установленных НК РФ (часть 1).

В теории права [1–2] и науке налогового права [3] зачастую разграничивают позитивную правовую неопределенность как необходимое положительное свойство права, обеспечивающее гибкость правового регулирования общественных отношений, и негативную неопределенность права как дефекты юридической техники (пробелы, противоречия и т. д.). Примером позитивной правовой неопределенности может служить установление в законе неопределенных или относительно определенных сроков, которые исчисляются с учетом конкретных обстоятельств дела. Законодатель предоставил право участникам налоговых правоотношений самостоятельно установить эти сроки реализации прав на основе принципов разумности, согласованности частных и публичных интересов. К таким срокам, в частности, относятся реализация права налогоплательщика на досрочную уплату налога (п. 1 ст. 45 НК РФ), заблаговременное извещение лица о времени и месте рассмотрения материалов дела о налоговом правонарушении (п. 7 ст. 101.4 НК РФ), право налогового органа увеличить сроки исполнения требования об уплате налога (ст. 69 НК РФ). Так, по рекоменда-

¹ См. напр.: Постановление КС РФ от 24.03.2017 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова // Вестник Конституционного Суда РФ. 2017. № 4; Постановление КС РФ от 25.10.2024. № 48-П По делу о проверке конституционности абзаца 2 пункта 4 статьи 48 НК РФ в связи с запросом Верховного Суда Республики Карелия // СЗ РФ. 2024. № 45, ст. 6901.

² СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340 с посл. изм и доп.

ции ФНС РФ этот срок исполнения требования может продлеваться от 30 до 45 календарных дней³. Правовая неопределенность этих сроков преодолевается с помощью принципов права и отраслевых принципов права; нетипичных нормативно-правовых предписаний (презумпции, фикции, оценочные понятия), а также конкретизацией сроков в актах толкования, судебных решениях, правоприменительной практикой налоговых органов.

1. Порядок исчисления сроков в налоговом праве в рабочих днях: проблемы и пути их решения

В НК РФ в редакции до 1 января 2007 г. общим правилом порядка исчисления сроков было правило исчисления в календарных днях. Но наш законодатель изменил правила. Согласно НК РФ (п. 6 ст. 6.1 НК РФ) срок по общему правилу исчисляется в рабочих днях, если не установлено иное (в календарных днях). При этом в целях регулирования налоговых отношений в данной статье дано определение рабочего дня как дня, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации и актом Президента РФ выходным, нерабочим праздничным и (или) нерабочим днем. НК РФ не содержит определения «нерабочего дня», можно только путем исключения определить нерабочие дни как дни, которые не считаются рабочими.

Согласно ст. 11 НК РФ термины и понятия, институты гражданского семейного и других отраслей права, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях, если иное не предусмотрено НК РФ. Следовательно, в отношении понятий выходных и нерабочих праздничных дней обращаемся к ТК РФ. В своем Письме⁴ Министерство финансов России напоминает, что выходные и нерабочие праздничные дни определены ст. 111 и 112 ТК РФ. Но это разъяснение мало, что поясняет. Дело в том, что количество выходных дней в рабочую неделю зависит от режима рабочего времени (пятидневная и шестидневная рабочая неделя), неполного рабочего времени, соглашения сторон трудового договора (ст. 111 ТК РФ). В своем Письме «Об определении понятия рабочий день»⁵ Минтруд России подчеркивает, что в целях единообразного исчисления сроков исчислять рабочие дни следует в соответствии с производственным календарем. Но это еще больше запутывает ситуацию. Между тем в комментариях, учебниках по налоговому праву авторы обычно ссылаются на сложившуюся правоприменительную практику налоговых органов, определяющих для исчисления сроков в качестве выходных два дня – субботу и воскресенье (при отсутствии их переноса в соответствии

³ Письмо ФНС России от 21.10.2015 №ГД-4-8/18401@// СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025)

⁴ Письмо МФ от 2 июня 2022 г. № 03-02-07/51877 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

⁵ Письмо Минтруда РФ от 25 марта 2020 г. № 14-2/ООГ-2209 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

с трудовым законодательством) [4]. При этом аргументируют свою позицию, опираясь на принцип баланса частных и публичных интересов сторон налогового правоотношения, где «наиболее слабая» сторона правоотношения – налогоплательщик – должен быть обеспечен возможностями реализации и защиты своих прав в отношениях с публичным органом сроками, исчисление которых должно толковаться в пользу налогоплательщика.

С квалификацией и количеством нерабочих праздничных дней также отсутствует ясность. В ТК РФ дан перечень только «федеральных» нерабочих праздничных дней (ст. 112 ТК РФ), но субъекты Федерации вправе устанавливать региональные нерабочие праздничные дни. Указание в НК РФ на «нерабочие дни» также усложняет ситуацию с исчислением сроков в рабочих днях. В этой связи интересна позиция Министерства финансов РФ, не признающего нерабочим днем праздничный нерабочий день, установленный законодательством субъекта Федерации в своем Письме⁶. В частности, в этом Письме отмечается, что НК РФ (п. 7 ст. 6.1) не предусматривает переноса, определенного налоговым законодательством срока, если последний день этого срока приходится на нерабочий праздничный день, установленный уполномоченным органом государственной власти субъекта Российской Федерации.

Отсылку к порядку исчисления процессуальных сроков с исключением нерабочих дней мы находим в других кодексах, в частности в АПК РФ (ч. 4 ст. 113; ч. 3 ст. 107 ГПК РФ; ч. 2 ст. 92 КАС РФ). Постановление Пленума ВАС РФ от 25.12.2013 № 99 (ред. от 23.12.2021) «О процессуальных сроках» к нерабочим дням относит выходные и нерабочие праздничные дни. Выходными днями являются суббота и воскресенье, перечень нерабочих праздничных дней устанавливается трудовым законодательством РФ. В такой формулировке из нерабочих праздничных дней также исключаются нерабочие праздничные дни, установленные законодательством субъекта Федерации. И здесь вопрос остается открытым. Так, заметим, что согласно ТК РФ (ст. 5) органы государственной власти субъектов РФ вправе устанавливать дополнительные нерабочие (праздничные дни). Эти правом воспользовались 26 субъектов РФ, ежегодно устанавливая от одного (например, Республика Алтай, Республика Бурятия, Республика Коми) до 7 нерабочих праздничных дней в году (Кабардино-Балкарская Республика).

Как уже отмечалось выше, в НК РФ (ст. 6.1) содержится указание на иные «нерабочие дни», т. е. на дни, которые не признаются выходными и нерабочими праздничными днями, которые отсутствуют в трудовом законодательстве, но о которых речь идет в федеральных законах, указах Президента РФ. Фактически речь идет, например, о двух Указах Президента в период пандемии (COVID-19) (№ 206 от 25.03.2020 и № 239

⁶ Письмо Минфина РФ от 2 июня 2022 г. № 03-02-07/51877 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

от 02.04.2020), которыми устанавливались нерабочие дни с сохранением заработной платы. Поскольку ТК РФ, как отмечалось выше, устанавливает лишь два вида нерабочих дней: выходные и нерабочие праздничные, то потребовалось разъяснение Министерства труда РФ, которое в своем Письме⁷ отметило, что «нерабочий день» не относится к выходным или нерабочим праздничным дням, поэтому оплата производится в обычном размере, а не в повышенном. Кроме того, из Указа Президента следовало, что установление таких нерабочих дней является избирательным, не распространяется на всех работников и на все территории, а зависит от ограничительных мер в конкретном субъекте РФ, вида деятельности хозяйствующих субъектов. Другим примером может служить установление 26 июня 2023 г. нерабочим днем в г. Москве в связи с проведением контртеррористической операции на основании Федерального закона от 6 марта 2006 г. № 35-ФЗ «О противодействии терроризму». В Письме ФНС России⁸ этот день был назван нерабочим днем, установленным федеральным законом, в связи с чем является основанием для применения п. 7 ст. 6.1 НК РФ.

Как мы убедились, обращение к межотраслевой отсылке и практике толкования порядка исчисления сроков в различных отраслях права не вносит определенности в правовое регулирование порядка исчисления сроков в рабочих днях в налоговом праве, нарушает принцип единообразия как единого подхода к исчислению сроков в налоговых правоотношениях независимо от категорий налогоплательщиков и места их регистрации в качестве таковых. Если обратиться к общим нормам, регулирующим сроки контрольно-надзорной деятельности, т. е. речь идет о Федеральном законе от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в РФ» (ст. 86), специалистами отмечается неоднозначность использования термина «рабочий день» и предлагается закрепить в этом законе дефиницию рабочего дня в качестве дня, не являющегося выходным, нерабочим (праздничным и (или) нерабочим днем в соответствии с действующим законодательством [5, с. 47–64].

Проблему следует решать в рамках внесения соответствующих изменений и дополнений в ст. 6.1 НК РФ, указав, во-первых, что выходными днями считаются суббота и воскресенье, во вторых, в рабочие дни не включаются нерабочие праздничные дни, установленные ТК РФ и законами субъектов Федерации и нерабочие дни, установленные нормативно-правовыми актами Президента РФ и (или) Правительства РФ в соответствии со ст. 4 НК РФ. В последнем случае имеются в виду оперативные временные нормы, принимаемые в особых (исключительных) условиях.

⁷ Письмо Минтруда РФ от 26 марта 2020 г. № 14-4/10/П-2696 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

⁸ Письмо ФНС России от 28 июня 2023 г. № ЕА-4-15/8183 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

2. Порядок и правовые последствия истечения сроков исполнения обязанностей, реализации прав налоговым органом: зоны правовой неопределенности

Правовые последствия истечения срока для сторон налогового правоотношения определяются в зависимости от правовой природы данного срока. В этой части наш налоговый законодатель далеко не во всех случаях четко прописывает правовые последствия пропуска срока, что на практике порождает налоговые конфликты. Но прежде чем обратиться к конкретным проблемам неопределенных налоговых сроков, рассмотрим классификации налоговых сроков, критерии которых позволяют «расставить акценты» в части определения правовой природы этих сроков.

В исследованиях специалистов по налоговому праву предлагаются различные классификации налоговых сроков – от классических общетеоретических до специальных отраслевых. К последним относится разграничение пресекательных и организационных сроков по критерию правовых последствий их истечения (пропуска) [6]; процедурных, определяющих временные границы реализации прав и исполнения обязанностей и процессуальных сроков защиты прав субъектов налоговых правоотношений [7]. Между тем классификация налоговых сроков на пресекательные и организационные вызывает возражения со стороны ряда ученых. Так, Б. Б. Базаров настаивает на том, что пресекательный срок – это исключительно доктринальное понятие гражданского права и существование таких сроков в публичных отраслях права, в том числе в налоговом праве, по его мнению, представляется весьма сомнительным в силу их гражданско-правовой специфики [8, с. 30–31]. Другие, наоборот, настаивают на допустимости рецепции юридической конструкции пресекательных сроков в налоговом праве, подчеркивая, что в налоговом праве пресекательные сроки выполняют роль границы, обеспечивающие ей своевременную реализацию полномочий налоговых органов, при этом конечной целью установления пресекательных сроков должно являться обеспечение баланса частных и публичных интересов участников налоговых правоотношений, устранение неопределенности в процедурах исполнения налоговой обязанности, установление гарантий законности налоговых изъятий [9, с. 50–51].

Действительно, следует согласиться, что пресекательные сроки – порождение гражданского права и связаны они со сроками существования (осуществления) гражданских прав, с истечением которых прекращается (пресекается) существование этого права. Пресекательные сроки определяют крайние границы существования субъективного права (юридической обязанности) во времени, по истечении которого право (обязанность) прекращается, и этот срок не может быть изменен (продлен или восстановлен) правоприменительными, в том числе судебными органами. Однако полагаем, что все-таки возможна адаптация пресекательных сроков в налого-

вом праве в качестве сроков, устанавливающих пределы существования налоговых прав и обязанностей. В налоговом праве как публичной отрасли права правовые последствия истечения таких сроков, которые прекращают осуществление права, и исполнение обязанности должны прямо прописываться налоговым законом. Если исходить из этого формального критерия, то на сегодняшний день в качестве пресекательных в НК РФ можно назвать следующие сроки: сроки бесспорного принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств и имущества организации, индивидуального предпринимателя (пп. 3, 4 ст. 46; пп. 3, 4 ст. 47 НК РФ); срок подачи апелляционной налоговой жалобы, повторной подачи апелляционной жалобы (п. 2. ст. 139.1; п. 3 ст. 139.3 НК РФ). К примеру, истечение сроков бесспорного принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств и имущества организации, индивидуального предпринимателя лишает налоговый орган права на проведение процедуры бесспорного взыскания. Принятые налоговым органом решения о взыскании за пределами этого срока считаются недействительными, исполнению не подлежат. Однако это не препятствует судебному порядку взыскания по заявлению налогового органа в течение 6 месяцев (взыскание за счет денежных средств) после истечения срока исполнения требования об уплате налоговой задолженности и двух лет со дня истечения сроков, указанных в п. 3 ст. 47 НК РФ. Таких сроков в НК РФ «по пальцам перечесть», в то время как преобладают иные сроки.

Нет единства мнений и по классификации сроков в налоговом праве на процедурные (регулятивные) и процессуальные (охранительные) по причине различных подходов авторов к определению юридического процесса в налоговом праве. В этой части в отношении сроков разнятся подходы сторонников теории «широкого процесса», «юрисдикционного (узкого)» процесса и правоприменительного процесса. Не увлекаясь дискуссиями о классификации сроков в налоговом праве, определим свою позицию в отношении разграничения сроков в рамках поставленного нами выше вопроса о порядке и *правовых последствиях истечения срока исполнения обязанностей (реализации прав) налоговым органом.*

В соответствии с указанным критерием предлагаем разделить сроки в налоговом праве на три категории (группы):

1) сроки, истечение которых безусловно прекращает права и обязанности налоговых органов (*пресекательные давностные сроки*);

2) сроки, истечение которых *может* прекратить права и обязанности, если эти сроки не будут приостановлены и (или) восстановлены в случаях и порядке, предусмотренном налоговым законом (*сроки давности*); приостановление и восстановление налоговых сроков должно проводиться на основании правоприменительных актов;

3) сроки, по которым налоговым законом не установлены правовые последствия прекращения прав и обязанностей налоговых органов (*ор-*

ганизационные сроки). Эти сроки в целом носят организационный (дисциплинирующий) характер, они не продляются и не восстанавливаются. Так, при совершении налоговыми органами действий за пределами этих сроков не лишает эти органы возможности их последующей реализации, но, считаем, что и эта последующая реализация в конечном итоге также должна быть ограничена сроками (назовем их «оценочными», «чужими», что поясним ниже).

Отметим, что граница между названными видами сроков довольно подвижна и зависит от воли законодателя, когда, например, давностный пресекательный срок может превратиться в иной срок давности – срок, подлежащий продлению или восстановлению, о чем речь пойдет ниже. Кроме того, вызывает сомнение в ряде случаев решение законодателя в отношении сроков, которые по своей природе предполагают давностный характер, но законодатель устанавливает эти сроки в качестве организационных.

Классикой жанра давностных сроков являются сроки давности привлечения к налоговой ответственности (ст. 113 НК РФ). В редакции НК РФ до 2007 г. именно так и было (изменение было внесено ФЗ от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ). Конституционный Суд РФ в определении от 18 января 2005 г. № 36-О⁹ отмечал, что срок давности привлечения к налоговой ответственности, будучи пресекательным, является гарантией соблюдения прав налогоплательщиков. Однако спустя полгода правовая позиция Конституционного Суда кардинально изменилась, и в своем Постановлении от 14 июля 2005 г. № 9-П¹⁰ Суд при толковании ст. 113 НК РФ допустил возможность продления этого срока в случае активного противодействия недобросовестного налогоплательщика проведению налоговой проверки, указав, что гарантии, установленные НК РФ, распространяются только на добросовестных налогоплательщиков. В этой части весьма показательно особое мнение судьи Конституционного Суда РФ А. Л. Кононова в отношении названного Постановления № 9-П, в котором он отмечал, что применение ст. 113 НК РФ не вызывало затруднений на практике, но до тех пор, пока не появилась потребность обойти пресекательный характер этих сроков и оправдать прямое нарушение закона якобы публичными интересами (имеется в виду дело «ЮКОС» Ходорковского). Как уже отмечалось выше, с 2007 г. действует иная редакция ст. 113 НК, которая устанавливает правила продления срока давности привлечения к налоговой ответственности. При этом пределы сроков продления прямо этой статьей не устанавлива-

⁹ Определении от 18 января 2005 г. № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав и свобод положениями п. 7 ст. 3 и ст. 113 НК РФ» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.

¹⁰ Постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 НК РФ в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и вопросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

ются. Путем системного толкования со ст. 89 НК РФ можно прийти к выводу о привязке этого срока к постановлениям налогового органа о продлении выездной налоговой проверки до 4 и 6 месяцев. Основания продления сроков носят оценочный характер – «активное противодействие налогоплательщика проведению выездной налоговой проверки» как любые действия (бездействие), направленные на уклонение от проверки налогоплательщика (непредоставление в срок документов по требованию налогового органа и др.); важно, чтобы это активное противодействие было непреодолимым препятствием для проведения проверки [8, с. 85]. В такой ситуации сложно оценивать давностные сроки привлечения к налоговой ответственности в качестве гарантий прав налогоплательщиков. Между тем некоторые специалисты дают узкую трактовку «активного противодействия» и считают, что рассматриваемые положения ст. 113 НК РФ отсылают к норме п. 3 ст. 91 ТК РФ, т. е. к порядку оформления активного противодействия проведению выездной проверки в единственном случае – исключительно в виде воспрепятствования доступу проверяющих на территорию и в помещения налогоплательщика [10]. Как видим, правовая неопределенность в этой части ст. 113 НК РФ является «негативной» правовой неопределенностью, т. е. дефектом юридической техники. Решение этой проблемы возможно двумя способами. Во-первых, как предлагают некоторые ученые, – путем исключения из рассматриваемой статьи положений о продлении сроков давности привлечения к налоговой ответственности, т. к. этот институт является излишним и необоснованным, поскольку налоговым законодательством установлена достаточно развернутая система контрольных полномочий налогового органа, которая позволяет обойти любое противодействие налогоплательщика и привлечь нарушителя к ответственности в трехлетний срок [8, с. 87]. Во-вторых – путем четкой увязки со статьями НК РФ с квалификацией таких случаев активного противодействия либо раскрытия понятия активного противодействия указанием на то обстоятельство, что такое противодействие не может быть преодолено теми средствами налогового контроля, которыми наделены налоговые органы при проведении выездной проверки.

В отношении сроков давности привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах, сборах, страховых взносах требует законодательного решения и вопрос о применении универсального подхода к определению продолжительности этих сроков в налоговом праве и административном праве. В настоящее время КоАП РФ в отличие от НК РФ дифференцирует сроки давности привлечения к административной ответственности за нарушения налогового законодательства в зависимости от видов нарушений: 1 год, 90 календарных дней, 60 календарных дней (ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ). На практике в этой связи не исключаются ситуации, когда организация по результатам выездной налоговой проверки привлекается к налоговой ответственности по ст. 120 НК РФ «Грубое нарушение

правил учета доходов и расходов», а должностное лицо (например, руководитель этой организации) привлечь к административной ответственности за такое правонарушение по ст. 15.11 КоАП «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету» невозможно, т. к. истекли сроки давности привлечения к ответственности. Сроки давности привлечения к юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах, сборах разнятся по КоАП – это один год, 90 дней, 60 дней, в то время как по НК РФ – 3 года. Аналогичная ситуация может иметь место и в отношении применения ст. 116 НК РФ «Нарушение порядка постановки на учет» и ст. 15.3 КоАП РФ «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе», ст. 126 «Непредоставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» и ст. 15.6 КоАП РФ. Этот перечень можно продолжить в отношении банков, кредитных организаций: ст. 133 НК РФ и ст. 15.8 КоАП РФ; ст. 134 НК РФ и ст. 15.9 КоАП РФ. Указанная межотраслевая рассогласованность сроков давности за правонарушения, которые отличаются только субъектным составом, но при этом вина организации определяется исходя из вины должностного лица (руководителя организации), представляется весьма необоснованной и требует унификации применительно к формальным составам налоговых правонарушений. В отношении материальных составов налоговых правонарушений целесообразным и адекватным являются предусмотренные сроки (ст. 113 НК РФ).

Публичные сроки обращения налоговых органов в суд за принудительным взысканием налоговой задолженности в редакции НК РФ до 2007 г. также признавались давностными пресекательными. Это обстоятельство подчеркивалось и в Постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ» (документ утратил силу). Затем внесены были изменения в НК РФ, и сроки взыскания налоговой задолженности в судебном порядке с налогоплательщиков (публичные сроки обращения в суд) (ст. 46; 47; 48 НК РФ) превратились в сроки публичной исковой давности, утратили пресекательность. Эти сроки в случае их пропуска по уважительной причине налоговым органом подлежат восстановлению. Такое решение вопроса по определению правовой природы этого срока вызывает обоснованные сомнения и возражения в науке налогового права. Справедливо отмечается, что данное решение законодателя нарушает баланс частных и публичных интересов в пользу государственных органов, и предлагается исключить из НК РФ нормы о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности и заместить этот институт новым – приостановление сроков давности взыскания налоговой задолженности с указанием перечня оснований [8, с. 138].

Между тем Конституционный Суд РФ, основываясь на принципе всеобщности налогообложения, в своих решениях пояснил, что в конкретных случаях причины превышения налоговым органом сроков по взысканию

налоговой задолженности в судебном порядке могут быть продиктованы самыми различными причинами, как независящими от сторон налогового правоотношения, так и вызванные действиями самого налогоплательщика. В этой связи институт восстановления судом процессуальных сроков служит инструментом учета конкретных обстоятельств дела¹¹. Таким образом, срок обращения налоговых органов в суд за взысканием налоговой задолженности признается процессуальным, подлежащим восстановлению при наличии уважительной причины, в то время как для динамики налоговых правоотношений истечение сроков судебного взыскания налоговой задолженности, в случае отказа в восстановлении сроков, является основанием для признания недоимки по налогу безнадежной к взысканию (п. 1 ст. 59 НК РФ). Нельзя не упомянуть и позицию Пленума ВАС РФ по данному вопросу, который в своем постановлении разъяснил в виде примерного перечня, какие причины не могут рассматриваться в качестве уважительных – это необходимость согласования с вышестоящим налоговым органом вопроса об обращении в суд; нахождение представителя налогового органа в командировке (отпуске), кадровые перестановки, смена руководителя налогового органа, а также иные внутренние организационные причины¹².

Некоторые авторы занимают довольно жесткую позицию в отношении организационных сроков в НК РФ, считая, что их не должно быть в публичных отраслях права, поскольку их наличие дезорганизуют деятельность правоприменителей и налогоплательщик остается не защищенным в своих правах [4]. Считаем, что в публичных отраслях права, в том числе и в налоговом праве, в сфере *позитивной* неопределенности могут иметь место организационные неопределенные сроки. Но это не означает, что продолжительность этих сроков не имеет границ. Эти сроки ограничены в конечном итоге, поэтому мы можем вести речь об истечении этих сроков, но ограничиваются эти сроки либо нетипичными юридическими предписаниями, конструкциями (оценочные понятия; нормы-принципы) и др.), либо косвенно посредством сроков, касающихся реализации других правоотношений. Примером первого варианта ограничения неопределенного организационного срока служит срок реализации права налогового органа на проведение повторной выездной проверки в случае предоставления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (п. 10 ст. 89 НК РФ). Здесь уместно обратиться к правовой позиции Верховного Суда РФ¹³, ко-

¹¹ Постановление КС РФ от 02.07.2020 г. № 32-П «По делу о проверке конституционности п. 1 ст. 15 и ст. 1064 ГК РФ, п. 1 ст. 31 НК РФ, ч. 1 ст. 45 ГПК РФ в связи с жалобой гражданина И. С. Машукова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 5.

¹² Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ» (Документ опубликован не был) // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

¹³ Определение ВС РФ от 16 марта 2018 г. № 305-КГ17-19973 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

торый в своем определении подчеркнул, что повторная выездная налоговая проверка в указанной ситуации не может быть инициирована в любое время – без учета разумного срока, который прошел с момента подачи уточненной налоговой декларации. Бремя доказывания разумности этого срока лежит на налоговом органе. Таким образом, в каждой конкретной ситуации с учетом обстоятельств дела срок ограничивается на основе принципа разумности сроков.

Примером второго варианта ограничения организационного срока является срок направления требования налогового органа об уплате налоговой задолженности (ст. 69; 70 НК РФ). Чрезвычайно важен срок исполнения требования, т. к. является точкой отсчета пресекательных сроков бесспорного взыскания и давностных процессуальных сроков обращения налоговых органов за взысканием налоговой задолженности в судебном порядке. В НК РФ (ст. 70) установлены два вида сроков направления требования налогоплательщику в зависимости от размера налоговой задолженности (три месяца и один год со дня формирования отрицательного сальдо единого налогового счета). Этот срок является процедурным, организационным, но в конечном итоге ограниченным во времени. Так, Пленум ВАС РФ в своем Постановлении от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами ч. 1 НК РФ» разъяснял, что несвоевременное направление требования налогоплательщику не влечет продления совокупного срока принудительного взыскания задолженности, который исчисляется объективно, в последовательности и продолжительности, предусмотренной НК РФ (ст. 46; 47 НК РФ).

Отметим, что большинство специалистов признают право на существование организационных сроков в налоговом законодательстве, но при этом ставят вопросы о необходимости правовой переквалификации ряда организационных сроков в пресекательные сроки, например, в части сроков проведения камеральной налоговой проверки (ст. 88 НК РФ) [6]. В НК РФ не указаны правовые последствия в отношении решений налоговых органов по результатам проведения налоговых проверок, которые по своей продолжительности превысили установленные законом сроки. Судебная практика в оценке последствий нарушения срока проведения налоговой проверки не пришла к единому знаменателю. Так, некоторые суды признают срок проведения камеральной проверки пресекательным, не подлежащим приостановлению и продлению (за исключением проверки налоговых деклараций по НДС), указывают на недопустимость доказательств, полученных за пределами срока камеральной проверки, и рассматривают нарушение срока проведения камеральной проверки основанием для отмены решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки¹⁴.

¹⁴ См. напр., Постановление Президиума ВАС РФ от 17.11.2009 № 10349/09 по делу № 40-53471/08-118-252; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.08.2013 по делу № А53-33602/2012 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

Но подобные решения единичны и обычно связаны со значительным превышением сроков проведения камеральной проверки – в разы по сравнению со сроками, установленными НК РФ. В настоящее время в целом сложилась иная судебная практика, в соответствии с которой срок камеральной налоговой проверки признается организационным и его пропуск налоговым органом не является основанием для отмены решения налогового органа, вынесенного по результатам камеральной проверки¹⁵. Полагаем, что сложившаяся правоприменительная практика оценки сроков проведения камеральной налоговой проверки в качестве организационной не соответствует принципу баланса публичных и частных интересов участников налоговых правоотношений, снижает уровень гарантий прав налогоплательщиков. В этой связи показательно Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2023 г. № 41-П, которое касалось срока проведения другого вида налоговой проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (п. 2 ст. 105.17 НК РФ), но правовая позиция в части квалификации этого срока вполне соотносима и со сроками проведения камеральной налоговой проверки. В частности, Конституционный Суд отметил, что налоговое законодательство не предусматривает порядка продления сроков назначения таких налоговых проверок, признал не соответствующим Конституции вышеназванный пункт ст. 105.17 НК РФ, указал, что в НК РФ необходимо внести изменения правил исчисления сроков проведения этой налоговой проверки¹⁶.

Особого внимания заслуживает анализ правовой природы материального предельного срока взыскания (уплаты) налога. По своей правовой природе он является давностным и пресекательным. Однако такой срок формально установлен только в отношении трех налогов физических лиц: земельного (п. 3 ст. 363 НК РФ), транспортного (п. 4 ст. 397 НК РФ) и налога на имущество физических лиц (п. 3–4 ст. 409 НК РФ) и составляет 3 календарных года (налоговых периодов, предшествующих календарному году направления уведомления). В отличие от имущественных налогов физических лиц в НК РФ отсутствует статья посвященная давности в отношении налогов на доходы и косвенных налогов. Можно ли это квалифицировать как правовой пробел? Справедливости ради отметим, что ранее в налоговом законодательстве, а именно в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (ныне отменен) содержалась статья об общем сроке исковой давности, который по претензиям, предъявляемым к физическим лицам по взысканию налога в бюджет, составляет три года. Бесспорный порядок взыскания недоимок с юридических

¹⁵ См., напр.: Определение Верховного Суда РФ от 24.02.2022 № 306-ЭС21-21754 по делу № А55-15710/2020. // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

¹⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2023 г. №41-П «По делу о проверке конституционности абз.1 п.2 ст.105.17 НК РФ в связи с жалобой ПАО «Вымпел-Коммуникации»//СЗ РФ. 2023. №30. Ст.5750.

лиц может быть применен в течение 6 лет с момента образования указанной недоимки (ст. 24).

В современных исследованиях по налоговому праву обсуждается проблема отсутствия в НК РФ общих правил определения предельного срока взыскания налогов, т. к. на практике не исключаются вопросы с исчислением этих сроков в зависимости от сроков и порядка проведения процедур принудительного взыскания, подачи уточненной налоговой декларации и др. [10]. Обязанность по уплате имущественных налогов физических лиц (налог на имущество, земельный налог, транспортный налог) возникает при наличии сложного фактического состава: наличия объекта налогообложения, наступления срока уплаты налога, установленного налоговым законом, и получения налогового уведомления. Поскольку налоги исчисляет налоговый орган, постольку и очевидна давностная пресекательная природа сроков уплаты имущественных налогов физических лиц. Отсутствие в НК РФ сроков давности уплаты иных налогов, страховых взносов, возможно, продиктовано тем обстоятельством, что уплата этих налогов осуществляется самостоятельно налогоплательщиком при отсутствии налогового уведомления. Давность уплаты налога в этих случаях ограничивается глубиной налоговой проверки, которая составляет не более трех календарных лет, предшествующих году, в котором было вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ). Однако в случае подачи уточненной налоговой декларации в ходе выездной налоговой проверки, до или после ее проведения допускается проверка периодов за пределами трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проверке уточненной декларации. Именно таким образом ФНС РФ разъясняет норму о предельных сроках проверки уточненной налоговой декларации (п. 4 ст. 89 НК РФ), квалифицируя эту норму закона как исключение из общего правила глубины выездной налоговой проверки¹⁷. Обоснованность такого решения законодателя вызывает сомнение. Руководствуясь принципами равенства прав и обязанностей налогоплательщиков (физических лиц, предпринимателей, организаций), согласованности публичных и частных интересов, универсальности воли законодателя, целесообразно закрепление в НК РФ общего пресекательного срока давности взыскания (уплаты) всех налогов, страховых взносов. Этот трехлетний срок (как давностный пресекательный при административном порядке и как исковой давности при судебном порядке) должен найти отражение и в ст. 78 и 79 НК, регламентирующих зачет и возврат денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета. Отсутствие сроков в новой редакции этих статей (в ред. ФЗ от 14.07.2022 г. № 263-ФЗ) следует признать дефектом юридической техники. Отметим, что такой общий срок исковой давности по налоговому

¹⁷ Письмо ФНС от 29.05.2012 № АС-4-2/8792 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 20.02.2025).

обязательству (3 года, в исключительных случаях 5 лет) с возможностью его приостановления) Три скобки предусмотрен НК Республики Казахстан [11, с. 28–31].

Ссылки

1. Алексеев С. С. Социальная ценность права в советском обществе. М.: Юридическая литература, 1971. 223 с. EDN VLUWZP.
2. Власенко Н. А. Разумность и определенность в правовом регулировании М.: ИнфраМ, 2019. 157 с.
3. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления. М.: ИНфра М.; РИОР, 2013. 246 с. EDN PZWSYZ.
4. Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций (Подготовлен для КонсультантПлюс, 2020) // СПС «КонсультантПлюс».
5. Белякович Е. В. Сроки в контрольно-надзорном законодательстве // Актуальные проблемы российского права. 2023. № 11. С. 47-64. DOI 10.17803/1994-1471.2023.156.11.047-064.
6. Мардасова М. Е. Сроки в налоговом процессе. М.: Инфотропик Медиа, 2016. 164 с. EDN WKCZQT.
7. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве. М.: Статут, 2011. 199 с. EDN QSEOVБ.
8. Базаров В. В. Давность в российском налоговом праве. М.: Проспект, 2016. 192 с.
9. Крохина Ю. А. Пресекательные сроки в налоговом процессе // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 2023. № 4. С. 39-52. DOI 10.55959/MSU0130-0113-11-64-4-3.
10. Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2023 году / под ред А. В. Брызгалина // Налоги и финансовое право. 2023. № 1. С. 12-122.
11. Надточий В. Д. Исковая давность в налоговом праве Республики Казахстан // Финансовое право. 2023. № 8 С. 28-31. DOI 10.18572/1813-1220-2023-8-28-31.