

## ДАВНОСТЬ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В СТРАНАХ ЕАЭС

**В.Д. Надточий**

*Российский университет дружбы народов,  
ул. Миклухо-Маклая 6, 117198, г. Москва, Российская Федерация,  
vladnadtochiy@gmail.com*

В статье анализируются причины и условия появления давности в праве, правовая природа данного феномена, отражающего влияние времени в праве. Предметом исследования выступают нормы налогового права стран ЕАЭС, образующие в совокупности институт давности в налоговом праве. Автор статьи описывает проблемы гармонизации правового института давности в странах ЕАЭС и возможные пути их решения.

**Ключевые слова:** публично-правовая давность, налогово-правовая давность, исковая давность, налоговое право, налог, правовая определённость, прекращение прав, ЕАЭС.

## PRESCRIPTION OF TAX OBLIGATIONS IN THE EAEU COUNTRIES

**V.D. Nadtochiy**

*Peoples' Friendship University of Russia,  
st. Miklukho-Maklay 6, 117198, Moscow, Russian Federation, vladnadtochiy@gmail.com*

The article analyzes the causes and conditions for the appearance of prescription in law, the legal nature of this phenomenon, which reflects the influence of time in law. The subject of the study is the norms of the tax law of the EAEU countries, which together form the institution of prescription in tax law. The author of the article describes the problems of harmonization of the legal institution of prescription in the EAEU countries and possible ways to solve them.

**Key words:** public-legal prescription, tax-legal prescription, limitation period, tax law, tax, legal certainty, termination of rights, EAEU.

В рамках настоящей статьи автором исследуются некоторые аспекты такого вида давности, как давность исполнения налогового обязательства в странах ЕАЭС. Термин «налоговое обязательство» является объектом 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 закона [1, с. 245]. Данный правовой институт возник под влиянием действительности и ход времени подвергает его изменению. Давность исполнения налогового обязательства, это нормативное закрепление правовых последствий этого влияния. Наука всегда выделяла особую роль времени во всех сферах человеческой жизни, отмечая её безусловное влияние на существование социума. Юриспруденция не могла обойти стороной время, нормативно закрепляя в правовых институтах правовые последствия истечения какого-либо срока или периода времени. Так появились институты давности и исковой давности. До XIX столетия считалось, что исковая давность является институтом права, основанием которого выступает факт всеобъемлющего и все изменяющего проществуя 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» [2]. Следуя данной теории, исследователи определяли давность как изменение в правах, вследствие их 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 давностью [3]. 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 [4].

Согласно распространенной точке зрения, давность появилась в римском праве как некий аргумент ответчика об утрате истцом права вследствие истечения определенного периода времени. В чём же заключалось правовое значение давности? Цивилистика советского периода [5] указывала следующие причины:

1. Для прочности и определённости правоотношений требуется, чтобы те права, которые не были осуществлены в течение определённого времени, считались утраченными.

2. С течением времени утрачиваются доказательства (документы теряются, свидетели умирают или забывают факты), и следовательно, выяснить, действительные права и обязанности в том виде, в котором они существовали раньше, когда возникло спорное правоотношение, становится с течением времени всё сложнее.

Порой даже делался вывод, что не подача иска истцом в установленный законом срок может свидетельствовать о том, что ответчик выполнил все свои обязательства и именно это было причиной несвоевременной подачи иска истцом, который мог действовать недобросовестно, рассчитывая на утерю ответчиком доказательств исполнения им обязательства [6].

До настоящего времени идет спор о том, в какой отрасли права появилась давность. Некоторые исследователи считают, что она возникла из частного права и эта точка зрения является наиболее распространенной, с той оговоркой, что она возникла как институт процессуального права. Другие исследователи считают, что она возникла из уголовного права. Исследователи прошлых лет сходились во мнении, что давность, в том числе исковая, ограждает настоящее от притязаний прошлого, но определение самого понятия было предметом широкой дискуссии [7]. Большинство исследователей сходились во мнении, что создатели римского права так и не дали определения того, что, собственно, представляет собой давность.

Применительно к давности в налоговом праве или налогово-правовой давности мы можем констатировать относительно небольшое количество исследований на монографическом уровне [8]. Даже само её понятие по большей части терминологически не закреплено в законодательстве. В качестве исключения можно привести Налоговый Кодекс Республики Казахстан, который определил, что исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого:

1) налоговый орган вправе исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет;

2) налогоплательщик (налоговый агент) обязан представить налоговую отчетность, вправе внести изменения и дополнения в налоговую отчетность, отозвать налоговую отчетность;

3) налогоплательщик, (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени [9].

Законодательства остальных стран ЕАЭС не раскрывают понятие «Давность». Налоговый кодекс Республики Армения предусматривает, что течение срока давности может быть приостановлено в случае отсутствия налогоплательщика, должностного лица налогоплательщика или возникновения иных обстоятельств, в результате которых становится невозможным осуществление проверки или исчисления налогового обязательства иным путем. Как можно видеть, правовая норма содержит указание на «иные обстоятельства», что, в свою очередь, может быть подвергнуто расширительному толкованию и создать правовую неопределённость для налогоплательщика. Момент приостановления течения срока давности связывается с моментом фиксирования в установленном Правительством Республики Армения порядке наличия этих оснований (или какого-либо из них) соответствующим должностным лицом налогового органа. В свою очередь, момент прекращения оснований приостановления и дальнейшего течения срока давности связывается с моментом, когда налоговый орган или соответствующее должностное лицо налогового органа знало или мог-

ло знать о прекращении оснований приостановления. При этом, не совсем понятно почему момент отсчёта взят из субъективной исковой давности? Налоговый орган, действуя от имени государства и располагая всеми его информационными, трудовыми и иными ресурсами имеет все правовые возможности для установления необходимых обстоятельств. В связи с этим, полагаем, что момент прекращения оснований приостановления и начало течения срока давности, должно связываться с объективным моментом прекращения оснований приостановления.

Федеральный законодатель использует активное противодействие проведению выездной налоговой проверки лица, привлекаемого к ответственности за налоговое правонарушение, в качестве основания приостановления срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового противодействия. Но при исчислении сроков давности налогового обязательство указанное основание не используется.

Налоговые законодательства остальных стран ЕАЭС не предусматривают в качестве основания приостановления срока давности активное противодействие субъекта налоговой проверке.

Не менее интересной частью предмета исследования являются последствия налогового обязательства с истёкшим сроком его исполнения. В налоговом законодательстве стран ЕАЭС мы можем наблюдать совершенно различные подходы. Налоговый кодекс Кыргызской Республики устанавливает, что в случае истечения срока исковой давности по налоговому обязательству, налоговое обязательство прекращается, а налоговая задолженность считается погашенной. Законодатель Армении указал, что не могут возникнуть налоговые обязательства, если возможность их возникновения была выявлена после истечения сроков давности. Федеральный законодатель не связывает напрямую прекращение налогового обязательства с истечением срока давности, поскольку для списания налоговой задолженности необходимо принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания задолженности в связи с истечением установленного срока ее взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании задолженности. Аналогичного подхода придерживаются налоговые законодательства Казахстана и Республики Беларусь. Какой же из подходов будет более приемлемым? Подход Кыргызстана и Армении интересен с точки зрения правовой определённости положения налогоплательщиков, но если рассматривать его в контексте утраты правовой возможности добровольной уплаты налоговой задолженности, то не означает ли он лишение права субъекта на выполнение своей конституционной обязанности по уплате налогов? Да, конечно, это предположение может носить несколько утопический характер, но тем не ме-

нее? Теперь разберём подход остальных стран ЕАЭС. Довольно сложные процедуры списания указанной задолженности устраняют утрату возможности добровольной уплаты налога, описанной в первом подходе, поскольку факт обращения налогоплательщика в суд показывает отсутствие у него подобных намерений, но с другой стороны, он может длительное время находиться в положении правовой неопределённости и нести её негативные последствия, поскольку справка налогового органа постоянно будет показывать его налоговую задолженность, пусть по ней и будет утрачена возможность взыскания в принудительном порядке. Вместе с тем, констатируя недобросовестное поведение налогоплательщика, как нам представляется, в данном случае следует исходить из принципа баланса публичных и частных интересов. Государство имеет право, а налогоплательщик имеет обязанность по уплате налога, но требуя от налогоплательщика исполнения своей публичной обязанности, государство не должно забывать и о своей обязанности эффективного управления. Налоговые органы, располагая широким арсеналом средств в эпоху цифровизации должны выполнять свои функции в установленный промежуток времени. Безусловно, мы сталкиваемся с ситуацией, когда налогоплательщик может извлекать выгоду из своего недобросовестного поведения и есть существенный риск того, что можно столкнуться с ситуацией умышленного затягивания взыскания налоговыми органами задолженности, но именно учёт этих рисков и реакция на них позволит отладить их работу и сделать более эффективной.

Подводя итоги исследования, можно прийти к следующим выводам, давность исполнения налогового обязательства носит публично-правовой характер, поэтому безусловно имеет свои характерные черты, отличающие её от давности в отраслях частного права. Давность в сфере гражданского права может приводить к приобретению прав, как например в случае с приобретательской давностью. Специфика публичного права делает неприемлемым предоставление налогоплательщику права не платить налоги. Но, принцип баланса публичных и частных интересов требует реакции государства на неэффективную работу налоговых органов, а факт истечения срока давности будет той самой «лакмусовой бумагой», которой государство будет определять эффективность тех или иных налоговых процедур. Высказывается мнение, что истечение срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения следует закрепить в качестве реабилитирующего основания. Однако государство не может функционировать без налоговой основы, а общество нормально существовать без государства, поэтому проработка подходов к решению этих вопросов, по-видимому, будет предметом дальнейшей дискуссии. Практи-

ческое значение результатов, полученных в данной статье, заключается в дальнейшем продолжении работы над решением данной проблемы.

### Библиографические ссылки

1. Козырин, А. Н. Налоговое право государств ЕАЭС : учебник для магистратуры / А.Н. Козырин. – Москва : Норма : ИНФРА-М, 2022. – 388 с. – DOI 10.12737/1842504. - ISBN 978-5-00156-212-2. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1842504> (дата обращения: 31.03.2023). – Режим доступа: по подписке.
2. Аристотель. Физика. Соч. в 4-х т. Т. 3. - М., 1976. Физика IV, 11, 219а.
3. Попович П.В. «Оправдание давности и давности владения в древне-римском гражданском праве». ВАРШАВА. Тип. «Русского Общества», 1911.
4. Дювернуа Н.Л. Конспект лекций по русскому гражданскому праву. С-Петербург. 1897.
5. Вильянянский С.И. Лекции по советскому гражданскому праву. Харьков. 1958 г.
6. Абрамов С.Н. Исковая давность. М. 1939.
7. Дернбург Г. «Пандекты». Том I. Общая часть. М. 1906. С. 394. 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]. - Москва, 2015.
8. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс). Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI ЗРК. [Электронный ресурс]/Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». – Режим доступа: URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120/> - (дата доступа: 31.03.2023 г.).