

**О.И. Лютова,**

старший научный сотрудник Института государственного и муниципального управления НИУ  
ВШЭ, канд. юрид. наук  
E-mail: journal@nalogoved.ru

## **Процедура исчисления срока на взыскание недоимки: направление совершенствования**

Формулировка п. 1 ст. 70 НК РФ остается неопределенной, несмотря на разъяснения ВАС РФ и КС РФ. В статье указано на причины такой ситуации и сделан вывод о необходимости решить эту проблему на уровне законодательного регулирования, а не на уровне судебной или иной правоприменительной практики<sup>1</sup>

Проблема исчисления срока на взыскание налога принципиально важна с точки зрения и обеспечения бюджетных интересов государства, и однозначности правового регулирования статуса налогоплательщика. От разрешения процедурных вопросов, в том числе связанных с исчислением сроков для определения правомерности действий субъектов налоговых правоотношений, может сильно варьироваться размер налоговых обязательств.

В настоящее время особенности исчисления срока на взыскание налога стали еще заметнее, поскольку в практике возникли случаи неоднозначного толкования положений п. 1 ст. 70 НК РФ. Согласно этой норме срок для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога исчисляется по общему правилу со дня выявления недоимки. Суть кейса – в различном толковании сторонами налогового правоотношения момента, когда выявлена недоимка. В результате этот день связывается либо с датами проведения налоговой проверки, либо с днем, когда налогоплательщик представил справку 2-НДФЛ.

В Определении от 18.07.2019 № 2165-О Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что положения п. 1 ст. 70 НК РФ не нарушают конституционных прав и свобод и что содержание нормы однозначно. Надо полагать, такое решение позволяет говорить о том, что, по мнению КС РФ, положения п. 1 ст. 70 НК РФ вполне логичны и не вызывают противоречий в толковании. Мотивировка в этом Определении отличается лаконичностью мысли и общим характером фраз. Это не позволяет оценить логику суждения Суда при принятии отказного решения, что также представляет проблему для правоприменителя<sup>2</sup>. На наш взгляд, КС РФ неубедителен в своих суждениях, которые требуют как минимум дополнительной мотивировки.

В толковании положений п. 1 ст. 70 НК РФ Пленум ВАС РФ предписал понимать день выявления недоимки как следующий день после наступления срока уплаты налога (авансового платежа), а если налоговая декларация (расчет авансового платежа) представлена с нарушением установленных сроков – как следующий день после ее представления<sup>3</sup>. Но даже это не стало панацеей. По справедливому замечанию специалистов, анализ судебной практики, складывающейся после опубликования разъяснения Пленума ВАС РФ, показывает, что зачастую вопрос своевременности выявления инспекцией задолженности судами не исследуется вовсе, а сроки взыскания отсчитываются с момента фактического выставления инспекцией требования об уплате налога, без учета имеющихся нарушений сроков выявления долга<sup>4</sup>. При этом неправомерно увеличивается срок на взыскание налога и фактически затягивается процедура.

В современном российском законодательстве не так много норм, которым не требуется пояснение правоприменителя. Однако определение понятий налогового законодательства наряду с принципами права служит первоосновой правового регулирования и в силу этого требует большей определенности, которая, по словам В.М. Зарипова, «способствует предотвращению непреднамеренных нарушений закона, особенно при изменении законодательства»<sup>5</sup>.

В связи с этим сложившаяся ситуация требует оценки с помощью инструментов не только эмпирических, например в виде обобщения судебной и иной правоприменительной практики, но и теории налогового права.

На наш взгляд, формулировка п. 1 ст. 70 НК РФ является неопределенной по двум причинам.

Во-первых, ни в указанной норме, ни в других статьях НК РФ или нормативных правовых актах налогового законодательства содержание понятий «выявление недоимки» и (или) «день выявления недоимки» не раскрыто, хотя объективно требует пояснений по крайней мере для уточнения субъекта, который имеет право осуществлять ее выявление.

Фактически толкуемое положение не позволяет налогоплательщикам однозначно определять последствия своих действий в сфере налогообложения на основании закона, не подкрепленного судебной практикой. В свою очередь, это свидетельствует о правовой неопределенности в вопросе о порядке, в котором должен исчисляться срок направления требования.

Такое положение говорит и об отсутствии возможности прямого действия налогового закона, что весьма нетипично для романо-германской правовой семьи, к которой традиционно относят правовую систему России. В исключительных ситуациях в нашей стране законодательное положение может замещаться судебным толкованием, но для этого должны быть весомые причины.

Норма п. 1 ст. 70 НК РФ используется в той же, что и сейчас, формулировке с момента принятия части первой Кодекса. Законодатель не менял ее содержание по вопросу применения понятия «день обнаружения недоимки», поэтому в оправдание неопределенности формулировки нельзя ссылаться на его активность как на фактор, объясняющий неоднозначность этого положения.

Во-вторых, в правовом регулировании законодательства о налогах и сборах отсутствует правоотношение по выявлению налоговой недоимки. Этот вывод, на наш взгляд, логично следует из актуальной формулировки ст. 2 НК РФ, которая в настоящее время фактически определяет предмет налогового права (предмет и объем правового регулирования налогового законодательства РФ).

Оценивая этот аргумент, надо учитывать мнение Д.В. Тютина о том, что перечень регулируемых ст. 2 НК РФ видов отношений не является исчерпывающим<sup>6</sup>. Так, правоотношения, связанные с выявлением недоимки, не установлены ст. 2 НК РФ в качестве самостоятельного вида налоговых отношений. Стоит предположить, что они складываются в рамках либо отношений по уплате налога – в случае привязки выявления недоимки ко дню, следующему за днем уплаты налога, либо при проведении налогового контроля – при условии выявления недоимки во время налоговой проверки. С нашей точки зрения, это обстоятельство дополнительно позволяет считать применение понятия «выявление недоимки» излишним, неоправданно затрудняющим процедуру взыскания и не позволяющим однозначно оценить исчисление ее сроков.

Таким образом, вопрос определения сроков, в которые необходимо направить требование об уплате налога с точки зрения непротиворечивого установления дня начала его исчисления, должен решаться именно на уровне правового регулирования налоговым законодательством, а не судебной или иной правоприменительной практики, а также юридической доктрины.

[Ключевые слова: «недоимка» – «срок» – «взыскание налога» – «ВАС РФ» – «КС РФ»]

## **О БЕЗУПРЕЧНЫХ НОРМАХ**

Как отмечает А.В. Демин, «любая попытка сформулировать идеально-безупречные акты налогового законодательства, которые не нуждались бы в творческих интерпретациях со стороны адресатов налоговых норм, изначально обречены на неудачу»

(Демин А.В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения // Вестник Томского государственного университета. Право. 2019. № 31. С. 64).

## **О ПРОБЕЛАХ В НАЛОГОМ ПРАВЕ**

К.А. Пономарева отмечает, что «законодателю практически невозможно обеспечить абсолютное качество юридической технике при известной динамике изменений налогового законодательства», а такую динамику называет первопричиной пробелов и коллизий в налоговом праве

(Пономарева К.А. Судебные акты и акты «мягкого права» в системе источников налогового права // *Налоги*. 2018. № 6. С. 12–15).

## СНОСКИ

---

<sup>1</sup> Статья подготовлена при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16107 мк «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации».

<sup>2</sup> Лютова О.И. Правовое значение отказного определения ВС РФ в налоговом праве // *Налоговед*. 2019. № 8. С. 38–44.

<sup>3</sup> Абзац 3 п. 50 Постановлении Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>4</sup> Елькина Н.В. Срок давности и предельные сроки взыскания налоговой задолженности // *Налоги*. 2017. № 6. С. 38–41.

<sup>5</sup> Зарипов В.М. Оспаривание официальных разъяснений: новые возможности // *Налоговед*. 2015. № 5. С. 21.

<sup>6</sup> Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС «КонсультантПлюс».

## КРИКИ

**Применение понятия «выявление недоимки» излишне и неоправданно затрудняет процедуру взыскания**