

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«УРАЛЬСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

ДЕМИН АЛЕКСАНДР ВАСИЛЬЕВИЧ

**НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ И ПРАВОВЫЕ
СРЕДСТВА ЕЕ ПРЕОДОЛЕНИЯ**

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право;
бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Научный консультант:
доктор юридических наук,
профессор Д. В. Винницкий

Екатеринбург – 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

Перечень принятых сокращений.....	3
Введение.....	4
Глава 1. Определенность и неопределенность как парные категории налогового права	23
§ 1. Принцип определенности налогообложения.....	23
§ 2. Неопределенность в налоговом праве: причины возникновения и формы выражения	42
§ 3. Презумпция правоты налогоплательщика	64
Глава 2. Налогово-правовая норма как основной элемент дискурса об определенности налогообложения	78
§ 1. Трансформация концепта налогово-правовой нормы: расширение дефиниции и теория многообразной структуры	78
§ 2. Дифференциация налогово-правовых норм по критериям способов правового регулирования и регулятивным функциям	97
§ 3. Нормы-принципы и их роль в снижении уровня неопределенности в системе налогового права ...	120
§ 4. Нормы-дефиниции и их роль в снижении уровня неопределенности в системе налогового права .	141
Глава 3. Нетипичные правовые источники в контексте снижения неопределенности в налоговом праве.....	158
§ 1. Судебное налоговое право	158
§ 2. «Мягкое право» как фактор снижения неопределенности в трансграничных налоговых отношениях	174
§ 3. Обыкновения правоприменительной практики	197
Глава 4. Относительно-определенные правовые средства и их функциональное назначение в системе налогово-правового регулирования.....	215
§ 1. Оценочные понятия в контексте реализации принципа определенности налогообложения	215
§ 2. Диспозитивность в налоговом праве и формы ее выражения	238
§ 3. Бланкетность как проявление системности в налоговом праве.....	257
Глава 5. Презумпции и фикции как правовые средства, влияющие на реализацию принципа определенности налогообложения.....	275
§ 1. Фикции в системе налогово-правового регулирования и их влияние на реализацию принципа определенности налогообложения	275
§ 2. Общая характеристика налогово-правовых презумпций	292
§ 3. Реальные и презумптивные методы налогообложения	308
Глава 6. Проблемы применения аналогии для преодоления неопределенности в налоговом праве	325
§ 1. Неполнота (фрагментация) как крайняя форма проявления неопределенности в налоговом праве. Квалифицированное молчание закона	325
§ 2. Аналогия закона и аналогия права как универсальные методы преодоления пробелов в налоговом праве	347
§ 3. Основания и пределы применения аналогии для преодоления пробелов в налоговом праве	365
Заключение	383
Список использованных нормативных правовых актов и литературы.....	393
Приложение	437

Перечень принятых сокращений

- АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации
- БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации
- ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации
- ВВО – Волго-Вятский округ
- ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации
- ВСО – Восточно-Сибирский округ
- Ведомости СНД и ВС РСФСР – Ведомости Съезда народных депутатов и Верховного Совета РСФСР
- Вестн. ВАС РФ – Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
- Вестн. КС РФ – Вестник Конституционного Суда Российской Федерации
- ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации
- ГПК РФ – Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации
- ДВО – Дальневосточный округ
- Европейский суд по правам человека – ЕСПЧ
- ЗСО – Западно-Сибирский округ
- КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации
- Минфин РФ – Министерство финансов Российской Федерации
- МО – Московский округ
- НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации
- ПО – Поволжский округ
- СЗ РФ – Собрание законодательства Российской Федерации
- СЗО – Северо-Западный округ
- СКО – Северо-Кавказский округ
- УО – Уральский округ
- Фед. арб. суд – Федеральный арбитражный суд
- ФНС России – Федеральная налоговая служба Российской Федерации
- ЦО – Центральный округ

Введение

Актуальность темы исследования. Определенность правового регулирования – конституционная ценность и атрибут правового государства; требование определенности должно соблюдаться как уровне правовой системы в целом, так и на уровне отдельных ее отраслей. Налоговые отношения требуют более четкой регламентации и контроля со стороны государства. Поэтому к определенности налоговых норм предъявляются повышенные требования, а принцип определенности налогообложения выступает идеолого-юридической основой любой современной налоговой системы.

Вопросы неопределенности – центральные для налогово-правовой науки, что обусловлено: во-первых, *публично-правовым режимом* налогового права, для которого характерны существенные ограничения прав и законных интересов частных лиц, что требует ясности при установлении прав и обязанностей всех участников налоговых отношений; во-вторых, *объективной сложностью* налогового права, присутствием в нем значительного *экономического контента*, непрерывностью налоговых реформ и, соответственно, *высокой динамикой* изменений, вносимых в законодательство о налогах и сборах; в-третьих, *острой политизацией и конфликтностью* налоговых взаимодействий, продуцирующих несовпадение (подчас – антагонизм) позиций при толковании и применении налоговых норм; в-четвертых, высоким удельным весом *принудительных компонентов*, которые требуют четко установленных налоговых процедур.

К сожалению, состояние неопределенности, нестабильности, противоречивости и фрагментации российского налогового права нужно признать хроническим. Предпринимаемые законодателем меры нельзя назвать эффективными, поскольку они базируются на неверных методологических подходах. Стремление снизить уровень неопределенности путем непрерывной новеллизации законодательства своих целей не достигает, подчас девальвируя законодательный процесс и продуцируя налоговые споры. В этих условиях

требуются парадигмально новые подходы, включая *деформализацию* и *децентрализацию* процессов правообразования с вовлечением в него широкого круга субъектов (судов, правоприменяющих органов, международных организаций, частных лиц, их союзов и ассоциаций) и отказ от одностороннего негативного отношения к роли *относительно-определенных элементов* в системе налогово-правового регулирования.

Актуальность, теоретическая и практическая значимость исследования парных категорий определенность/неопределенность в системе налогового права очевидна. Налоговое право нуждается в основательной и рассчитанной на перспективу модернизации для придания ему нового облика, адекватного проблемам и вызовам XXI века.

Степень разработанности темы исследования. Идея определенности как фундаментального требования к налоговым законам сформулирована основоположником экономической науки А. Смитом. В трудах русских дореволюционных (В. П. Безобразов, А. А. Исаев, В. А. Лебедев, И. Х. Озеров, Н. И. Тургенев, И. И. Янжул), советских (Л. К. Воронова, И. С. Гуревич, И. М. Кулишер, М. И. Пискотин, Е. А. Ровинский, Н. И. Химичева, С. Д. Цыпкин) и российских ученых (А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, Е. Ю. Грачева, В. В. Гриценко, С. В. Запольский, Т. Н. Затулина, М. В. Карасева, Ю. А. Крохина, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, Э. Н. Нагорная, М. Ю. Орлов, С. Г. Пепеляев, Г. В. Петрова, Ю. А. Смирникова, Д. А. Смирнов, Н. А. Шевелева, Р. А. Шепенко, Д. М. Щекин, А. А. Ялбулганов и др.) значительное внимание уделено определенности налогообложения как основополагающему принципу налогового права, имеющему конституционно-правовое значение.

Вместе с тем проблематика неопределенности в налоговом праве не стала предметом специальных монографических исследований, отдельные аспекты рассматриваются эпизодически и *субсидиарно* – как сопутствующие анализу иных проблем. В диссертационных исследованиях речь идет об *отдельных аспектах* неопределенности в налоговом праве и способах ее снижения, но не предприняты попытки осмыслить эту проблематику комплексно, в качестве

самостоятельного объекта научного изучения. При этом неопределенность традиционно рассматривается однобоко, как исключительно негативное явление; роль и значение относительно-определенных юридических средств как *особого инструментария*, позволяющего преодолевать состояние неопределенности как на нормативном уровне, так и на уровне конкретных налоговозначимых ситуаций, как правило, игнорируется.

Таким образом, комплексного исследования проблем, рассматриваемых в диссертации, в отечественной науке ранее не предпринималось. Основы учения о неопределенности в налоговом праве и перспективах ее снижения не сформированы. Разрозненные доктринальные наработки и данные практической юриспруденции в этой области нуждаются во всестороннем изучении, обобщении и совершенствовании. Требованием времени является создание единой концептуальной и методологической основы, позволяющей перспективно моделировать, оперативно выявлять и эффективно устранять «зоны неопределенности» в системе налогово-правового регулирования. Формирование соответствующего раздела науки налогового права – важнейшая предпосылка оптимизации налогового правотворчества и правоприменения.

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования выступают общественные отношения, связанные с реализацией принципа определенности налогообложения, и система правовых средств, используемых в процессах налогового правообразования и правоприменения, рассмотренная в контексте преодоления неопределенности в системе налогово-правового регулирования. Предмет исследования включает источники налогового права, доктринальные источники, материалы судебной и правоприменительной практики, иные документы по теме исследования.

Цель и задачи исследования. Заключается в формировании концептуальных и методологических основ теории неопределенности в налоговом праве и выявлении потенциальных возможностей различных правовых средств в обеспечении принципа определенности налогообложения.

Для достижения сформулированной цели исследования представляется необходимым решение следующих задач:

- сформулировать оригинальные дефиниции парных категорий определенность/неопределенность в налоговом праве, выделить и проанализировать причины и формы проявления неопределенности в налоговом праве;
- разработать основы учения о нормах налогового права как центральных правовых средствах, обеспечивающих определенность в системе налогово-правового регулирования;
- в контексте реализации требований определенности налогообложения проанализировать нетипичные формы выражения налоговых норм;
- рассмотреть проблематику неопределенности в налоговом праве в контексте использования правовых средств с открытым содержанием (правовых принципов, оценочных понятий, презумпций, фикций, квалифицированного молчания закона и пр.);
- исследовать формы выражения диспозитивности и бланкетности в законодательстве о налогах и сборах и их влияние на реализацию принципа определенности налогообложения;
- разработать методологию преодоления пробелов (фрагментации) в налоговом праве посредством применения аналогии закона и аналогии права.

Методологическая основа исследования включает общенаучный диалектический метод научного познания, универсальные методы (формально-логический и системный, описание, наблюдение, сравнение, анализ и синтез, обобщение, сопоставление, дедукция, индукция), специально-юридические методы: юридико-догматический, структурно-функциональный, методы правового моделирования, исторического и сравнительного правоведения.

Теоретическая основа исследования. Включает доктринальные источники по общей теории права, финансовому и налоговому праву, иным отраслевым юридическим наукам. При рассмотрении отдельных вопросов

диссертации привлекались труды по логике, философии, культурологии, лингвистике, политической антропологии, социологии, экономическим наукам.

Общеправовую основу исследования составляют труды русских правоведов дореволюционного периода: Е. В. Васьковского, Г. Ф. Дормидонтова, И. А. Ильина, Б. А. Кистяковского, Ф. Ф. Кокошкина, Н. М. Коркунова, С. А. Муромцева, И. В. Михайловского, Н. С. Таганцева, Ф. В. Тарановского, Е. Н. Трубецкого, Г. Ф. Шершеневича, Б. Н. Чичерина и др.

Среди ученых-теоретиков советского и российского периодов, заложивших общетеоретическую базу диссертации, такие имена, как: Д. М. Азми, Н. Г. Александров, С. С. Алексеев, Л. Ф. Апт, В. К. Бабабев, М. И. Байтин, В. М. Баранов, С. В. Бошно, А. М. Васильев, А. Б. Венгеров, Н. А. Власенко, Н. Н. Вопленко, Г. А. Гаджиев, В. М. Горшенев, М. Л. Давыдова, А. А. Деревнин, С. Л. Зивс, О. С. Иоффе, В. Н. Карташов, Т. В. Кашанина, Д. А. Керимов, В. М. Корельский, С. А. Комаров, Ю. В. Кудрявцев, В. В. Лазарев, О. Э. Лейст, В. И. Леушин, Р. З. Лившиц, Я. М. Магазинер, А. В. Малько, Г. В. Мальцев, М. Н. Марченко, Н. И. Матузов, А. В. Мицкевич, Л. А. Морозова, П. Е. Недбайло, В. С. Нерсисянц, В. Д. Перевалов, А. С. Пиголкин, А. В. Поляков, В. Н. Протасов, Б. И. Пугинский, М. М. Рассолов, В. Д. Сорокин, Ю. А. Тихомиров, В. А. Толстик, В. В. Трофимов, Ф. Н. Фаткуллин, Р. О. Халфина, А. Ф. Черданцев, И. Л. Честнов, А. Ф. Шебанов, Л. С. Явич и др.

В числе специалистов финансового и налогового права, труды которых составили доктринальную основу диссертационного исследования, входят следующие имена: М. В. Андреева, Н. М. Артемов, Е. М. Ашмарина, Т. А. Ашомко, О. Ю. Бакаева, К. С. Бельский, О. В. Болтинова, А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, Л. В. Власенко, С. А. Герасименко, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева, В. В. Гриценко, В. И. Гуреев, Е. Н. Евстигнеев, О. О. Журавлева, С. В. Запольский, В. М. Зарипов, М. Ф. Ивлиева, Е. А. Имыкшенова, И. Л. Калашникова, М. Н. Карасев, М. В. Карасева, А. Н. Козырин, М. В. Корнаухов, Ю. А. Крохина, В. Е. Кузнеченкова, М. В. Кустова, И. И. Кучеров, А. П. Зрелов, А. В. Ильин, Э. Н. Нагорная, В. Н. Назаров, О. А. Ногина, М. Ю. Орлов, В. А.

Парыгина, С. Г. Пепеляев, Г. В. Петрова, М. И. Пискотин, Т. Э. Рождественская, И. В. Рукавишникова, К. А. Сасов, Ю. Л. Смирникова, Д. А. Смирнов, С. Е. Смирных, Э. Д. Соколова, В. А. Соловьев, О. В. Староверова, Ю. В. Старых, В. В. Стрельников, Е. В. Тарибо, А. А. Тедеев, Г. П. Толстопятенко, К. Ю. Тотьев, Д. В. Тютин, Ф. К. Франк, Н. И. Химичева, И. В. Цветков, И. А. Цинделиани, Э. М. Цыганков, С. Д. Шаталов, А. А. Шахмаматьев, Н. А. Шевелева, Р. А. Шепенко, Д. М. Щекин, А. О. Якушев, А. А. Ялбулганов и др.

При рассмотрении отдельных проблем использованы труды специалистов конституционного права (Н. В. Витрук, Н. С. Бондарь, Т. Н. Затулина, В. Д. Зорькин, В. О. Лучин, С. А. Мосин), административного права (Д. Н. Бахрах, В. В. Игнатенко, Е. В. Трегубова, Н. Н. Цуканов), гражданского и предпринимательского права (В. А. Белов, В. С. Белых, В. И. Бородянский, Е. Г. Комиссарова, Е. А. Крашенинников, О. А. Кузнецова, М. Ф. Лукьяненко, В. А. Ойгензихт, О. Н. Садиков, А. А. Серветник, И. В. Цветков), уголовного права и процесса (В. И. Зажицкий, М. А. Кауфман, В. Н. Кудрявцев, К. К. Панько, В. В. Питецкий, М. С. Строгович), гражданского процессуального и арбитражного процессуального права (А. Ф. Воронов, А. А. Иванов, Е. Г. Лукьянова, Р. М. Масаладжиу, Р. О. Опалев, Ю. А. Сериков, Д. А. Туманов), трудового права (М. И. Бару, В. Б. Дресвянкин), международного права (Л. Н. Анисимов, М. Ю. Велижанина, Г. М. Вельяминов, Т. Н. Нешатаева).

Важное значение для диссертационного исследования имели труды ученых-экономистов, связанные с общей теорией налогообложения: Г. М. Бродского, И. А. Майбурова, А. И. Погорлецкого, Н. И. Тургенева, Д. Г. Черника, С. Д. Шаталова, Т. Ф. Юткиной и др.

Сравнительно-правовой раздел исследования опирается на труды ряда зарубежных специалистов в области налогового права, а именно: Д. Бентли (D. Bentley), Дж. Д. Бланк (J. D. Blank), А. Бланкенагель (A. Blankenagel), Дж. Брейтуэйт (J. Braithwaite), Д. А. Вейсбах (D. A. Weisbach), Г. Г. Веттори (G. G. Vettori), И. Гивати (Y. Givati), Х. Грибнау (H. Gribnau), Дж. А. Джонс (J. A.

Jones), С. А. Дин, (S. A. Dean), Л. Зеленак (L. Zelenak), К. Д. Лог (K. D. Logue), Р. Меллингхофф (R. Mellinghoff), Дж. Морс (G. Morse), Д. Солтер (D. Salter), Д. Оливер (D. Oliver), Л. Ософски (L. Osofsky), Л. Остерло (L. Osterloh), А. Раскольников (A. Raskolnikov), Дж. Слемрод (J. Slemrod), В. Туроньи (V. Thuronyi), М. Дж. Уайт (M.J. White), Д. Уильямс (D. Williams), Х. М. Филд (H. M. Field), К. Фогель (K. Vogel), П. Харрис (P. Harris), И. Эдри (Y. Edrey), Ф. Энгелен (F. Engelen) и др. Для разработки отдельных аспектов темы исследования привлекались труды зарубежных авторов по общеправовой тематике, среди которых: Р. Алекси (R. Alexy), А. Барак (A. Barak), Ж. Л. Бержель (J. L. Berzhel), Ф. Быдлински (F. Bydlinski), Р. Давид (R. David), Р. Дворкин (R. Dworkin), Г. Еллинек (G. Jellinek), Р. Кабрियाк (R. Cabrillac), Б. Н. Кардозо (B. N. Cardozo), Г. Кельзен (H. Kelsen), Л. Кэплой (L. Kaplow), К. С. Лангенбухер (K. C. Langenbucher), Б. Леони (B. Leoni), Р. Лукич (R. Lukich), А. М. Нашиц (A. M. Naschitz), Р. Паунд (R. Paund), О. Рабан (O. Rabban), Г. Радбрух (G. Radbruch), Дж. Самуэль (G. Samuel), К. Р. Санстейн (C. R. Sunstein), А. Г. Скалиа, (A. G. Scalia), Л. Л. Фуллер (L. L. Fuller), Ф. А. Хайек (F.A. Hayek), Г. Л. А. Харт (H. L. A. Hart), М. В. Хук (M. van Hoesck), Ф. Шауэр (F. Schauer), П. Шлаг (P. J. Schlag), О. Эрлих (E. Ehrlich) и др.

Отдельно отметим труды украинских, белорусских и казахских коллег по финансовому и налоговому праву, а именно: И. И. Бабина, Л. К. Вороновой, Р. О. Гаврилюк, Н. П. Кучерявенко, А. А. Нечай, П. С. Пацуркивского, А. А. Пилипенко, Е. В. Порохова, А. Т. Шаукенова и др.

При изучении «мягкого права» использованы труды таких авторов, как Ж. де Аспремон (J. de Aspremont), Л. Блутман (L. Blutman), А. Бойл (A. E. Boyle), А. Т. Гузман (A. T. Guzman), М. Голдмэн (M. Goldmann), Дж. В. Мейер (J. W. Meyer), Т. Л. Мейер (T. L. Meyer), А. Петерс (A. Peters), А. ди Робилант (A. di Robilant), Л. Сенден (L. Senden), Д. Л. Шелтон (D. L. Shelton) и др.

Нормативная и эмпирическая базы исследования. Нормативную основу исследования составляют положения Конституции Российской Федерации, федеральные законы и иные нормативные правовые акты

федерального, регионального и местного уровня по теме исследования, в том числе и утратившие силу. В ходе работы над диссертацией анализировались некоторые международно-правовые источники, регламентирующие вопросы трансграничных налоговых отношений, а также документы «мягкого права».

Эмпирическая база исследования включает материалы судебной практики; материалы правоприменительной практики финансовых и налоговых органов; законопроекты, подготовленные или уже внесенные для рассмотрения в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации; статистические и другие данные.

Научная новизна исследования. Критическое переосмысление наработанных в общей теории права и в отраслевой науке подходов и доктрин позволило сформировать оригинальную концепцию неопределенности в налоговом праве, где последняя рассматривается не только сугубо негативно (как дефект-упущение законодателя), но и как *специфический инструментальный* в системе налогово-правового регулирования.

Диссертация включает комплекс новых и содержащих элементы новизны положений, связанных с анализом проблем более полного и эффективного осуществления принципа определенности налогообложения. В частности, сформулированы дефиниции *парных категорий* – определенности и неопределенности в налоговом праве, выявлены их исходные детерминанты и характеристики; предложены содержательная и формально-логическая дефиниция категории «норма налогового права»; проведена дифференциация и классификация налоговых норм, выделены роль и значение отдельных типов налоговых норм для реализации принципа определенности налогообложения; в контексте снижения неопределенности в налоговом праве рассмотрена система правовых средств, относящихся как к форме (источники налогового права), так и к содержанию (принципы, дефиниции, оценочные понятия, презумпции, фикции) налоговых норм; исследована проблематика диспозитивности и бланкетности в налоговом праве; разработаны концептуальные и

методологические основы преодоления пробелов в налоговом праве с использованием аналогии закона и аналогии права.

На защиту выносятся следующие основные положения, обладающие новизной либо элементами научной новизны:

1. Принцип определенности налогообложения включает ряд требований формального и содержательного характера, а именно: точность, ясность и доступность налогово-правовых норм, разумный баланс абстрактного и конкретного, полноту (отсутствие фрагментации), логическую и системную согласованность (как минимум – отсутствие явных противоречий) в регламентации налоговых отношений, где каждая вновь принятая норма должна быть вписана в отраслевую систему налогового права, согласована с нормами других отраслей российского и международного права. Неопределенность в налоговом праве определяется по методу «от противного» как отсутствие четкости, ясности, доступности, полноты, разумного баланса абстрактного и конкретного, либо – внутриотраслевой и межотраслевой согласованности в системе налогово-правового регулирования.

2. Неопределенность в налоговом праве проявляется двояко: с одной стороны, *негативно* – как упущение законодателя и, с другой стороны, *позитивно* – как совокупность специфических юридических средств и технологий, целенаправленно применяемых в процессах правообразования и правоприменения. В первом случае речь идет о дефектах налогового права, подлежащих безусловному устранению; во втором – об особых приемах юридической техники, которые хотя и являются относительно-определенными по своей природе, но позволяют снижать общий уровень неопределенности в системе налогово-правового регулирования.

3. Особое внимание в диссертации уделено юридическим средствам с *открытым содержанием*, с помощью которых законодатель «делегировать» полномочия продолжить процесс налогового правообразования на уровень реализации (применения) налоговых норм. Использование таких средств вызвано необходимостью, во-первых, предоставить участникам налоговых

отношений алгоритмы правомерного поведения в ситуациях неопределенности в праве и, во-вторых, придать налоговому праву большую гибкость для оперативного реагирования на эволюцию объекта налогово-правового регулирования. Подобные юридические средства заключают в себе элементы неопределенности на уровне законодательства; но вместе с тем, они позволяют снять состояние неопределенности на уровне конкретной налоговозначимой ситуации. В конечном итоге обеспечивается единообразие в понимании и применении налоговых норм, достигается должный уровень правовой унификации. Тенденция к расширенному использованию в процессах правообразования относительно-определенных компонентов (принципов, оценочных понятий, судебных доктрин, договорных форм, дискреционных, бланкетных и диспозитивных норм, открытых перечней, авторитетных рекомендаций, рамочных законов, квалифицированного молчания закона, расчетного и вмененного налогообложения и пр.) и вовлечение в него массовых субъектов (судов, правоприменяющих органов, международных организаций, органов межгосударственной интеграции, частных лиц и их ассоциаций) позволяет сделать налоговое право более динамичным, «подвижным» и адекватным изменяющимся реалиям повседневной жизни.

4. Классическое определение нормы налогового права через родовое понятие «правило поведения» следует переосмыслить, поскольку оно отождествляет норму с ее диспозицией и не учитывает наличия в источниках налогового права нормативных феноменов (дефиниций, принципов, деклараций, констатаций, оперативных и коллизионных предписаний), которые нормами-правилами не являются. В качестве родового понятия предлагается использовать *«нормативное положение»*. Дополненная видовыми признаками, она может служить основой для выработки как общего понятия «норма права», так и отраслевой категории «норма налогового права».

5. С формально-логической точки зрения, норма налогового права представляет собой минимально цельное, обладающее логической и смысловой завершенностью положение, непосредственно выраженное в обособленном

фрагменте источника налогового права, которое в системной связи с иными нормами выполняет функцию правового регулирования налоговых отношений. Автором разработана *концепция многообразной структуры*, суть которой – в отрицании жесткой структуры налоговых норм, которые могут состоять из различных по качественному и количественному составу элементов. Присутствующие в праве структуры, образованные по формуле «если – то – если не то – тогда это», представляют собой не т. н. логические нормы, но особую разновидность элементарных юридических конструкций – *нормативно-логические конструкции*. Минимальной по составу нормативно-логической конструкцией выступает комбинация одной регулятивной и одной охранительной нормы права.

6. Следует различать *текстуальную форму* и *актуальное содержание* налоговых норм. К первой относится идеальная словесная оболочка нормы, закреплённая в тексте источника права, ко второму – фактическая нормативная модель, непрерывно формирующаяся в результате толкования, конкретизации и применения нормы на практике. Первая статична, поскольку остается неизменной до ее официального изменения законодателем, второе – выражает динамику налогово-правового регулирования. Участники налоговых отношений должны «раскодировать» информацию, заложенную законодателем в тот или иной фрагмент нормативного текста. Задача законодателя – регулярное приведение текстуальной формы и актуального содержания налоговых норм в соответствие друг другу, а также – оперативное включение в законодательство новых правоположений, прошедших успешную апробацию в судах и доказавших свою жизнеспособность на практике.

7. Преобладание описательных (дескриптивных) элементов над прескриптивными в нормах налогового права способно дезориентировать правоприменителя, поскольку простое описание поведения без четко выраженных *модальных форм* не позволяет однозначно интерпретировать характер предписания, обращенного к адресату нормы. Поэтому налогово-правовые нормы требуется формулировать исключительно *прескриптивно*,

чтобы исключить их двоякое толкование. В этой связи законодательство о налогах и сборах нуждается в технико-юридической коррекции с целью замены дескриптивно сформулированных норм на их прескриптивные аналоги.

8. Наряду с нормами-предписаниями, выделяются *специализированные* налоговые нормы, не содержащие четко выраженных правил поведения, но выполняющие системосохраняющие функции в системе налогового права; они характеризуются своеобразной структурой и участвуют в налогово-правовом регулировании не самостоятельно, но – в устойчивых сочетаниях с регулятивными и охранительными нормами. В частности, нормы-*дефиниции* – важный канал перехода от неопределенности к определенности в налоговом праве. Не осуществляя непосредственного правового регулирования с помощью запретов, обязанностей и дозволений, они оказывают информационное, ориентирующее и ценностно-эмоциональное воздействие на заинтересованных лиц. В комбинациях с регулятивными и охранительными нормами, они снижают исключают неодинаковую трактовку понятий и обеспечивают их однозначную идентификацию. Определения терминов, являющихся общими для всех или большинства институтов налогового права, целесообразно размещать в единой статье-словаре общей части НК РФ, определения специальных терминов с ограниченной сферой применения – в той части Закона, где данный термин употреблен впервые.

9. Официальная легализация *принципов налогового права* может быть различной: часть из них может формулироваться как специализированные нормы, другие – лишь называются (упоминаются) в источниках налогового права, третьи – индуктивно выводятся из контекста целого ряда правовых норм и институтов. Такая легализация может осуществляться законодателем – в процессе издания нормативных правовых актов, судами – в рамках реализации их дискретных полномочий, иными участниками налоговых отношений – путем формирования устойчивой правоприменительной практики и ее санкционирования государством. Прикладной потенциал принципов реализуется: при толковании налогово-правовых норм; при оценки их

конституционности; для усиления юридической аргументации по делу; при ограничении дискреционной свободы субъектов; при отграничении квалифицированного молчания закона от пробелов в праве; при разрешения налоговых споров повышенной сложности (неустранимый пробел, коллизия норм одинаковой юридической силы и т. п.). По мнению соискателя целесообразно выделить в части первой НК РФ самостоятельную главу «Общие принципы налогообложения и сборов», структурированной по схеме: «каждому принципу – отдельная статья Закона».

10. Универсальной тенденцией правового развития является *плюрализация* источников налогового права за счет актов судебного налогового права, обыкновений правоприменительной практики, документов «мягкого права». Диссертантом предлагается доктринальное признание таких форм в качестве «нетипичных» источников налогового права. В ситуациях неопределенности в праве они способны предложить участникам налоговых отношений устойчивые алгоритмы правомерного (добросовестного) поведения. Расширение круга источников налогового права путем децентрализации и деформализации правообразования и вовлечения в эти процессы широкого круга субъектов рассматриваются соискателем как долговременный фактор модернизации российской налоговой системы.

11. Специфическими источниками налогового права выступают акты российских и международных судебных инстанций, связанные с формулированием и легитимацией правовых позиций как особого рода «судейских» норм и принципов. В диссертации подчеркивается многообразие форм выражения таких *правовых позиций*, которые могут содержаться не только в резолютивной, но и в мотивировочной части судебных решений, а также – в постановлениях, определениях, обзорах, разъяснениях и других актах, связанных с обобщением практики разрешения налоговых споров либо с дачей разъяснений нижестоящим судам. Судебный прецедент как источник налогового права определен в работе как судебное решение по конкретному делу, которое в явном или скрытом виде содержит одно или более общее

положение, лежащее в основании резолютивной части судебного решения, обладающее нормативной новизной (т. е. содержательно выходящее за рамки статутного права) и воспринимаемое нижестоящими судами, а, следовательно, и иными участниками налоговых правоотношений, в качестве типичной модели для разрешения аналогичных ситуаций.

12. «Мягкое право» охватывает совокупность общих положений (норм, принципов, критериев, стандартов), разработанных и принятых в рамках формализованных процедур, не имеющих юридически обязательного характера, не обеспеченных официальными санкциями и соблюдаемых добровольно в силу авторитетности их создателей, заинтересованности в них адресатов, а также – вследствие социального давления, оказываемого на потенциальных (и фактических) нарушителей. «Мягко-правовые» нормы заполняют пробелы международно-правового регулирования, дополняют правовые нормы путем отсылок, интерпретаций либо прямого воспроизведения в официальных источниках права, и, в ряде случаев, выступают субсидиарным регулятором трансграничных налоговых отношений. Альтернатива «мягкому праву» – не столько нормы налогового права, сколько полное отсутствие правового регулирования. Поэтому «мягкое право» нужно рассматривать как перспективный инструмент снижения неопределенности в системе международных налоговых отношений.

13. К «нетипичным» источникам налогового права автором отнесены *обыкновения правоприменительной практики* – сформированные в процессе правоприменения модельные положения общего характера, повсеместно и единообразно применяемые в сфере налогов и сборов, но официально не зафиксированные в нормах налогового права. Общая предпосылка их появления – состояние неопределенности в праве, которое может вызываться упущением законодателя либо его сознательным решением предоставить участникам налоговых отношений возможность по своему усмотрению урегулировать налоговозначимую ситуацию. Отсутствие императивных указаний дает возможность заинтересованному лицу реализовать свои

субъективные права и обязанности наиболее удобным для себя образом. В таких случаях действует фактическая презумпция: если вопрос прямо не урегулирован налоговым законом, каждый вправе осуществлять свои права и обязанности наиболее удобным для себя образом.

14. Оценочные понятия определены в работе как относительно-определенные понятия с открытой структурой. Законодатель сознательно не конкретизирует такие понятия, «делегируя» такие возможности адресатам налоговых норм. При невозможности охватить точным понятием все многообразие описываемых явлений, единственной альтернативой оценочному понятию выступает пробел или законодательная инфляция. Они позволяют преодолевать излишний формализм и инерционность налогового законодательства, учитывать специфику конкретной ситуации, обеспечивать, с одной стороны, компактность, а с другой – полноту регламентации налоговых отношений. Стратегическое направление, по мнению соискателя, состоит не в полном отказе от использования оценочных понятий, но в отыскании оптимального соотношения между жестко формальным и относительно-определенным в налоговом праве. Требуется оптимизировать общее число оценочных понятий в источниках налогового права, доктринально согласовать методологию их применения и выработать единые критерии оценки и конкретизации таких понятий.

15. В диссертации сделан вывод об усилении роли и значения *диспозитивных начал* в системе налогово-правового регулирования. При этом возможны два варианта конструирования диспозитивной налоговой нормы, а именно: 1) общая модель и оговорка о возможности отступления от нее содержатся в одной и той же норме налогового права; 2) диспозитивная норма описывает общую модель, отступления от которой формулируются в другой норме, производной по характеру от диспозитивной нормы. К перспективным направлениям активизации диспозитивных начал соискатель относит, в частности, разработку института фискальных рескриптов, повышение состязательности налогового процесса, становление конструкции

«консолидированных налогоплательщиков», расширение использования договорных форм, внедрение медиационной практики и института мировых соглашений на досудебных стадиях налоговых споров и т. д.

16. Бланкетность как способ налогового правообразования применяется в целях реализации принципа нормативной экономии, чтобы добиться большей компактности нормативного материала, исключить повторы и дублирования, облегчить установление логических связей между нормами, повысить стабильность налогово-правового регулирования. При использовании бланкетной техники недопустимо нарушать требования «законно установленных» налогов и сборов. Поэтому нормы и юридические конструкции иных отраслей права, касающиеся элементов налогообложения и на которые ссылается законодательство о налогах и сборах, должны вводиться исключительно законами, а не подзаконными актами; порядок их темпорального действия должен соответствовать положениям ст. 5 НК РФ.

17. Обоснована необходимость различать *презумпции* в узком (собственно юридическом) значении как нормативные положения, прямо или косвенно легализованные в источниках налогового права, и *презюмирование* как общий юридико-технический метод, основанный на общих предположениях с более или менее высокой степенью вероятности (например, расчётные и вмененные методы налогообложения). Налогово-правовые презумпции (как и фикции) уменьшают зависимость правоприменения от установления и исследования неизвестных юридических фактов. Они обеспечивают непрерывность и стабильность налогово-правового регулирования, упрощают и ускоряют налоговый процесс, снижают издержки налогового администрирования, способствуют реализации принципа процессуальной экономии, стимулирует заинтересованных лиц к активному участию в доказывании юридически значимых фактов. Презумпция правоты налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ) должна толковаться расширительно по субъектам и по объектам регулирования: она должна распространяться на всех частных лиц, противостоящих властным субъектам в налоговых отношениях, а

также – на все нормативные правовые акты в сфере налогов и сборов (т. е. не только на акты законодательства).

18. От пробелов в праве следует отличать *квалифицированное молчание закона* – особый прием юридической техники, состоящий в сознательном и целенаправленном нежелании законодателя регламентировать ту или иную ситуацию при помощи нормативных предписаний. Разграничение квалифицированного молчания и пробела должно проводиться по субъективному намерению законодателя: в первом случае, речь идет о целенаправленной правотворческой политике, во втором – о неосознанном бездействии, упущении законодателя.

19. Аналогия закона и аналогия права являются универсальными средствами казуального восполнения пробелов для всех без исключения отраслей российского права, включая налоговое право. Диссертантом аргументируется возможность использования метода аналогии для преодоления фрагментации (неполноты) налогового права. Обоснованы условия и пределы такого использования, а именно: аналогия не допускается в сфере установления и введения налогов и сборов, при определении элементов налогообложения, в части установления составов налоговых правонарушений, а также при применении налоговых санкций, т. е. при определении мер налоговой ответственности. Условия, пределы и правила применения аналогии закона и аналогии права в сфере налогов и сборов нуждаются в официальной легализации (т. е. в законодательном закреплении).

Теоретическая и практическая значимость исследования. Научная значимость диссертации состоит в разработке основ теории неопределенности в налоговом праве. Впервые комплексно переосмыслено понятие налогово-правовой нормы, исследованы «нетипичные» источники налогового права (судебное налоговое право, обыкновения правоприменительной практики, «мягкое право»), проанализированы явления диспозитивности и бланкетности в законодательстве о налогах и сборах, исследованы теоретические и практические проблемы использования относительно-определенных средств в

системе налогово-правового регулирования, а правовая неопределенность в одной из своих ипостасей рассматривается как специфический правовой инструментарий. В работе впервые формируется концепция применения аналогии закона и аналогии права для преодоления пробелов в налоговом праве. Научный аппарат дополнен новыми правовыми категориями, часть которых впервые вводится в научный оборот (налоговое обыкновение, концепция многообразной структуры налоговых норм, нормативно-логическая конструкция, диспозитивная налоговая норма). Ряд выводов диссертации носят межотраслевой характер, способствуя пополнению научного потенциала не только науки налогового права, но и ряда иных правовых наук (включая общую теорию права).

В работе сформулированы предложения по совершенствованию российского законодательства о налогах и сборах, связанные: с изложением общих принципов налогообложения и сборов в отдельной главе части первой НК РФ (Приложение № 1); с легализацией универсальных методов преодоления пробелов – аналогии закона и аналогии права (Приложение № 2); с уточнением правового режима налоговых льгот (Приложение № 3); с приоритетностью кодифицированного акта над иными актами, содержащими налогово-правовые нормы (Приложение № 4); с изложением норм-презумпций в тексте НК РФ (Приложение № 5).

Материалы диссертации могут служить доктринальной основой для модернизации российского законодательства в сфере налогов и сборов, и выработки отдельных методических рекомендаций участникам налоговых правоотношений. Результаты исследования могут использоваться в процессе преподавания курсов «Финансовое право» и «Налоговое право», а также специальных магистерских курсов, связанных с темой диссертации.

Апробация результатов исследования. Диссертационное исследование выполнено на кафедре финансового права ФГБОУ ВПО «Уральская государственная юридическая академия», где проводилось ее рецензирование и обсуждение. Материалы диссертации апробированы в процессе преподавания

курсов финансового и налогового права в Юридическом институте ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет». Отдельные положения диссертации рекомендованы Законодательному Собранию Красноярского края для разработки краевых законопроектов по налоговым и бюджетным вопросам и для проявления законодательной инициативы на федеральном уровне. Основные выводы и результаты исследования обнародованы в опубликованных научных работах и публикациях, а также в докладах, сделанных на научных и научно-практических конференциях, включая международные¹.

Структура работы обусловлена целями и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, шести глав, включающих девятнадцать параграфов, заключения и библиографического списка литературы.

¹ Выводы диссертационного исследования были изложены автором, в частности, на следующих форумах: в 2009 году – 16-19 апр., Тольятти, Волжский ун-т им. В.Н. Татищева: VI Межд. научно-практ. конф. «Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики»; в 2010 году – 30 сент., Красноярск, ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»: Межд. научно-практ. конф. «Проблемы модернизации правовой системы современного российского общества»; 7-8 окт., Иркутск, ГОУ ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права»: Межд. научно-практ. конф. «Современные проблемы юридической науки и правового образования»; 1 дек., Москва, МГЮА им О.Е. Кутафина: Научно-практ. конф. «Государство и право: вызовы 21 века (Кутафинские чтения)»; в 2011 году – 25-26 марта, Москва, Российская академия правосудия: Межд. научно-практ. конф. «Современная теория финансового права: научные и практические аспекты развития институтов общей части финансового права»; 15-16 апр., Москва, Пепеляев Групп: VIII Межд. научно-практ. конф. «Налоговое право в решениях Конституционного суда РФ 2010 года»; 29-30 сент., Красноярск, ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»: Межд. научн. конф. «Право и процесс в XXI веке: континентальный опыт и перспективы»; 28-29 окт., Пермь, Пермский госуд. нац. исследоват. ун-т: Второй Пермский конгресс ученых-юристов; 28-29 дек., Москва, МГЮА им О.Е. Кутафина: III Межд. научно-практ. конф. «Кутафинские чтения»; в 2012 году – 20-21 апр., Москва, Пепеляев Групп: IX Международная научно-практическая конф. «Налоговое право в решениях Конституционного суда РФ 2011 года»; 7-9 июня, Екатеринбург, УрГЮА: Шестая сессия конгресса «Правовые формы интеграции государств в рамках Европейско-Азиатского пространства»; 25-26 июня, Юридический институт ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»: Межд. научно-практ. конф. «Правовая политика и развитие российского законодательства в условиях модернизации»; 18-19 окт., Москва, МГЮА им О.Е. Кутафина: Межд. научно-практ. конф. «Соотношение налогового и гражданского права»; 27-28 окт., Москва, МГЮА им О.Е. Кутафина: IV Межд. научно-практ. конф. Кутафинские чтения «Правовая политика: вызовы современности»; в 2013 году – 19-20 апр., Москва, Пепеляев Групп: IX Межд. научно-практ. конф. «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2012 года»; 6-7 июня, Екатеринбург, УрГЮА: Седьмая сессия конгресса «Правовые формы интеграции государств в рамках Европейско-Азиатского пространства»; 26-27 сент., Красноярск, ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»: Межд. научная конф. «Задачи современной юриспруденции», посвященная 20-летию Конституции РФ; и др.

Глава 1. Определенность и неопределенность как парные категории налогового права

§ 1. Принцип определенности налогообложения

Требование формальной определенности – важнейшее свойство права как системы социальных норм и универсального регулятора общественных отношений. «Правовое государство может существовать только в условиях гарантированной определенности закона, при которой у индивида имеется возможность долгосрочно планировать собственное поведение в частной жизни и в предпринимательской деятельности»². По верному замечанию В. М. Шафирова, «позитивного права вне той или иной степени формальной определенности вообще не существует»³. Следует согласиться с утверждением Н. А. Власенко и Т. Н. Назаренко о том, что отсутствие определенности в содержании права и формах его выражения лишает его возможности регулировать общественные отношения⁴.

Европейским судом по правам человека сформированы устойчивые позиции о том, что правовая определенность выступает необходимым компонентом основополагающего *принципа верховенства права* (Rule of Law); каждый закон должен отвечать требованию правовой определенности, давая уверенность, что права конкретных лиц будут защищены и при разрешении всякого спора действия правоприменителя будут прогнозируемы и предсказуемы и не будут меняться от случая к случаю; тем самым заинтересованные лица с разумной для данных обстоятельств степенью вероятности смогут предвидеть последствия применения действующих норм и в соответствии с этим оценить последствия выбора того или иного варианта

² См.: Леони Б. Свобода и закон. М.: ИРИСЭН, 2008. С. 115.

³ Шафиров В. М. Первичные элементы системы права (методологический и теоретико-прикладной аспекты проблемы) // Система права в Российской Федерации: проблемы теории и практики: сб. науч. статей / отв. ред. В. М. Сырых, С. А. Рубаник. М.: РАП, 2011. С. 72.

⁴ Власенко Н. А., Назаренко Т. Н. Неопределенность в праве: понятие и формы // Государство и право. 2007. № 6. С. 5.

своего поведения; принцип определенности направлен на поддержание разумной стабильности, устойчивости и предсказуемости правового регулирования, доверия частных лиц к праву и суду⁵. Конституционный Суд РФ многократно провозглашал, что требование формальной определенности, предполагающее точность и ясность законодательных предписаний, является неотъемлемым элементом верховенства права и выступает в законотворческой и правоприменительной деятельности необходимой гарантией обеспечения эффективной защиты конституционных прав и свобод⁶.

В академическом дискурсе категория «правовая определенность» с точки зрения своего содержания имеет многозначный и многоуровневый характер.

В узком значении правовая определенность ограничивается *нормами позитивного права*, их особыми юридико-техническими характеристиками, т. е. речь идет об определенности правовых норм. В более широком значении требование определенности охватывает *все уровни* правового регулирования, включая, в частности, «устойчивость законных и обоснованных судебных актов, а также стабильность складывающихся на их основе правоотношений, чтобы заинтересованные лица с разумной степенью вероятности могли предвидеть последствия применения ... правовых предписаний и в соответствии с этим предвидеть последствия выбора того или иного варианта своего поведения»⁷. Не случайно об уровне определенности правовой системы можно судить по степени предсказуемости результатов, получаемых при разрешении юридических споров⁸.

⁵ См. об этом: Трунов И. Л. Проблемы правовой определенности российского законодательства // Международное публичное и частное право. 2008. № 6. С. 32-33; Масаладжиу Р. Принцип правовой определенности в науке, практике ЕСПЧ и его влияние на доступность правосудия на стадии надзорного производства в гражданском и арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. 2009. № 7. С. 22-25; Дмитриев М. Н. О принципе правовой определенности в российском гражданском процессе // Цивилист. 2010. № 4. С. 98; Манташян А. О. Принцип определенности в современном гражданском процессе // Мировой судья. 2011. № 5. С. 18; Визентин М. ЕСПЧ о защите интересов бизнеса в рамках налоговых дел // Налоговед. 2012. № 4. С. 68-69 и др.

⁶ См., напр.: Постановление КС РФ от 27 мая 2008 г. № 8-П «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 188 Уголовного кодекса ...» // Вестн. КС РФ. 2008. № 4.

⁷ Масаладжиу Р. Указ. соч. С. 22.

⁸ Отмечая сложность в установлении содержания понятия «правовая определенность», нидерландский ученый Ванесса Мак, в конечном итоге, определяет это понятие как «предсказуемость результатов в правовых спорах» (Mak V. Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism // Tilburg Law School Research Paper. 2013. URL: <http://ssrn.com/abstract=2302562> (дата обращения: 21.08.2013)).

Как видим, понятие «правовая определенность» помимо требований к юриду-техническому изложению правовых норм включает также необходимость их единообразного толкования и применения на практике. Именно к уровню реализации права относится такая составляющая принципа определенности права, как *правомерные ожидания*: каждое лицо, поступающее правомерно и добросовестно, вправе полагать, что и другие лица (включая властных субъектов) будут вести себя правомерно и добросовестно. На необходимость соблюдения правовой определенности в деятельности фискальных органов (особенно – в области налогового контроля и ответственности) неоднократно указывал Конституционный Суд РФ⁹.

В юридической литературе традиционно говорится о *формальной определенности* права. На наш взгляд, здесь объединяются вместе два самостоятельных признака, а именно: формализованность и определенность. Первый относится к сфере нормоустановления, официальной институализации нормы, ее закреплению в источниках права, второй – характеризует источники права с точки зрения юридической техники. Эти признаки выражают два взаимосвязанных аспекта определенности в праве – внешний (официально признанный источник права) и внутренний (содержание правовой нормы)¹⁰.

Норма излагается в определенной форме, нарушать которую недопустимо. «Всякая норма есть *правило*, сформулированное в *словах*, в виде *логического суждения* и *грамматического предложения*, – пишет И. А. Ильин. – Поэтому норма всегда существует в виде высказанной мысли. Норма есть

⁹ См.: Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О «По жалобе ОАО «Востоксибэлектросетьстрой» ...» // Вестн. КС РФ. 2006. № 6.

¹⁰ Не случайно формальная определенность права рассматривается многими авторами в двух аспектах: как определенность формы и как определенность содержания правовых норм (См., напр.: Алексеев С. С. Социальная ценность права в советском обществе. М.: Юрид. лит., 1971. С. 89; Шабуров А. С. Формальная определенность права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1973. С. 7; Чернобель Г. Т. Формализация норм права // Сов. государство и право. 1979. № 3. С. 30-31; Назаренко Т. Н. Неопределенность в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 37-38; Рахматуллина З. З. Юридическая неопределенность и современные источники права России // Источники права: проблемы теории и практики: мат. конференции. М.: РАП, 2008. С. 273-274). При этом «предпочтительней в соответствующих формулировках делать ударение не на формальном моменте, а именно на самой определенности содержания, на том, что при помощи письменных документов оказывается возможным достигнуть предельной точности, ясности, конкретности в фиксации юридических фактов, круга субъектов, прав, обязанностей, юридических гарантий, санкций, иных правовых последствий и т. д.» (Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 49).

обязательное правило, подуманное (или придуманное) разумным существом и выраженное в словах»¹¹. Вместе с тем, нормы права – это не просто идеи, мысли, намерения, формы общественного сознания; они внешне выражены и официально легализованы в определенных источниках. То есть правовые нормы не просто объективируются вовне, но они должны быть приняты на основании *определенной процедуры*, утверждены и подписаны компетентными должностными лицами, опубликованы и тем самым закреплены «в знаковых системах, которыми служат юридические источники»¹².

Формализация процессов правообразования, отмечает А. Ф. Черданцев, позволяет нормам права выступать в качестве масштаба, образца поведения людей и в качестве мерила, критерия оценки их поведения, т. е. быть регулятором общественных отношений и средств социального контроля за их развитием; последнее возможно лишь в том случае, если нормы представляют собой четкие, достаточно определенные и однозначные формулы должного или возможного поведения; рыхлость и расплывчатость, неопределенность и неоднозначность, нечеткость и аморфность норм права лишают их свойства формул поведения, свойства быть регулятором поведения¹³.

В качестве обязательного требования правовым нормам должна быть присуща *логическая и смысловая завершенность*. При этом источники права, особенно акты законодательства, отличаются особым юридическим языком, особой юридической техникой. Повышенное внимание здесь уделяется таким требованиям, как четкость, ясность, недвусмысленность, эмоциональная нейтральность в изложении нормативного материала¹⁴.

Правовые нормы должны точно фиксировать требования, которые предъявляются к поведению людей, быть, с одной стороны, лаконичными, а с

¹¹ Ильин И. А. Теория права и государства / воспр. по изд. 1915 и 1956 гг. М.: Зерцало, 2003. С. 81.

¹² См.: Кудрявцев В. Н. Юридические нормы и фактическое поведение // Сов. государство и право. 1980. № 1. С. 15.

¹³ Черданцев А. Ф. Толкование права и договора. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 19-20.

¹⁴ «Юридический язык ... – пишет немецкий автор Густав Радбрух – получил возможность для своего самостоятельного развития лишь после выделения из других областей культуры и соответственно приобрел особое эстетическое своеобразие. Оно основано на отказе от многочисленных эстетических ценностей языка. Язык права холоден: он отказался от языка чувств» (Радбрух Г. Философия права / пер. с нем. Ю. М. Юмашева. М.: Междунар. отношения, 2004. С. 124).

другой – достаточно полно описывать рамки возможного, должного и запрещенного поведения, а также последствия правонарушений. Уже римские юристы сформулировали сентенции: *legem brevem esse oportet* – закон должен быть кратким; *leges intellegi ab omnibus debent* – законы должны быть понятны каждому; *ubi jus incertum, ibi nullum* – когда закон не определен, он не существует. ЕСПЧ неоднократно обращал внимание, что закон должен позволять предвидеть последствия его применения, отвечая стандарту, требующему, чтобы каждый закон был сформулирован с достаточной четкостью, которая позволила бы лицу – с помощью совета, если это необходимо – предвидеть в степени, разумной в данных обстоятельствах, последствия, которые может повлечь то или иное его действие (бездействие)¹⁵.

Как верно указывает Т. Н. Назаренко, правовые нормы, несмотря на их абстрактность, должны достаточно точно и определенно очерчивать жизненные ситуации и давать жесткую формулу поведения, не вызывающую в подавляющем большинстве случаев сомнения в образе должного поведения участников правоотношений; формальная определенность, свойственная юридическим нормам, позволяет обеспечить надлежащую организованность общественных отношений: четкость и конкретность прав и обязанностей их участников¹⁶. Кроме того, язык закона должен быть сухим и формализованным, лишенным какой-либо экспрессивности и литературных изысков.

Точность, однозначность, полнота и последовательность изложения правовых норм обеспечивают *правовую унификацию*, т. е. повсеместное единообразие в понимании (интерпретации) и применении права всеми участниками правоотношений. В конечном итоге, определенность права призвана обеспечивать эффективность правового регулирования и гарантировать единый для всех, устойчивый правопорядок. И, напротив, неопределенность содержания правовых норм допускает возможность

¹⁵ См.: Постановление ЕСПЧ от 24 мая 2007 г. «Игнатов против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. 2007. № 10; Постановление ЕСПЧ от 24 мая 2007 г. «Соловьев против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. 2007. № 12; Постановление ЕСПЧ от 21 июня 2007 г. «Мельникова против Российской Федерации» // Российская хроника Европейского Суда. 2008. № 2; Постановление ЕСПЧ от 28 июня 2007 г. «Шухардин против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. 2008. № 5.

¹⁶ Назаренко Т. Н. Указ. соч. С. 48.

неограниченного усмотрения в процессе реализации права, что неизбежно провоцирует разногласия, противоречивые интерпретации, споры, правовые конфликты. Эта позиция общепризнана как в отечественной правовой науке¹⁷, так и у наших зарубежных коллег¹⁸.

Применительно к принципу определенности налогообложения можно говорить о развитии общеправового требования формальной определенности *на отраслевом уровне*, т. е. – в рамках налогово-правового регулирования. Требование определенности здесь не просто провозглашено доктринально и признано судебной практикой, но непосредственно закреплено Законом, а именно: как правовой принцип в п. 6 ст. 3 НК РФ.

Налоговому праву свойственен такой характер регулирования, который предполагает ограничение конституционного права собственности облагаемых лиц и распределение бремени публичных расходов между ними с учетом принципов равенства и всеобщности. В силу ч. 3 ст. 55 Конституции Российской Федерации такой характер регулирования требует четкого определения пределов налогово-правового вмешательства в область фундаментальных прав и свобод, включая право собственности. Высокий

¹⁷ На опасность правовой неопределенности указывал еще И. А. Покровский: «Всякая неясность противоречит самому понятию правопорядка и ставит человека в весьма затруднительное положение: неизвестно, что исполнять и к чему приспособляться» (*Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права*. М.: Статут, 2001 (Классика российской цивилистики). С. 89). Как отмечает Д. А. Керимов, нарушение логики закона, «неточность его понятий, формулировок, неопределенность использованных терминов порождает многочисленные запросы, влечет изменения и дополнения, различные толкования и разъяснения, вызывает непроизводительную трату времени, сил и энергии, одновременно является питательной почвой для бюрократической волокиты, позволяет извращать смысл закона и неправильно его применять» (*Керимов Д. А. Законодательная техника*. М.: Норма, 1998. С. 55). Отсутствие определенности, справедливо подчеркивает Н. А. Власенко, превращает право, его регулятивные качества в свою противоположность, а именно – в хаос, произвол (*Власенко Н. А. Неопределенность в праве и правовое регулирование // Сб. статей: Судебное правоприменение: проблемы теории и практики / под ред. В. М. Сырых*. М.: РАП, 2007. С. 38).

¹⁸ В частности, Ф. А. Хайек убедительно показал, что четкие и определенные правовые нормы имманентно необходимы свободному обществу, основанному на идеях либерализма и рыночной экономики (*Hayek F. A. The Constitution of Liberty*. Chicago, 1960. P. 148-176). Опираясь на тезис о том, что неопределенность несовместима с идеей верховенства права, судья Верховного суда США А. Г. Скалиа отмечает: «Элементарная справедливость требует, чтобы субъекты, подпадающие под действие закона, понимали, что он предписывает» (*Scalia A. The Rule of Law as a Law of Rules // The University of Chicago Law Review*. 1989. Vol. 56, № 4. P. 1179). По утверждению американского автора О. Рабана, правовая определенность, позволяя заранее прогнозировать поведение людей, максимизирует нашу свободу (*Rabban O. The fallacy of legal certainty: why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism // Boston University Public Interest Law Journal*. 2010. Vol. 19, № 175. P. 179). Неопределенность налоговых норм, подчеркивает Т. Джобс, приводит к тому, что «граждане как налогоплательщики не могут с помощью законов предвидеть и заранее рассчитать, будет ли с них взиматься налог и в каком размере, а также, что именно им запрещено и какое грозит наказание в случае уклонения от уплаты налога» (*Джобс Т. Конституционные принципы законности и определенности правовых норм налогового и уголовного права // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года: по мат. IV Межд. науч.-практ. конф. / под ред. С. Г. Пепеляева*. М.: «Статус-Кво97», 2006. С. 119).

уровень неопределенности в налоговом праве нетерпим не только с позиции качественных требований к юридической технике, предсказуемости правоприменения, устойчивости хозяйственной деятельности и т. п., но и с позиции самой *сути налогово-правового регулирования*, которое может осуществляться только тогда, когда оно является достаточно определенным, стабильным и непротиворечивым. Будучи неопределенным, налогово-правовое регулирование не способно выполнять функцию распределения бремени публичных расходов на основе принципов справедливости, равенства и всеобщности, а, следовательно, утрачивая соответствующие качественные характеристики, оно превращается в свою прямую противоположность – в механизм *квазилегального изъятия* частной собственности без должных правовых оснований и с неясными целями.

Стиль, логика, языковые средства выражения налоговых норм играют важнейшую роль в формировании эффективной налоговой системы. «Принцип правового государства требует от законодателя предоставления налогоплательщику заранее достоверных данных для исполнения им налоговой повинности»¹⁹. Как верно отмечает Ю. В. Старых, «вряд ли можно назвать какую-либо иную область общественной практики, где ошибочно построенная фраза, разрыв между мыслью и ее текстуальным выражением, неверно или неуместно использованное слово способны повлечь за собой такие тяжелые последствия, как в сфере налогообложения»²⁰.

Несмотря на общеправовое требование определенности, *степень конкретизации* правовых норм в отраслях права неодинакова и обусловлена различными обстоятельствами. Чем более сложна и конфликтна сфера отраслевого регулирования, чем значительнее в ней удельный вес императивных норм, обязываний и запретов, процедурных форм и отношений, чем существеннее вовлеченность государства в отраслевые взаимодействия, тем выше требования формальной определенности, предъявляемые к

¹⁹ Государственное право Германии. Т. 2. М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994. С. 143.

²⁰ Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении. М.: Юриспруденция, 2007. С. 96.

отраслевым нормам права. В частности, налоговые отношения требуют наиболее четкой регламентации и контроля со стороны государства²¹.

Повышенные требования к определенности налогового права детерминированы целым рядом факторов.

Это, прежде всего, *публично-правовая природа* налогового права. Налоговые платежи – безусловный атрибут государства, главное назначение которых – это финансовое обеспечение реализуемой государством внутренней и внешней политики, т. е. обеспечение нормальной жизнедеятельности общества и государства. Налогово-правовое регулирование характеризуется *фискальным предназначением*, причем эта цель закреплена нормативно: в легальной дефиниции налога содержится указание на то, что цель взимания налогов заключается в «финансовом обеспечении деятельности государства и/или муниципальных образований» (п. 1 ст. 8 НК РФ). Иные задачи и функции носят сугубо производный характер.

Публично-правовая природа налогового права обуславливает *особый отраслевой режим*, включающий целевой приоритет т. н. общего блага при соблюдении разумного баланса публичных и частных интересов; атрибутивное участие государства в налоговых отношениях; властную и субординационную природу последних; преобладание запретов и обязанностей над дозволениями; разрешительный, а не общедозволительный тип правового регулирования; незначительный (по сравнению с отраслями частного права) удельный вес диспозитивных и относительно-определенных норм; использование договорных форм лишь в качестве исключений, прямо предусмотренных Законом. Подобный режим характеризуется существенными ограничениями прав и свобод частных лиц (прежде всего, права собственности), поэтому он требует четкости и стабильности правовых предписаний.

Кроме того, налоговое право, по сравнению с другими отраслями, характеризуется *повышенной сложностью* и высокой динамикой вносимых в

²¹ «Эффективное функционирование налоговой системы любого государства и российского государства в частности, – верно замечает М. Ю. Орлов, – невозможно без того, чтобы воля государства, направленная на регулирование налоговых отношений, была строго определенной и одинаково понималась всеми участниками отношений» (Орлов М. Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С. 23).

него изменений²². Это обусловлено междисциплинарным характером объекта налогово-правового регулирования, который охватывает экономические взаимодействия, объективно склонные в условиях рынка к саморазвитию и перманентным трансформациям. В современных условиях «амплитуда» этих трансформаций ускоряется, непрерывно продуцируя риски недостаточной правовой урегулированности и адекватности нормативной модели фактически складывающимся отношениям. «Сложность налогового права, как и сложность мира коммерции, к которому оно применяется, зачастую кажется возрастающей экспоненциальным образом, оказывая все большее давление на налогоплательщиков, налоговых консультантов и налоговые администрации»²³. Желание законодателя обеспечить соответствие налоговых норм стремительно развивающимся социально-экономическим взаимодействиям приводит к непрерывным *налоговым реформам*, подчас революционного характера. Это продуцирует значительную напряженность в части требований правовой определенности, последовательности, стабильности и предсказуемости налогово-правового регулирования.

Повышенное внимание к определенности налогового права обусловлено также высокой *политизацией и конфликтностью* налоговых взаимодействий. Для большинства правовых отраслей и институтов конфликт присутствует лишь как *возможное*, т. е. потенциально допускаемое состояние. Иначе обстоит дело в сфере налогообложения. Чувство собственности есть древнейший человеческий инстинкт, причем инстинкт врожденный, а не приобретаемый в процессе социальной адаптации. Стремление формировать, накапливать и защищать свою собственность укоренено в каждом человеке на уровне подсознания. Некие внутренние защитные механизмы заставляют человека

²² На эту специфику налогового права указывают многие авторы, см.: *Назаров В. Н.* К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов // *Финансовое право*. 2007. С. 26; *Иванов А. А.* Закон сохранения налога // *Налоговед*. 2010. С. 13-14; *White M. J.* Why are Taxes so Complex and Who Benefits? // *Tax Note*. 1990. Vol. 47. P. 342-344; *Pollack S. D.* Tax Complexity, Reform, and the Illusions of Tax // *George Mason Law Review*. 1994. Vol. 2, № 2. P. 319-359; *Givati Y.* Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings // *Virginia Tax Review*. 2009. Vol. 29, Forthcoming. P. 144-145; *Raskolnikov A.* Accepting the Limits of Tax Law and Economics // *Columbia Law and Economics Working Paper*. 2012. № 417. P. 3.

²³ *Evans C., Freedman J., Krever R.* Preface // *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* / Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever (eds.). Amsterdam: IBFD, 2011. P. V.

сопротивляться посягательству на его собственность со стороны любого лица, включая государство. Поэтому индивид инстинктивно сопротивляется налогообложению, представляющему собой одностороннее и *индивидуально безвозмездное* (т. е. по сути – безэквивалентное) отчуждение собственности.

Подобная конфликтность и несовпадение интересов налогоплательщика и государства порождают разнонаправленную оценку и интерпретацию ими налоговых норм и налоговозначимых ситуаций. Причем такие оценки носят, как правило, *диаметрально противоположный* характер. В этих условиях любая «зона неопределенности» в источниках налогового права – независимо от того, была она целенаправленно запрограммирована законодателем или сложилась как дефект-упущение – будет истолкована заинтересованным лицом в свою пользу. Из-за этого возрастает значение принципа определенности, призванного обеспечить *единообразие* в понимании и применении налоговых норм соответствующими адресатами. Чем выше уровень систематизации и упорядоченности законодательства о налогах и сборах, тем меньше возможностей для его произвольного толкования, а значит, для правовых споров и конфликтов, влекущих, по верному замечанию Ю. В. Старых, «непроизводительную трату времени, сил и энергии»²⁴.

Еще один аспект часто упускается из виду. Налоговое право – отрасль, где большое значение имеет *процессуальная составляющая*. Налогообложение означает внесудебное лишение имущества, принадлежащего частным лицам. Государству здесь нельзя полагаться исключительно на чувство долга, конформизм, патриотизм, рассудочное осознание необходимости уплаты налогов и другие *внутренние источники* побудительной мотивации. Тем самым на кону стоит жесткое ограничение основных прав человека, связанное с такими институтами как учет, контроль, средства обеспечения, взыскания, привлечение к ответственности. Возможность применения мер

²⁴ Старых Ю. В. Указ. соч. С. 96. Конституционным Судом РФ сформирована позиция, что «законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы с тем, чтобы не допускалась неопределенность в их понимании и, следовательно, возможность произвольного их истолкования и применения. ... Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное применение» (Постановление КС РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подп. «ж» п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» ...» // Вестн. КС РФ. 2000. № 4.).

государственного принуждения – неременная гарантия правомерной и добросовестной реализации налоговых норм. При этом, «чем детальнее и более четко регламентирована процедура применения государственного принуждения, тем реальнее правовые гарантии прав и свобод человека»²⁵.

Имманентно присущая налоговым отношениям конфликтность, связанная с односторонним перемещением доходов от налогоплательщика-собственника к государству, диктует повышенные требования к детальной формализации всех этапов налогообложения, их нормативной фиксации, строгому соблюдению на практике. Без тщательно прописанной процедуры невозможно добросовестное осуществление предусмотренных Законом субъективных прав и обязанностей, включая осуществление мероприятий налогового контроля и применение налоговых санкций.

Высокий удельный вес *принудительных компонентов* в механизме налогово-правового регулирования обуславливает повышенные требования к определенности налоговых норм по сравнению с нормами иных отраслей права, где процессуальная составляющая не так развита. Расплывчатость налоговых норм, разъясняется Конституционным Судом РФ, может приводить к произвольному и дискриминационному применению таких норм со стороны государственных органов и должностных лиц и тем самым – к нарушению принципов правового государства и юридического равенства, а также требования равенства налогообложения; следовательно, налог, предусмотренный в нормах, «дефектных» с точки зрения требований юридической техники, не может считаться законно установленным²⁶.

Итак, в сфере налогового права требование определенности выражается более категорично, чем в большинстве иных отраслей российского права.

Содержание *принципа определенности налогообложения* составляют: точность, ясность и доступность налоговых предписаний, разумный баланс абстрактного и конкретного, полнота (отсутствие фрагментации), логическая и

²⁵ Колобкова Л. В. Процессуальные нормы в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 30-31.

²⁶ Постановление КС РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подп. “к” п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» ...» // Вестн. КС РФ. 2000. № 4.

системная согласованность (как минимум – отсутствие явных противоречий) в регламентации налоговых отношений, где вновь принятая норма должна вписываться в отраслевую систему правового регулирования (отраслевые взаимодействия), а также быть согласована с нормами иных отраслей российского и международного права (межотраслевые взаимодействия).

Точность в данном контексте означает соответствие друг другу *духа и буквы* источников налогового права. Логико-лингвистическое изложение налоговых норм должно как можно более четко и недвусмысленно отражать волю законодателя, которую он в нее вкладывал, принимая закон. Таким образом, требование точности означает взаимное соответствие текстуальной и смысловой составляющих налоговой нормы, а именно того, что в ней сказано, тому, что законодатель «имел в виду»²⁷. Тем самым точность как юридико-техническое требование представляет собой «достижение наибольшего соответствия между идеей, мыслью и воплощением этой мысли в законодательной формуле»²⁸. От того, насколько точно мысль (идея) законодателя выражена текстуально, напрямую зависит адекватность ее восприятия и реализация адресатами нормы, а, следовательно, и достижение на практике целей налогово-правового регулирования.

Ясность означает доступность налоговой нормы для восприятия (понимания) адресатами. Неясный нормативный правовой акт не дает полного представления о необходимом поведении в той или иной ситуации, что ведет к недоразумениям, ошибкам, противоречивому толкованию, спорам и конфликтам. Как разъясняет Конституционный Суд РФ, «законы о налогах должны быть конкретными и понятными»²⁹, т. е. общедоступными для восприятия и рассчитанными на «среднего» россиянина. Непонятный закон всегда снижает эффективность действия его предписаний, а в худшем случае – не позволяет адекватно реализовать его в практической деятельности.

²⁷ Лексические, стилистические, синтаксические погрешности, загромождающие текст НК РФ, затрудняющие его восприятие, а, следовательно, толкование и правоприменение, способны продуцировать многочисленные налоговые споры (Алексеева Л. А. Стоит оглянуться на Закон // Налоговед. 2013. № 12. С. 75).

²⁸ Язык закона / под ред. А. С. Пиголкина. М.: Юрид. лит., 1990. С. 22.

²⁹ Постановление КС РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года ...» // Вестн. КС РФ. 1997. № 5.

По верному замечанию британского специалиста Роберто Васконселло, «сложность приводит к неопределенности и делает юридические права и обязанности налогоплательщиков неясными»³⁰. Налоговый закон, вторит ему немецкий специалист К. Фогель, если он настолько сложен, что даже специалист не в состоянии его себе уяснить, не только не может быть справедливо применен органами государственного управления, но и противоречит принципу преданности законодателя идее права³¹.

Полагаем, нельзя поддержать позицию, высказанную А. М. Эрделевским, что требования к налоговым правовым актам в части определенности должны быть дифференцированы (различны) в зависимости от вида субъектов, выступающих в качестве налогоплательщиков³². В силу такого подхода наибольшей способностью самостоятельно разбираться в содержании налоговых актов априори наделены налогоплательщики-организации, меньшей способностью – индивидуальные предприниматели, и, наконец, наименьшей способностью в этом отношении обладают граждане-налогоплательщики. Вместе с тем в п. 6 ст. 3 НК РФ законодатель говорит о «каждом» лице, независимо от его «правовой личности», организационно-правовой формы и иных социально-юридических характеристик.

На общедоступность законодательства как важный критерий его соответствия общечеловеческим ценностям обращает внимание ЕСПЧ: норма не может считаться «законом», если она не сформулирована с достаточной точностью так, чтобы гражданин самостоятельно или, если понадобится, с профессиональной помощью мог предвидеть с долей вероятности, которая может считаться разумной в данных обстоятельствах, последствия, которые может повлечь за собой конкретное действие³³. Требуется, чтобы закон был доступен для понимания и «сформулирован с достаточной точностью, чтобы

³⁰ *Vasconcellos R. P. Vague Concept and Uncertainty in Tax Law: the case of comparative tax judicial review. 2007. P. 18. URL: http://works.bepress.com/roberto_vasconcellos/1 (дата обращения: 11.03.2013).*

³¹ *Фогель К. Конституционные основы финансового права // Государственное право Германии. Т. 2. М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994. С. 127.*

³² *Эрделевский А. М. Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный). М.: Юристъ, 1999. С. 19.*

³³ *Постановление ЕСПЧ от 24 марта 1988 г. «Олссон против Швеции» // Европейский суд по правам человека. Избранные решения. М., 2000. Т. 1. С. 549-567.*

позволить заинтересованным лицам – с помощью совета, при необходимости – предвидеть в степени, разумной в конкретных обстоятельствах, последствия, которые может повлечь те или иные деяния. Закон должен быть составлен в достаточно ясных формулировках, чтобы дать гражданам надлежащее представление об обстоятельствах и условиях, при которых органы государственной власти имеют право прибегать к оспариваемым мерам»³⁴.

Важное значение имеет достижение оптимального *баланса абстрактного и конкретного* в системе налогово-правового регулирования, включая разумное сочетание абстрактных и казуистических способов изложения налоговых норм. По верному замечанию Г. В. Мальцева, норма есть требование должного, в котором выражена определенная степень обобщения и конкретности предписываемого поведения; т. е. правовая норма представляет собой «некий усредненный вариант между –елишком общим» и –елишком конкретным»³⁵. Рассматривая проблему оптимальной обобщенности юридической нормы, всемирно известный компаративист Р. Давид обращает внимание, что равновесие между применением нормы в конкретной ситуации и общими принципами права «не обязательно должно быть одинаковым во всех отраслях права: большая конкретизация желательна в таких отраслях, как уголовное или налоговое право, где стремятся максимально сократить произвол администрации. Напротив, большая степень обобщения бывает необходимой в некоторых других отраслях, где нет нужды так строго навязывать жесткие юридические решения»³⁶. В этом контексте налоговое право относится к наиболее детализированным отраслям российского права, а идея максимально четкой и всеохватывающей правовой регламентации широко поддерживается налоговым сообществом.

Важнейшим аспектом определенности налогообложения выступают *полнота и последовательность* в регламентации налоговых отношений, а

³⁴ Постановление ЕСПЧ от 6 декабря 2007 г. «Лю и Лю против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. 2008. № 8.

³⁵ Мальцев Г. В. Социальные основания права. М.: Норма, 2007. С. 560.

³⁶ Давид Р., Жоффре-Спинози К. Основные правовые системы современности / пер. с фр. В. А. Туманова. М.: Междунар. отношения, 2009. С. 99.

также – отсутствие *юридических коллизий* в системе налогового права. Пробелы и коллизии неизбежно приводят к правовой неопределенности, покушаясь «на основное качество права – быть согласованным и сбалансированным социальным регулятором общественных отношений»³⁷. Поэтому система налогового права должна представлять собой устойчивое, непротиворечивое, иерархически организованное множество налоговых норм, взаимосвязанных и взаимодействующих между собой. Заметим, что отдельно взятую норму вряд ли можно назвать самостоятельным регулятором социальных взаимодействий, поскольку вне системного взаимодействия с иными нормами она не способна выполнить миссию налогово-правового регулирования. Для этого нормы группируются в различного рода ассоциации, где действует принцип *взаимообусловленности*, и лишь совместно, в устойчивых сочетаниях они могут реализовать задуманное законодателем упорядочивающее воздействие на общественные отношения. Единство, системность, взаимообусловленность, согласованность, иерархичность, отсутствие фрагментации – необходимые ценностные характеристики налогового права, как и любой иной отрасли права.

Осуществление принципа определенности налогообложения требует сбалансированного учета всех составляющих его компонентов. Необоснованный «перекос» в сторону одного из них может, в свою очередь, породить состояние неопределенности. К примеру, основания и порядок возврата государственной пошлины сформулирован законодателем в виде четких, закрытых перечней (ст. 333.40 НК РФ). При этом вопрос о возврате госпошлины за предоставление лицензии на розничную продажу алкогольной продукции, если в предоставлении такой лицензии было отказано, остался неурегулированным и спровоцировал серию судебных разбирательств вплоть до Конституционного Суда РФ³⁸. Где допущена ошибка законодателем? Неужели лишь в том, что при формулировании нормы он упустил одно из оснований возможного возврата госпошлины? Полагаем, что ошибочным было

³⁷ Власенко Н. А. Указ. соч. С. 45.

³⁸ Постановление КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса ...» // СЗ РФ. 2013. № 22. Ст. 2862.

само решение о формулировании таких оснований в форме их исчерпывающего перечисления. В данном случае точность налогово-правового регулирования была достигнута в ущерб его полноте (беспробельности). Но жизнь оказалась богаче детализированной и закрытой нормативной модели. Поэтому лишь учитываемые *в совокупности* компоненты принципа определенности (точность, ясность, общедоступность, разумный баланс абстрактного и конкретного, полнота, логическая и системная согласованность) способны обеспечить правильное, унифицированное понимание и применение налоговых норм.

Принцип определенности налогообложения сегодня утвердился в качестве основы формирования налоговой системы всех современных государств. Критерий определенности правовой нормы как конституционное требование к законодателю впервые был сформулирован Конституционным Судом РФ в Постановлении от 25 апреля 1995 г. № 3-П по делу о проверке конституционности ст. 54 Жилищного кодекса РСФСР³⁹. В дальнейшем Суд неоднократно указывал на конституционное требование ясности, четкости, определенности и недвусмысленности именно норм налогового права, поскольку обеспечение ясности и определенности порядка уплаты налога гарантируется каждому налогоплательщику основополагающими принципами отечественного законодательства о налогах и сборах. Требование определенности налогообложения индуктивно выводится Судом из более общих конституционных принципов – законодательной формы налога и равенства всех и каждого перед законом и судом.

Раскрывая конституционно-правовое требование «законно установленных налогов и сборов», Конституционный Суд РФ разъясняет, что устанавливать налоги или сборы можно только законом; налог, взимаемый не на основе закона, нельзя считать законно установленным⁴⁰. Все существенные элементы налоговых обязательств должны фиксироваться непосредственно в законе. Указанные конституционные требования относятся к принципам

³⁹ Вестн. КС РФ. 1995. № 2-3.

⁴⁰ Постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы ...» // Вестн. КС РФ. 1996. № 2.

правового демократического государства и гарантируют защиту прав и законных интересов налогоплательщика от возможного произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Лишь закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщикам достоверные данные для исполнения ими налоговых обязательств. Если существенные элементы налогообложения устанавливаются органами исполнительной власти, то принцип определенности налогообложения находится под угрозой, поскольку существует риск изменения налоговых обязательств в худшую для налогоплательщиков сторону в упрощенном порядке⁴¹.

По мнению Конституционного Суда РФ, «соблюдение федеральным законодателем при формировании структуры налога конституционных требований формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей, а также позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков»⁴².

Требование определенности налогообложения обоснованно связывают не только с конституционным принципом законно установленного налога (сбора), но и с принципом *формально-юридического равенства*⁴³. Общеправовой критерий определенности, ясности и недвусмысленности правовых норм, по мнению Конституционного Суда, обусловлен конституционным принципом равенства всех перед законом и судом, так как последнее можно обеспечить лишь единообразным пониманием и толкованием нормы со стороны правоприменителей. И, напротив, подчеркивает Суд, неопределенное

⁴¹ Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе ...» // Вестн. КС РФ. 1997. № 6.

⁴² Постановление КС РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса ...» // Вестн. КС РФ. 2009. № 4.

⁴³ Увязывая требование определенности с реализацией принципа равенства и справедливости налогообложения, К. А. Сасов верно отмечает, что «неясная налоговая норма может применяться или не применяться к налогоплательщику по произвольному усмотрению государства» (Сасов К. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 32).

содержание правовых норм «допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит – к нарушению принципов равенства и верховенства закона»⁴⁴.

Качественное состояние налоговой системы универсально влияет на практически все социально-политические и макроэкономические показатели государства. Д. М. Щекин обоснованно указывает на прямую зависимость инвестиционного климата страны от определенности ее налогового законодательства. «Действительно, – пишет он, – инвесторам необходима предсказуемость в налогообложении, а такая предсказуемость может быть обеспечена только при ясном и четком законодательстве о налогах и сборах, не допускающем произвольных трактовок ни со стороны других налогоплательщиков (так как это ведет к искажению конкурентной среды), ни со стороны налоговых органов (так как это приведет к незапланированным изъятиям оборотных средств и прибыли компании)»⁴⁵.

Поэтому значение принципа определенности налогообложения выходит далеко за рамки отраслевых технико-юридических проблем налогового права. «Речь здесь можно вести о значительно более широком спектре различных тесно взаимосвязанных проблем, – справедливо отмечает А. В. Жигачев, – в том числе о правовых гарантиях реализации конституционного принципа свободы экономической деятельности, дальнейших перспективах развития российской экономики, ее стабильности и привлекательности для иностранных инвесторов»⁴⁶. В условиях глобальной *налоговой конкуренции* между государствами за привлечение в национальную экономику инвестиций и капиталов создание привлекательных условий налогообложения, наряду с качеством инфраструктуры и кадровых ресурсов, стабильностью политической

⁴⁴ Постановление КС РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР — Государственной налоговой ...» // Вестн. КС РФ. 1999. № 5.

⁴⁵ Щекин Д. М. Влияние неопределенности законодательства о налогах и сборах на рыночные отношения // Налоги и налогообложение. 2005. № 1. С. 3-5.

⁴⁶ Жигачев А. В. Неопределенность налоговой нормы как основание для ее обжалования налогоплательщиками в Конституционный Суд Российской Федерации // Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс». 2010.

системы, экономическими факторами и т. д., становится одной из стратегических и приоритетных задач государственной политики.

Учитывая столкновение интересов, в налоговом праве необходимо соблюдать *разумный баланс* между публичными и частными интересами. Это – «краеугольный камень» налогово-правового регулирования, один из его основных принципов и важнейшая гарантия прав участников налоговых правоотношений. Принцип определенности налогообложения выступает универсальной гарантией публичных и частных интересов: с одной стороны, его практическая реализация ограничивает дискретное усмотрение налоговых органов, нередко перерастающее в административный произвол, а с другой – препятствует совершению частными лицами противоправных деяний и извлечению необоснованной налоговой выгоды. Неопределенность в налоговом праве, напротив, может привести как к нарушениям прав и законных интересов частных лиц со стороны государства, так и к уклонениям – сознательным или неумышленным – от надлежащего исполнения налоговых обязательств.

Нельзя забывать о том, что налогообложение во все времена было тесно связано с глубинным народным *чувством справедливости*; непосильное (в глазах широких слоев населения) налогообложение нередко провоцировало социальную напряженность, стихийные протесты, бунты и даже революции⁴⁷. Поэтому от качества налогового права напрямую зависит социальная стабильность в российском обществе.

Отсутствие определенности в сфере налогов и сборов – палка о двух концах. С одной стороны, она позволяет чиновнику, пользуясь своим служебным положением, манипулировать налоговыми нормами, прикрываясь верно или ложно понимаемым «общим благом», а с другой – создает условия для злоупотреблений со стороны частных лиц, для массовых уклонений от уплаты налогов. Напротив, создание четких и «прозрачных» правил игры

⁴⁷ См., напр.: *Верецагин С. Г.* Формы разрешения социально-политических конфликтов в налоговой сфере: революции, восстания и бунты // Правовая политика и правовая жизнь. 2010. № 1. С. 61-71; *Он же.* Налоговые восстания и бунты в Германии // Журн. росс. права. 2010. № 4. С. 789-800; *Burg David F.* A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present. New York: Routledge, 2004. 502 pp.

снижает опасность государственного произвола, усиливает гарантии для «слабой» стороны налоговых отношений – граждан и организаций, препятствует росту коррупционности в сфере налогообложения.

Последовательное претворение в жизнь принципа определенности налогообложения обеспечивает четкость и конкретность прав и обязанностей участников налоговых отношений, что позволяет им планировать свою деятельность на перспективу, не опасаясь обвинений в нарушении буквы и духа законодательства о налогах и сборах, а также дает уверенность в защищенности своих прав и законных интересов. Стабилизация и унификация налогового права, формализация всех этапов налогообложения, отсутствие фрагментации (неполноты), последовательное совершенствование системы налогового администрирования, строгое соблюдение на практике требований законодательства о налогах и сборах, включая не только букву, но и дух налоговых законов, обеспечивают достижение разумного баланса публичных и частных интересов. Тем самым гарантируется предсказуемость и стабильность условий хозяйствования, что немаловажно в условиях современной экономики. В конечном итоге, возрастает уровень защищенности всех субъектов налогового права, укрепляется налоговый правовой порядок, повышается организационно-структурная и функциональная эффективность налоговой системы в целом.

§ 2. Неопределенность в налоговом праве: причины возникновения и формы выражения

Формализация и определенность налогово-правовых норм должны обеспечивать их правильное понимание и применение. Неопределенность, противоречивость и фрагментация российского налогового права, напротив, представляют собой колоссальную проблему, на преодоление которой направлены усилия научного сообщества, законодателей всех уровней и представителей практической юриспруденции.

Следует сразу оговориться: в силу целого ряда объективных и субъективных причин *абсолютной определенности* налоговых законов добиться невозможно, это – недостижимый идеал, к которому, разумеется, нужно всячески стремиться. Это объективно порождает многочисленные споры и конфликты, поскольку участники налоговых правоотношений с противоположными интересами всегда будут стремиться истолковать любую неопределенность в системе налогово-правового регулирования в свою пользу. «Идея ~~бесспорного~~ закона – верно замечает А. В. Брызгалин, – это утопия, а точное и квалифицированное определение смысла закона в условиях спора между теми или иными лицами – суть всей судебной деятельности»⁴⁸. Тот неоспоримый факт, что полная налоговая определенность – *недостижимая цель*, и поэтому можно говорить лишь об оптимизации, а не полном преодолении неопределенности в налоговом праве, подчеркивает белорусский исследователь А. А. Пилипенко⁴⁹.

В целом можно констатировать, что неопределенность – объективное качество, имманентно присущее всем правовым явлениям.

Категория «правовая неопределенность» выступает парной категорией к понятию «определенность», и потому, на наш взгляд, лучшим способом ее дефинирования будет *метод от обратного*. Ранее мы установили, что применительно к процессу правообразования принцип определенности налогообложения включает такие требования, как точность, ясность, доступность, компактность и полнота налоговых предписаний, разумный баланс абстрактного и конкретного, логическая и системная согласованность в регламентации налоговых отношений. Нарушение одного или ряда из этих требований приводит к ситуации неопределенности в праве. Таким образом, понятие *неопределенности в налоговом праве* можно определить, как отсутствие четкости, ясности, доступности, полноты, разумного баланса

⁴⁸ Брызгалин А. В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика // Налоговый вестник. 1999. № 9. С. 13.

⁴⁹ Пилипенко А. А. Потенциальная совместимость налоговой неопределенности и налоговых рисков // Налоги (журнал). 2013. № 2. С. 23.

абстрактного и конкретного, внутриотраслевой и межотраслевой согласованности в системе налогово-правового регулирования.

Неопределенность может приобретать различные формы и складываться в результате деятельности не только законодателя, но и правоприменяющих субъектов; т. е. она может проявиться не только в рамках законодательных и подзаконных нормативных актов, но также – в интерпретационных и правоприменительных актах, договорных формах и т. д. Американский автор Йехонатан Гивати называет три типа возможных проявлений неопределенности в налоговом праве: во-первых, неопределенность в части точного смысла языка налоговых статутов, во-вторых, неопределенность в части применения налоговой нормы к конкретной фактической ситуации и, в-третьих, неопределенность в части доказывания необходимых фактов⁵⁰.

Правовая неопределенность может детерминироваться как объективными, так и субъективными факторами. Последние касаются просчетов, упущений и недоработок законодателя при моделировании налогово-правовых норм, конструкций и институтов. Речь идет о дефектах юридической техники, обусловленных такими причинами, как «непродуманность концепции, и сознательное невключение в акт норм, которые все же оказались нужными, и недосмотр, и неоправданность нормы при ее применении на практике»⁵¹. В конце концов, *errare humanum est* – человеку свойственно ошибаться. Налоговое правообразование как продукт сознательно-волевой деятельности людей также не свободно от человеческих ошибок, заблуждений, эмоций, элементов лоббирования, волюнтаризма и т. п.

Объективные предпосылки правовой неопределенности связаны, прежде всего, с семантикой юридического языка, юридического текста как особого рода *символической системы*, подлежащей раскодированию и итолкованию в каждом случае ее применения. Изложение налоговых норм в словесной форме предполагает возможность (и необходимость) субъективной интерпретации их

⁵⁰ Givati Y. Op. cit. P. 144.

⁵¹ Авакьян С. А. Пробелы и дефекты в конституционном праве и пути их устранения // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 8. С. 4.

смысла и содержания. Как следствие этого, «говорить об определенности и ясности правовых норм можно лишь с позиции относительности и условности, учитывая абстрактность правовых предписаний»⁵².

Заметим, что применительно к содержанию налогово-правовых норм можно рассуждать лишь об их большей или меньшей определенности. Нормативный массив налогового права можно представить в виде некоего континуума норм с полюсами «определенность/неопределенность». Причем в отношении нормы права характеристика «определенная» (или «неопределенная») всегда будет некоей условностью, поскольку любая норма формируется с помощью *типизации*, т. е. путем абстрактного обобщения ряда отобранных, существенных признаков в рамках некоторой идеальной модели. Поэтому методологически неверно, сравнивая две нормы, сказать: первая норма является определенной, а вторая – неопределенной; более правильно утверждение, что первая норма более определенная, чем вторая. Таким образом, определенность выступает не сущностной, но *качественной характеристикой* той или иной нормы налогового права, т. е. допустимо говорить лишь о *степени определенности* соответствующей нормы.

По верному замечанию Г. Л. А. Харта, какие бы нормы (законы, прецеденты) мы не выбрали для сообщения общих образцов поведения, в некоторых конкретных ситуациях они всегда будут обладать тем, что ученый называет *открытой текстурой* (open texture of law)⁵³. Немецкий теоретик права Р. Алекси говорит о «зонах неопределенности» позитивного права, которые в той или иной степени присутствуют в каждой правовой системе⁵⁴. Поэтому любые попытки создать некое безупречное налоговое законодательство, которое в силу своей точности и однозначности не требовало бы его творческой интерпретации со стороны правоприменителя, изначально

⁵² Алимбеков М. Т. Судебное решение и его роль в совершенствовании гражданского законодательства // Изв. вузов. Правоведение. 2009. № 4. С. 6.

⁵³ Hart H. L. A. The Concept of Law. 2nd ed. Oxford, 1997. P. 128.

⁵⁴ Алекси Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму) / пер. с нем. А.Н. Лаптева. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С. 87.

обречены на неудачу. Следует согласиться с И. А. Клепицким, который утверждает, что «мечты об идеальном и совершенном законе утопичны»⁵⁵.

Кроме того, в силу своего общего характера нормы налогового права всегда рассчитаны на некий «усредненный» тип жизненной ситуации и не предназначены выражать специфику бесконечного многообразия налоговых взаимодействий. Поскольку норма суть *абстрактное обобщение*, результат типизации тех или иных общественных отношений, «неопределенность правовой нормы заложена в ее природе, является неотъемлемым свойством права в целом и правовой нормы в частности»⁵⁶.

Как справедливо утверждает Э. Л. Калашикова, при абстрактном способе формулирования налоговых норм законодатель в состоянии охватить более широкий круг однородных общественных отношений, как существующих в момент издания нормативного акта, так и таких, которые могут сложиться, сформироваться в будущем⁵⁷. Однако, реальная жизнь намного богаче любой нормативной системы, поэтому невозможно (более того – не нужно) исчерпывающе охватить действующими нормами все жизненные ситуации, требующие правового урегулирования. Уже римские юристы понимали: *non possunt omnes articuli singillatim aut legibus comprehendere* – нельзя объять законами все отдельные случаи. Пусть нормативная модель прямо закреплена в законодательстве – нельзя заранее учесть каждый нюанс, который может проявиться в процессе ее реализации на практике. Таким образом, дихотомия конкретного и абстрактного (иными словами, определенного и неопределенного) объективно заложена в природе налогового права. Ситуация многократно усугубляется стратегическим решением отказаться от расширенного использования подзаконных актов и ведомственных инструкций в сфере налогов и сборов, чтобы придать нормам НК РФ прямое действие.

⁵⁵ Клепицкий И. А. Форма и цель в уголовном праве // Государство и право. 2012. № 1. С. 49.

⁵⁶ Рахматуллина З. З. Неопределенность правовой нормы – как технико-юридический прием правотворчества // Правотворчество в Российской Федерации: проблемы теории и практики: сб. науч. статей / отв. ред. В. М. Сырых, М. А. Занина. М.: РАП, 2010. С. 377, 378.

⁵⁷ Калашикова Э. Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 33.

Таким образом, наличие зон неопределенности в налоговом праве объективно обусловлено приемом *типизации* при формулировании правовых норм и *модельной формой* их изложения.

Однако, не только абстрактный, но и *казуистический способ* нормообразования, при котором фактические обстоятельства легализуются путем исчерпывающего перечисления или детальной конкретизации их основных признаков, также способен продуцировать правовую неопределенность. Риск неопределенности здесь обусловлен тем, что, прибегая к подробной детализации, невозможно в полной мере охватить все необходимые для урегулирования факторы, причем как существующие к моменту принятия закона, так и те, что возникнут в будущем. Поэтому казуистический способ изложения налоговых норм также провоцирует возникновение коллизий и пробелов, которые составляют наиболее опасные разновидности неопределенности в налоговом праве.

Чем более детализирована норма налогового права, тем чаще возникают проблемы с ее оперативной адаптацией к многообразию повседневной жизни. Поэтому уровень детализации и конкретности правовых норм, в чем нередко усматривают главный путь борьбы с неопределенностью, имеет свои пределы⁵⁸. В любом случае, требования четкости и детальности налогового права должны иметь разумные границы, за которыми они могут превратиться в *юридический формализм*, подрывающий справедливость и эффективность системы налогово-правового регулирования.

Заметим, что сегодня мы живем во времена *нарастания неопределенности* во всех сферах общественных взаимодействий. Привычных и устоявшихся на века образов мира больше не существует. Социальное время ускоряется. Изменения множатся и нарастают. Такова эпоха постмодерна и глобализации — эпоха стремительных трансформаций и непредсказуемых

⁵⁸ Т. Н. Назаренко верно замечает, что «излишняя формализация права может превратиться в формализм, т. е. из положительного качества превратиться в отрицательное, в неразумную «заурегулированность» общественных отношений, при которой инициатива субъектов права при выполнении задач, стоящих перед ними, может оказаться скованной, ... при этом исключается возможность необходимого учета конкретных обстоятельств, специфических условий при решении конкретных дел» (Назаренко Т. Н. Указ. соч. С. 83).

последствий, когда на первый план выходят идеи многообразия, нестабильности, фрагментации, конвергенции, стирания границ между устоявшимися структурами. И система правовых отношений не является здесь исключением. Современному объекту правового регулирования присущи радикальное усложнение и иррационализм, постоянное развитие, нестабильность. Последнее, с одной стороны, детерминирует рост объема законодательства и его усложнение, а с другой – привычные законодательные механизмы не успевают за ускоряющимися изменениями в объекте правового регулирования. В конечном итоге, зоны неопределенности в праве расширяются, а наши попытки справиться с ними посредством одних лишь законотворческих решений напоминают латание дыр, но не решение проблемы.

Истеричные апелляции позитивистского сознания к законодателю с призывом обеспечить торжество формальной определенности *изначально* обречены на неудачу. Поскольку «социальные связи и процессы бесконечно разнообразны и динамичны, кроме того, они постоянно развиваются по мере усложнения и глобализации общественной жизни»⁵⁹, возможности законодателя предвидеть эволюцию социально-экономических явлений и зафиксировать их в предельно точных, императивных нормах существенно ограничены. На смену одному пробелу, устраненному законодателем, немедленно приходит два, а то и более. «Социальная реальность постоянно меняется, и правовая система должна к ней адаптироваться, – пишет Марк Ван Хук. – Но этого невозможно добиться, постоянно изменяя законодательство и исправляя каждую его деталь»⁶⁰. По обоснованному замечанию американского правоведа Фредерика Шауэра, самые точные правила всегда потенциально неточны, «как следствие нашего несовершенного знания о мире и наших ограниченных способностей предвидеть будущее»⁶¹. Поэтому даже самая точная норма, подчеркивает нидерландский исследователь Ханс Грибнау,

⁵⁹ Кулапов В. Л., Медная Ю. В. Поднормативное правовое регулирование. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО СГАП, 2009. С. 7.

⁶⁰ Hoeck M. van. Laws as Communication. Oxford; Portland; Oregon, 2002. P. 54-55.

⁶¹ Schauer F. Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life. Oxford, 1993. P. 36.

может оказаться неопределенной, когда сталкивается с ситуацией, которую законодатель не предвидел в момент установления этой нормы⁶².

Полагаем, в настоящее время возможны два стратегических направления унификации и модернизации налогового права: либо регулярные изменения и дополнения НК РФ, т. е. фактическая трансформация его в расширенную *налоговую инструкцию* с упрощенным введением в действие вносимых в него изменений, либо активное использование в законодательном процессе *относительно-определенных юридических средств* и, соответственно, передача части функций, имеющих некоторые признаки нормообразования, на уровень правоприменения. Поскольку многочисленные правки в НК РФ, которые мы регулярно наблюдаем, не способны устранить правовую неопределенность и лишь девальвируют законодательный процесс, придавая ему поистине карикатурное измерение, второй путь представляется более оптимальным. Неизбежное присутствие в законодательстве «зон неопределенности» актуализирует поиск и совершенствование правовых средств и технологий, которые способны сформировать критерии правомерного и добросовестного поведения в тех случаях, когда регламентация на уровне налоговых законов остается неясной, противоречивой либо вовсе отсутствует.

Перспективным направлением правового развития является активная *деформализация* и *децентрализация* правовой регламентации, сопровождаемая плюрализацией источников права и вовлечением в процесс правообразования широкого круга субъектов – судов, правоприменяющих органов, международных организаций, частных лиц, их союзов и ассоциаций. При этом возрастает удельный вес и значение *относительно-определенных элементов* в системе права. Речь идет о правовых принципах, общих стандартах (добросовестность, разумность, экономическая обоснованность, средний потребитель), оценочных понятиях, диспозитивных элементах, открытых перечнях, рекомендациях, рамочном (модельном) законодательстве, дискреции, рекомендательных актах, квалифицированном молчании закона, использовании

⁶² Gribnau H. Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands // Legisprudence. 2007. Vol. I, № 3. P. 317.

судебных доктрин, аналогии и т. п. Общеправовая тенденция налицо, и налоговое право исключением здесь не является. Более того, в сфере налогов присутствуют и специфические технологии, природа которых носит относительно-определенный характер: это, например, расчетные методы определения налоговых обязательств и вмененное налогообложение, которые основываются не на реальных финансовых показателях, но на некоторых условных допущениях, презумпциях и аналогиях.

Разумеется, принцип определенности налогообложения – безусловная ценность и в качестве таковой сомнению не подвергается. Однако средства и методы его обеспечения парадигмально меняются. Если рассматривать общемировые тенденции, то повсеместно наблюдается переход от детальной законодательной регламентации «всего и вся» к более «гибкому» налоговому праву, где некоторые возможности установления точного содержания налоговых норм применительно к конкретным ситуациям смещаются от законодателя к правоприменителю. С помощью юридических средств с открытым содержанием государство квази-делегирует возможность продолжить процесс нормотворчества на уровень непосредственной реализации нормы налогового права (разумеется, там, где это представляется возможным и допустимым). В этих условиях *все субъекты права* становятся «как бы законодателями». В конечном итоге – появление «особых явлений правоприменительного творчества, которые по своему фактическому статусу выполняют функции источников права, в то время как официально они таковыми не признаны»⁶³.

Грамотное использование относительно-определенных средств с открытым содержанием направлено на противодействие произволу и снижению общего уровня неопределенности в налоговом праве. Речь идет о специфическом «канале» перехода от неопределенности к определенности в системе налогово-правового регулирования.

⁶³ *Вопленко Н. Н.* Источники и формы права. Волгоград: Изд-во Волгогр. ун-та, 2004. С. 22.

Мы получаем парадокс: *неопределенность против неопределенности*. Однако этот тезис парадоксален лишь на первый взгляд. Действительно, подобные юридические средства заключают в себе элементы неопределенности на уровне законодательства; но вместе с тем, они позволяют снять состояние неопределенности на уровне конкретной налоговозначимой ситуации. В результате разрешения конкретных правовых вопросов вырабатываются наиболее эффективные и консенсусно приемлемые для широкого круга лиц решения (алгоритмы), выступающие для участников налоговых отношений авторитетными моделями при принятии правозначимых решений и приобретающие *de facto* прецедентный характер. Тем самым дискреционный волюнтаризм участников налоговых взаимодействий при оценке фактов и их интерпретации ограничивается *правоположениями*, на которые правоприменитель может (и будет вынужден) ориентироваться в своей практической деятельности. В конечном итоге обеспечивается единообразие в понимании и применении налоговых норм, достигается должный уровень унификации в системе налогово-правового регулирования.

Таким образом, иногда правовая неопределенность может рассматриваться не в качестве сугубо негативного явления, подлежащего скорейшему выявлению и искоренению, но как сознательно используемое законодателем средство правового регулирования налоговых отношений. Такой подход постепенно завоевывает своих сторонников в правовой науке.

В частности, Т. Н. Назаренко обоснованно утверждает, что излишний формализм права исключает необходимую (в определенных рамках) свободу субъектов в выборе наиболее целесообразных вариантов поведения, принятие государственными органами целесообразных решений. Соответственно, она рассматривает правовую неопределенность, с одной стороны, в качестве условного *средства правового регулирования* (в положительном значении) и, с другой стороны, как *техничко-юридический дефект текста права* (в отрицательном). При этом «положительное значение неопределенности проявляется при рассмотрении ее как *средства правового регулирования* в

связи с необходимостью предусмотреть в праве возможности для индивидуального регулирования, известного «усмотрения» правоприменительных органов. В этом качестве неопределенность выступает «пределом» формальной определенности как своей правовой антиномии»⁶⁴.

По мнению Н. А. Власенко, правовая неопределенность представляет собой признак права, который проявляется в неконкретности формы и содержания правовых явлений и имеет как позитивное, так и негативное значение. В позитивном значении правовая неопределенность суть технико-юридический прием регламентирования фактических отношений, находящий свое выражение, прежде всего, в абстрактной форме юридических норм, их элементов. В таком контексте неопределенность может рассматриваться как условие свободы выбора наиболее целесообразных и приемлемых с точки зрения правоприменения вариантов решения и позволяет учитывать особенности и динамику развития общественных отношений⁶⁵. Выступая технико-юридическим способом правового регулирования, юридическая неопределенность позволяет «учитывать конкретные жизненные обстоятельства, динамику общественных отношений, новые потребности и задачи, возникающие в обществе»⁶⁶.

Рассматривая неопределенность норм как их неотъемлемое свойство, обусловленное абстрактным способом изложения, З. З. Рахматуллина считает, что законодатель использует это свойство в качестве технико-юридического приема правотворчества, в результате чего достигается максимальный регулирующий эффект права, позволяющий учитывать особенности общественных отношений, а также их последующее развитие. Исходя из этого, «неопределенность правовой нормы имеет положительное значение, т. к. благодаря ей юридическая норма приобретает функции универсального регулятора, направленного на широкий круг однородных отношений»⁶⁷.

⁶⁴ Назаренко Т. Н. Указ. соч. С. 61, 82.

⁶⁵ Власенко Н. А. Указ. соч. С. 39.

⁶⁶ Власенко Н. А., Назаренко Т. Н. Указ. соч. С. 7.

⁶⁷ Рахматуллина З. З. Неопределенность правовой нормы ... С. 379, 382.

Неопределенность, по резонному утверждению А. С. Рясиной, выступает средством правового регулирования, выражающего стремление законодателя создать действенную систему правовых норм; она позволяет предусмотреть в праве возможности для индивидуального правового регулирования, предоставляет правоприменителям возможность выбора наиболее целесообразных вариантов решения, охватывает регулированием более широкий круг однородных общественных отношений как существующих в момент издания нормативного акта, так и таких, которые могут сложиться, сформироваться в будущем. «Данный способ позволяет учитывать конкретные жизненные обстоятельства и динамику общественных отношений, способен обеспечить устойчивое действие нормативно-правового акта и его соответствие изменениям общественных отношений»⁶⁸.

В свою очередь А. В. Цихоцкий отталкивается от того, что каждодневные трансформации человеческих связей детерминируют гибкость правовой системы, и поэтому «допустимая степень неопределенности законодательных положений – сама по себе ценность нормативных предписаний, позволяющая регулировать общественные отношения в соответствии именно с правом, а не только с законом. ... В сравнении с динамикой реальных отношений законодательство есть более консервативный элемент, требующий адаптирующих механизмов, способных свести к минимуму отставание законотворческих усилий государства от объективной реальности»⁶⁹.

В свою очередь, Э. Л. Калашникова формулирует понятие неопределенности в налоговом праве в широком и узком смысле. Неопределенность налоговой обязанности (в широком значении), это дефекты правового регулирования, обозначающие неточное, неполное и непоследовательное закрепление в налоговом праве комплекса мер должного поведения налогоплательщика. С другой стороны, неопределенность налоговой обязанности можно рассматривать в качестве условного средства правового

⁶⁸ Рясина А. С. Оценочные категории как прием юридической техники // Вестн. ЮУГУ. Серия: Право. 2011. № 28. С. 26-27.

⁶⁹ Цихоцкий А. В. Институт аналогии в механизме преодоления пробелов в праве // Вестн. НГУ. Серия: Право. 2011. № 2. С. 68.

регулирования должного поведения налогоплательщика. Тем самым, указывает автор, неопределенность налоговой обязанности играет для налогоплательщика одновременно и негативную, и положительную роль, предоставляя ему в определенных рамках свободу в выборе наиболее целесообразных вариантов поведения, позволяя реализовать права и интересы по своему усмотрению в допустимых налоговым законодательством рамках⁷⁰.

На возможность и целесообразность использования относительно-определенных юридических средств в налоговом праве указывают и зарубежные авторы⁷¹. Так, Офе Рабан аргументированно утверждает, что в некоторых случаях общие правовые стандарты (*vague legal standards*) могут обеспечить большую определенность и предсказуемость во многих областях правового регулирования (*regulative environment*), чем четкие и однозначные правовые нормы (*bright-line rules*)⁷².

Другой американский специалист Джордж Кристи указывает, что именно языковая неопределенность часто позволяет праву выполнять многие из своих социальных функций⁷³. В этом контексте использование в праве общих понятий с открытой смысловой текстурой (*general terms with an open textured meaning*) не только неизбежность, но скорее необходимость. Неопределенность, по его мнению, иногда является незаменимым инструментом для достижения ясности и точности в юридическом языке. Кроме того, неопределенность юридического языка наделяет все нормативные методы социального контроля столь необходимой гибкостью (приспособляемостью)⁷⁴. Без такой гибкости, полагает Кристи, человеку придется выбирать между полным отсутствием правового регулирования и невыполнимой задачей подробной детализации того, что возможно и что не допускается⁷⁵.

⁷⁰ Калашиникова Э. Л. Указ. соч. С. 34.

⁷¹ См., напр.: *Osofsky L. The Case Against Strategic Tax Law Uncertainty // Tax Law Review. 2011. Vol. 64, № 4. P. 501-550.*

⁷² *Rabban O. Op. cit. P. 177, 179.*

⁷³ *Christie G. C. Vagueness and Legal Language // Minnesota Law Review. 1964. Vol. 48. P. 885.*

⁷⁴ *Ibid. P. 911.*

⁷⁵ *Ibid. P. 890.*

По мнению английского автора Джона Эйвори Джонса, стремление к определенности в налоговом праве через все более и более подробную детализацию законодательства сегодня уже не работает, поскольку «детализация и определенность не всегда идут рука об руку»⁷⁶. Желание обеспечить определенность налогообложения через точные и конкретные правила «приводит ко все большему стремлению подробно ответить на каждый вопрос», что, в свою очередь, продуцирует экстенсивный рост и усложнение налогового законодательства, которое становится все более сложным и запутанным⁷⁷. Эту тенденцию Джонс называет не иначе как «безумие налоговых норм»; он видит выход в реорганизации налогового права на основе абстрактных принципов налогообложения⁷⁸. «Нам нужно менее детализированное законодательство, толкуемое в соответствии с принципами, – резюмирует он, – а не продолжение безумия налоговых норм»⁷⁹. С ним солидарны многие другие западные специалисты⁸⁰.

Судья Высшего административного суда Федеральной земли Бранденбург Торстен Джобс пишет: согласно позиции Конституционного Суда ФРГ принцип определенности не запрещает законодателю в сфере налогового права применять общие нормы, неопределенные правовые понятия и отсылки к другим правовым нормам; налоговые законы, связывающие налоговую обязанность с экономическими отношениями, должны нести в себе разнообразие экономических реалий; принцип равного налогового бремени и налоговой справедливости может быть только тогда реализован, когда налоговые органы и финансовые суды смогут применительно к конкретным случаям использовать неопределенные правовые понятия, а не подгонять их под жесткую, окончательную и казуистично сформулированную норму⁸¹.

⁷⁶ Jones J.A. Tax Law: Rules or Principles // Fiscal Studies. 1996. Vol. 17, № 3. P. 65, 69, 78-79, 87-88.

⁷⁷ Ibid. P. 69.

⁷⁸ Ibid. P. 78-79.

⁷⁹ Ibid. P. 87-88.

⁸⁰ См., напр: Weisbach D.A. Formalism in the Tax Law // The University of Chicago Law Review. 1999. Vol. 66, № 3. P. 860-886; Braithwaite J. Making tax law more certain: A theory // Working Paper. 2002. № 44; Tittle M.B. Principles vs. Rules: Toward a More Fundamental Formulation of Tax Law // Tax Notes International. 2006. Vol. 42, № 9. P. 769-770.

⁸¹ Джобс Т. Указ. соч. С. 123-124.

Итак, неопределенность в налоговом праве может проявляться двояко: во-первых, *негативно* – как дефект-упущение и, во-вторых, *позитивно* – как специфическая технология правового регулирования, сознательно и целенаправленно применяемая в процессе налогового правообразования. В первом случае ситуация неопределенности должна рассматриваться как безусловный недостаток (несовершенство) действующего законодательства, подлежащий устранению. Во втором – речь идет о таких специфических приемах юридической техники, которые хотя и являются относительно-определенными по своей природе, но позволяют снизить общий уровень неопределенности в системе налогово-правового регулирования.

Относительно-определенный характер имеют разнообразные правовые средства. Это, прежде всего, абстрактные *правовые принципы*, состоящие из целого ряда императивов, часть которых носит неписанный характер и выражена в источниках права в скрытом (подразумеваемом) виде. Самые известные юридические средства с открытым содержанием – *оценочные понятия*, детализировать которые с учетом конкретных фактических обстоятельств вправе непосредственные адресаты нормативных предписаний. Налоговое право характеризуется также значительным количеством *отсылочных и бланкетных норм*: первые требуют конкретизации содержания соответствующего элемента нормы путем отсылки к конкретным статьям (пунктам, абзацам и т. п.) того же самого или иного источника права, в то время как вторые – к нормативному акту в целом, группе актов или отрасли законодательства без указания конкретных подразделений текста источника права. Несмотря на публично-правовую природу, в налоговом праве присутствуют элементы *диспозитивного правового регулирования*, предполагающего возможность свободного выбора субъектом своего поведения в рамках, установленных законом. В сфере налогов и сборов активно применяются *юридические презумпции* как условные суждения о наличии либо отсутствии презюмируемого объекта (факта, события, свойства, правоотношения) при установленном наличии (отсутствии) связанного с ним

факта-основания, а также – *презюмирование* в широком значении, т. е. юридико-технический метод, основанный на общих предположениях с более или менее высокой степенью вероятности. Значительной спецификой отличаются *юридические фикции* – заведомо ложные, объективно неопровержимые положения, нормативно закрепляемые с целью более эффективного правового регулирования налоговых отношений. Большой резонанс вызывает применение к налоговым спорам т. н. *судебных доктрин* «обоснованной налоговой выгоды», «деловой цели», «сделки по шагам», «существа над формой». Среди юридических технологий, направленных на устранение правовой неопределенности, следует также назвать *квалифицированное молчание закона*, сознательно предоставляющее участникам налоговых отношений возможность урегулировать вопрос наиболее удобным образом, *юридическое толкование* и *конкретизацию* налогово-правовых норм, включая *официальные разъяснения* фискальных органов, а также *метод аналогии*, применяемый для восполнения пробелов в праве.

Обратим внимание, что дискуссии о соотношении относительно-определенных и высокоточных, детализированных правовых средств активно ведутся в зарубежной правовой науке. Общеизвестна полемика, получившая сначала в американском, а затем и в европейском правовом дискурсе, наименование «*rules v. standards*»⁸². Речь идет о соотношении и целесообразности использования для урегулирования правовых вопросов двух юридических форм, а именно: *общих стандартов*, требующих от правоприменителя дополнительной конкретизации *ad hoc* с учетом специфики конкретного дела, и *норм-предписаний*, точно определяющих модели правомерного поведения. Дебаты о соотношении правил и стандартов традиционно воспринимаются как «локальное сражение» в более масштабном столкновении между формалистскими и антиформалистскими правовыми школами⁸³.

⁸² Иногда используются дихотомические термины «bright line rule» и «flexible standard» (Schlag P. J. Rules and Standards // UCLA Law Review. 1985. Vol. 33, № 2. P. 379).

⁸³ Классический формализм – это философия, в рамках которой право является самодостаточной дисциплиной, и на любую правовую проблему всегда есть один «корректный» ответ, который можно отыскать, обращаясь к внутреннему инструментарию права, прежде всего, к логике, прецеденту и нормам. Сторонники

Норма-предписание определяется в западной правовой традиции как всякий императив, который устанавливается *ex ante* (заранее, т. е. еще до наступления юридически значимого события), а стандарт – как всякий императив, который должен оцениваться и квалифицироваться *ex post* (т. е. уже после того как юридически значимое событие произошло). Тем самым норма-предписание заранее определяет точные правовые рамки допустимого поведения, оставляя на рассмотрение правоприменителя лишь вопросы факта. В то же время степень детализации стандарта определяет лицо, уполномоченное разрешить дело по существу (*adjudicator*)⁸⁴. Иногда стандарты именуют «открытыми нормами» (*open norms*)⁸⁵, поскольку они имеют незавершенную структуру, требуя от правоприменителей учета факторов, которые являются общими и абстрактными (например, таких как «соображения справедливости», «учет всех обстоятельств», «интересы правосудия», и т. п.). Подбирая аналогии в отечественном правоведении, можно соотнести – с определенными допущениями – англоязычный термин «*standard*» с отечественной категорией «норма с оценочным понятием».

Сторонники точных предписаний (*rules*) апеллируют к тому, что определенность последних обеспечивает предсказуемость правовых

антиформализма настаивает на том, что разрешение правовых вопросов требует или, по крайней мере, разрешает прибегать к источникам, отличным от текста правовых норм (напр., данным эмпирических и научных исследований, зарубежному праву, нравственным ценностям, политическим документам и т. п.). Тем самым формалистский подход замыкается в рамках правовой системы, в то время как антиформализм при решении юридических вопросов считает возможным выход за ее пределы (См., напр.: *Pildes R. H. Forms of Formalism (Symposium: Formalism Revisited) // University of Chicago Law Review. 1999. Vol. 66, № 3. pp. 607-621; Chiang T.-J. Formalism, Realism, and Patent Scope // IP Theory. 2010. Vol. 1, № 2. pp. 88-99. URL: <http://ssrn.com/abstract=1871148> (дата обращения: 04.12.2013); Taylor D. O. Formalism and Anti-Formalism in Patent Law Adjudication: Rules and Standards // Connecticut Law Review. 2013. Vol. 20, № 1. P. 10-12 и др.).*

⁸⁴ «Нормы-правила предписывают определенные, детализированные правовые последствия определенного набора подробных фактов. – указывает Роско Паунд. – Стандарты, напротив, указывают лишь общую границу допустимого поведения, требуя применения с учетом обстоятельств конкретного дела» (*Pound R. Hierarchy of Sources and Forms in Different Systems of Law // Tulane Law Review. 1933. Vol. VII, № 4. P. 482-483, 485-486*). «Правила устанавливают определенный правовой результат, который следует из одного или нескольких юридических фактов. – отмечает Рассел Коробкин. – Стандарты, напротив, требуют от лиц, принимающих правовые решения, применить общий принцип или набор принципов к конкретному набору фактов для того, чтобы сделать юридическое заключение» (*Korobkin R. B. Behavioral Analysis and Legal Form: Rules vs. Standards Revisited // Oregon Law Review. 2000. Vol. 79, № 1. P. 23*). Немецкий автор Ханс-Бернд Шефер предлагает следующее определение: «Правила – это такие правовые команды, которые отграничивают правомерное поведение от неправомерного простым и ясным образом. Стандарты же представляют собой общие правовые критерии, которые являются неясными и неопределенными и требуют формулирования сложных судебных решений» (*Schäfer H.-B. Legal Rules and Standards // German Working Papers in Law and Economics. 2002. Vol. 2002, № 2. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=999860*).

⁸⁵ См., напр.: *Mak V. Op. cit. P. 7, 9.*

результатов и тем самым способствует достижению справедливости и равенства обращения в соответствии с законом⁸⁶. Неопределенность стандартов (standards) приводит к тому, что граждане часто не могут знать заранее и с достаточной степенью определенности, будет ли конкретное действие (бездействие) квалифицировано в пределах или за пределами правовых границ. Использование четких норм с фиксированным содержанием сокращает область дискретного усмотрения в правоприменении и тем самым снижает риски судебных ошибок, предвзятости и административного произвола⁸⁷. С позиций юридино-экономического подхода нормы-предписания менее затратны в процессе их реализации, чем стандарты, поскольку не требуют значительных усилий на интерпретацию и юридическое консультирование⁸⁸.

У сторонников общих стандартов – свои аргументы. По их мнению, стандарты обеспечивают справедливость результата, приспособлявая закон к обстоятельствам каждого отдельного дела. Формирование норм-предписаний требует больших затрат на стадии правообразования вследствие привлечения и обработки большего массива информации и работы по детализации нормативных формулировок⁸⁹. Поскольку доступная информация, условия применения закона и общепринятые ценности с течением времени изменяются, изменяется также и надлежащее содержание закона. Отсутствие гибкости приводит к тому, что самые точные нормы «не успевают» за изменяющимися обстоятельствами, требуя от законодателя дополнительных затрат на поддержание их в актуальном состоянии; в то же время открытая структура стандартов позволяет на практике оперативно модифицировать их нормативное

⁸⁶ *Scalia A.* The Rule of Law as a Law of Rules // *University of Chicago Law Review*. 1989. Vol. 56. P. 1175, 1178.

⁸⁷ См.: *Sunstein C. R.* Problems with Rules // *California Law Review*. 1995. Vol. 83. № 4. P. 953, 974-975; *Schauer F.* Formalism // *Yale Law Review*. 1988. Vol. 97, № 4. P. 543;

⁸⁸ См.: *Kaplow L.* Rules versus Standards: An Economic Analysis // *Duke Law Journal*. 1992. Vol. 42, № 3. P. 569. «Поскольку содержание нормы-предписания лежит на поверхности, – подчеркивает представитель школы «Право и экономика» Луис Кэплов, – его адресатам требуется гораздо меньше усилий на изучение закона, что, в свою очередь, значительно облегчает реализацию точных предписаний на практике, ведь в этом случае выяснить содержание закона намного проще» (Ibid. P. 563). По мнению Р. Коробкина, «применительно к норме-предписанию у граждан есть возможность (с хорошей юридической консультацией) заранее (ex ante) узнать правовой статус своих действия с достаточной степенью определенности» (*Korobkin R. B.* Op. cit. P. 25).

⁸⁹ *Kaplow L.* Op. cit. P. 576-577.

содержание, формально не изменяя текстуальную «оболочку» стандарта⁹⁰. Кроме того, некоторые правовые требования затруднительно адекватно сформулировать в виде четких предписаний.

Нужно заметить, что жесткого водораздела между нормами-предписаниями и стандартами не существует. Нередко зарубежные авторы констатируют существование в правовой системе условного и весьма подвижного континуума «правила/стандарты»⁹¹. С течением времени общий стандарт может трансформироваться в точное правило (например, путем создания серии четких прецедентов) и наоборот: предписание может фактически превратиться в сложный стандарт (например, путем дополнения нормы разного рода оговорками, исключениями и бланкетными ссылками). Здесь можно вспомнить известный тезис Герберта Харта о том, что всякая норма в своем содержании имеет «центральное ядро», значение которого является точным и неизменным, и «расплывчатые очертания на периферии», создающие «бахрому неопределенности»; наличие у нормы «размытых границ» придает ей качество, которое Харт называет «открытой текстурой» (*open texture*); при применении нормы к типичным «неоспоримым» случаям можно ограничиться использованием нормативного «ядра неизменного значения», но если речь идет о сложных, «пограничных ситуациях» (*borderline*), то правоприменитель должен творчески интерпретировать «открытую текстуру» нормы. «Неопределенность в пограничных ситуациях, – пишет Харт, – есть цена, которую приходится платить для того, чтобы можно было использовать общие положения при всяком сообщении о фактах»⁹².

Оценивая итоги дискуссии «*rules v. standards*» можно сделать вывод: в западной правовой науке, в целом, сложился консенсус в части понимания невозможности говорить о безусловном превосходстве одной правовой формы

⁹⁰ «Таким образом, стандарт, принятый несколько десятилетий назад, может быть применен к событиям недалекого прошлого с учетом его современного понимания, а не того, как стандарт понимался в момент его первоначального принятия. – пишет Луи Кэплов. – Напротив, нормы-предписания должны быть официально изменены, что может потребовать больших усилий» (*Kaplow L. Op. cit. P. 616*). См. также: *Schauer F. Playing by the Rules ... P. 140-142*.

⁹¹ См. об этом подробно: *Schauer F. Thinking Like a Lawyer: A New Introduction to Legal Reasoning. Massachusetts: Harvard University Press. 2009. P. 188-202*.

⁹² *Hart H. L. A. Op. cit. P. 125-135*.

над другой. Как предписания, так и стандарты обладают своими специфическими « пороками и добродетелями ». Принято считать, что к точным предписаниям следует прибегать в тех случаях, когда высока потребность в определенности, единообразии, стабильности и предсказуемости, в то время как стандарты более подходят для ситуаций, когда важны гибкость, индивидуализация, открытая структура и динамизм⁹³. Вопрос о том, что оптимальнее выбрать – предписание или стандарт – должен решаться с учетом конкретной проблемы правообразования. В конце концов, любая дискуссия о преимуществах и недостатках точных норм и оценочных стандартов сводится к обсуждению надлежащей степени детализации правовых требований. Представляется знаменательным утверждение американского ученого И. Р. Гродина о том, что « историю общего права можно описать в терминах постоянной напряженности и продолжающегося качания маятника между предписаниями и стандартами в различных областях права »⁹⁴.

Общеправовая дискуссия « *rules v. standards* » экстраполируется на сферу налогообложения в контексте возможности (и целесообразности) применения общих стандартов (например, при дефинировании понятия « доход » или использовании т. н. *anti-abuse standards* для борьбы с уклонением от уплаты налогов) вместо норм с четко фиксированным содержанием (*clear tax rules*), традиционно используемых в системе налогово-правового регулирования.

Американские авторы Джошуа Д. Бланк и Нэнси Стаудт относят к наиболее известным *anti-abuse standards* правовые доктрины фиктивной сделки (*sham transaction doctrine*), экономической сущности (*economic substance doctrine*), приоритета существа над формой (*Substance over Form Doctrine*), сделки по шагам (*step transaction doctrine*)⁹⁵. Большинство авторов отмечают, что потенциальная возможность применения *ex post* одного или нескольких *anti-abuse standards* вносит неопределенность в практику налогового планирования, повышает налоговые риски и делает непредсказуемым

⁹³ Schlag P. J. Op. cit. P. 398-401.

⁹⁴ Grodin J. R. Are Rules Really Better than Standards? // Hastings Law Journal. 1994. Vol. 45. P. 572.

⁹⁵ Blank J. D., Staudt N. C. Corporate Shams // New York University Law Review. 2012. Vol. 87, № 6. P. 1650-1651.

разрешение налоговых споров⁹⁶. Вместе с тем, не прибегая к относительно-определенному инструментарию, крайне неэффективно (если вообще возможно) бороться с корпоративными налоговыми злоупотреблениями (*corporate tax abuse*) – сложными налоговыми стратегиями, которые часто включают в себя несколько многоэтапных транзакций, участников и налоговых юрисдикций, при этом не отражают экономическую реальность и продуцируют налоговые последствия, не предусмотренные налоговым законом⁹⁷. При этом стандарты предохраняют законодательство от его излишней детализации.

Дэвид Вейсбах констатирует, что «в последнее время подход к налоговому законодательству, ориентирующийся исключительно на четкие предписания (*rule-oriented approach*), стал восприниматься как неудачный. Причина в том, что налогоплательщики имеют возможность без конца манипулировать предписаниями, чтобы получать результаты, явно непредусмотренные разработчиками законопроектов. Манипуляции такого рода снижают эффективность экономики, сокращают бюджетные поступления и деморализуют других налогоплательщиков»⁹⁸. И далее он пишет: «В качестве ответной реакции, законодатели развернули налоговую систему в сторону стандартов, главным образом путем принятия т. н. *anti-abuse rules*». Типичная *anti-abuse rule* позволяет государству (и только государству) действовать вопреки букве закона или подзаконного акта. Вместо этого, государство может требовать «разумного» налогового результата (*reasonable tax result*), если налогоплательщик принципиально заключает или структурирует транзакцию для уменьшения своих налоговых обязательств способом, противоречащим

⁹⁶ См.: Hariton D. P. Sorting Out the Tangle of Economic Substance // Tax Lawyer. 1999. Vol. 52, № 2. P. 239-240.

⁹⁷ Blank J. D., Staudt N. C. Op. cit. P. 1647-1649. Основная цель налоговых схем – уклонение от исполнения налоговых обязательств путем такого применения налоговой нормы, которое никогда не предполагалось законодателем. Такие схемы соответствуют официальным разъяснениям налогового законодательства и законны *ex ante*, но продуцируют налоговые последствия, которые противоречат изначальным целям налоговых законов, и которые, следовательно, можно рассматривать как недобросовестные *ex post*. Массовое «предложение» недобросовестных налоговых стратегий крупными бухгалтерскими фирмами и другими налоговыми консультантами создал целый «рынок налоговых схем» и привел к буму корпоративных налоговых злоупотреблений, который американскими авторами описывается в таких терминах, как «эпидемия», «кризис» и «зверь, которого нужно убить» (Ibid. P. 1648-1649, 1658).

⁹⁸ Weisbach D. A. Op. cit. P. 860.

целям закона или подзаконного акта, несмотря на формальное соответствие такой транзакции налоговым предписаниям»⁹⁹.

Констатируя, что взаимосвязь содержания закона с его принятием в виде предписаний или стандартов становится относительно распространенным явлением, Д. Вейсбах задает вопрос: «Эта проблема является общей для всех областей права, но почему именно налоговому законодательству пришлось с ней столкнуться более явно, нежели иным областям права?». В качестве возможного ответа он отмечает, что «проблема трансформации нетипичных сделок в типичные острее всего стоит именно в налоговом законодательстве, чем в иных областях права. Налоговое законодательство основывается на форме больше, чем большинство областей права, и здесь легко манипулировать формой, не изменяя экономического смысла транзакции. Кроме того, налогоплательщики часто чувствуют себя вправе структурировать транзакции, минимизируя налоги, и это правомочие имеет свои истоки в длительном и неоднородном ряду прецедентного права. Это ... может стимулировать налогоплательщиков к выходу за правовые границы, что требует более четкой реакции в налоговой сфере, чем в других областях права»¹⁰⁰.

Дискуссия о соотношении точных и относительно-определенных правовых средств не ограничивается национальным уровнем, охватывая и проблемы международного налогового права. В частности, американский налоговед Стивен Дин подробно анализирует противоречивые тенденции международного налогообложения в контексте преобладания в нем «гибких стандартов» над детализированными предписаниями¹⁰¹. В качестве примеров таких общих стандартов он приводит метод вытянутой руки в трансфертном ценообразовании (*arm's length method*) и положения об обмене налоговой информацией, включаемые в договоры об избежании двойного налогообложения¹⁰². Автор приходит к выводу, что замена стандартов на точные предписания не является панацеей от текущих проблем

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Ibid. P. 885.

¹⁰¹ *Dean S. A. Neither Rules Nor Standards* // *Notre Dame Law Review*. 2011. Vol. 87, № 2. pp. 537-583.

¹⁰² Ibid. P. 647-648.

международного налогообложения; окончательная иерархия между предписаниями и стандартами недопустима, поскольку каждый из них имеет как преимущества, так и недостатки, и не следует рассматривать одну из этих форм как в чем-то уступающий другой¹⁰³.

Разумеется, отказ от детализации налогово-правовых норм чреват многими рисками. «Расплывчатые правовые стандарты могут легко маскировать произвол, непоследовательность и несправедливость, а также общую неопределенность. – констатирует О. Рабан. – Поэтому их правильное использование требует добросовестности, профессионализма и интеллекта, и, следовательно, зависит от высокой квалификации юристов. Но с другой стороны, трудно представить формы права (и юридической интерпретации), которые бы этого не требовали»¹⁰⁴. Анализируя использование судебных доктрин в налоговых спорах, Т. А. Куллинан и Ш. А. Лорд обоснованно замечают: «Хотя некоторая неопределенность [в налоговом праве] может быть полезна, есть предел, за которым закон становится столь неопределенным, что обеспечивать его выполнение просто несправедливо»¹⁰⁵.

Итак, представляется очевидным вывод о том, что относительная определенность всегда лучше полной неопределенности. Главная задача – найти оптимальный баланс между жесткой формализацией и гибкостью, обеспечивая, с одной стороны, стабильность налогового права, а с другой – его динамичное развитие и жизнеспособность в эпоху ускоряющихся трансформаций общественных отношений, в целом характерную для XXI века.

§ 3. Презумпция правоты налогоплательщика

Для снижения общего уровня неопределенности в системе налогово-правового регулирования используются различные юридические средства.

¹⁰³ Ibid. P. 555, 571.

¹⁰⁴ Rabban O. Op. cit. P. 191.

¹⁰⁵ Cullinan T. A., Lord Sh. A. Economic Substance Doctrine: Unconstitutionally Vague? // Tax Notes. 2011. № 2. P. 705.

Важнейшее значение имеет закрепленная в п. 7 ст. 3 НК РФ коллизийная норма-презумпция о толковании в пользу налогоплательщиков (плательщиков сборов) неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах.

По мнению Конституционного Суда РФ, «правовой принцип *in dubio contra fiscum* («сомнение – против фиска») представляет собой проявление в налоговом законодательстве конституционного принципа законного установления налогов и сборов (ст. 57 Конституции РФ), в силу которого налоговые органы могут действовать в сфере налогообложения только в тех пределах, в том объеме налоговой нагрузки, которая установлена законом, т. е. актом, принятым с соблюдением демократических процедур. Норма п. 7 ст. 3 НК РФ является нормой, относящейся к федеральному коллизийному праву (п. 4 ст. 71 Конституции РФ), и, как содержащая одно из правил толкования, имеет целью защиту интересов налогоплательщика»¹⁰⁶.

В п. 7 ст. 3 НК РФ речь идет исключительно о налогоплательщиках и плательщиках сборов, что позволяет именовать эту норму «презумпцией правоты налогоплательщика». Фактом-основанием для данной презумпции выступает наличие неустранимой неопределенности в акте законодательства о налогах и сборах, а презюмируемым фактом – право налогоплательщика на толкование такой неопределенности в свою пользу. Полагаем, что п. 7 ст. 3 НК РФ следует интерпретировать *расширительно*, распространяя его действие на всех частных лиц, противостоящих властным субъектам в налоговых правоотношениях. В частности, в число таких лиц попадают налоговые агенты, банки, а также третьи лица, располагающие документами (информацией), которые касаются деятельности проверяемых налогоплательщиков (плательщиков сбора, налоговых агентов). С другой стороны, когда сторонами налогового спора выступают частные лица (например, налогоплательщик и налоговый агент, налогоплательщик и банк), п. 7 ст. 3 НК РФ следует толковать строго *буквально*, т. е. в пользу налогоплательщика.

¹⁰⁶ Определение КС РФ от 1 марта 2010 г. № 430-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Свободный» ...» // Вестн. КС РФ. 2010. № 4.

Также расширительно следует толковать и *объектные пределы* действия нормы, закрепленной в п. 7 ст. 3 НК РФ. Вряд ли стоит ограничивать ее действие только актами законодательства о налогах и сборах. Представляется очевидным, что презумпция правоты налогоплательщика должна в полной мере распространяться и на подзаконные акты о налогах и сборах, издаваемые Правительством РФ, федеральными, региональными и местными органами исполнительной власти на основании ст. 4 НК РФ.

Почему именно налогоплательщикам предоставлено Законом подобное «преимущество»? Во-первых, частное лицо является заведомо *слабой стороной* в субординационном налоговом правоотношении. «Налогоплательщик, юридически противостоящий государству, иному носителю публичной власти, – верно отмечает С. В. Запольский, – в рамках финансовых правоотношений является слабой стороной в силу существа самого предмета правоотношений (финансовые ресурсы), поэтому защита его прав и интересов, повышение уровня этой защиты должны доминировать»¹⁰⁷. С учетом негласного принципа повышенной защиты наименее защищенной стороны и в целях выравнивания правовых возможностей сторон в налоговых спорах частному лицу предоставлен приоритет по отношению к государству в толковании неустранимых сомнений, неясностей и противоречий статутного налогового права. Во-вторых, наличие подобных дефектов – *вина законодателя*, а не налогоплательщика, и государство как «виновная сторона» принимает на себя бремя негативных последствий подобного рода недостатков законодательства. В этом контексте пункты 6 и 7 ст. 3 НК РФ неразрывно взаимосвязаны: поскольку на государство (в лице законодателя) возлагается обязанность таким образом сформировать налоговое законодательство, чтобы «каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить» (п. 6), то именно государство должно нести ответственность за невыполнение этой обязанности (п. 7)¹⁰⁸. Как видим, презумпция правоты налогоплательщика

¹⁰⁷ См.: Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. М.: РАП; ЭКСМО, 2008. С. 154.

¹⁰⁸ Так, например, признавая правомерным применение индивидуальным предпринимателем льготы по транспортному налогу, установленной абз. 6 ст. 3 областного закона Ленинградской области «О транспортном

логически вытекает из принципа определенности налогообложения. В-третьих, исторические предпосылки для формирования презумпции правоты налогоплательщика можно обнаружить в известной максиме римского права *in dubio pro reo* (все сомнения – в пользу обвиняемого).

Значение рассматриваемой коллизийной нормы многократно возросло после того, как Конституционный Суд РФ сформулировал правовую позицию о том, что презумпция добросовестности налогоплательщика, действующая в сфере налоговых отношений, логически вытекает из смысла положения, закрепленного в пункте 7 статьи 3 НК РФ¹⁰⁹. Полагаем, выведение такого основополагающего принципа как презумпция добросовестности из п. 7 ст. 3 НК РФ малообоснованно. Следует поддержать Д. М. Щекина, который резонно замечает: «Каким образом гарантия прав налогоплательщика, закрепленная в п. 7 ст. 3 НК РФ, связана с добросовестностью налогоплательщика, остается непонятным»¹¹⁰. Думается, презумпция правоты налогоплательщика и презумпция добросовестности – вполне самостоятельные нормы, имеющие различные основания. В основе первой лежит принцип *определенности налогообложения*, опирающийся на конституционный принцип верховенства права. Презумпция добросовестности, по нашему мнению, выводится из общеправового принципа *недопустимости злоупотребления правом* в правовой системе России, который опирается на закрепленное в п. 3 ст. 17 Конституции РФ положение о том, что осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц.

Используемые законодателем в п. 7 ст. 3 НК РФ понятия «сомнение», «противоречие», «неясность» нормативно не определены и соответствующие дефиниции в Законе отсутствуют. Анализ судебной практики показывает, что суды также не уделяют внимания дефинированию этих понятий. Поэтому для

налоге», суд указал, что используемое в данной норме понятие «автотранспортное предприятие» не имеет легального определения, поэтому такое его толкование, которое распространяет действие льготы только на юридических лиц, исключая тем самым индивидуальных предпринимателей, недопустимо, поскольку противоречит п. 7 ст. 3 НК РФ (Постановление Фед. арб. суда СЗО от 22 марта 2011 г. № А56-26396/2010 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

¹⁰⁹ Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам ...» // Вестн. КС РФ. 2002. № 2.

¹¹⁰ Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве. М., 2002. С. 82.

эффективного применения этих категорий требуется, прежде всего, установить их юридическое содержание.

Полагаем, *сомнение* представляет собой невозможность для правоприменителя однозначно истолковать содержание налоговой нормы ввиду ее неопределенности. Именно в таком контексте термин «неустранимые сомнения» употреблен в п. 6 ст. 108 НК РФ, где говорится о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения. *Противоречие* предполагает наличие двух или более норм взаимоисключающего содержания. «Противоречие в нормативных актах (или юридическая коллизия) имеет место, когда есть две и более правовые нормы, которые по-разному регулируют одни и те же отношения, ситуацию. — пишет Т. А. Ашомко. — Результат — неопределенность в понимании налогоплательщиком своих прав и обязанностей»¹¹¹. *Неясность* проявляется в расхождении между смысловой и текстуальной составляющей того или иного фрагмента законодательства о налогах и сборах, объективно затрудняющем точную интерпретацию действительной воли законодателя, выраженной в таком фрагменте.

В литературе встречаются и иные определения. Так, по мнению, А. П. Терехиной, сомнение есть невозможность для правоприменителя однозначно истолковать подлежащий применению нормативный акт из-за наличия в нем противоречий или неясностей. Противоречие — это наличие двух норм одинаковой юридической силы и взаимоисключающего содержания, причем конкурирующие нормы могут содержаться как в тексте одного нормативно-правового акта, так и в разных актах одного уровня. Неясность — наличие пробелов или оценочных категорий, не позволяющих однозначно установить действительную волю законодателя¹¹².

В то время как противоречия и неясности могут рассматриваться как объективные недостатки юридической техники, сомнение — это *психологическая реакция* (т. е. правосознание) субъекта, применяющего налоговую норму. На разнопорядковый характер данных категорий указывают

¹¹¹ Ашомко Т. А. Когда налогоплательщик «всегда прав» // Главная книга. 2009. № 23. С. 38.

¹¹² Терехина А. П. Правовые принципы налогообложения // Финансовое право. 2012. № 5. С. 33-39.

многие авторы¹¹³. Поэтому, на наш взгляд, неоправданно перечислять «сомнения», с одной стороны, и «противоречия», «неясности» – с другой, в одном логическом ряду, ведь они представляют собой *разнопорядковые явления*. Полагаем, ссылку на «сомнения» целесообразно из п. 7 ст. 3 НК РФ исключить, поскольку сомнение как таковое есть следствие обнаружения правоприменителем неустраимых противоречий и неясностей, и поэтому никакого нового содержания к рассматриваемому положению не добавляет.

В п. 7 ст. 3 НК РФ речь идет не о любых законодательных дефектах, но о коллизиях *неустраимого характера*. Согласно разъяснению Конституционного Суда, отдельные юридико-технические неточности, которые допускаются законодателями при формулировании налоговой нормы, хотя и затрудняют уяснение действительного смысла закона, но еще не являются основаниями для вывода о том, что такая норма является неопределенной, расплывчатой, не содержащей четкие стандарты и, соответственно, не отвечающей конституционным принципам налогообложения¹¹⁴. Неопределенность, не являющуюся неустраимой, по мнению Суда, следует преодолевать *систематическим толкованием* с учетом иерархического построения норм в правовой системе, которое предполагает, что толкование норм более низкого уровня нужно осуществлять «в соответствии с нормами более высокого уровня и с учетом общих целей принятия соответствующего закона»¹¹⁵. Тем самым для применения п. 7 ст. 3 НК РФ недостаточно констатировать наличие в источнике налогового права неясностей или противоречий, нужно аргументированно обосновать их *неустраимый характер*. Последнее означает невозможность ликвидировать правовую неопределенность путем толкования, когда единственно возможное средство ее устранения – это правотворчество.

¹¹³ См., напр.: Ядрихинский С. Принцип ясности закона в налоговых отношениях: теория вопроса и практика применения // Хозяйство и право. 2005. № 2. С. 104.

¹¹⁴ Постановление КС РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта “к” пункта 1 статьи 5 Закона РФ ...» // Вестн. КС РФ. 2000. № 4.

¹¹⁵ Постановление КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 ...» // Вестн. КС РФ. 2008. № 3.

Рассматривая налоговые споры, основанные на различной интерпретации фискальными органами и налогоплательщиками актов законодательства о налогах и сборах, суды должны оценивать определенность соответствующих налоговых норм¹¹⁶. Следует согласиться с тем, что презумпцию правоты налогоплательщиков в процессе разрешения налоговых споров можно применять лишь как *крайнюю меру*, когда уже полностью исчерпаны любые другие правовые средства разрешения коллизии. При этом неустранимыми могут признаваться исключительно «те сомнения, которые невозможно устранить, несмотря на использование всех известных методов толкования закона: грамматического, логического, исторического и иных методов»¹¹⁷, а также сравнительно-правового анализа данной нормы и смежных с ней налоговых норм, а также — с помощью непосредственного применения основных начал законодательства о налогах и сборах¹¹⁸.

К примеру, противоречие норм, располагающихся в источниках права различной юридической силы, легко снимается применением известного со времен римского права принципа *lex superior derogat legi inferior* (приоритет акта большей юридической силы). Коллизия между общей и специальной нормами разрешается на основе принципа *lex specialis derogat generali*. При противоречии между нормой, содержащейся в НК РФ, и нормами иных (некодифицированных) налоговых законов действует *приоритет кодифицированного акта*; и т. д.

При обнаружении противоречия между нормами различной отраслевой природы (например, нормами налогового и гражданского права) выбор применимой нормы должен определяться принципом отраслевого приоритета, т. е. исходя из отраслевой принадлежности отношений, выступающих объектом

¹¹⁶ См.: п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (утр. силу) // Вестн. ВАС РФ. 2001. № 7.

¹¹⁷ См., напр.: Постановления Фед. арб. суда ВСО от 14 марта 2006 г. № А33-28616/05-Ф02-962/06-С1 по делу № А33-28616/05; Фед. арб. суда МО от 23 июля 2004 г. № КА-А40/5996-04 по делу № А40-40594/03-98-459; Фед. арб. суда СЗО от 31 августа 2009 г. по делу № А56-52294/2008; Фед. арб. суда СКО от 22 октября 2007 г. № Ф08-6925/07-2581А по делу № А01-569/07-5 и др. // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

¹¹⁸ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / под ред. Р. Ф. Захаровой, С. В. Земляченко. М.: ПБОЮЛ Грачев С. М., 2001. С. 38.

правового регулирования. В российском законодательстве не закреплён общий приоритет норм публичного права над нормами частного права и наоборот. Вместе с тем в сфере налогообложения действует *принцип субсидиарности*, закреплённый в п. 1 ст. 11 НК РФ и предполагающий применение институтов, понятий и терминов иных отраслей законодательства РФ, используемые в налоговом праве, именно в том значении, в каком они используются в этих отраслях, если иное не предусмотрено нормами НК РФ.

Подтверждая идею отраслевого приоритета, Конституционный Суд РФ пояснил, что «общие правила, в силу которых институты, понятия и термины других отраслей законодательства применяются в НК РФ в том значении, в каком они используются в этих отраслях, лишь в случаях, когда они не определены непосредственно самим налоговым законодательством, направлены на обеспечение в период проведения налоговой реформы определенности в правоприменительной практике, не имеют самостоятельного значения и могут применяться лишь во взаимосвязи с конкретными положениями законодательства о налогах и сборах и нормами актов иных отраслей законодательства. Приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается, таким образом, налоговому законодательству. И только при отсутствии возможности определить содержание налогового института, понятия или термина путем толкований положений налогового законодательства в их системной связи допускается использование норм иных отраслей законодательства»¹¹⁹.

Во всех рассмотренных выше случаях противоречия налогово-правовых норм не носят неустранимый характер, поскольку существуют легитимные и устоявшиеся правовые технологии их разрешения.

Проиллюстрируем заявленные тезисы примерами из практики. Как известно, в силу подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан обеспечить сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других установленных документов, *в течение четырёх лет*. В то же время п. 1 ст. 17

¹¹⁹ См.: Определение КС РФ от 18 января 2005 г. № 24-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ...» // Вестн. КС РФ. 2005. № 3.

Федерального закона «О бухгалтерском учете» предусматривает обязанность организаций в части сохранности первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в течение сроков, которые устанавливаются согласно правилам организации государственного архивного дела, *но не менее пяти лет*. Как видим, для одних и тех же документов различными нормами установлены разные сроки хранения. Однако неустранимого противоречия здесь нет, поскольку нормы регулируют отношения различной отраслевой природы: в первом случае – правоотношения, регулируемые законодательством о налогах и сбора, во втором – законодательством о бухгалтерском учете. В данном случае приоритет той или иной нормы должен определяться конкретной ситуацией правоприменения. В частности, если речь идет о налогообложении (например, при привлечении к ответственности по ст. 120 НК РФ или представлении документов в налоговый орган), применяться должна норма налогового права. Разумеется, для избежания возможных споров, целесообразно унифицировать правовые нормы на уровне законодательства, приводя их к некоторому «единому знаменателю».

Неустранимыми с точки зрения п. 7 ст. 3 НК РФ являются, например, противоречия между правовыми нормами *одинаковой юридической силы*. Так, к примеру, за несвоевременное представление аудиторского заключения налоговый орган привлек ОАО к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ. В процессе рассмотрения дела суды установили, что между нормами федеральных законов существует системная рассогласованность. Так, согласно п. 2 ст. 15 Федерального закона «О бухгалтерском учете» годовая бухгалтерская отчетность должна представляться в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Одновременно, в соответствии с пунктом первым ст. 47 Федерального закона «Об акционерных обществах» годовое общее собрание акционеров (на котором и утверждается годовая отчетность, включая аудиторское заключение) должно быть проведено в сроки, которые установлены в уставе АО, но не ранее чем через 2 месяца и не позднее чем через 6 месяцев после окончания финансового

года. В данном случае годовое общее собрание акционеров налогоплательщика (проводимое в соответствии с п. 15.5 устава не ранее чем через 2 месяца и не позднее 6-ти месяцев после окончания финансового года банка), на котором утвержден годовой отчет за 2008 г., и годовая бухгалтерская отчетность за 2008 г., проведено 22.05.2009, а аудиторское заключение за 2008 г. в инспекцию было представлено 27.05.2009. Это соответствовало п. 1 ст. 47 Федерального закона «Об акционерных обществах», но нарушало п. 2 ст. 15 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Констатируя наличие неустранимых противоречий в нормах федерального законодательства и применив п. 7 ст. 3 НК РФ, суды пришли к обоснованному выводу об отсутствии оснований для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности вследствие отсутствия его вины в содеянном¹²⁰.

Неустранимый характер носят пробелы, которые недопустимо преодолевать с помощью аналогии закона или аналогии права. Последнее относится к сфере установления налогов и сборов (субъекты и элементы налогообложения), квалификации деяния как налогового правонарушения и при определении мер налоговой ответственности. К примеру, ОАО было отказано в государственной регистрации прекращения договора аренды в связи с неуплатой государственной пошлины. Вместе с тем налоговым законодательством не предусматривалось, что государственная пошлина подлежит уплате в случае совершения указанного регистрационного действия. В Федеральном законе «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» также отсутствовало однозначное указание на то, что при расторжении (прекращении) ограничения прав на недвижимое имущество должна уплачиваться государственная пошлина. В силу действия принципа законодательной формы налогообложения, установление и введение налогов и сборов — исключительная прерогатива законодателя. Поэтому отсутствие нормативного указания на обязанность уплаты государственной

¹²⁰ См., напр.: Определение ВАС РФ от 24 сентября 2010 г. № ВАС-12567/10 по делу № А76-42359/2009-33-850/169; Постановление Фед. арб. суда УО от 5 июля 2010 г. № Ф09-4280/10-С3 по делу № А76-42359/2009-33-850/169 // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

пошлины может быть устранено только в процессе законотворчества. В данном деле суды обоснованно применили в данном деле п. 7 ст. 3 НК РФ, разрешив спор в пользу налогоплательщика¹²¹. Нужно заметить, что *восполнимые пробелы*, которые возможно устранить путем толкования или метода аналогии, не подпадают под действие п. 3 ст. 7 НК РФ, и в таком случае налогоплательщики не могут претендовать на «особое» к себе отношение.

Вряд ли доказательством «неустранимости» можно признать несовпадение доктринальных подходов к разрешению того или иного юридического вопроса, поскольку для правовой науки наличие различных – подчас противоположных – мнений, дискуссий, теорий, научных направлений и школ является скорее естественным положением, чем исключением из правил. Однако в качестве подтверждения «неустранимости» может выступать отсутствие единообразия в судебной практике и официальных разъяснениях фискальных органов.

В этом отношении показательным делом, рассмотренное Президиумом ВАС РФ, о правовой природе выплат в иностранной валюте взамен суточных, производимых членам экипажей судов заграничного плавания морского флота судоходных российских компаний. По мнению налогоплательщика, данные суммы являются компенсационными выплатами, связанными с особыми условиями труда, и по смыслу ст. 238 НК РФ не подлежат обложению ЕСН. Налоговики утверждали, что члены экипажа, находясь в заграничном плавании, в процессе выполнения своих обязанностей по трудовому договору не несут дополнительных расходов, связанных с нахождением на судне, поэтому выплаты им иностранной валюты взамен суточных следует отнести не к компенсационным выплатам, а к дополнительным доходам физического лица в виде надбавки к заработной плате, подлежащим обложению ЕСН. При рассмотрении данного дела Президиум ВАС РФ принял во внимание противоречивую позицию Министерства финансов РФ по рассматриваемому вопросу, которое в письме от 31.05.2004 № 04-04-04/63 разъяснило, что

¹²¹ См.: Определение ВАС РФ от 27 марта 2008 г. № 4122/08 по делу № А68-1153/07-66/10 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

выплаты в иностранной валюте взамен суточных, производимых членам экипажей судов заграничного плавания морского флота судоходных российских компаний, являющиеся по существу компенсационными выплатами, в пределах норм, которые были установлены распоряжением Правительства РФ от 01.06.1994 № 819-р, не облагаются ЕСН. Однако впоследствии – в письме от 21.12.2004 № 03-05-02-04/72 – Минфин РФ поменял свою позицию, называя такие выплаты надбавками к заработной плате, которые включаются в налоговую базу по ЕСН. Оценив материалы дела, Суд пришел к выводу, что наличие противоположных подходов Минфина РФ к спорному вопросу свидетельствует о наличии неустранимых сомнений, противоречий и неясностей, которые должны толковаться в пользу налогоплательщика¹²².

Противоречивые разъяснения могут быть изданы разными государственными органами (например, Минфином РФ и ФНС России) либо одним и тем же государственным органом. Так, например, Суд установил, что налогоплательщиком заключались договоры с физическими лицами на долевое участие в строительстве жилого дома. Доход от реализации квартир учитывался с момента государственной регистрации прав собственности физических лиц на квартиру. При этом налогоплательщик руководствовался Письмом Минфина РФ от 28.09.2006 № 07-05-06/241, согласно которому доходы организации от продажи квартир признаются для целей налогообложения прибыли *на дату перехода прав собственности на объект*, т. е. на дату государственной регистрации прав собственности покупателя на квартиру. Однако налоговый орган ссылаясь на другое Письмо Минфина РФ от 03.07.2006 № 03-03-04/1/554, согласно которому на организации-продавцов недвижимости возлагается обязанность уплачивать налог на прибыль с момента *передачи объектов недвижимого имущества покупателям по актам (накладным) приемки-передачи основных средств и подачи документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним*, вне зависимости от даты государственной регистрации таких прав. Учитывая подобное

¹²² Постановление Президиума ВАС РФ от 4 апреля 2006 г. № 14118/05 по делу № А73-1812/2005-50 // Вестн. ВАС РФ. 2006. № 7.

расхождение в позиции одного и того же государственного органа, Суд пришел к выводу о необходимости применения в данном случае п. 7 ст. 3 НК РФ¹²³.

Следует подчеркнуть, что издание несовпадающих разъяснений государственных органов по спорному вопросу не является для суда безусловным доказательством «неустранимости» сомнений, противоречий и неясностей в законодательстве о налогах и сборах. Анализ судебной практики показывает, что если суд признает соответствующую норму закона достаточно определенной (пусть и требующей развернутого истолкования), он не найдет оснований для применения п. 6 ст. 3 НК РФ даже при фактическом наличии противоречивых разъяснений финансовых и налоговых органов. Какие-то общие, *универсальные* критерии и рекомендации здесь сформулировать вряд ли возможно. В каждом конкретном случае, рассматривая вопрос о наличии неустранимых сомнений, противоречий и неясностей в актах налогового законодательства, суд должен по внутреннему убеждению полно и всесторонне исследовать и оценить всю совокупность доказательств, представленных сторонами по делу.

Подводя итоги первой главы, сделаем общий вывод.

Неопределенность – объективное свойство налогового права, которое приобретает различные формы и провоцируется как объективными, так и субъективными факторами. Она может проявляться, с одной стороны, как недопустимый дефект юридической техники, подлежащий устранению, а, с другой стороны, как особое средство налогово-правового регулирования. Современное состояние правовой системы в целом и налогового права, в частности, характеризуется нарастанием «зон неопределенности».

Состояние неопределенности, детерминированное объективными и субъективными факторами, может приобретать различные формы и возникать как на стадии налогового правообразования, так и на стадии правоприменения. Ситуации неопределенности могут появляться как непосредственно в

¹²³ См.: Постановление Фед. арб. суда ПО от 9 декабря 2008 г. по делу № А06-2176/2008 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

источниках статутного налогового права, так и при формировании судебных правовых позиций, в интерпретационных, правоприменительных и договорных актах. Таким образом, преодоление неопределенности и обеспечение принципа определенности налогообложения должны осуществляться как на стадии налогового правообразования, так и в процессе правоприменения.

Попытки снижать неопределенность лишь экстенсивным наращиванием и детализацией законодательства успеха не приносят, поскольку они не успевают за ускоряющимися трансформациями в объекте правового регулирования и не способны исчерпывающе охватить все нюансы многообразных налоговых взаимодействий. Парадоксальная диалектика современного правопонимания состоит в том, что тенденция на расширенное использование в процессах правообразования относительно-определенных элементов и вовлечение в него массовых субъектов, с одной стороны, повышает общий уровень правовой неопределенности, но с другой – позволяет сделать налоговое право более гибким и адекватным скоротечно меняющимся реалиям современной жизни.

Глава 2. Норма налогового права как основной элемент дискурса об определенности налогообложения

§ 1. Трансформация концепта налогово-правовой нормы: расширение дефиниции и теория многообразной структуры

Норма – центральное правовое средство в механизме преодоления неопределенности в праве. При оптимизации налоговой системы России первоочередное внимание следует уделять именно совершенствованию *системы налогово-правовых норм*, поскольку налогообложение как сфера социальных взаимодействий в подавляющем большинстве своих проявлений носит правовой характер и немыслимо без норм, опосредующих налоговые отношения. Нормы представляют собой не просто одну из юридических категорий, но выступают в качестве базового, *интегративного элемента* для налогового права. Поэтому от их качества, единства и упорядоченности напрямую зависит результативность налогово-правового регулирования, в т. ч. снижение общего уровня неопределенности в сфере налогов и сборов.

Вместе с тем, единых подходов к теории правовой нормы не выработано ни в общей теории права, ни в отраслевых науках. Что же касается *нормы налогового права*, как основополагающего средства обеспечения определенности налогообложения, то можно констатировать практически полное отсутствие комплексных отраслевых исследований в этой области. Общеправовые дискуссии о выработке единого понятия правовой нормы не нашли адекватного отражения в науке финансового (налогового) права, другие проблемы (о структуре налоговых норм, их отраслевой специфике, дифференциации, классификационных рядах, горизонтальных и вертикальных взаимодействиях и т. п.) исследованы фрагментарно. Целостное учение о нормах налогового права как самостоятельный раздел науки налогового права к настоящему времени отсутствует.

Важность формирования отраслевого учения о нормах налогового права обусловлена следующим: 1) в силу того, что норма выступает первичным элементом налогового права, от понятия и сущности этой категории мы «обречены» отталкиваться при рассмотрении практически всех налогово-правовых и связанных с ними неправовых явлений; 2) становление налогового права в качестве самостоятельной отрасли немислимо без доктринально разработанной общей части, категориального аппарата, где одно из первых мест занимает учение о нормах налогового права; 3) рост комплексного правового регулирования, углубление межотраслевых взаимодействий налогового права, наличие норм, связанных с налогообложением, в иных отраслях права актуализируют поиск и обоснование отраслевой специфики именно налогово-правовых норм; 4) повышенные требования к определенности, согласованности, полноте, непротиворечивости налогового права обуславливают важность изучения налоговых норм в аспекте совершенствования юридической техники; 5) проблема низкой налоговой культуры российского общества, налоговый нигилизм, неблагоприятная ситуация с налоговой преступностью, ее латентность требуют создания четкого, понятного, социально и экономически обоснованного законодательства о налогах и сборах; 6) усиление внимания к процедурным аспектам налогового права диктует изучение налоговых норм как ключевых элементов налогового процесса; 7) качество налоговых норм напрямую влияет на эффективность налогово-правового регулирования, и в этом контексте норма выступает не просто абстрактным объектом теоретического анализа, но важнейшим средством практического совершенствования налогово-правовой реальности; 8) интернационализация российского налогового права заставляет взглянуть на рассматриваемую проблематику в контексте гармонизации национального и международного налогового права и т. д.

Понятие «налогово-правовая норма» не может формироваться иначе, чем на основе *общеправовой дефиниции* нормы права. К сожалению, российское законодательство не содержит легального определения понятия «норма права».

Системы арбитражных судов и судов общей юрисдикции используют различные дефиниции,¹²⁴ нарушая требование *правовой унификации*. Выход один – легальное оформление соответствующих правовых категорий в законодательстве. Целесообразно легализовать указанные категории в федеральном законе «О нормативных правовых актах в Российской Федерации», на необходимость принятия которого уже многие годы указывают юридическая наука и практика.

Доктринальная разработка общеправового понятия нормы права в отечественном правоведении была развернута дореволюционными авторами. В качестве родового понятия традиционно предлагалась категория «правило поведения» (И. А. Ильин, Ф. Кокошкин, С. А. Муромцев, Ф. В. Тарановский, Е. Н. Трубецкой, Г. Ф. Шершеневич и др.). Право в большинстве своем определялось через совокупность юридических норм, где последними именовались «правила, которые, определяя должные пределы и способ юридической защиты отношений, предписываются властью»¹²⁵.

В дальнейшем учение о правовых нормах активно развивалось советскими и российскими правоведами. Большинство ученых подчеркивают

¹²⁴ Арбитражные суды опираются на разъяснение Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 58, дифференцирующее нормы на правила поведения, рассчитанные на неоднократное применение и влекущие юридические последствия для неопределенного круга лиц, и нормы, которые вводят в действие, изменяют или отменяют действующие правовые нормы. Выделение, наряду с нормами-правилами, также и оперативных норм – крайне важный аспект для формулирования интегративного концепта правовой нормы, включающего различные типы специализированных норм. Суды общей юрисдикции используют дефиницию, сформулированную в пп. 9-10 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48, важным достижением которой является указание на учредительный и регулятивный характер правовых норм, которые выступают основой возникновения, изменения и прекращения конкретных правоотношений, но в дальнейшем жестко не связаны с ними своим существованием. Тем самым «судьба» норм и правоотношений различна: вторые всегда «следуют» за первыми, причем нормы переживают свою реализацию, продолжая действовать независимо от возникновения или прекращения конкретных правоотношений.

¹²⁵ См.: Муромцев Г. И. Определение и основное разделение права. СПб.: ИД С-Петербург. гос. ун-та, 2004. С. 141. По мнению Ф. Кокошкина, иные положения, буквально не содержащие приказов и запретов или содержащие их в скрытом смысле, не могут считаться самостоятельными юридическими нормами (Кокошкин Ф. Ф. Лекции по общему государственному праву. М.: Изд-во Бр. Башмаковых, 1912. С. 128). Признавая первой и основной задачей определение «самого понятия о праве», Е. Н. Трубецкой утверждал, что «право выражает собою правило поведения». В каком бы смысле, по мнению ученого, не употреблялось слово «право», под ним всегда подразумевается «что-то такое, на что не следует посягать, чего не должно нарушать; с этим словом в нашем уме всегда связывается то или другое повеление, предписание каких-либо положительных действий или воздержания от действий» (Трубецкой Е. Н. Энциклопедия права. СПб.: Лань, 1998. С. 11). Выражая господствующую позицию, Н. М. Коркунов подчеркивал властно-регулятивную природу права и называет юридические нормы, как и все нормы вообще, правилами должного, велениями: «Будучи правилами должного, они не могут позволять, определять, описывать, а всегда повелевают, всегда указывают, что и как должно быть сделано для разграничения сталкивающихся интересов» (Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. С.156).

многозначность общенаучного термина «норма», а правовые нормы рассматривают в качестве разновидности явления более широкого порядка, а именно: *социальных норм*.

Отраслевые науки, разрабатывая специфику отраслевых норм, опираются на достижения общей теории права. Наука налогового права исключением не является. Подавляющее большинство авторов в качестве родового понятия при дефинировании понятия «норма налогового права» используют категорию «правило поведения»¹²⁶. Тем самым российская наука налогового права поддерживает традиционный подход к нормам как правилам, регулирующим поведение участников правоотношений. Аналогичный подход наблюдается и в отношении финансово-правовых норм, разновидностью которых традиционно признаются нормы налогового права¹²⁷.

Такая позиция вызывает целый ряд возражений. Как известно, процесс дефинирования состоит в подведении определяемого понятия под более широкий класс явлений и последующего обособления его (в рамках этого класса) через выделение видовых признаков. Поэтому родовое понятие должно быть *шире по содержанию*, чем определяемое слово. Однако по своей структуре всякая норма включает в себя не только правило как таковое (запрет, обязанность, дозволение), но и *условия его реализации*, т. е. гипотезу. Гипотеза и диспозиция взаимосвязаны и лишь в единстве образуют правовую норму.

¹²⁶ См., напр.: Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. С. 67; Гаврилюк Р. О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. Чернівці: Рута, 2002. С. 66; Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право Российской Федерации: учеб. пособие. Ростов н/Д.: «Феникс», 2002. С. 89; Якушев А. О. Эффективность действия норм общей части налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 163; Кучерявенко Н. П. Понятие и структура налогово-правовой нормы // Финансовое право. 2004. № 6. С. 6; Мальцев В. А. Налоговое право: учебник. М.: ИЦ Академия, 2004. С. 17; Землин А. И. Налоговое право: учебник. М.: ИНФРА-М, 2005. С. 47; Кучеров И. И. Налоговое право России ... С. 84; Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2006. С. 105-106; Деготь Б. Е. Налоговые процессуальные нормы // Налоги и налогообложение. 2006. № 1. С. 33-38; Налоговое право: учеб. пособие / под ред. Г. Б. Поляка, И. Ш. Кисляханова ... С. 17; Орлов М. Ю. Особенности норм налогового права ... С. 22, 23; Миляков Н. В. Налоговое право: учебник. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 96; Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. М.: РАП; Эксмо, 2009. С. 56, 58 и др.

¹²⁷ См., напр.: Парыгина В. А., Тедеев А. А. Финансовое право: учебн. М.: Эксмо, 2006. С. 31; Пилипенко А. А. Финансовое право: учеб. пособие. Мн.: Книжный Дом, 2007. С. 80; Финансовое право: учебник / под ред. С. В. Запольского. М.: Эксмо, 2006. С. 54; Финансовое право: учеб. пособие / отв. ред. И. В. Рукавишников. М.: Норма, 2007. С. 109; Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М.: Норма, 2008. С. 768; Павлов П. В. Финансовое право: учеб. пособие. М.: ОМЕГА-Л, 2009. С. 19; Ашмарина Е. М. Некоторые особенности предмета, метода, правового регулирования и отдельных норм современного финансового права // Государство и право. 2011. № 11. С. 19.

Поскольку лишь *часть нормы*, выраженная в диспозиции, – т. е. не вся норма целиком – ассоциируется с «правилом поведения», последнее не может претендовать на роль более широкого понятия, чем норма в целом. Такой подход отождествляет норму с ее диспозицией, причем гипотеза оказывается за рамками дефиниции правовой нормы, что, разумеется, неприемлемо.

Кроме того, возникает проблема идентификации правовых явлений, которые, формально не являясь правилами поведения, содержатся в источниках налогового права. Речь идет о разного рода декларациях, целевых установках, принципах, дефинициях, оперативных и коллизионных предписаниях и т. п. Иными словами, вопрос стоит так: ограничивается ли «норма права» как юридическая категория лишь «правилами поведения», или же она охватывает собой нормативные явления *более широкого порядка*?

Термин «правило» характеризует устойчивый алгоритм активной (действие) или пассивной (бездействие) социально-поведенческой реакции в ответ на определенные фактические обстоятельства. В юридической литературе общепризнано выделение *универсальной триады* такого алгоритмирования, которая охватывает запреты, дозволения и обязывания. Тезис о том, что «безотносительно к словесной формулировке, в которой выражена та или иная норма в статье (статьях) нормативного акта или в других юридических источниках (запрет, дозволение, установление и т. п.), она всегда содержит властное, обязательное предписание государства относительно определенного поведения людей, определенного порядка в их отношениях»¹²⁸, пользуется широкой поддержкой в правовой науке. Однако даже поверхностный анализ любого источника права показывает, что далеко не каждый его фрагмент содержит четко выраженные правила поведения. Тот факт, что помимо норм-предписаний в праве присутствуют и *другие нормативные феномены*, не оспаривается большинством исследователей¹²⁹.

¹²⁸ См.: Нормы советского права. Проблемы теории / под ред. М. И. Байтина, В. К. Бабаева. Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1987. С. 22.

¹²⁹ «Если норма права не содержит указания для поведения лиц в определенной ситуации и вообще ничего не говорит о поведении (бывают и такие нормы), – резонно спрашивает Г. В. Мальцев, – то как можно называть ее правилом поведения?» (Мальцев Г. В. Указ. соч. С. 646-647).

В общей теории права и отраслевых науках предлагаются различные варианты решения этой проблемы. Ряд авторов не относят подобные правовые явления к нормам права, либо полностью не признавая за ними юридического характера, либо называя их «нетипичными», «нестандартными», «незавершенными» нормами. В пользу этого приводятся следующие аргументы: 1) исторически и этимологически общенаучное понятие «норма» определяется через «правило»; 2) поскольку принципы, дефиниции, презумпции и т. п. не содержат правил поведения, они не могут регулировать общественные отношения; 3) им не присуща классическая трехэлементная структура (гипотеза, диспозиция, санкция)¹³⁰.

Вторая группа авторов, с которой мы солидарны, полагает, что нормы нельзя сводить лишь к правилам поведения; последние составляют лишь одну, хотя и наиболее важную разновидность юридических норм¹³¹. Такой подход имеет глубокие исторические корни¹³². Сведение правовых норм лишь к нормам-правилам приводит к тому, что целые фрагменты нормативной информации, официально закрепленные в источниках права, приобретают *неопределенный статус*. Поэтому нам придется или «пересмотреть понятие права так, чтобы оно включало не только нормы, но и другие законоположения, или надо расширить понятие правовой нормы так, чтобы оно включало в себя не только то, что охватывается схемой, но и другое»¹³³.

Применительно к налоговому праву непризнание за целым рядом правовых явлений – принципами, констатациями, дефинициями – статуса

¹³⁰ См.: Горшенев В. М. Нетипичные нормативные предписания // Сов. государство и право. 1978. № 3. С. 115; Вопленко Н. Н. Сущность, принципы и функции права. Волгоград: Изд-во Волгогр. ун-та, 1998. С. 19; Кудрявцев Ю. В. Нормы права как социальная информация. М.: Юрид. лит., 1981. С. 63, 70; Деревнин А. А. К вопросу о норме права // Академ. юрид. журнал. 2001. № 2. С. 22; Бородинский В. И. Гражданское право. Принципы и нормы. М.: Книжный мир, 2004. С. 10-12; Рассолов М. М. Проблемы теории государства и права: учеб. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 202 и др.

¹³¹ Так, отмечая, что юристы нормативистской школы долгое время не хотели признавать других видов норм кроме правил поведения, Г. В. Мальцев делает обоснованный вывод: «Сегодня ... догма — то, что не является правилом поведения, не может считаться правовой нормой» теряет былую власть над умами юристов. ... Истина в том, что в виде правил поведения представлены многие юридические нормы, но не все. Точно так же право состоит из норм — правил поведения, но не целиком» (Мальцев Г. В. Указ. соч. С. 646, 648).

¹³² Так, еще Г. Ф. Шершеневич утверждал, что «всякий закон, в какую грамматическую форму не был бы он облечен, всегда представляет собой норму» и что, например, любая дефиниция охватывается понятием нормы права (Шершеневич Г. Ф. Общая теория права. М.: Спарк, 1995. Т.1. С. 236).

¹³³ См.: Голунский С. А. К вопросу о понятии правовой нормы в социалистическом праве // Сов. государство и право. 1961. С. 26.

налоговой нормы влечет концептуальный пересмотр сложившихся представлений о налоговом праве как о системе норм, регулирующих налоговые отношения. Действительно, если признать, что норма суть исключительно правило поведения, а в налоговом праве помимо норм-правил присутствует значительный массив положений, формально правилами не являющихся, то определение налогового права через систему норм оказывается логически несостоятельным, неполным и требует совершенно нового правопонимания, а именно: налоговое право – это система норм плюс *какие-то иные феномены*. Полагаем, восприятие налогового права как системы норм нужно сохранить, но понятие «нормы» следует расширить за счет включения в него не только норм-правил, но и иных нормативных положений¹³⁴.

Заметим, что вопрос о понятии нормы права не является схоластическим, но имеет важное прикладное значение. Гипотетически возможно представить налоговый закон, целиком состоящий из правовых принципов, констатаций, дефиниций. Представим, что принят Федеральный закон «Об общих принципах налогообложения», включающий только абстрактные правовые принципы, а не нормы-правила. Неужели придется отказать такому закону в нормативности только по причине отсутствия в нем регулятивных и охранительных предписаний? Какой тогда должна быть процедура его возможного обжалования и опротестования? Ведь если его нельзя отнести к нормативному правовому акту, то уж к индивидуально-правовому – тем более. Еще вопрос: подпадает ли неверное применение правового принципа или дефиниции под «нарушение или неправильное применение норм материального права или норм процессуального права» (п. 4 ч. 1 ст. 362 ГПК РФ, п. 4 ч. 1 ст. 270 и п. 1 ст. 288 АПК РФ), признаваемого Законом одним из оснований для отмены или

¹³⁴ Такая позиция широко известна правовой науке. Большинство отечественных правоведов констатируют, что кроме правил поведения в праве существуют также учредительные нормы, нормы-принципы, нормы-декларации, нормы-цели, нормы-задания, нормы-определения, нормы-констатации, нормы-символы, программные и другие нормы. В Рекомендациях по подготовке и оформлению проектов Федеральных законов, разработанных Минюстом РФ, нормативные правовые предписания, посредством которого излагается содержание правовых норм, определяются предельно широко – как *правовые формулы, выражающие законченную мысль*, и в таком понимании помимо управомочивающих, обязывающих и запрещающих предписаний включающие предписания-принципы, предписания-цели, предписания-дефиниции (Письмо Минюста РФ от 23 февраля 2000 г. № 1187-ЭР Письмо Минюста РФ от 23 февраля 2000 г. № 1187-ЭР // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

изменения решения суда в кассационном порядке? Ответы на эти вопросы зависят от понимания того, что собой представляет правовая норма.

Отождествление нормы с правилами поведения противоречит правовым реалиям. Норма – понятие многозначное. Этимологически понятие нормы включает разнообразные значения, и «правило» – лишь одно из них. В общем виде норма есть то, что типично, общепризнанно, установлено официально, выступает критерием для оценки фактов, обстоятельств или поведения как *нормального*, т. е. не отклоняющегося от нормы. Полагаем, общенаучное определение нормы как официально легализованного установления, обязательного порядка или образца для практического применения вполне подходит для идентификации в качестве нормативных самых разнообразных юридических положений, включая и т. н. специализированные нормы.

Как известно, норму-правило отличает *представительно-обязывающий характер*. Но это качество нельзя рассматривать в качестве безусловного атрибута любой налоговой нормы. Так, многим специализированным нормам не присуще непосредственное регулирующее воздействие, поскольку прямых запретов, дозволений, обязываний и даже рекомендаций они не содержат. Свою функцию упорядочивания налоговых взаимодействий они выполняют опосредованно, в связке с иными нормами права.

Более того, если взглянуть на вопрос с практических позиций, то подавляющее большинство налоговых норм (включая нормы-правила) не способны реализовать свои функции самостоятельно – *в отрыве от иных норм*, причем нередко различной отраслевой природы. Все нормы права действуют не изолированно, но в составе различного рода устойчивых сочетаний, ассоциаций, особых нормативно-логических конструкций. В результате того, что разнообразные по структуре и функциональному назначению нормы тесно связаны между собой, взаимно дополняют и обуславливают друг друга, действуют в определенных «связках», где каждая норма дифференцированно выполняет свои задачи и функции, достигается особый *кумулятивный эффект*,

усиливающий и ускоряющий процесс правового воздействия, и, как следствие, формируется устойчивый налоговый правопорядок.

Неоднородность налоговых норм, разнообразие их функционального назначения свидетельствует об углубляющемся «разделении труда» между ними. Определение нормы через «правило поведения» упускает из виду реальную специализацию и дифференциацию нормативного материала, а также не учитывает существования специализированных норм, выполняющих особые функции в правовом регулировании и имеющих нетипичную внутреннюю структуру. При этом все нормы налогового права, включая специализированные, представляют собой *нормативные модели* для субъектов налогового права, сообразно которым они должны выстраивать свои взаимоотношения в сфере налогов и сборов.

Если понятие нормы шире, чем «правило поведения», актуален поиск нового, более широкого родового понятия¹³⁵. При этом норма как многоаспектное явление может (и должна) рассматриваться в различных своих проявлениях. В силу такой многоаспектности родовое понятие должно иметь по возможности максимально *нейтральный характер*, охватывая самые разные юридические явления с общими видовыми признаками. На наш взгляд, такую роль может выполнить категория «нормативное положение», активно используемое юридической доктриной и судебной практикой.

Полагаем, термин «нормативное положение» стало активно применяться судами для разграничения сложившегося в теории права разделения на *нормы-предписания* и т. н. *логические нормы*, элементы которых согласно господствующей традиции рассредоточены по различным частям нормативного массива. Скорее всего, суды интуитивно почувствовали натянутость подхода, при котором норма перестает выступать первичным, целостным и

¹³⁵ В качестве родового понятия при дефинировании понятия «норма» предлагаются такие категории, как «требование должного» (Г. В. Мальцев), «правовое установление» (Б. И. Пугинский), «государственно-властное нормативное установление» (В. М. Баранов), «нормативно-правовое предписание» (В. Н. Карташов, В. М. Сырых, М. Л. Давыдова) и т. д. Многим авторам (В. К. Бабаев, М. И. Байтин, А. Б. Венгеров, Я. В. Гайворонская, Ф. Н. Фаткуллин и др.) импонирует категория «правовое веление». Полагаем, каждый автор по-своему прав, ведь многоаспектность категории «норма права» позволяет рассматривать ее с различных точек зрения. Недостаток приведенных формулировок в том, что родовое понятие в них имеет ярко выраженную *смысловую нагрузку*, акцентированно выделяя лишь один из существенных признаков правовой нормы.

неразложимым элементом системы права. Категория «нормативное положение» в качестве родового понятия обладает необходимой нейтральностью и, кроме того, указывает на устойчивую связь правовой нормы и определенной текстуальной единицы источника права. Кроме того, этот термин *универсален*, он употребляется для обозначения как высокоабстрактных, так и более детализированных налоговых норм. К примеру, раздел I НК РФ назван законодателем «Общие положения», а в ст. 5 НК РФ говорится о «буквальном смысле конкретных положений настоящего Кодекса».

Переходя к анализу специфических (видовых) признаков норм налогового права, заметим следующее. Налоговую норму нужно рассматривать как отраслевое проявление общеправовой категории «норма права». Участвуя в правовом регулировании, всякая норма являет собой единство-сочетание *общего и частного*: она обладает как общими признаками, присущими всем (или большинству) правовым нормам, так и признаками, обусловленными отраслевой спецификой. Так, среди признаков, характеризующих норму как общеправовую категорию, обычно выделяют: общий характер, нормативность, формирование в виде абстрактной модели; государственная природа (издаются или санкционируются государством, выражают государственную волю); общеобязательность и всеобщность; формальная определённость; способность к регулированию общественных отношений; универсальность, многократность и длительность действия; системность, иерархичность; государственная защита; представительско-обязывающий характер и др. Все эти качества – в той или иной степени – присущи всем нормам налогового права.

Отраслевая специфика налоговых норм определяется, главным образом, спецификой *предмета налогово-правового регулирования*¹³⁶. При этом

¹³⁶ На обусловленность отраслевой специфики нормы предметом правового регулирования указывают многие авторы. Так, И. В. Тимошенко указывает, что содержание правовых норм определяется объективной природой (содержанием) тех видов общественных отношений, на упорядочение которых они направлены (Теория государства и права: учеб. пособие / В. Я. Любашиц и др. Ростов н/Д.: ИЦ «МарТ», 2002. С. 359). Подобное мнение применительно к финансово-правовым нормам высказывает Е. М. Ашмарина: «Специфика норм той или иной отрасли права, является следствием специфики общественных отношений, регулируемых этой отраслью, т. е. характерными особенностями ее предмета» (Ашмарина Е. М. Указ. соч. С. 16). «Нормы налогового права, обладая качеством правовой нормы как таковой, несут на себе отпечаток общественных отношений, составляющих ее предмет. Соответственно, проявляются определенные особенности, характерные

взаимосвязь налоговых норм и регулируемых ими отношений носит обоюдный характер. С одной стороны, норма обуславливает возникновение (изменение, прекращение) налогового правоотношения и его структурирование согласно нормативной модели, с другой стороны – налоговая природа отношения диктует применение к нему норм именно налогового права, а не какой-либо иной отрасли права. В целом же соотношение нормы и правоотношения можно рассматривать в виде взаимосвязи *идеального и фактического*. Норма как интеллектуально сконструированное образование суть результат обобщения законодателем существенных и типических качеств налоговых отношений, их элементного состава – фактического и юридического. В этом контексте налоговая норма выступает *идеальной моделью* налогового отношения.

Отвлекаясь от частных, норма (как абстрактная модель) фиксирует «наиболее важные, основные, существенные признаки, свойства, которые неизбежно повторяются, присутствуют во всех конкретных правоотношениях, возникающих на основе этой нормы права»¹³⁷. Тем самым она «отражает нечто общее во множестве конкретных правоотношений, происходящих зачастую в совершенно несопоставимых ситуациях»¹³⁸. К примеру, ежедневно в налоговые отношения вступают миллионы налогоплательщиков. Отдельные элементы таких взаимодействий носят уникальный, *неповторимый характер*, что обусловлено персоной налогоплательщика, его налоговой культурой, суммами налогов и сборов, сроком уплаты, наличием недоимки и другими факторами индивидуального, а подчас – случайного порядка. И вместе с тем в этих правоотношениях всегда присутствует *нечто общее*, что позволяет подвести все многообразие фактических налоговых отношений под сформированные в

для норм налогового права» (Налоговое право: учеб. пособие / под ред. Г. Б. Поляка, И. Ш. Кисляханова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2007. С. 17). С точки зрения А. И. Землина, особенности налоговых норм «обусловлены целевой направленностью, которая определяется предметом правового регулирования» (Землин А. И. Указ. соч. С. 47.). Говоря о том, что, будучи разновидностью правовых норм, нормы налогового права обладают всеми характерными признаками этой общеправовой категории, М. Ю. Орлов констатирует: «Вместе с тем признаки правовой нормы проявляются в нормах налогового права, быть может, в несколько специфической форме, учитывая особенности предмета регулирования налогового права и особенности системы источников налогового права» (Орлов М. Ю. Особенности норм ... С.22).

¹³⁷ Сырых В. М. Теория государства и права: учебник. М.: Юстицинформ, 2006. С. 116.

¹³⁸ См.: Ковальчук А. Т. Финансовое право – «ревматизм» старой эпохи или комплексный регулятор публичных отношений? // Государство и право. 2010. № 1. С. 37.

норме модели поведения, где индивидуальные характеристики совершенно исчезают, «растворяются», не принимаются в расчет.

Типизация как процесс абстрагирования от частных особенностей позволяет охватить регулирующим воздействием неограниченное множество сходных ситуаций. Отсюда в нормах и правоотношениях наблюдается сочетание типического и уникального, общего и индивидуального, устойчивого и преходящего, должного и сущего, т. е. – нормативной модели и конкретного факта. Нормативные требования обращены к абстрактному, обезличенному субъекту и носят характер *потенциальной возможности*. Лишь при наличии условий вступления нормы в действие возникает и «разворачивается» реальное налоговое правоотношение, в результате чего «абстрактно-типические права и обязанности, предусмотренные объективным правом для неопределенного круга лиц, превращаются в субъективные юридические права и юридические обязанности конкретных субъектов реально существующего, конкретного правоотношения»¹³⁹. Таким образом, налоговая норма выступает важнейшей *предпосылкой и обязательным основанием* для возникновения, изменения и прекращения налогового правоотношения, а налоговое правоотношение – *результатом действия* соответствующей нормы налогового права¹⁴⁰.

К особенностям налоговых отношений (предмета налогового права), обуславливающих специфику налогово-правовых норм, следует, прежде всего, отнести: публично-правовую природу; конфликтность; правовое оформление; атрибутивное участие государства; властный и субординационный характер налоговых отношений. Не имея возможности подробно рассмотреть указанные особенности, обозначим кратко лишь некоторые аспекты.

Прежде всего, недопустимо отождествления публичных и государственных интересов. Разница между ними – это разница между категориями «общество» и «государство». Вместе с тем жестко

¹³⁹ Байтин М. И. Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М.: ООО ИД «Право и государство», 2005. С. 212.

¹⁴⁰ «Конкретное действие, – указывает Г. Кельзен – получает свой специфически юридический смысл, свое собственное правовое значение в силу существования некоторой *нормы*, которая по содержанию соотносится с этим действием, наделяя его правовым значением, так что акт может быть истолкован согласно этой норме» (Kelsen H. Pure Theory of Law / M. Knight (ed.). Berkley, 1967. P. 4).

противопоставлять публичные и государственные интересы совершенно неверно. Для надлежащей объективации и защиты своих интересов общество нуждается в легитимных институтах, среди которых важнейшая роль принадлежит государству как всеобщей политической организации населения. Государство призвано выявить и легализовать публичный интерес, обеспечить его реализацию, создать систему гарантий. Образно говоря, именно в реализации и охране публичных интересов мы находим ценностно-историческое обоснование существования государства, его *предназначения*. Государство, переставшее заботиться об общем благе, теряет свою легитимность. В идеале никаких собственных государственных интересов помимо публичных интересов всего общества у государства быть не должно, хотя, разумеется, в реальной жизни это далеко не так.

Публично-правовая природа обуславливает направленность налогово-правового регулирования на достижение общего блага при соблюдении разумного баланса публичных и частных интересов. Разумеется, налоговые нормы призваны, прежде всего, обеспечивать защиту публичных интересов, нередко через подавление «частно-эгоистических» (точнее сказать — собственнических) устремлений. Но публично-правовая установка не означает вседозволенности государства, представители которого участвуют в налоговом правоотношении, будучи связаны правовыми принципами и международными стандартами в области прав человека¹⁴¹.

Встречается мнение о реализации и частного интереса в налоговых правоотношениях (например, использование налоговых льгот, налоговая оптимизация и т. п.). Такой вывод требует существенных уточнений. Присутствие частных интересов в правовом регулировании означает заинтересованность лица, сознательно-волевой фактор, желание участвовать в конкретных правоотношениях, чтобы удовлетворить те или иные потребности. Применительно к налоговым отношениям подобная мотивация отсутствует.

¹⁴¹ «Публичные интересы ... могут оправдывать правовые ограничения прав и свобод, только если такие ограничения адекватны социально необходимому результату» (Определение КС РФ от 8 ноября 2005 г. № 438-О «Об отказе в принятии к рассмотрению ...» // Вестн. КС РФ. 2006. № 2).

Вместе с тем отсутствие частных интересов вовсе не исключает признания за каждым участником правоотношения субъективных прав. Используя налоговые льготы или получая отсрочку по уплате налога, лицо реализует предоставленное ему субъективное право, облегчающее выполнение налоговой обязанности в правоотношении, само участие в котором *не приносит ему какой-либо выгоды*¹⁴². Более того, инициация частным лицом правоотношений исключительно с целью минимизации своих налоговых обязательств может быть расценена государством как попытка извлечения необоснованной налоговой выгоды и сопровождаться неблагоприятными последствиями для налогоплательщика.

Отсутствие личной заинтересованности делает налоговые правоотношения *изначально конфликтными*. Частное лицо, как правило, не способно осознать важность публичного интереса для себя лично, не способно убедить себя в необходимости имущественных обременений для достижения некоего, подчас абстрактного, «общего блага» – собственные интересы для частных лиц неизмеримо важнее.

Учитывая столкновение интересов, в налоговом праве необходимо соблюдать разумный баланс между публичными и частными интересами. Это «краеугольный камень» налогово-правового регулирования, один из его основных принципов. Законодатели должны исходить не только из публичного интереса государства, связанного с его экономической безопасностью, но и учитывать частные интересы физических и юридических лиц¹⁴³. Налоговая политика должна выстраиваться таким образом, чтобы, с одной стороны, наполнить бюджетную систему страны, а с другой – не отбить у налогоплательщика желания заниматься предпринимательством, получать доходы, обладать недвижимостью или иным объектом налогообложения.

¹⁴² «В процесс реализации основной обязанности налогоплательщика государство вовлекает участников, не имеющих собственного имущественного интереса. ... Частный интерес в налоговом правоотношении учитывается лишь тогда, когда он согласуется с публичным интересом получения достаточных для существования государства финансовых ресурсов» (Налоговое право России: учеб. / под ред. Н. А. Шевелевой. М.: Юрист, 2001. С. 13, 18 (автор главы – Н. А. Шевелева)).

¹⁴³ Постановление КС РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 ...» // Вестн. КС РФ. 2003. № 5.

Поэтому, регулируя (и реформируя) сферу налогов и сборов, законодатели должны учитывать интересы частных лиц, признавать неприкосновенность частной собственности, гарантировать защиту прав и свобод человека.

Поскольку уплата налога не порождает встречных обязанностей государства, то налогоплательщик, уплативший налог, не приобретает дополнительных субъективных прав. Тем самым налоговое отношение *лишено эквивалентности*, которая в целом характерна для обменных, рыночных взаимодействий. Поэтому важнейшее значение имеет *превентивно-воспитательный компонент* налоговой политики, направленный на усовершенствование правовой культуры общества. Необходимо кропотливое воспитание добросовестных налогоплательщиков, собственников, граждан, понимающих свою ответственность перед обществом и тот факт, что выполнение государством общественно-полезных функций немислимо без *соразмерного участия каждого* в формировании публичных фондов. Не только угроза применения санкций, но и *выработанное чувство долга* как обязательный элемент налоговой культуры должны обеспечивать надлежащее исполнение обязанностей и запретов в сфере налогов и сборов.

Властный и субординационный характер налоговых отношений обусловлен атрибутивным участием в налоговых отношениях территориальных образований в лице уполномоченных органов и должностных лиц¹⁴⁴. В некоторых случаях налоговые правоотношения возникают и между частными лицами: налоговый агент — налогоплательщик, банк — налогоплательщик и др. Но они носят *вспомогательный характер*, обусловлены своеобразной «производственной необходимостью» и, во всяком случае, не определяют сущности и содержания предмета налогового права. Интересно, что некоторые авторы, характеризуя данные правоотношения, говорят о «перенесении» части властных (а именно — контрольных) полномочий на юридических и физических

¹⁴⁴ «В налоговом праве объективно есть субъекты как обладающие, так и не обладающие властными полномочиями; субъекты, стремящиеся реализовать свой частный интерес, вынужденно подчиняющиеся интересу публичному (общественному), и субъекты, реализующие публичные (общественные) интересы, выражающие государственную волю» (Виницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000. С.112).

лиц, не являющихся государственными органами и должностными лицами, и своеобразном неравенстве сторон таких правоотношений¹⁴⁵.

Далее заметим, что налоговая норма диалектически включает в себя и субъективные, и объективные компоненты. Будучи продуктом человеческого разума, она в то же время опирается на интеллектуально познаваемые закономерности объективного порядка, подспудно ограничивающими свободное усмотрение законодателя в установлении нормативных моделей налогообложения. Тем самым «придание налоговым отношениям определенных правовых форм, несмотря на тяготение воли государства к увеличению налоговых поступлений, наталкивается на объективные материальные обстоятельства»¹⁴⁶. Регулятивный эффект налогово-правового воздействия обусловлен соответствием налоговой нормы определенным закономерностям общественного развития, в первую очередь – экономического.

По вопросу о внутренней структуре юридической нормы в правовой науке ведется продолжительная дискуссия и единого мнения не сформировано. Доктринальные подходы можно сгруппировать в ряд основных направлений. Так, представители *двухзвенного (бинарного) направления* ограничивают структуру нормы двумя элементами, причем их качественный набор зависит от авторской позиции конкретного ученого (гипотеза и диспозиция, гипотеза и санкция, диспозиция и санкция)¹⁴⁷. Второе направление – *трехэлементная концепция*, согласно которой всякая норма в качестве обязательных составных частей имеет гипотезу, диспозицию и санкцию. Именно трехэлементная концепция доминирует в российской науке налогового права. Сторонники третьего – *компромиссного направления* – пытаются преодолеть разногласия рассмотренных выше концепций путем выделения в системе права двух видов норм, содержащих два и три элемента соответственно. Еще один – четвертый подход – состоит в отрицании жесткой структуры нормы, которая может

¹⁴⁵ Рукавишников И. В. Метод финансового права. М.: Юристъ, 2006. С. 152-153.

¹⁴⁶ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 2-х т. М.: Статут, 2009. Т. 1. С. 147.

¹⁴⁷ Логическая связка между двумя элементами, сформированная по причинно-следственной модели «если – то» и грамматически соответствующая сложноподчиненному предложению, именуется в философии «импликацией». Поэтому данный подход иногда называют *импликативным*.

состоять из различных по качественному и количественному составу элементов в зависимости от конкретных требований и задач нормативного регулирования. Этот подход, определяемый нами как *концепция многообразной структуры*, поддерживают такие ученые, как А. Н. Бабенко, А. С. Пиголкин, А. В. Поляков, В. Н. Протасов, Ю. А. Тихомиров, Ф. И. Фаткуллин и др.¹⁴⁸

Именно последний подход представляется наиболее методологически верным для объяснения структуры правовых норм в целом и налогово-правовых норм, в частности. Главный аргумент в пользу концепции многообразной структуры заключается в том, что она подтверждается *эмпирическими фактами*, поскольку в источниках права действительно присутствуют нормы с различным количественным и качественным составом элементов. Характерно, что даже приверженцы *логических норм*, составляющих основу трехэлементной концепции, признают обоснованность ее критики, поскольку нормы, выстроенные по схеме «если – то – иначе», почти не встречаются в действующем законодательстве¹⁴⁹. Непоследовательность, вызванная несовпадением теоретических выводов и эмпирических данных, характерна и для науки налогового права¹⁵⁰.

Идея логических норм ввиду ее эклектичности разрушает отраслевую структуру системы права (отрасль – институт – норма), приводя к

¹⁴⁸ В свое время Р. В. Шагиева на примере процессуально-правовых норм показала, что многообразие модели внутреннего строения юридических норм свидетельствует о несводимости их структуры к одной формуле, «к одной жесткой конструкции составляющих ее и взаимосвязанных элементов, о разнообразии правовых норм в зависимости от их внутренней организации их содержания, от особенностей регулируемых ими общественных отношений» (*Шагиева Р. В. Процессуально-правовые нормы и их реализация в социалистическом обществе*. Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1986. С.20). По мнению А. С. Пиголкина, специализация правовых норм, различие их характера и назначения в регулировании предопределяют тот факт, что «отдельные нормы имеют несовпадающие части и нет единой универсальной модели структуры, свойственной всем юридическим нормам» (Теория государства и права: учебник / под ред. А. С. Пиголкина, Ю. А. Дмитриева. М.: Высшее образование, 2008. С. 345 (автор главы – А. С. Пиголкин)). Критикуя концепцию трехэлементной структуры, В. О. Лучин констатирует, что «анализ правовой практики убеждает в несостоятельности попыток сконструировать структуру, пригодную для любых правовых норм» (*Лучин В. О. Конституционные нормы и правоотношения*. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. С. 50-51).

¹⁴⁹ См., напр.: *Голунский С. А.* К вопросу о понятии правовой нормы ... С. 32; *Лившиц Р. З.* Теория права. М.: БЕК, 1994. С. 104; *Давыдова М. Л.* О юридической природе нормативно-правовых предписаний: основные научные концепции // Журн. рос. права. 2003. № 10. С. 75 и др.

¹⁵⁰ Так, например, В. В. Гриценко, отстаивая обязательное присутствие в нормах налогового права всех трех элементов, затем делает вывод, что «гипотеза ... в отдельных налогово-правовых нормах может отсутствовать», а «большая часть налогово-правовых норм (но далеко не все – А.В.) диспозицию в себе содержит» (*Гриценко В. В. Концептуальные проблемы ...* С. 137, 139). И. А. Цинделиани признает, что трехзвенная структура налогово-правовых норм имеет лишь «условно-идеальный характер» (Налоговое право России: учебник / И. А. Цинделиани, В. Е. Кирилина, Е. Г. Костикова и др. М.: Эксмо, 2008. С. 109 (автор главы – И. А. Цинделиани)).

парадоксальным ситуациям, когда, например, элементы одной и той же нормы могут подчиняться различным отраслевым режимам. Это особенно актуально для налогового права, где в отличие от гражданского или административного права преобладает позиция об *отраслевой замкнутости*, т. е. недопустимости включения налоговых норм в комплексные нормативные акты. Добиться этого в законодательной практике малореально, по крайней мере, сегодня, но к такой отраслевой «чистоте» нужно стремиться, максимально ограничивая включение налоговых норм в акты иной отраслевой природы.

Как видим, требование об атрибутивном наличии гипотезы, диспозиции и санкции во всех без исключения нормах права не подтверждается практическим опытом. Достоинство концепции многообразной структуры состоит в отсутствии жесткой абсолютизации количественного и качественного состава правовых норм, что значительно расширяет возможности правообразования по сравнению с другими теориями. При этом данная концепция не отрицает возможного использования трехэлементных норм, построенных по схеме «если – то – иначе», но подчеркивает, что это только *один из возможных вариантов* построения нормы. Тот факт, что нормы, включающие одновременно все указанные элемента, практически не встречаются, говорит не о том, что нормы с подобной структурой невозможны в принципе, но лишь о том, что современный законодатель полагает нецелесообразным их использование.

Сложносоставные структуры, выстроенные по формуле «если – то – если не то – тогда это», повсеместно присутствуют в системе права. Однако они представляют собой не одну-единственную норму (пусть и «логическую»), но – устойчивые сочетания правовых норм, т. е. выступают особой разновидностью элементарных юридических конструкций, которую, на наш взгляд, следует именовать «*нормативно-логической конструкцией*». Минимальная по составу нормативно-логической конструкцией – это комбинация регулятивной и охранительной нормы. Такая конструкция обладает четырехэлементной структурой и формируется по схеме «если – то – если не то – тогда это». В

каждой нормативно-логической конструкции гипотеза, диспозиция и санкции, как правило, присутствуют в явном виде, гипотеза-нормонарушение подразумевается, а элементы специализированных норм (например, дефиниции используемых понятий) подключаются по мере необходимости. В зависимости от решения конкретных задач нормативно-логическая конструкция может объединять несколько норм-правил и специализированных норм. С грамматической точки зрения она может включать одно или более предложений. Это – своеобразные *микроструктуры* с подвижными границами, которыми буквально «нашпигована» система российского права.

Отличие нашего подхода от традиционного заключается в том, что логически сформированные структуры рассматриваются нами не в качестве самостоятельных норм (пусть даже и «логических»), но как комбинации регулятивных, охранительных и специализированных норм. На первый взгляд, нет существенной разницы в том, чтобы вместо термина «логическая норма» использовать термин «нормативно-логическая конструкция». Однако это не так. Определять одним и тем же родовым понятием и одну-единственную норму, и группу норм методологически неправильно. Нормы-предписания и логические нормы представляют собой разнопорядковые юридические явления со своей собственной структурой, элементным составом, предназначением в механизме правового регулирования. Поэтому нецелесообразно именовать логическими нормами комбинации целого ряда самостоятельных правовых норм, к тому же подчас – различной отраслевой принадлежности.

Итак, нормативно-логические конструкции – это устойчивые сочетания правовых норм, которые, несмотря на различную структуру и отраслевую природу образующих их норм, содержат в своем составе гипотезы, диспозиции и санкции. Минимальной по составу нормативно-логической конструкцией выступает комбинация двух норм – регулятивной и охранительной. При этом для таких конструкций характерна не трехэлементная, но четырехэлементная внутренняя структура.

§ 2. Дифференциация налогово-правовых норм по критериям способов правового регулирования и регулятивным функциям

Налоговое право в части нормативного содержания характеризуется значительным многообразием. При этом в каждой норме можно выделить *дескриптивные* (описательные), *прескриптивные* (предписывающие) и *аксиологические* (оценочные) элементы. В отличие от дескриптивных высказываний, содержащих нейтральное описание действительности, прескриптивные — заключают в себе требования, призванные в мягкой или жесткой форме побуждать людей к конкретному поведению. Кроме этих элементов, норма, чтобы «получить признание в качестве действительной и правовой, должна расцениваться людьми (оправданно или нет — это другой вопрос) в качестве правильной, истинной, справедливой, целесообразной, полезной, прогрессивной и т. п.»¹⁵¹. Таким образом, в нормах налогового права присутствуют три момента: *императив*, *информация* и *оценка*, причем в нормах-правилах преобладает императивный аспект, в нормах-дефинициях — информационный, в декларативных нормах — оценочный. К примеру, норма, закрепленная в абз. втором п. 1 ст. 80 НК РФ, подразумевает, императивное требование-предписание к налогоплательщикам исполнять обязанность, связанную с представлением налоговой декларации, причем делать это строго определенным образом (*прескриптивный элемент*), порядок исполнения обязанности — описание поведения налогоплательщика (*дескриптивный элемент*) и косвенное одобрение этого поведения как правомерного, нормального, желательного с точки зрения государства (*оценочный элемент*).

Преобладание дескриптивных элементов над прескриптивными продуцирует состояние неопределенности и дезориентирует правоприменителя, поскольку простое описание поведения без четко выраженных модальных форм «должен», «вправе», «не допускается» и т. п. не позволяет уяснить характер

¹⁵¹ Мальцев Г. В. Указ. соч. С. 605. Как заметил Г. Еллинек, правовая норма только тогда действует, когда «она обладает способностью влиять в качестве мотива, определять волю» (Еллинек Г. Общее учение о государстве. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. С. 332).

предписания, выраженного в налоговой норме. Так, в силу абз. 1 п. 3 ст. 88 НК РФ, налогоплательщику «сообщается о выявленных в декларации ошибках, противоречиях и несоответствиях». Что перед нами: обязанность или право налоговых органов? Нейтральная форма «сообщается» не передает характер предписываемого поведения, порождая противоречивые интерпретации. Точку поставил Конституционный Суд, указав, что по смыслу ст. 88 НК РФ, «налоговый орган обязан информировать налогоплательщика об обнаруженных ошибках при заполнении документов и налоговых правонарушениях»¹⁵². Но выявленной неопределенности можно было бы избежать, если бы законодатель в п. 3 ст. 88 НК РФ прямо указал на обязанность налоговых органов по информированию налогоплательщиков, используя *модальные формы*, обозначающие необходимость совершения соответствующих действий («должен», «обязан», «следует», «необходимо» и др.).

По содержательному критерию нормы налогового права можно дифференцировать на нормы-правила и специализированные нормы.

Нормы-правила. Это самая важная и массовая часть налоговых норм. Не случайно их называют основными, первичными, субстанциональными, «нормами непосредственного правового регулирования»¹⁵³. По способу воздействия они подразделяются на управомочивающие, обязывающие и запрещающие, что соответствует классической триаде средств правового регулирования – дозволению, обязыванию и запрещению. Эта классификация берет начало в трудах римских юристов; широко известно высказывание Модестина: *Legis virtus haec est imperare vetare permittere punire* – закон имеет власть повелевать, запрещать, разрешать, наказывать¹⁵⁴.

¹⁵² Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О «По жалобе ОАО ...» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

¹⁵³ См., напр.: Байтин М. И., Петров Д. Е. Система права: к продолжению дискуссии // Государство и право. 2003. № 1. С. 29; Бахрах Д. Н. Действие норм права во времени: Теория, законодательство, судебная практика. М.: Норма, 2004. С. 11; Давыдова М. Л. Юридическая техника: проблемы теории и методологии. Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2009. С. 217.

¹⁵⁴ Как указывает Ф. В. Тарановский, со времен Савиньи было признано «излишним выделение карательной функции юридических норм в качестве якобы самостоятельной» и в юридической науке утвердилось мнение о том, что санкция «является лишь придатком к предварительному велению или запрету» (Тарановский Ф. В. Энциклопедия права. СПб.: Лань, 2001. С. 138).

Управомочивающие (дозволяющие) нормы разрешают участникам налоговых отношений по своему усмотрению и в рамках закона осуществлять субъективные права. Субъект права, по словам В. Д. Сорокина, сам решает, использовать или нет предоставленное ему правомочие, руководствуясь при этом чисто субъективными соображениями и не испытывая никакого обязывающего воздействия со стороны права¹⁵⁵. Так, налогоплательщики имеют право на получение письменных разъяснений от фискальных органов, на ознакомление с актами выездных и камеральных налоговых проверок, обжалование решений налоговых органов и т. д. Предоставленная законом возможность гарантируется соответствующими обязанностями других лиц.

В момент реализации управомочивающей нормы закрепленное в ней правомочие из потенциальной возможности превращается в субъективное право, принадлежащее конкретному лицу в конкретном правоотношении¹⁵⁶. В отличие от юридических обязанностей и запретов, субъективное право есть то, от осуществления чего лицо может отказаться без угрозы каких-либо негативных последствий. Таким образом, управомочивающие нормы предоставляют адресату возможность по своему усмотрению решить, реализовать или нет нормативное предписание в конкретной ситуации. Действует принцип: *nemo jure suo uti cogitur* («никто не обязан пользоваться своим правом»).

Специфика налогового права состоит в том, что усмотрение налогоплательщиков при осуществлении некоторых субъективных прав существенно ограничивается законом. В этих случаях возникает необходимость идентифицировать норму как управомочивающую или обязывающую, что требует логических усилий. Так, в трех пунктах статьи 149 НК РФ перечислены операции, не подлежащие налогообложению НДС. Причем отказаться от применения налоговых освобождений в отношении операций, указанных в пп. 1 и 2 ст. 149 НК РФ, налогоплательщики не вправе; что же касается операций,

¹⁵⁵ См.: Сорокин В. Д. Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. М.: Юрид. лит, 1976. С. 108.

¹⁵⁶ См.: Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 4-5.

предусмотренных в п. 3 ст. 149 НК РФ, то налогоплательщики вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, но лишь при соблюдении определенных условий (п. 5 ст. 149). С чем мы имеем дело в подобных случаях – с субъективными правами или же с обязанностями?

Как известно, использование налоговых льгот при наличии оснований и в порядке, установленном налоговым законодательством, в силу подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ относится к правам налогоплательщиков. В силу п. 2 ст. 56 НК РФ, «налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Но как быть в тех случаях, когда *иное предусмотрено Кодексом*, причем отказ от использования налоговой льготы Законом не допускается? С чем мы имеем дело в случаях, когда налоговая льгота императивно «вменяется» налогоплательщику под угрозой негативных последствий? Полагаем, в этом случае налицо конструкция юридической обязанности, а нормы, устанавливающие такие льготы, приобретают обязывающий характер. Тем самым в случаях, когда *иное предусмотрено Кодексом*, использование налоговой льготы становится императивным элементом юридической конструкции соответствующего налога. Таким образом, нормы, устанавливающие налоговые льготы, отказаться от использования или приостановить действие которых возможно, пусть и в особом порядке, носят управомочивающий характер; в то же время нормы, устанавливающие налоговые льготы, отказ от реализации которых Законом не допускается, носят обязывающий характер, и осуществление таких льгот трансформируется в позитивную обязанность налогоплательщика¹⁵⁷.

С учетом сделанных выводов положения НК РФ в части однозначного отнесения использования налоговых льгот к правам налогоплательщика (подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ) требуют корректировки: необходима оговорка о том, что *в случаях, когда отказ от использования льготы или приостановление ее*

¹⁵⁷ Применительно к рассмотренному выше примеру, п. 3 ст. 149 НК РФ следует отнести к управомочивающим нормам налогового права, в то время как пп. 1 и 2 – к обязывающим.

использования налогоплательщиком Законом не допускается, использование такой льготы относится к обязанности налогоплательщика.

Высказано мнение, что при дозволении свобода поведения лица вообще не ограничивается¹⁵⁸. Полагаем, это не так. Реализация управомочивающих налоговых норм возможна исключительно в правовых рамках, т. е. в порядке и на условиях, предусмотренных Законом. Возможность такой реализации нередко сопровождается разного рода оговорками и исключениями. И, наконец, действует общеправовой принцип незлоупотребления правом, основанный на конституционном положении о том, что при осуществлении прав и свобод человека и гражданина не должны нарушаться права и свободы других лиц (п. 3 ст. 17 Конституции РФ). Тем самым известный принцип римского права *qui jure suo utitur neminem laedit* – «кто использует свое право, не вредит никому», сегодня трансформируется в формулу: «кто использует свое право добросовестно и разумно, тот не вредит никому».

Обязывающая норма требует от адресата совершение действий *активного характера*. Целевая направленность таких норм – официально установить требуемое (должное) поведение. В случае неисполнения либо ненадлежащего исполнения обязанности к нарушителю применяются различные меры государственного принуждения.

По мнению М. Ю. Орлова, отличие управомочивающих норм от обязывающих состоит в том, что первые «предоставляют участнику правоотношений некоторый выбор возможного варианта поведения, однако этот выбор исчерпывается теми вариантами поведения, которые предлагает законодатель»¹⁵⁹. В качестве примера приводится п. 7 ст. 101 НК РФ, согласно которому по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем налогового органа выносится одно из двух альтернативных решений, а именно: о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности. Полагаем, с таким подходом нельзя согласиться. Управомочивающая норма

¹⁵⁸ Лившиц Р. З. Указ. соч. С. 97.

¹⁵⁹ Орлов М. Ю. Особенности норм ... С. 24.

предоставляет лицу не просто выбор возможного варианта поведения из ряда предложенных законодателем альтернатив, но и возможность отказаться *вовсе* от реализации соответствующей нормы без угрозы негативных последствий для себя. В рассмотренном случае налицо не управомочивающая, а обязывающая норма с альтернативной диспозицией: властный субъект в силу п. 7 ст. 101 НК РФ действительно принимает одно из двух типов решений, однако он не может уклониться от принятия решения, поэтому речь идет именно об обязанности, а не о субъективном праве. Причем выбор одного из двух вариантов поведения (того или иного решения по итогам налоговой проверки) должен определяться объективными мотивами, а не произвольно. То есть налоговый орган *должен* принять решение и при этом *обязан* выбрать именно тот вариант решения, который наиболее точно соответствует требованиям законности, обоснованности, справедливости и пр.

Запрещающая норма содержит императивное требование к адресатам *воздерживаться от совершения* определенных действий под угрозой негативных последствий для нарушителя. Такие нормы в категорической форме устанавливают виды поведения, которое не допускается законодателем. Перед нами та же самая обязанность, но состоящая в отказе от определенных активных действий. От адресатов здесь требуется *пассивное поведение*, т. е. правомерным является бездействие. Запреты – наиболее жесткий способ правового регулирования налоговых отношений, к которому обращаются тогда, когда «необходимо оградить общество от нежелательного поведения»¹⁶⁰.

Запрещающие нормы могут адресоваться как властным, так и частным субъектам налогового права, причем запрет может быть выражен прямо или косвенно. Нередко используются слова-определители «не могут», «не вправе», «не допускается», «не может быть» и им подобные. В скрытом, неявном виде запреты содержат охранительные нормы, предусматривающие составы налоговых правонарушений, поскольку для формулирования запрета здесь нужно прибегать к *логическим операциям*, что будет показано ниже.

¹⁶⁰ Трегубова Е. В. К вопросу о классификации административных запретов в российском праве // Право и политика. 2010. № 2. С. 327.

Нормы-запреты значительно отличаются по механизму своего воздействия от управомочивающих и обязывающих норм. В то время как последние предполагают своей целью возникновение, изменение или прекращение налоговых правоотношений, запрещающие нормы, напротив, призваны не допустить возникновения правоотношений, нежелательных с точки зрения государства¹⁶¹. Указывая на эту особенность, Е. К. Варийчук говорит о том, что «запрещающие налогово-правовые нормы, на первый взгляд, – невидимы», поскольку реализуются в пассивном поведении обязанных лиц и незаметны при нормальном, т. е. правомерном поведении субъектов»¹⁶². С выводом о «незаметности» запретов вряд ли можно согласиться. Психологически они осознаются гораздо «ярче», отчетливее, чем права и обязанности. Это справедливо как для индивидуального, так и для коллективного правосознания. Мы подчас забываем о своих субъективных правах и обязанностях или даже вообще не подозреваем об их существовании; в то же время правовые запреты, обеспеченные различного рода санкциями, в большинстве своем подобно красному сигналу светофора всегда «стоят перед глазами». В этом смысле запрещающие нормы – наиболее «заметные» правила в общем массиве налогового законодательства. Не случайно так много принципов налогового права сформулированы законодателем именно в форме запретов – достаточно проанализировать нормы ст. ст. 3 и 108 НК РФ.

Обязанности и запреты в праве очень близки в смысловом отношении, выступая *парными категориями* к субъективному праву. С этих позиций нормы-правила налоговом праве можно классифицировать на две группы, а именно: (1) налоговые нормы, требующие должного поведения (запреты, обязанности) и (2) налоговые нормы, предусматривающие возможное поведение (дозволения). Нередко говорят о *позитивной (активной)* обязанности применительно к содержанию обязывающих норм и *негативной*

¹⁶¹ «В довольно широком круге случаев реализация воли государства происходит не путем возникновения правоотношения, а посредством устранения определенных нежелательных явлений в общественной жизни под воздействием запретительной нормы. – пишет Р. О. Халфина. – Об эффективности таких норм можно судить не по возникающим правоотношениям, а по тому, насколько существование нормы оказалось решающим в мотивации поведения людей» (Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. С.30).

¹⁶² Варийчук Е. К. Место запретов в налогово-правовом регулировании // Финансовое право. 2008. № 12. С. 15.

(пассивной) обязанности – к содержанию запрещающих норм, тем самым подводя эти нормы под общее родовое понятие «обязанности». Таким образом, запрет можно рассматривать как обязанность воздерживаться от поведения, нежелательного с точки зрения государства.

Предполагается, что каждая обязывающая и запрещающая норма обеспечена санкцией. Но правовая действительность далека от идеала¹⁶³. Отсутствие санкций применительно к обязанностям и запретам в праве встречается довольно часто и требует безусловной коррекции законодателем.

Независимо от того, правомочие, обязанность или запрет представлены в содержании налоговой нормы, она может рассматриваться как *государственное веление*¹⁶⁴. Если в обязывающих и запрещающих нормах повелительный элемент выражен непосредственно, то в управомочивающих нормах он проявляется в том, что правомочие официально провозглашено и гарантировано государством. Не случайно в этимологии слова «дозволение» корнем выступает именно «воление».

Подчеркивая коррелятивную взаимосвязь обязывающих, запрещающих и управомочивающих налоговых норм, отметим, что представительно-обязывающий характер нормы-правила состоит в официальном установлении того, что можно, нужно или нельзя в сфере налогово-правового

¹⁶³ К примеру, при выставлении лицом, не являющимся налогоплательщиком НДС (напр., применяющим упрощенную систему налогообложения), счетов-фактур с выделением в них сумм НДС, все суммы налогов, указанная в счетах-фактурах, подлежат уплате в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ). Однако ответственность за нарушение этой обязанности отсутствует. Попытки налоговых органов привлечь таких лиц к ответственности по ст. 122 НК РФ отклоняются судами, поскольку формально ст. 122 НК РФ применяется к налогоплательщикам, а указанные лица к ним не относятся (Постановления Фед. арб. суда ВВО от 30 ноября 2006 г. по делу № А17-1793/5-2006; УО от 14 марта 2007 г. № Ф09-909/07-С2 по делу № А60-10790/06; ПО от 23 октября 2007 г. по делу № А65-7246/2007-СА2-9; ЗСО от 1 декабря 2008 г. № Ф04-7521/2008(16976-А81-34), Ф04-7521/2008(17596-А81-34) по делу № А81-1355/2008 и др.). Метод аналогии при привлечении к ответственности не применим, и, кроме того, «в процессе правоприменительной практики недопустимо расширять сферу действия норм о налоговой ответственности, в том числе по мотиву логичности и целесообразности такого расширения» (п. 21 Информ. письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ» // Вестн. ВАС РФ. 2003. № 5). Итак, законодательно установленная обязанность налицо, в результате ее нарушения бюджетной системе причиняется реальный ущерб, но санкции за подобное нарушение законом не предусмотрены. Выход видится в ликвидации пробела путем, например, расширения субъектного состава налогового правонарушения, закрепленного в ст. 122 НК РФ, либо путем формирования нового состава, предусматривающего ответственность за неуплату налогов лицами, формально не являющимися налогоплательщиками или налоговыми агентами, но в ряде случаев несущих по закону такую обязанность.

¹⁶⁴ В литературе по финансовому праву многократно подчеркивается, что норма права – это «продукт государства, результат его властного веления» (см.: Худяков А. И. Дискуссионные вопросы предмета финансового права // Финансовое право. 2009. № 3. С. 6).

регулирования¹⁶⁵. Причем нормы-правила выступают не только нормативным, но и аксиологическим (ценностным) основанием существования субъективных прав и обязанностей, поскольку они указывают на социально оправданное, признаваемое и поощряемое, нормальное поведение. Более того, чтобы эффективно выполнять миссию всеобщего регулятора, налоговые нормы должны быть культурно обусловлены, воплощать в себе общепризнанную в данном сообществе *меру социальной справедливости*.

Итак, субъективному праву одного лица, возможность реализации которого предусматривает налоговая норма, должна соответствовать юридическая обязанность другого лица. Без корреспондирующего обязывания или запрета субъективное право в значительной степени теряет свой регулятивный эффект. Таким образом, норма-правило всегда предполагает взаимодействие управомоченного и обязанного лица.

Заметим, что в праве обнаруживаются устойчивые «цепочки» *прав-обязанностей-запретов*, когда та или иная обязанность подкреплена возможностью использовать некоторое субъективное право, для реализации которого, в свою очередь, необходимо надлежаче исполнить другие обязанности (запреты) и т. д. В этом смысле многие субъективные права лица как бы «вытекают» из его обязанностей, производны от них или наоборот. Например, обязанность уплаты НДС сопровождается правом на налоговые вычеты, для использования которых требуется выполнить обязательные действия, связанные с должной осмотрительностью, оформлением документов и т. п. Можно сказать, что право на налоговый вычет не существует вне обязанности по уплате налога и не может рассматриваться изолированно от

¹⁶⁵ Ряд авторов включают этот признак в дефиницию «нормы налогового права», придавая ему атрибутивный статус. А. И. Землин подчеркивает, что норма налогового права «представляет собой установленное и охраняемое государством правило поведения участников общественных отношений, выраженное в их юридических правах и обязанностях» (Землин А. И. Указ. соч. С. 47). Н. П. Кучерявенко отмечает, что норма нацелена на организацию определенным образом действий участников отношений, указывая на должное поведение, действия, желательные с позиции осуществления государственной воли в сфере налогообложения. Сообразно этому «происходит наделение правами и обязанностями субъектов налоговых правоотношений, при котором налогово-правовые нормы, предоставляя одним лицам права, устанавливают корреспондирующие обязанности для других лиц. ... Двухсторонний характер налогово-правовой нормы опосредует предоставление управомоченным лицам субъективных прав при возложении юридических обязанностей на иных субъектов отношений» (Кучерявенко Н. П. Понятие и структура ... С. 5, 6).

него. В свою очередь применительно к этому праву и в связи с его реализацией можно говорить о существовании обязанности действовать осмотрительно, проверяя добросовестность своих контрагентов. В рамках такой проверки лицо опять-таки вправе запросить необходимую информацию в налоговых органах.

Как видим, некоторые права и обязанности одного и того же субъекта налогового права неразрывно «увязываются» между собой, подтверждая выводы о всеобщей системности налогово-правового регулирования. Эту ситуацию нельзя путать с рассмотренной ранее корреспонденцией прав и обязанностей различных субъектов, противостоящих друг другу в рамках правоотношения; в данном случае один и тот же субъект, обладая некоторым правом, должен осуществлять его в определенном порядке, с соблюдением некоторых запретов и обязанностей¹⁶⁶.

Отметим, что в общем массиве обязывающих и запрещающих налоговых норм выделяются нормы, функциональное назначение которых состоит именно в том, чтобы определить *порядок реализации* управомочивающих норм. В данных случаях для осуществления своего субъективного права управомоченный субъект должен исполнить некоторые обязанности или соблюсти запреты¹⁶⁷. В этом случае обязывающие и запрещающие нормы производны от коррелирующих им управомочивающих норм. Негативным последствием нарушения таких норм выступают, как правило, не меры государственного принуждения, но *невозможность реализовать субъективное право*. Поэтому, например, отказ в возмещении из бюджета сумм НДС или непризнание расходов для целей налогообложения нередко признаются *квази-санкциями* особого рода. Нормативно-логические конструкции для таких случаев формируются по схеме: «Если лицо имеет некоторое субъективное право и желает его реализовать (*гипотеза*), оно обязано выполнить

¹⁶⁶ К сожалению, если корреспонденция прав-обязанностей противостоящих друг другу субъектов в теории права изучена достаточно подробно, тема последовательно взаимоувязанных прав и обязанностей одного и того же лица, образующих устойчивые комплексы *прав-обязанностей-запретов*, обойдена незаслуженным вниманием правовой науки.

¹⁶⁷ Разумеется, вполне возможна и обратная ситуация, когда в процессе надлежащего исполнения некоторых обязанностей субъекту налогового права предоставляется возможность реализовать некоторые субъективные права, непосредственно с этой обязанностью связанные и носящие от нее *производный* характер.

определенные действия и (или) воздержаться от некоторых действий (*диспозиция*), в противном случае (*гипотеза-нормонарушение*) в реализации субъективного права ему будет отказано (*санкция*)»¹⁶⁸.

Регулятивные и охранительные нормы-правила. В то время как регулятивные нормы устанавливают права и обязанности субъектов налогового права, охранительные – обеспечивают защиту налогового правопорядка, предусматривая «последствия неисполнения норм регулятивного налогового права»¹⁶⁹. Тем самым регулятивные нормы направлены на организацию налоговых отношений, а охранительные – на их охрану, ведь уже сама по себе угроза негативных последствий, исходящая от них, выступает мощным профилактическим средством обеспечить «надлежащее исполнение участниками налоговых отношений предписаний норм налогового права»¹⁷⁰. Большинство налоговых норм являются регулятивными. Им нередко соответствуют охранительные нормы иных отраслей права, чаще всего уголовного, административного, гражданского.

Регулятивные и охранительные нормы, за редкими исключениями, имеют *двухэлементную структуру* и строятся по схеме «если – то». При этом гипотеза охранительной нормы описывает состав неправомерного поведения, за которое нарушитель обязан претерпеть негативные последствия, предусмотренные второй частью охранительной нормы. Последняя именуется санкцией и представляет собой диспозицию особого рода. Поскольку нормонарушение, закрепленное в гипотезе охранительной нормы, есть не что иное, как нарушение диспозиции соответствующей регулятивной нормы, такую гипотезу

¹⁶⁸ Так, например, рассматривая *пресекательный характер* трехлетнего срока на возмещение НДС как некую правовую санкцию, В. В. Брызгалин обоснованно пишет о том, что «неосуществление необходимых действий в пределах течения данного срока влечет утрату субъективного права. Это своеобразная санкция за его неосуществление». И далее автор указывает на природу пресекательного срока как на некую санкцию «в виде лишения плательщика налога права в связи с его бездействием» (Брызгалин В. В. Некоторые аспекты исчисления и применения трехлетнего срока на возмещение НДС // Налоговый вестник. 2011. № 2. С. 54, 57). По мнению, А. В. Чуряева, определение налоговым органом суммы налога расчетным путем можно рассматривать как санкцию за допущенные налогоплательщиком нарушения установленных требований, связанных с осуществлением налогового контроля (Чуряев А. В. Определение налоговым органом суммы налога расчетным путем: вопросы методологии // Налоговед. 2013. № 3. С. 40).

¹⁶⁹ Тютин Д. В. Указ. соч. С. 57.

¹⁷⁰ Цинделиани И. А. Указ. соч. С. 111.

нередко называют «гипотезой особого рода», «отрицанием диспозиции», «антидиспозицией» или «гипотезой-нормонарушением».

Так, если банк создаст ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, в отношении которого в банке находится поручение налогового органа (*гипотеза-нормонарушение*), то он обязан понести неблагоприятные последствия в виде штрафа в размере 30 % не поступившей в результате таких действий суммы (*санкция*) (п. 2 ст. 135 НК РФ). Данная охранительная норма предполагает существование регулятивной нормы, запрещающей банкам совершать соответствующие действия: «Если в банке находится поручение налогового органа (*гипотеза*), то запрещается создавать ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика (*диспозиция*)». Факт нарушения диспозиции этой нормы составляет гипотезу нормы охранительной. Скомбинировав регулятивную и охранительную норму, получаем нормативно-логическую конструкцию, сформированную по схеме «если – то – если не то – тогда это». В полном виде такая конструкция состоит не из трех, а именно из четырех элементов: (1) гипотеза регулятивной нормы – (2) диспозиция регулятивной нормы – (3) гипотеза охранительной нормы (гипотеза-нормонарушение) – (4) санкция охранительной нормы¹⁷¹.

Если же адресатом предписания выступает не потенциальный нарушитель, но *властный субъект*, то норма из охранительной трансформируется в регулятивную, а ее вторая часть – из санкции в диспозицию¹⁷². Как видим, природа охранительной нормы и ее элементный

¹⁷¹ В целях экономии нормативного материала, мы заменяем гипотезу-нормонарушение словом-связкой «иначе», вследствие чего нормативно-логическая конструкция приобретает *усеченный трехэлементный характер* – факт нарушения в ней выражен неявно, он подразумевается.

¹⁷² Сформулируем предыдущую норму, адресовав налоговым органам: «Если банк создает ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в отношении которых в банке находится поручение налогового органа (*гипотеза*), то компетентный орган должен привлечь его к ответственности (*диспозиция*)». В данном случае адресату не угрожает санкция за нарушение предписания – законодатель обязывает его к определенному активному поведению. Как видим, норма из охранительной трансформировалась в регулятивную, состоящую из гипотезы и диспозиции. Для создания нормативно-логической конструкции с участием такой регулятивной нормы нужно отыскать в нормативном массиве охранительную норму, устанавливающую санкцию за неисполнение обязанности по привлечению нарушителя к ответственности. В результате получаем следующую конструкцию: «Если банк совершит действия по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа (*гипотеза*), то компетентный орган должен привлечь его к ответственности (*диспозиция*), в противном случае (*гипотеза-нормонарушение*) виновные должностные лица обязаны понести неблагоприятные последствия (*санкция*)».

состав носит *гибкий характер*, видоизменяясь и трансформируясь в зависимости от адресата нормы¹⁷³.

Подчеркнем сходство диспозиции и санкции в структуре нормы права. Они носят условный характер в том смысле, что, описывая правовые последствия некоторых обстоятельств, сформулированных в гипотезах налоговых норм, находятся с такими обстоятельствами в причинной связи. И регулятивные, и охранительные нормы строятся по одной и той же *бинарной модели*, связывающей между собой юридическое основание (гипотезу) и правовое последствие (диспозицию или санкцию). При этом и диспозиция, и санкция содержат некоторое правило (запрет, обязанность), придавая норме обязывающий либо запрещающий характер. Следовательно, практическая реализация как диспозиции, так и санкции выражается в возникновении у адресатов определенных прав и обязанностей. Обычно указывают, что диспозиция указывает на позитивные правовые последствия, в то время как санкция – на негативные. Однако запреты и обязывания регулятивных норм подчас не менее обременительны для адресатов, чем санкции норм охранительных. Сравним две гипотетические налоговые нормы: 1) «Если налогоплательщиком получен доход, то он должен уплатить налог»; 2) «Если налогоплательщиком налог не уплачен, то он должен уплатить штраф». Перед нами регулятивная и охранительная нормы, формирующие нормативно-логическую конструкцию. Обе нормы двухэлементные, они накладывают на адресатов невозможные имущественные обременения и поэтому воспринимаются ими однозначно негативно: и налог, и штраф уплачивать одинаково малопривлекательно.

¹⁷³ Применяя социологические подходы, Т. В. Дуран подчеркивает мотивационные различия в поведении субъектов, которым санкция адресуется: «Санкция с точки зрения осуществляющего ее лица представляет собой цель; с точки зрения лица, на которого она направлена, санкция значима своими нежелательными результатами, которые должны порождать отрицательную мотивацию, препятствовать совершению нежелательных действий. Таким образом, в основе санкции лежит корреляция между внешним воздействием и его мотивирующим значением, его субъективным переживанием» (Дуран Т. В. Сущность государственных правовых норм и технологии их проектирования // Вестн. ВЭГУ. 2009. № 5. С. 8-9). «Причем то, что называется санкцией, есть своего рода диспозиция правоохранительной нормы для органов, осуществляющих принудительные меры к правонарушителю, а гипотеза при этом всегда указывает на факт неисполнения диспозиции соответствующей регулятивной нормы» (Саак А. Э., Иванов И. Г., Ельчанинова Н. Б. К вопросу о логической структуре нормы права // Известия ТГРТУ. 1998. Т. 7, № 1. С. 291).

Полагаем, санкция есть ничто иное, как *особая разновидность диспозиции*, а точнее – диспозиция охранительной нормы права¹⁷⁴. Тщательный анализ показывает, что регулятивные и охранительные нормы состоят из элементов одинаковой природы, а именно: условия действия нормы плюс самого действия, обусловленного этими условиями¹⁷⁵. Отдавая дань традиции, допустимо сохранить в терминологическом аппарате правовой науки термин «санкция», но не в качестве совершенно самостоятельного элемента (наряду с гипотезой и диспозицией), но как *диспозицию особого рода*. Специфика последней обусловлена спецификой охранительной нормы в целом: во-первых, она всегда вторична, производна от регулятивной нормы и в функциональном плане обеспечивает ее правомерное осуществление; во-вторых, гипотезой здесь не может выступать акт правомерного поведения, поэтому мы условно именуем такую гипотезу не иначе как «гипотеза-нормонарушение»¹⁷⁶.

Традиционно считается, что охранительные нормы производны от регулятивных и «сопровождают» последние, т. е. в нормативном массиве всегда можно отыскать регулятивную норму, которую «поддерживает» та или иная охранительная норма¹⁷⁷. Эти тезисы нуждаются в серьезном уточнении. Практический анализ показывает, что отыскать в нормативных текстах

¹⁷⁴ Сходный подход демонстрирует Е. А. Крашенинников, оговариваясь, что «диспозиции гражданско-правовых норм, рассчитанных на конфликтные ситуации, называются санкциями» (см.: Крашенинников Е. А. Указ. соч. С. 7). По мнению А.С. Еременко, «санкция и диспозиция нормы права суть одно и то же правовое явление, видоизменяемое в зависимости от конкретных условий и целей правового регулирования» (Еременко А. С. Взаимосвязь гипотезы и диспозиции нормы гражданского права с юридическими основаниями и гражданско-правовыми последствиями // Адвокатская практика. 2011. № 3. С. 36). Критически оценивая трехэлементную структуру «если – то – иначе», В.А. Белов указывает: «–Иначе» – это не просто логическая операция, подобная операциям «если» (условие) и «–то» (следствие), а, по сути, *новая гипотеза*, с содержательной точки зрения отрицающая предыдущую. «Иначе» следует передать как если «–шловия (все или некоторые), описанные в такой-то норме, не имеют место быть», то «–ступают последствия такие-то» – *новая диспозиция*, обыкновенно именуемая *санкцией*» (Гражданское право: актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В. А. Белова. М.: Юрайт-Издат, 2007. С. 103).

¹⁷⁵ Не случайно в правовой науке сложилось представление о санкциях как «указаниях на неблагоприятные юридические последствия правонарушения», т. е. связь между правонарушением и последствием со всей очевидностью охватывается логической конструкцией «гипотеза – диспозиция» (См.: Курылев С. В. Санкция как элемент правовой нормы // Сов. государство и право. 1964. № 8. С. 49, 50).

¹⁷⁶ «Наказание за преступление в виде штрафа – это не то же самое, что налог на определенную деятельность, хотя оба вида включают в себя указания должностным лицам по взысканию той же суммы денег. – подчеркивает Г. Харт. – Эти идеи различаются тем, что первая включает, а вторая – не включает правонарушение либо неисполнение обязанности в форме нарушения правила, предписывающего определенное поведение обычным гражданам (Hart H. L. A. The Concept of Law. 2nd ed. Oxford, 1997. P. 39).

¹⁷⁷ Как отмечает Г. Кельзен, определенное поведение может считаться юридически предписанным (т. е. составляющим содержание правовой обязанности) лишь постольку, поскольку противоположное поведение обуславливает санкцию, т. е. акт принуждения, направленный на человека, который ведет себя таким образом (Kelsen H. Op. cit. P. 20, 50, 115).

регулятивные нормы для некоторых охранительных норм не представляется возможным, они просто-напросто отсутствуют¹⁷⁸.

Полагаем, что охранительные нормы действительно «существуют» в связке с регулятивными, образуя с ними устойчивые нормативно-логические конструкции. Однако способ оформления регулятивных норм может быть различным: они либо *прямо выражаются* в нормативном тексте, либо лишь косвенно подразумеваются и могут быть *выведены логическим путем* из содержания охранительной нормы права¹⁷⁹. При этом охранительные нормы – в отличие от регулятивных – всегда должны быть прямо и четко сформулированы в источниках права¹⁸⁰.

¹⁷⁸ Особенно много таких норм в уголовном законодательстве, где нет регулятивных норм, прямо и непосредственно запрещающих убивать, грабить, похищать людей и т. п. Но существование подобных норм-запретов не вызывает сомнений. В этой связи Г. Кельзен называет регулятивные нормы «несамостоятельными», полагая, что поведение может считаться юридически предписанным в смысле этого порядка лишь в той мере, в какой противоположное поведение обуславливает санкцию. «Если принятый парламентом закон содержит норму, которая предписывает определенное поведение, и другую норму, которая связывает ее неисполнение с санкцией, то первая норма не самостоятельна, но находится в существенной связи со второй: она лишь отрицательно определяет условие, с которым вторая норма связывает санкцию; и если вторая положительно определяет условие, с которым она связывает санкцию, то первая норма с точки зрения законодательной техники избыточна». К примеру, норма «не убивай» избыточна, если действительна норма «тот, кто убивает, должен быть наказан» (Kelsen H. Op. cit. P. 54-55). Из этих рассуждений Г. Кельзеном сделан вывод, что правовое регулирование возможно двумя способами, а именно: правопорядок либо запрещает определенное поведение, связывая с ним санкцию, либо предписывает определенное поведение, связывая санкцию с противоположным поведением (Ibid. P. 54-55). Тем самым допускается существование правопорядка, состоящего из одних только охранительных норм, которые в скрытом виде уже содержат в себе регулятивные нормы; поэтому регулятивные нормы всегда могут быть выведены из охранительных логическим путем.

¹⁷⁹ Называя данную операцию «логическим развитием нормы», Е. В. Васьковский прямо указывает, что «из наличных норм можно извлекать новые нормы, явно законодателем не установленные, но *implicite* содержащиеся в его прямых велениях и потому обязательные для граждан» (См.: Васьковский Е. В. Цивилистическая методология: Учение о толковании и применении гражданских законов. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. С. 87).

¹⁸⁰ Рассмотрим охранительную норму, устанавливающую ответственность для экспертов, переводчиков и специалистов (п. 1 ст. 129 НК РФ). В отношении переводчика соответствующая регулятивная налоговая норма закреплена в п. 3 ст. 97 НК РФ: он обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Это позволяет сформулировать нормативно-логическую конструкцию: «Если лицо назначено переводчиком (*гипотеза*), оно обязано участвовать в налоговой проверке, т. е. явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод (*диспозиция*), иначе (*гипотеза-нормонарушение*) с переводчика должен быть взыскан штраф в размере 500 рублей (*санкция*)». В отношении экспертов и специалистов, упомянутых в ст. 129 НК РФ, ситуация выглядит иначе. Регулятивные нормы, прямо закрепляющие обязанности этих субъектов по участию в налоговой проверке или даче достоверного заключения, в НК РФ отсутствуют. Однако сказать, что их не существует вовсе, было бы неправильно. Обязанность участвовать в налоговой проверке и запрет давать ложное заключение для этих субъектов косвенно вытекает из ст. 129 НК РФ. Таким образом, применительно к экспертам и специалистам регулятивная норма выводится путем толкования соответствующей охранительной нормы: «Если лицо назначено экспертом (или специалистом) (*гипотеза*), оно обязано участвовать в налоговой проверке (*диспозиция*)». Тот факт, что такие обязанности прямо не закреплены в законе, не мешает нам сформировать устойчивые нормативно-логические конструкции по схеме «регулятивная норма (пусть и неявно выраженная) + охранительная норма». Содержание такой конструкции будет выглядеть так: «Если лицо назначено экспертом или специалистом (*гипотеза*), оно обязано участвовать в налоговой проверке (*диспозиция*), в случае отказа от участия в проведении налоговой проверки (*гипотеза-нормонарушение*) оно должно будет уплатить штраф в размере 500 рублей (*санкция*)».

Можно высказать предположение, что всякая охранительная норма в «скрытом» виде содержит регулятивную норму, обращенную к потенциальным нарушителям и в своей диспозиции содержащую либо обязанность, либо запрет на совершение определенных деяний. Такая регулятивная норма путем несложных умозаключений легко выводится из нормы охранительной¹⁸¹.

Является ли упущением наличие охранительных норм без прямо сформулированных Законом корреспондирующих им регулятивных норм? Не следует ли законодателю в каждом случае сначала закреплять обязанности и запреты, а уже потом обеспечивать их реализацию путем включения в законодательство охранительных норм? Полагаем, вопрос должен решаться в зависимости от конкретных условий и задач отраслевого регулирования. Применительно к налоговому праву целесообразно предварительно устанавливать соответствующие обязанности и запреты, а уже затем формулировать связанные с ними составы правонарушений. Такая легализация дисциплинирует субъектов налогового права, делает наглядным фактическое основание ответственности, позволяет унифицировать структуру нормативного материала и избежать ситуации, когда для одних субъектов текстуально закреплены и обязанности, и корреспондирующие им санкции, а для других – обязанности и запреты существуют лишь в неявном виде и должны логически выводиться из соответствующих составов правонарушений.

Специализированные нормы¹⁸². Специализированные нормы налогового права обладают рядом специфических признаков. *Во-первых*, они, в

¹⁸¹ К примеру, из охранительных положений уголовного законодательства о том, что за совершение грабежа, изнасилования или, к примеру, похищение человека следует определенное наказание, с очевидностью вытекают регулятивные нормы-запреты, обращенные к неограниченному кругу лиц и устанавливающие, что «грабить запрещается», «насиловать запрещается», «похищать людей запрещается». Существование последних в качестве регулятивных норм не зависит от того, выразил ли их законодатель прямо в тексте нормативного акта, или же ограничился очевидным контекстом в рамках соответствующей охранительной нормы.

¹⁸² Аргументы сторонников и противников отнесения к правовым нормам разного рода деклараций, принципов, дефиниций и иных феноменов, легализованных в источниках права, уже рассмотрены выше. Повторим еще раз нашу позицию: наряду с регулятивными и охранительными нормами-правилами, эти правовые явления должны быть отнесены к особой разновидности правовых норм, несмотря на значительную специфику их содержания, структуры, функционального назначения, места и роли в системе налогово-правового регулирования. Для обозначения таких норм используются различные наименования – исходные, отправные, учредительные. Полагаем, определение «специализированные» наиболее удачно, поскольку указывает на генетическую природу последних – *специализацию права* как источник появления таких норм. Именно объективные закономерности дифференциации и интеграции в правовой системе приводят к функциональному «разделению труда» между ее элементами и, прежде всего, между нормами права.

большинстве случаев, не содержат правила поведения в виде дозволений, запретов, обязанностей. Не обладая представительско-обязывающим характером, они выполняют особые функции: нормы-декларации указывают на мотивацию законодателя при издании нормативных актов, нормы-принципы формируют исходные начала отраслевого регулирования, нормы-констатации закрепляют легализуемый порядок вещей, нормы-дефиниции определяют понятия, используемые в источниках налогового права и т. д. *Во-вторых*, структура специализированной нормы нетипична, и потому затруднительно выделить здесь традиционные элементы (гипотезу, диспозицию, санкцию). *В-третьих*, они осуществляют правовое регулирование не самостоятельно, но в устойчивых сочетаниях с регулятивными и охранительными нормами.

Как известно, сегментация нормативного материала на отрасли и правовые институты нуждается в предпосылках, включая выделение четко структурированной общей части, включающей правовые принципы, специальную терминологию, систему источников, санкций и пр. Роль специализированных норм в формировании *общеотраслевых основ налогового права* трудно переоценить, более того, без их активного участия подобная сегментация вряд ли возможна. Как правило, общая часть каждой отрасли права складывается именно из специализированных норм. Кроме того, они являются неперенными элементами большинства крупных и мелких юридических конструкций. Участвуя в «цементировании» нормативного материала, в создании крупных сегментов права (отраслей, субинститутов) и различных налогово-правовых конструкций, помогая восполнять пробелы, поддерживая логические и системные взаимодействия между регулятивными и охранительными нормами, специализированные налоговые нормы придают дополнительную устойчивость и завершенность системе налогового права.

Наряду с нормами-принципами, нормами-констатациями, дефинициями, декларациями, оперативными и коллизионными в литературе нередко выделяют еще специализированные нормы-фикции, нормы-презумпции, нормы-аксиомы, но, по нашему мнению, презумпции и фикции относятся к

самостоятельному классификационному ряду, являясь юридическими средствами, а правовые аксиомы совпадают по основным характеристикам с нормами-принципами. Отдельные авторы ставят вопрос о выделении в самостоятельные группы (типы) норм-целей, норм-задач, норм-расчетов, норм-символов, норм-приложений и т. д.

Норма-декларация формулирует цели и задачи, на достижение которых направлен нормативный правовой акт, объясняет мотивацию законодателя, торжественно провозглашает те или иные социальные ценности в качестве нормативно-идеологической основы закона. Выражая официальный взгляд на перспективы и цели нормативного регулирования, она обычно излагается эмоционально окрашенным, экспрессивным языком. Декларативный характер правовой нормы означает «тот факт, что ее действие не подкрепляется государственно-принудительными средствами»¹⁸³. Представляется вполне возможным дополнение НК РФ краткой преамбулой, провозглашающей цели налогово-правового регулирования и основные функции налоговой системы Российской Федерации.

Заметим, что законодатель очень редко закрепляет декларативные нормы непосредственно в тексте нормативного акта. Вместе с тем, очевидно, что *бесцельных законов* не существует. Из этого следует, что каждый нормативный акт (норма, нормативно-логическая конструкция) предполагает наличие нормы-декларации, объясняющий цель его принятия. Форма изложения такой нормы-декларации может быть прямой (в тексте самого акта) либо косвенной (существует в неявном виде и требует вывода логическим путем). Широко известен телеологический метод толкования, когда интерпретация нормативного текста осуществляется на основе целевых установок, которым руководствовался законодатель. Если подобная цель легально не сформулирована, интерпретатор должен вывести ее самостоятельно, исходя из «буквы и духа закона». Таким образом, получается, что нормы-декларации – крайне распространенные нормы в правовой системе, поскольку

¹⁸³ Давыдова М. Л. Указ. соч. С. 67.

целенаправленность суть атрибутивное качество всякого нормотворчества, и любой норме всегда соответствует некоторая *целевая установка*, пусть и неявно выраженная в официальном тексте источника права.

Констатационная норма указывает на некоторые факты, определенный и должный порядок вещей (*ordo rerum*)¹⁸⁴. Так, к примеру, пункты 1 и 2 ст. 1 НК РФ закрепляют (констатируют) структуру законодательства РФ о налогах и сборах, статья 2 – систему отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, пункт 1 ст. 12 – виды налогов и сборов, установленные в РФ. Нельзя согласиться с тем, что «у таких норм нет конкретного адресата; того, кто своими действиями обеспечит должный порядок, законодатель не определяет»¹⁸⁵. Адресатом констатационной нормы выступает всякое лицо, которое так или иначе причастно к налоговым отношениям. То есть норма-констатация обращена *ко всем и каждому*, кто вовлекается в орбиту налогово-правового регулирования.

Оперативная норма определяет порядок вступления в силу, пролонгацию, отмену иных норм. Поэтому они именуются не иначе, как «нормы о нормах». Важность оперативных норм переоценить невозможно, ведь в их «руках» находится «жизнь» и «смерть» всех остальных налогово-правовых норм. От правильного решения вопроса о действии правовой нормы зависит, «какой закон будет применяться к конкретным отношениям, как будут осуществляться его предписания, какие права и обязанности будут иметь стороны в правоотношениях, сроки их осуществления и многое другое»¹⁸⁶.

Налоговое право, как ни одна другая отрасль, характеризуется *разновременным действием* норм, расположенных в одном и том же источнике права. Это обусловлено, прежде всего, желанием законодателя

¹⁸⁴ В. Ф. Тарановский называет такие нормы описательными (*Тарановский Ф. В.* Указ. соч. С. 140, 141), В.Д. Перевалов – «нормативными объявлениями» (Теория государства и права: учебник / отв. ред. В. Д. Перевалов. М.: Норма, 2008. С. 165 (автор главы – В. Д. Перевалов)). Д. В. Тютин – определительно-установочными (*Тютин Д. В.* Указ. соч. С. 60), ряд авторов – статутными (общеакрепительными) нормами, «фиксирующими в наиболее общем виде отдельные элементы налоговых отношений, на которые направлено правовое воздействие» (*Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права ... С. 185). Г. В. Мальцев пишет, что многие нормы никаких прямых требований к поведению людей не содержат, никаких предписаний им не дают, но указывают на некий порядок, который должен быть и которого требует закон (*Мальцев Г. В.* Указ. соч. С. 555).

¹⁸⁵ *Мальцев Г. В.* Указ. соч. С. 556.

¹⁸⁶ *Бахрах Д. Н.* Указ. соч. С. 8.

дифференцировать и оптимизировать налоговые режимы применительно к многообразным условиям экономического и правового характера. Кроме того, нельзя забывать об отраслевой специфике темпорального действия актов законодательства о налогах и сборах, привязанной, в частности, к такому элементу налогообложения, как налоговый период, различный у разных налогов и сборов¹⁸⁷. И, наконец, вводя в действие новые нормативные правовые акты, законодатель зачастую устанавливает переходные периоды, давая возможность адресатам соответствующих норм заблаговременно адаптироваться к новым условиям налогообложения.

Обратим внимание на обстоятельство, которое нередко упускается из виду, а именно: следует различать нормы-правила, устанавливающие общий порядок действия норм во времени, и оперативные нормы, конкретизирующие действие отдельного акта или его структурных единиц. Так, нормы ст. 5 НК РФ, закрепляющие отраслевой режим действия актов законодательства о налогах и сборах во времени, к оперативным не относятся, поскольку устанавливают общую модель для неограниченного количества ситуаций, в то время как оперативные нормы всегда «привязаны» к конкретным налоговым нормам. Не является оперативной, к примеру, и норма, изложенная в п. 8 ст. 149 НК РФ: «При изменении редакции пунктов 1-3 настоящей статьи ... налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты». Перед нами – *общая модель регулирования*, рассчитанная на многократное применение (изменения в пункты 1-3 ст. 149 НК РФ могут вноситься регулярно). В данном случае речь идет о регулятивной норме обязывающего характера, построенной по формуле: «Во всех ситуациях типа А нужно делать Б». Оперативная норма формируется по-другому: «В отношении ситуации А нужно делать Б». Как видим, различие между ними – в характере гипотезы, точнее – в степени ее

¹⁸⁷ См.: Андреева М. В. Действие налогового законодательства во времени: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2006. С. 20-26.

нормативного обобщения: если в первом случае «ситуация А» – это абстрактная модель, то во втором – конкретный свершившийся факт.

Коллизионные нормы играют важную роль в реализации принципа определенности, устанавливая приоритетность одних правовых норм перед другими в ситуации, когда предмет регулирования указанных норм совпадает, но при этом они противоречат друг другу, вследствие чего одновременно применять их невозможно. Коллизионные нормы играют роль *системосохраняющих компонентов* в правовой системе, устанавливая алгоритмы ликвидации подобного рода «чрезвычайных ситуаций»¹⁸⁸. В конечном итоге о степени развития любой сложноорганизованной системы, ее способности к самоорганизации судят не по наличию внутренних конфликтов, а по способности системы преодолевать их собственными средствами.

В результате конфликта норм, по-разному регламентирующих одно и то же общественное отношение, заинтересованные субъекты сталкиваются с проблемой *выбора применимой нормы*, причем этот выбор не должен опираться на дискретный произвол адресата нормы. То есть требуется нормативное обоснование для выбора одной из конфликтующих норм. Именно для разрешения подобных конфликтов предназначаются коллизионные нормы, структура которых строится по схеме: «Если нормы А и Б противоречат друг другу (*гипотеза*), то следует применять норму А (*диспозиция*)».

Важная роль в разрешении коллизий в налоговом праве отводится нормам-принципам и, прежде всего, презумпции правоты налогоплательщика, закрепленной в п. 7 ст. 3 НК РФ. Разумеется, остальные принципы права – общеправовые, межотраслевые, отраслевые – также можно использовать для разрешения коллизий, возникающих в сфере налогов и сборов.

Оптимальный способ устранения коллизии в праве – законотворческая коррекция конфликтующих норм. Однако сложность своевременного обнаружения и устранения коллизий состоит в том, что большинство из них

¹⁸⁸ Говоря словами Н. А. Власенко, они призваны специализироваться по сохранению, «защите» права от факторов, противодействующих его нормальному функционированию, что позволяет правовой системе сохранять «своими силами» устойчивость, способность к частичному самоуправлению, «самонастройке» (Власенко Н. А. Коллизионные нормы в советском праве. Иркутск: Изд-во Иркут. ун-та, 1984. С. 18-19).

носит *неявный характер*, проявляя себя лишь на стадии правоприменения, когда участнику налоговых правоотношений требуется оперативно принимать решение по выбору применимой нормы. Нередко коллизия выявляется уже в процессе разрешения налоговых споров. При этом окончательно устранить коллизию между нормами права может только законодатель, правоприменитель лишь преодолевает ее в процессе разрешения конкретного дела, используя коллизионные нормы и принципы.

В системе налогово-правового регулирования выделяют различные виды коллизий. В частности, можно назвать коллизии между нормами различных источников права (например, федерального закона и международного договора), между нормами НК РФ и иных актов законодательства о налогах и сборах, между нормами НК РФ и нормами федеральных законов иной отраслевой природы, между отдельными нормами НК РФ и т. д.

Исходной предпосылкой для разрешения коллизий в налоговом праве выступает идея приоритетности кодифицированного акта (в нашем случае – НК РФ) перед нормами иных отраслевых нормативных актов. Такой приоритет выводится из п. 1 ст. 1 НК РФ, согласно которому «законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых *в соответствии с ним* федеральных законов о налогах и сборах». То же самое правило действует в отношении региональных и муниципальных нормативных правовых актов о налогах и сборах (пп. 4, 5 НК РФ). Закрепляя положение о том, что акты налогового законодательства должны соответствовать НК РФ, законодатель тем самым устанавливает особое положение последнего в системе отраслевого регулирования. Итак, мы видим, что Налоговый кодекс Российской Федерации – это не «ординарный» закон, но он – *primus inter pares* (первый среди равных) в системе налоговых законов.

Вопрос об иерархических соотношениях норм НК РФ и норм, содержащихся в федеральных законах иной отраслевой природы, достаточно сложен; ведь в данном случае мы имеем дело с актами равной юридической силы, причем норма, разрешающая подобного рода коллизии, в действующем

законодательстве отсутствует. Полагаем, к данной ситуации применим п. 7 ст. 3 НК РФ о «неустранимых противоречиях» и их разрешении в пользу налогоплательщика. Для устранения возможных споров целесообразно дополнить статью 6 НК РФ пунктом 5 следующего содержания: «Нормы налогового права, содержащиеся в законах, не относящихся к законодательству о налогах и сборах, и иных нормативных правовых актах, не относящихся к актам о налогах и сборах, должны соответствовать настоящему Кодексу» (см. Приложение № 4). В подобных ситуациях НК РФ нужно рассматривать как *специальный акт*, принятый для урегулирования налоговых отношений и, соответственно, опираться на принцип *lex specialis derogat generali*¹⁸⁹.

При возникновении конкуренции между отдельными нормами НК РФ следует применять общие правила разрешения коллизий в праве, а именно: приоритет специальной нормы перед общей, а в случае, когда это правило не применимо, – приоритет позднее принятого закона. Иначе должен решаться вопрос при возникновении конфликта между нормами-принципами и иными налоговыми нормами. Приоритетны здесь именно нормы-принципы в силу их конституционно-правового характера. В случае конкуренции норм должны приоритетно применяться именно принципы права, выступающие своеобразной «истиной в последней инстанции».

В заключение отметим, что проблематика российского коллизионного права еще ждет своего разрешения. Многие коллизионные положения не легализованы в законодательстве и обладают статусом правовых обычаев либо правоположений прецедентного характера. Отдельные вопросы – о приоритете кодифицированного акта, об отраслевом приоритете и т. п. – разрешаются не на

¹⁸⁹ Нормы, закрепляющие приоритет кодифицированного акта над нормами иных нормативных актов, включая и нормы федеральных законов, включены законодателем в БК, ГК, ЗК, ТК, УПК РФ и некоторые другие кодексы. Логична правовая позиция Конституционного Суда РФ, подтвердившего конституционность приоритета кодифицированного акта перед иными федеральными законами, но сделавшего специальную оговорку о том, что такой приоритет «не является безусловным, а ограничен рамками специального предмета регулирования». Далее Суд пояснил: «В отношении федеральных законов как актов одинаковой юридической силы применяется правило *lex posterior derogat priori*» («последующий закон отменяет предыдущие»), означающее, что даже если в последующем законе отсутствует специальное предписание об отмене ранее принятых законоположений, в случае коллизии между ними действует последующий закон; вместе с тем независимо от времени принятия приоритетными признаются нормы того закона, который специально предназначен для регулирования соответствующих отношений» (Постановление КС РФ от 29 июня 2004 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений ...» // Вестн. КС РФ. 2004. № 4).

общеправовом, но лишь на отраслевом и институциональном уровнях, не унифицированы, фрагментарны, доктринально запутаны, что не способствует оптимизации налогово-правового регулирования. Эффективное решение этих проблем возможно лишь в процессе разработки общей теории *федерального коллизионного права* и принятия соответствующего законодательного акта.

§ 3. Нормы-принципы и их роль в снижении уровня неопределенности в системе налогового права

Принципы налогового права заключают в себе наивысшую степень нормативной абстрактности и обобщения. В силу ряда специфических качеств (открытая структура, многомерность содержания, аксиологический и идеологический характер, сочетание прямого и неписаного изложения и пр.) они относятся к *наименее детализированным* юридическим явлениям. Поэтому рассмотрение проблем неопределенности в налоговом праве в контексте правовых принципов представляется оправданным как с теоретических, так и с сугубо прикладных позиций.

Общеправовые подходы к понятию «принцип права» многообразны и разноплановы. При дефинировании понятия «принцип налогового права» принято отталкиваться от общеправовых походов. Соответственно, в научной и учебной литературе понятие «*принципы налогового права*» также определяется разнообразно, как-то: исходные направления, общие начала, базовые положения, руководящие идеи (установки), специализированные нормы особого типа и т. д.¹⁹⁰ В качестве более общего понятия рассматривается категория «принципы налогообложения», интегрирующая юридические, социально-экономические, политические, организационные (технические), нравственные принципы.

¹⁹⁰ См., напр.: *Щекин Д. М.* Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2008. С. 56; *Смирникова Ю. Л.* Указ. соч. С. 60; *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты). М.: Центр ЮрИнфоР, 2009. С. 151); *Бельский К. С.* Принципы налогообложения // Гражданин и право. 2006. № 12. С. 12); *Тютин Д. В.* Указ. соч. С. 30; *Цинделиани И. А.* Указ. соч. С. 59; *Франк Ф. К.* Об определении понятия и сущности общих принципов налогового права // Журн. рос. права. 2004. № 3. С. 59; *Смирнов Д.А.* О понятии принципов налогового права // Изв. вузов. Правоведение. 2010. № 5. С. 69 и др.

Полагаем, будучи вовлеченными в систему правового регулирования, любые принципы (несмотря на свою изначально экономическую, политическую или идеологическую природу) приобретают *правовой характер* и должны рассматриваться как правовые принципы. Определяя правовые принципы как *идеи*, мы имеем в виду идеи, так или иначе воплощенные в праве; говоря о правовых принципах как основах, установках, началах, руководящих положениях, мы имеем в виду именно о *нормативные начала* правового института, отрасли либо права в целом¹⁹¹.

Конституционно-правовой термин «общие принципы налогообложения и сборов»¹⁹² является недостаточно определенным. Используя его в ч. 3 ст. 75 Конституции РФ, законодатель скорее всего имел в виду не столько принципы налогового права как таковые, сколько *основные положения* налогового права в целом (включая, разумеется, и его принципы). Такой вывод подтверждает анализ п. 2 ст. 1 НК РФ, где к общим принципам налогообложения законодатель отнес фактически *все основные институты* налогового права, закрепленные в части первой НК РФ. Тем самым понятие «общие принципы налогообложения» отождествляется с *общей частью* налогового права, неоправданно расширяя границы этой категории. Пункт 2 ст. 1 НК РФ сформулирован таким образом, что относит к общим принципам налогообложения помимо собственно норм-принципов также регулятивные, охранительные и специализированные нормы налогового права. Вместе с тем правовые принципы являются самостоятельными средствами правового

¹⁹¹ По верному замечанию Ю. А. Крохиной, всякая социально-экономическая, политическая, этическая и другая категория, «преломляясь через призму правовой нормы, приобретает юридическое содержание» (Крохина Ю. А. Принцип экономической обоснованности в правовых позициях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2004. С. 31).

¹⁹² На наш взгляд, термин «общие принципы налогообложения и сборов» нужно понимать как универсальные правовые принципы, проявляющие свое действие в каждом или в большинстве налогово-правовых институтах. Исходная природа всякого принципа права заключается в том, чтобы заложить правовой «фундамент» соответствующей группы норм, не сливаясь с ними по содержанию. Характеристика «общие» применительно к рассматриваемой категории означает, во-первых, *единые* для всей территории РФ, всех участников налоговых отношений. Во-вторых, *общеотраслевые*, т. е. исходные, основополагающие начала всего законодательства о налогах и сборах, которые присущи всей системе налогово-правового регулирования. В-третьих, принципы налогового права – это высокоабстрактные положения максимального уровня *нормативного обобщения*. Все иные нормы налогового права соотносятся с ними как специальные с общими. Как видим, для раскрытия содержания характеристики «общие принципы» требуется прибегать к территориально-субъектному, нормативно-отраслевому и технико-юридическому критериям.

регулирования, обладающими специфической структурой и выполняющими особые функции. Недопустимо смешивать их с остальными нормами.

Принципы права подразделяют на *общеправовые, межотраслевые, отраслевые* и *специальные*. Между ними существуют устойчивые иерархические взаимосвязи и взаимодействия: общеправовые принципы конкретизируются в межотраслевых, межотраслевые – в отраслевых, отраслевые – в специальных¹⁹³. Поэтому принципы нельзя рассматривать *изолированно друг от друга*, действие каждого из них обусловлено не только собственным содержанием, но и функционированием всей системы принципов в целом. Такая *взаимообусловленность* приводит к тому, что принципы права образуют «единую совокупность правовых начал»¹⁹⁴. Несоблюдение одного из них, как правило, влечет нарушение другого. Однако применительно к конкретным ситуациям принципы могут диалектически «конфликтовать», внутренне противоречить друг другу, и тогда от правоприменителя требуется определенное усилие по согласованию их между собой либо по выбору принципа, обладающего приоритетом в конкретных обстоятельствах¹⁹⁵. К примеру, справедливость как общеправовой принцип и важнейшая конституционная ценность, с одной стороны, требует, чтобы каждый индивид обладал *равным правовым статусом* по отношению к другим индивидам. Однако юридическое равенство, возведенное в абсолют, может обернуться тяжелыми социальными последствиями для т. н. малообеспеченных категорий налогоплательщиков. Чтобы гарантировать последним минимально достойный уровень жизни, их правовой статус должен включать льготы, преференции, преимущества, различные формы социальной поддержки, т. е. должна

¹⁹³ С другой стороны, общеправовые и межотраслевые принципы могут оказывать непосредственное воздействие на отраслевые правоотношения. При этом «одни и те же общеправовые принципы в различных отраслях права определяются неодинаково и проявляются по-разному, исходя из конкретных специфических для отрасли задач, ... в зависимости от специфики данной отрасли, сферы ее действия, предмета и методов регулирования» (Цыбулевская О. И. Нравственные основания современного российского права: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 122).

¹⁹⁴ Лупинская П. А. Уголовный процесс. М.: Юрист, 1995. С. 88.

¹⁹⁵ В процессе придания принципу нормативного статуса Е. Г. Комиссарова предлагает исходить из связи и взаимодействия принципа как правила поведения с другими нормативными принципами и конкретными нормами, т.е. из взаимообусловленности, когда содержание каждого из них должно рассматриваться в контексте содержания других (Комиссарова Е. Г. Принципы в праве и основные начала гражданского законодательства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2002. С. 8).

соблюдаться *идея социальной солидарности*. Последнее – неизбежное отклонение от формально-юридического равенства, но отклонение *обоснованное*, соответствующее идеям справедливости и гуманизма.

Принципы тяготеют к образованию *пар противоположностей*, и поэтому часто встречаются несколько конфликтующих принципов, применяемых к одной и той же проблеме¹⁹⁶. Но если конфликт между «ординарными» налоговыми нормами недопустим и должен восприниматься как явление экстраординарное, а потому – подлежащее скорейшему устранению, то конфликт между принципами – обычное явление, детерминируемое их природой и структурно-функциональными особенностями. Разрешая спорную ситуацию, правоприменитель должен выбрать и аргументировать (американские коллеги говорят «взвесить»), какой из принципов в данном случае более важен¹⁹⁷; при этом все конфликтующие принципы сохраняют свою силу в качестве действующих регуляторов. Более того, если в конкретной ситуации при «столкновении» двух правовых принципов (например, эффективности и гуманизма) приоритет отдается одному из них, то совершенно не обязательно, что в другой ситуации это решение вновь повторится¹⁹⁸.

Итак, принципы налогового права органично дополняют друг друга, обеспечивая реализацию «горизонтальной» и «вертикальной» справедливости в налоговых правоотношениях: первая означает, что налогоплательщики в одинаковых условиях должны уплачивать одинаковые суммы налогов, вторая означает, что налогоплательщики, имеющие однородные объекты

¹⁹⁶ См.: Барак А. Судейское усмотрение. М., 1999. С. 45.

¹⁹⁷ На эту особенность указывает Р. Дворкин: «Когда два принципа приходят в столкновение, те кому приходится разрешать этот конфликт, должны учитывать относительный вес каждого из этих принципов ... Когда принципы приходят в столкновение и взаимодействуют друг с другом таким образом, то каждый принцип, имеющий отношение к конкретной правовой проблеме, дает основание в пользу определенного решения, но не предписывает его» (*Dworkin R. Taking Rights Seriously*. Cambridge, 1977. P. 26, 72).

¹⁹⁸ К примеру, принципы равенства и социального государства (социальной солидарности) нередко «конфликтуют» между собой в сфере налогообложения. С одной стороны, для одинаковых категорий налогоплательщиков нельзя устанавливать дискриминационные различия при установлении налогов и сборов, но с другой – при взимании налогов нужно учитывать фактическую платежеспособность лица, признавая возможность дифференцированного налогообложения применительно к отдельным группам налогоплательщиков с различными доходами. Тем самым предполагается *дифференцированный подход* к различным (по налоговой базе) объектам налогообложения. По общему правилу, чем «больше» налоговая база (стоимость имущества, мощность двигателя, объем реализованных товаров, величина дохода или прибыли), тем большую сумму налога должны уплачивать налогоплательщики.

налогообложения, но разные налоговые базы, должны уплачивать различные по размеру налоги. Налицо *взаимообусловленность* принципов налогового права, основанная на их взаимодополнении и взаимопроникновении: принципы справедливости, всеобщности и равенства дополняются принципом соразмерности налогообложения, т. е. требованиями учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога.

Важнейший вопрос – о соотношении *конституционных* (общеправовых) и *отраслевых* принципов налогового права. Конституционализация налогового права проявляется в том числе в особо тесной связи системы его принципов с конституционно-правовыми положениями¹⁹⁹. Полагаем, нужно исходить из правовой позиции Конституционного Суда о том, что правовое регулирование в сфере налогов и сборов осуществляется федеральным законодателем исходя не только из предписаний ст. 57 Конституции РФ, но и из закрепленных Конституцией основ демократического правового государства²⁰⁰. При этом общеправовые (конституционные) принципы могут действовать в системе налогово-правового регулирования *непосредственно*, что обусловлено закрепленным в ч. 1 ст. 15 Конституции РФ положением о прямом действии конституционных норм; в других случаях они *трансформируются* на отраслевом уровне, приобретая специфику, свойственную только данной отрасли права; в остальных случаях общеправовые принципы *служат основой* для формирования отраслевых принципов²⁰¹.

¹⁹⁹ В этом отношении налоговое право выступает как отрасль права, обслуживающая реализацию основных конституционно-правовых принципов (Винницкий Д. В. Российское налоговое право ... С. 182). Н. С. Бондарь обоснованно полагает, что предназначение НК РФ, закрепляющего общие принципы налогообложения, состоит в том, чтобы «свести воедино общие для всех уровней налогообложения конституционные начала, развить и конкретизировать их» (Бондарь Н. С. Налоги как связующее звено между властью и свободой // Сравнит. конст. обозрение. 2006. № 3. С. 126). Общие принципы налогообложения и сборов являются развитием Конституции РФ в специфической области; они содержат «наиболее общие конституционные начала и в то же время развивают эти начала, наделяя их конкретным смыслом и содержанием» (Налоговое право: учеб. / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юрист, 2004. С. 76-77 (автор главы – С. Г. Пепеляев)).

²⁰⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса РФ ...» // Вестн. КС РФ. 2003. № 4.

²⁰¹ Как верно подчеркивает Д. В. Винницкий, конституционно-правовые принципы, несмотря на их прямое действие, «интерпретируются особым образом применительно к проблемам налогообложения, так, что они как бы растворяются в содержании отраслевых принципов, применяются на практике в неразрывной связи с ними» (Винницкий Д. В. Российское налоговое право ... С. 182).

Всегда прослеживаются логико-генетические и иерархические связи общеправовых и отраслевых принципов, где каждый отраслевой принцип может быть либо непосредственно выведен, либо соотнесен с более общим принципом (или рядом принципов), имеющим конституционный характер²⁰².

Принципы налогового права характеризуются значительной спецификой.

Фундаментальный, основополагающий характер. Принципы выступают исходными, первичными элементами по отношению к иным нормам налогового права. В этом смысле они соответствуют общеправовому определению принципа как «исходного пункта», «первоначала»²⁰³. Являясь фундаментальными правовыми категориями, принципы определяют содержание, структуру, функциональную направленность всех иных норм налогового права. Они – несущие конструкции законодательства о налогах и сборах, которые в концентрированном виде выражают «дух» налогового права. Перед нами базовые, ключевые положения, без которых налогово-правовое регулирование теряет свою основу. Второстепенные, незначительные идеи не могут образовать принципа налогового права. Ведь в них в концентрированном виде должны быть сжаты все ценности и достижения налоговой культуры общества. Они определяют сущность налогового права, характеризуют его природу, функции и социальное назначение, выступают элементами самоидентификации отрасли в системе права.

Интегративный характер. Именно на принципах строится система налогового права. Будучи факторами сущностного порядка, они обеспечивают единство и взаимодействие его институтов, юридических конструкций,

²⁰² К примеру, принцип учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога вытекает из конституционных принципов равенства, справедливости и соразмерности; запрет дискриминации в сфере налогов и сборов – из конституционного принципа равенства; принцип единства налоговой системы России – из принципов единой финансовой политики и единства экономического пространства РФ; принцип определенности налогообложения – из конституционных принципов правового государства, равенства и справедливости; принцип недопустимости налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав, – из принципа соразмерности ограничения прав и свобод человека конституционно значимым целям; принцип всеобщности налогообложения прямо закреплен в ст. 57 Конституции РФ и в более детализированном виде продублирован в п. 1 ст. 3 НК РФ.

²⁰³ Принципы, по меткому замечанию В. А. Парыгиной, представляют собой, с одной стороны, систему координат, в рамках которой развивается отрасль права, и одновременно выступают вектором, определяющим направление развития этой отрасли (*Парыгина В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики: учеб. пособие. М.: Статус-Кво 97, 2005. С. 83*).

отдельных налоговых норм, определяя содержание последних. Без принципов не может быть целостной системы налогового права и взаимосогласованности отдельных его частей. Поэтому при реализации той или иной нормы важно учитывать принципы, придающие системе налогового права единую направленность. Изучение принципов права позволяет увидеть общее в конкретном и наоборот. Общеизвестен афоризм Гельвеция о том, что «знание принципов легко возмещает незнание некоторых фактов».

Программно-аксиологический характер. Принципы налогового права включают в себе глубокий *социокультурный контекст*, элементы моральных и религиозных оценок, дань исторической традиции, мифологии, коллективной ментальности. Они несут важнейшую идеологическую и концептуальную нагрузку, позволяют легализовать базовые аксиологические ценности социума, задают своеобразную программу развития всей отрасли²⁰⁴. Таким образом, на основе принципов можно судить не только о сущности и содержании налогового права, тенденциях его дальнейшего развития, но и о фундаментальных налогово-правовых ценностях общества, провозглашенных им в качестве ориентирующих целей и идеалов.

Высокоабстрактный характер. Речь идет о том, что по сравнению с иными налоговыми нормами, принципы формулируются наиболее абстрактно, без подробной детализации²⁰⁵. Они, как правило, не устанавливают конкретных прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, но характеризуются «наибольшей степенью обобщения и абстрагирования нормативных предписаний, что обуславливает их конкретизацию и детализацию посредством иных правовых норм»²⁰⁶. Именно поэтому они незаменимы при толковании остальных налоговых норм.

²⁰⁴ Принципы представляют собой «идеал, к которому должно стремиться правовое регулирование налоговых отношений» (Цинделиани И. А. Указ. соч. С. 60), «отраженные в праве социальные ценности» (Кудрявцев В. Н. Право и поведение. М., 1990. С. 99), «концентрированное выражение ценностной информации» (Разуваев Н. В. Принципы права: системно-функциональный аспект // Принципы права: мат. Всеросс. науч.-практ. конф. / сост. С. В. Волкова, Н. И. Малышева; под общ. ред. Д. И. Луковской. СПб., 2007. С. 101).

²⁰⁵ Примечательно, что С. С. Алексеев называет принципы нормативными обобщениями наиболее высокого уровня, сжатым, концентрированным выражением содержания права, своего рода сгустками правовой материи (Алексеев С. С. Право: азбука – теория ... С. 293).

²⁰⁶ Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм. М.: Норма, 2001. С. 33.

Приоритетный характер. Идею о верховенстве правовых принципов по отношению к иным нормам действующего законодательства активно отстаивают многие авторы, что уже отмечалось выше. Анализ судебной практики позволяет сделать вывод: все нормы действующего законодательства должны соответствовать принципам права. В случае конкуренции норм должны приоритетно применяться именно принципы права, выступающие своеобразной «истиной в последней инстанции».

Стабильность, устойчивый характер. Налоговое право характеризуется высоким динамизмом и изменчивостью, *перманентным реформированием*. В этих условиях принципы налогового права намного стабильнее «ординарных» налоговых норм, поскольку их содержание определяется не кратковременными приоритетами финансовой политики, но устойчивым отношением законодателя к сформировавшимся общественным ценностям. Поэтому принципы налогового права – самые устойчивые элементы налогово-правовой материи. Такая стабильность позволяет им выполнять роль долговременных ориентиров по отношению к непрерывно реформируемому законодательству. Вместе с тем принципы налогового права – не «застывшие» правовые конструкции, они подвержены изменениям и трансформации. Но, во-первых, эти изменения происходят намного реже, чем обновление остальных элементов правовой системы, во-вторых, такие изменения, как правило, связаны с качественным (подчас революционным) «пересмотром» фундаментальных основ социальной, экономической, духовной жизни общества.

Открытая структура. Содержание принципов значительно шире их текстуального выражения в законодательстве, и «не ограничивается только формулировкой в конкретной норме, а выражается в других нормах права, сформировавшихся под влиянием данного принципа»²⁰⁷. Они характеризуются «высоким потенциалом разностороннего развития посредством формирования развивающихся представлений о них» и в большей степени, чем конкретные

²⁰⁷ Семенов В. М. Конституционные принципы гражданского судопроизводства. М.: Юрид. лит., 1982. С. 15.

нормы, подвержены трансформации в процессе истолкования²⁰⁸. В отличие от обычных норм, которые «должны трактоваться предельно узко, смысл требований не может постигаться вне рамок буквального толкования»²⁰⁹, принципы налогового права характеризует большая информационная насыщенность, смысловая емкость, открытая структура. Их содержание не уместается в рамках одной-единственной нормы-принципа, но «раскрывается» путем кропотливой интерпретационной работы многих субъектов налогового права, прежде всего – судов. При этом содержание каждого правового принципа не ограничивается раз и навсегда заданными «рамками», оно многогранно и развивается вместе с развитием налогово-правовой науки и практики. Принцип *многозначен*, в то время как иные нормы имеют, по большей части, вполне определенное, однозначное содержание.

Итак, «принципы имеют довольно сложное строение, состоящее из разнообразных юридических императивов, которые тесно взаимосвязаны и взаимодействуют между собой»²¹⁰. Причем указанная «сумма юридических императивов» включает не только нормы статутного права, но и правоположения судебной практики. Ординарная норма не является суммой юридических императивов, представляя собой одно-единственное правило; в правовых же принципах концентрируется суть не какого-то одного правила поведения, но одновременно нескольких. Поэтому в процессе официальной легализации в тексте источника налогового права принцип налогового права можно лишь контурно обозначить – с той или иной степенью определенности – сформулировать его исчерпывающим образом вряд ли возможно.

Несмотря на императивность принципов, законодатель вправе предусмотреть некоторые *изъятия* в целях оптимизации налогово-правового воздействия. В частности, налоговые льготы, вычеты, различного рода изъятия из общих режимов налогообложения можно рассматривать как исключения из

²⁰⁸ Гаджиев Г. А. Принципы права и право из принципов // Сравнит. конст. обозрение. 2008. № 2. С. 22.

²⁰⁹ Белов В. А. Юридическая техника российского налогового законодательства (общетеоретический аспект): дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 33.

²¹⁰ Теория государства и права: учеб. / под ред. В. К. Бабаева. М., 2001. С. 222 (автор главы – В. Н. Карташов).

принципа равенства, наличие бланкетных норм и оценочных категорий – из принципа определенности налогообложения.

Применительно к принципам налогового права дискуссионным остается вопрос о формах их *официальной легализации*. В литературе преобладает позиция о возможности их неявного (контекстуального) закрепления в источниках права. Мы также считаем, что способы официальной легализации правовых принципов могут быть различны. Заметим, что существование «неписаных» принципов налогообложения, содержание которых может быть выведено путем анализа отдельных конституционных норм и институтов (косвенное закрепление) и которые подлежат непосредственному применению, признается большинством современных авторов²¹¹.

Дискуссии о «надпозитивности» правовых принципов, т. е. об их существовании нормативных текстах в «скрытом виде» или вовсе – вне правовой системы, имеют многолетнюю историю. Можно ли обнаружить правовой принцип помимо нормативных актов и в других источниках права? Полагаем, на этот вопрос следует отвечать утвердительно²¹².

Общеизвестно, например, что многие принципы налогообложения в части своего содержания конкретизируются судами. Более того, многие из них были впервые «открыты» и сформулированы именно судебной практикой. В частности, такие важные принципы, как равенство и соразмерность

²¹¹ Так, по мнению А. В. Брызгалина, некоторые принципы прямо закрепляются в конкретных нормах налогового закона (принципы-нормы), другие получают свою формулировку исходя из содержания во множестве норм (принципы, выводимые из норм) (*Брызгалин А. В.* Принципы налогового права: теория и практика // Законодательство и экономика. 1997. № 19-20. С. 3). Сходной позиции придерживаются В. С. Белых и Д. В. Винницкий, утверждая, что правовые принципы должны быть реально выражены в самом праве либо вытекать из нормы права; те начала, которые еще не закреплены в правовых нормах, не могут быть отнесены к числу правовых принципов (*Белых В. С., Винницкий Д. В.* Налоговое право России. М.: Норма, 2004. С. 137-138). А. А. Пилипенко к реально существующим принципам налогообложения относит положения, которые прямо обозначены или названы в качестве таковых в конституции или налоговом законодательстве либо которые с достаточной степенью обоснованности и достоверности можно вывести путем анализа этого законодательства, а также налоговой практики (*Пилипенко А. А.* Экономико-правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. № 10. С. 22).

²¹² Эту позицию поддерживают многие авторы. Так, В. В. Ершов полагает, что принципы права могут вырабатываться, прежде всего, в правоприменительной практике и поддерживаться органами государственной власти (в т. ч. судом), а также иными уполномоченными органами и лицами. В случае восприятия таких принципов в нормативных правовых актах они преобразуются в «писаные» принципы-нормы, содержащиеся в законодательстве (*Ершов В. В.* Спор между Г. Хартом и Р. Дворкиным: теоретический анализ концептуальных положений и связанных с ними современных дискуссионных проблем правотворчества и правореализации // Правотворчество в РФ: проблемы теории и практики: сб. науч. статей / отв. ред. В. М. Сырых, М. А. Занина. М.: РАП, 2010. С. 39-40).

налогообложения, презумпция невиновности налогоплательщика, ответственность за вину и многие другие первоначально провозглашены (и отчасти разработаны) Конституционным Судом РФ, причем задолго до их формального закрепления в актах налогового законодательства. А некоторые из них (принцип баланса публичных и частных интересов, незлоупотребление правом в налоговых правоотношениях, принцип защиты доверия) до сих пор существуют лишь в виде судебных правовых позиций²¹³.

Путем анализа и интерпретации «правовой материи» суд выявляет «скрытые» правовые принципы, а также формулирует юридические императивы, составляющие их содержание. Напомним, что вплоть до принятия части первой НК РФ принципы налогового права не имели адекватного выражения в законодательстве. В условиях «нормотворческого дефицита» большую часть из них, еще до легального закрепления, сформулировал Конституционный Суд в процессе толкования базовых конституционных положений, в частности, путем индуктивного выведения из общеправовых (конституционных) принципов – равенства, верховенства права, социальной справедливости, правового и социального государства, соразмерного ограничения прав и свобод, свободы экономической деятельности, единства экономического пространства и пр.²¹⁴ К сожалению, если ранее российский законодатель, оперативно реагировал на достижения судов в этой сфере, то в последующем ситуация изменилась: правовые позиции судов, связанные с интерпретацией правовых принципов, все чаще игнорируются законодателем, не находя адекватного отражения в актах налогового законодательства.

²¹³ В этом контексте вызывает интерес мнение Т. Н. Нешатаевой о том, что содержание принципов «раскрывается вовсе не в писаных нормах права, а в основном в судебных решениях, основанных на применении таких принципов» (*Нешатаева Т. Н.* Суд и общепризнанные принципы и нормы международного права // Вестник ВАС РФ. 2004. № 3. С. 133).

²¹⁴ Именно практика Конституционного Суда РФ в этой сфере предопределила дальнейшее развитие налогового законодательства, а сформулированные в НК РФ нормы-принципы явились «юридическим признанием тех основных начал налогообложения, которые были ранее выведены Конституционным Судом РФ» (*Бондарь Н. С.* Конституционализация социально-экономического развития российской государственности. М.: ООО «Викор-Медиа», 2006. С. 105-106). С учетом особой роли последнего в формировании основ налогового права за его решениями прочно закрепилась роль «приводного механизма конституционно-правового регулирования налоговых отношений», который «формулирует правовые позиции, являющиеся обязательным ориентиром для законодательной власти, с одной стороны, и непосредственно регулирующие поведение участников налоговых отношений – с другой» (*Овсянников С. В.* Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. ... дис. канд. юрид. наук. СПб., 2001. С. 9-10).

Разумеется, с позиции определенности налогообложения прямое и непосредственное воспроизведение принципов в статутных нормах выглядит предпочтительным. Вместе с тем принцип может быть выведен из содержания налоговых норм *логическим путем*. Это свидетельствует о том, что принцип может содержаться в правовой системе не только в формализованном, но и – в «скрытом» виде. В последнем случае для формулирования принципов в виде четких положений, пригодных для правоприменения, требуется анализ законодательства, судебной и юридической практики²¹⁵. Принципы *изначально* присутствуют в правовой системе, проявляя себя непосредственно в содержании правовых норм либо в том, что мы называем «дух закона».

Источником правовых принципов помимо законодательства и судебной практики может выступать и сложившийся *правовой обычай*. Не случайно одной из форм объективации правовых принципов в литературе называют «массовое использование соответствующей идеи в правоприменительной практике»²¹⁶. К примеру, все юристы знакомы с коллизионными принципами приоритета специальной нормы перед общей и позднее изданного акта перед ранее изданным. Однако ни прямо, ни косвенно в российском законодательстве они не закреплены. Каков тогда источник их общеобязательности и нормативности? Дело в том, что правовые аксиомы *lex posterior derogat priori* и *lex specialis derogat generali* были впервые сформулированы уже в римском праве, и с тех пор тысячелетия подряд юристы всего мира обращаются к ним для разрешения коллизий в праве, не подвергая сомнению их *аксиоматический характер*. На основании последних выстраивают свою аргументацию судьи и адвокаты, на них ссылаются заинтересованные лица (субъекты права), они повсеместно используются в юридическом образовании для решения правовых

²¹⁵ Так, например, общеправовые принципы справедливости и гуманизма формально не закреплены в какой-либо конкретной норме, однако их влияние испытывают все отрасли российского права, включая и налоговое право. Или же – принцип добросовестности и незлоупотребления правом, который сформулирован Конституционным Судом РФ, и до сих пор не закреплен в нормах НК РФ; данное обстоятельство свидетельствует не о том, что такого принципа никогда ранее не существовало, но лишь о том, что он изначально присутствовал в правовой системе *в неявной форме* и был «открыт» путем судебного толкования общего смысла действующего законодательства.

²¹⁶ См.: Милова И. Е., Милова Е. А. К вопросу о понятии принципов права // Вопросы экономики и права. 2009. № 2. С. 40.

казусов. Не будучи формализованными в статутных нормах, они вошли в «плоть и кровь» российской правовой системы. Источником названных коллизионных принципов изначально выступала *правовая доктрина*, впоследствии – *правовой обычай*, т. е. сложившееся в результате многократного и единообразного применения общепризнанное (в том числе – государством) и повсеместно используемое модельное положение общего характера, документально не зафиксированное в каком-либо письменном источнике права.

Правовые принципы должны всегда присутствовать в источниках права, но их легализация может быть различной. В частности, они не всегда напрямую фиксируются в нормативных актах. «Обнаружить» и сформулировать принцип – хотя бы в форме правовой идеи – правомочны все субъекты права. В случае повсеместного признания, многократного и единообразного использования такие идеи становятся ориентирами для участников налоговых правоотношений и, не будучи формализованными в актах законодательства о налогах и сборах, приобретают качество *фактической общеобязательности*.

Итак, формализацию принципов налогового права могут осуществлять законодатели – в процессе издания нормативных правовых актов, а также судебные органы – в рамках дискретных полномочий судов, и иные участники налоговых отношений – в форме правовых обычаев, т. е. путем формирования устойчивой правоприменительной практики и ее санкционирования государством. В любом случае, требуется *официальное признание* принципа налогового права со стороны государства путем нормотворческого решения либо в форме санкционирования.

Помимо принципов, легализованных в источниках права, выделяются *доктринальные принципы* (принципы-идеи), которые представляют собой научные или политические тезисы. Поскольку всякий научный поиск является личностным, имеет *субъективным характер*, у каждого ученого складывается собственный, оригинальный перечень доктринальных принципов права, которым должна соответствовать налоговая система, и добиться полного единообразия в этом вопросе невозможно. Этим доктринальные принципы

отличаются от правовых принципов, получивших легализацию в том или ином источнике налогового права и поддающихся систематизации и в определенной степени – *унификации*. Составляя значимые элементы правовой культуры, доктринальные принципы оказывают значительное влияние на законотворческую, судебную и правоприменительную деятельность. Однако, не будучи официально закреплены в том или ином источнике налогового права, они не обладают качеством *нормативности*, т. е. «не могут быть использованы для принятия конкретных юридических решений»²¹⁷. Правовой принцип – не просто идея, но идея, всегда так или иначе *воплощенная в праве* и потому проявляющая себя как общеобязательное, нормативно-руководящее начало.

Принципы и нормы обладают как общими признаками, так и различиями²¹⁸. Подобно остальным нормам, принципы «носят императивный, властно-повелительный характер, они содержат обязательные предписания, исполнение которых обеспечивается всем арсеналом правовых средств»²¹⁹. Наряду с нормами они могут выступать в роли всеобщих регуляторов социальных взаимодействий. Однако, в то время как один принцип формулируется в виде специализированной норм, другой – может лишь упоминаться в источниках права, а третий – выводится индуктивным путем из контекста целой группы налоговых норм. Позиционирование принципа исключительно как нормы статутного права не учитывает судебные правовые позиции, без которых институт принципов налогового права нельзя считать сколько-нибудь состоятельным. Благодаря открытой структуре принцип всегда вмещает в себя больше возможностей, чем ординарная налоговая норма. Поэтому его *смысловое наполнение* намного богаче любой нормы. Каждый принцип – не просто оценочная, но «супероценочная» категория; он требует от

²¹⁷ Чернобель Г. Т. Правовые принципы как идеологическая парадигма // Журн. рос. права. 2010. № 1. С. 88.

²¹⁸ Иногда эти категории отождествляются. Так, по мнению П. Е. Недбайло принципы по своей юридической природе и сущности представляют собой нормы права, но лишь с более общим содержанием (Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. М.: Госюриздат, 1960. С. 386). А.Ф. Воронов пишет, что правовые принципы должны рассматриваться как нормы права, обязательные правила поведения для участников регулируемых правоотношений, которые не только «закреплены в нормах», но и сами есть нормы права (Воронов А.Ф. Принципы гражданского процесса: прошлое, настоящее, будущее. М.: Городец, 2009. С. 13, 39). Мы не поддерживаем эти позиции, разграничивая принцип и норму как самостоятельные правовые категории.

²¹⁹ Громов Н. А., Николайченко В. В. Принципы уголовного процесса, их понятие и система // Государство и право. 1997. № 7. С. 33.

всех участников налоговых отношений непрерывной и трудоемкой интерпретационной работы по выявлению своего смысла и содержания.

Будучи непосредственно воспроизведенным в налоговой норме, принцип придает ей качество *специализированной нормы-принципа*. Большинство таких норм сосредоточено в ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». Неполнота, отрывочность, нечеткость и бессистемность юридико-технического изложения правовых принципов в тексте НК РФ вызывает заслуженную критику²²⁰, как и соблюдение этих принципов в законотворчестве и правоприменительной практике²²¹. «Набор их, если не сказать случайный, то, во всяком случае, хаотичный, – отмечают Г. А. Гаджиев и С. Г. Пепеляев. – К тому же содержание конкретных принципов раскрыто недостаточно полно»²²². С соблюдением требования нормативной экономии законодатель здесь явно переусердствовал, лишь схематично обозначив некоторые из принципов налогового права. При этом в п. 1 ст. 3 НК РФ законодатель «втиснул» целых четыре правовых принципа, в п. 3 – два. Многие из принципов налогового права, которыми уже давно и успешно оперирует судебная практика, в тексте НК РФ не упоминаются вовсе. Более того, даже наименование того или иного принципа вызывает многочисленные дискуссии. Полагаем, институт принципов налогового права нуждается в законодательном реформировании. При этом требуется руководствоваться формулой: «каждому принципу – отдельная статья Закона». Допустимо использовать опыт уголовного права, где принципы четко обозначены путем их «разведения» по отдельным статьям УК РФ. Представляется целесообразным выделить в части первой НК РФ самостоятельную главу с условным наименованием «Общие принципы налогообложения и сборов» с подробным и постатейным изложением содержания каждого принципа.

²²⁰ См., напр.: Новоженев А. Ю. Проблемы принципов налогового права // Ваш налоговый адвокат. 2002. № 4. С. 5-10; Тарасенко О. А. Налоговый кодекс и общие принципы налогообложения и сборов // Право и политика. 2002. № 1. С. 73-74; Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М.: ООО «Вершина», 2004. С. 31; Парыгина В. А. Спорные вопросы порядка установления региональных налогов в Российской Федерации // Налоги (газета). 2008. № 14. С. 27 и др.

²²¹ См.: Орлов М. Ю. Принцип публичности налоговых отношений ... С. 44.

²²² Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. М.: ФБК-Пресс, 1998. С. 184.

Значение правовых принципов в системе налогово-правового регулирования исключительно велико. К сожалению, в налоговом сообществе к ним сложилось устойчивое отношение как к сугубо теоретическим конструкциям, *декларативным положениям*, не имеющим серьезного правоприменительного значения²²³.

Однако неверно считать правовой принцип абстрактной декларацией. Присутствуя в той или иной форме в источниках налогового права, принципы налогового права способны – как самостоятельно, так и в устойчивых сочетаниях с иными нормами – упорядочивать социальные взаимодействия, определять и направлять поведение субъектов налогового права, выступать в качестве нормативной основы для разрешения налоговых споров. Налоговому сообществу нужно сосредоточить свои усилия не на сугубо догматических исследованиях правовых принципов, связанных с их дефинированием и классификацией, но на разработке методологии их практического использования в правоприменительном (прежде всего – судебном) процессе.

Принципы налогового права выступают важнейшим *критерием правомерности деятельности* участников налоговых правоотношений²²⁴. Можно выделить следующие направления их практического использования.

²²³ Так, Ю. И. Гревцов с горечью замечает, что принципы права «не востребованы практикой, последняя должна даже тратить усилия на то, чтобы «сделать вид», будто опирается на них» (*Гревцов Ю. И. Беспринципность в империи права // Принципы права: мат. Всерос. науч.-практ. конф.: СПб., 30 ноября 2006 г. / под общ. ред. Д. И. Луковской. СПб., 2007. С. 21*). Сегодня преобладает подход, что «назначение принципов права состоит не в том, чтобы регулировать поведение людей, а в том, чтобы нормировать само право, определяя его характер и функциональный настрой» (*Плешанов А. Г. Диспозитивное начало в сфере гражданской юрисдикции: проблемы теории и практики. М.: Норма, 2002. С. 75*). Поэтому при обсуждении правовых принципов, «может возникнуть впечатление, что говорят о чем-то отвлеченном, неконкретном, абстрактном, о том, о чем надо по устоявшимся правилам упомянуть, но чему не обязательно следовать в повседневной законодательной и правоприменительной жизни» (*Воронов А. Ф. Указ. соч. С. 49*).

²²⁴ По обоснованному замечанию Д. М. Щекина, принципы налогообложения должны учитываться не только законодателем при разработке и принятии налоговых законов, но и при применении норм налогового законодательства; «правильное истолкование налогового законодательства – это реализация в результате толкования принципов налогообложения, выбор такого результата толкования (расширительного, ограничительного или буквального) и смысла нормы, который бы максимально соответствовал принципам налогообложения» (*Щекин Д. М. Налоговое право государств ... С. 55-56*). Отмечая, что принципы играют особую роль в формировании правоприменительной практики, А.Н. Козырин пишет: «Они содействуют отмене устаревших и принятию новых правовых норм, единообразному толкованию нормативных правовых актов и устранению пробелов в законодательстве» (Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина. М.: Изд-во Проспект, 2005. С. 12). С. Г. Пепеляев указывает на использование судами основных принципов налогообложения как презумпции при разрешении споров, возникающих из-за пробелов в законодательстве; кроме того, поскольку Конституция РФ – акт прямого действия, вытекающие из нее принципы налогообложения могут служить непосредственным основанием судебного решения (*Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 80*).

Во-первых, выступая носителями «духа закона», они незаменимы при толковании налоговых норм²²⁵. Интерпретационная деятельность – обязательная стадия правореализационного процесса, позволяющая установить подлинную волю законодателя; причем содержание нормы следует толковать *конкретно-исторически*, т. е. с учетом современных требований эффективности и справедливости. Тем самым обеспечивается единообразное понимание и применение налоговых норм. При уточнении смысла и содержания последних необходим некий *авторитетный образец* (критерий), находящийся на более высоком уровне нормативной иерархии. Таким критерием и выступают правовые принципы²²⁶. Наглядный пример – практика Конституционного Суда РФ, который фактически не разрешил ни одного дела по налоговым спорам без толкования тех или иных общих принципов налогообложения.

Принципы особенно важны при толковании и применении норм с неопределенным и относительно-определенным содержанием. Они также незаменимы при *ограничительном* и *расширительном* толковании, поскольку выход за рамки буквального толкования допускается (особенно в сфере публичного права) лишь в исключительных случаях и требует дополнительного обоснования²²⁷. Если возможны разные варианты толкования, нужно применять тот из них, который наиболее соответствует принципам налогового права.

²²⁵ «Применение налогово-правовых норм без понимания при этом смысла, вложенного в них законодателем, невозможно» (Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация / под ред. Н. Н. Химичевой. М.: Юрлитинформ, 2011. С. 193).

²²⁶ Так, рассматривая вопрос о включении в расчетную стоимость полезного ископаемого, формирующую налоговую базу по НДС, суммы налогов и сборов, уплаченных налогоплательщиком, Президиум ВАС РФ предпочел такое истолкование нормы, которое не противоречит одному из фундаментальных принципов налогового права, а именно – принципу *экономического основания налога*, признавая тем самым приоритет принципов над нормами-предписаниями в системе налогово-правового регулирования (Постановление Президиума ВАС РФ от 8 декабря 2009 г. № 11715/09 по делу № А40-60571/08-109-188).

²²⁷ К примеру, согласно подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождаются от налогообложения НДС услуги, оказываемые учреждениями культуры и искусства. Дефиниция таких учреждений в форме закрытого перечня приведена в последнем абзаце того же подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ. При этом индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги в сфере культуры и искусства, в данном перечне не указаны. Означает ли это, что льгота в виде освобождения от уплаты НДС на них не распространяется? Рассматривая данный вопрос, Суд пришел к выводу о том, что индивидуальные предприниматели могут воспользоваться льготой по НДС, предусмотренной в подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ, поскольку налоги и сборы не могут быть дискриминационными и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ) (Постановление Фед. арб. суда МО от 13 февраля 2009 г. № КА-А41/251-09 по делу № А41-К2-18135/07). Как видим, Суд вышел за рамки буквального толкования нормы, изложенной в подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ, чтобы обеспечить ее соответствие принципу равенства (недискриминации) налогообложения. Без учета этого принципа расширительная интерпретация налоговой нормы в части круга субъектов, имеющих право на налоговую льготу, была бы невозможна.

Во-вторых, принципы налогового права позволяют оценить правовой характер той или иной налоговой нормы. Как уже отмечалось, принципы обладают определенным верховенством по отношению к иным нормам права. Поэтому они выступают незаменимым критерием при оценке Конституционным Судом РФ конституционности налоговых норм. Правовые принципы также активно применяются арбитражными судами и судами общей юрисдикции при рассмотрении дел об оспаривании нормативных правовых актов, которые должны признаваться не соответствующим НК РФ в случае их противоречия общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ (подп. 9 п. 1 ст. 6 НК РФ).

В-третьих, принципы налогового права могут использоваться частными и властными участниками налоговых отношений для дополнительного обоснования своих позиций. Частные лица, ссылаясь на принципы налогового права при обращении в суд за защитой нарушенных прав и законных интересов, тем самым «отмечают нарушение не только конкретных норм налогового права, но и общих, основополагающих идей, лежащих в основе налогового законодательства»²²⁸. Правоприменяющие субъекты – в данном контексте – прибегают к принципам для более развернутой мотивации принятого решения. В данном случае существует конкретная налоговая норма, подлежащая применению, и апелляция к правовому принципу не является атрибутивно необходимой. Вместе с тем субсидиарное использование правовых принципов для усиления аргументации по делу способствует приданию той или иной правовой позиции большей авторитетности, обоснованности и «глубины»²²⁹.

В-четвертых, принципы могут выступать и *непосредственными регуляторами* налоговых правоотношений. В частности, именно принципиальное положение о том, что «каждое лицо должно уплачивать

²²⁸ Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права ... С. 218-219.

²²⁹ При использовании правовых принципов для усиления аргументации по делу О. А. Кузнецовой предлагаются три правила, которых следует придерживаться в правоприменительном процессе: во-первых, конкретная правовая норма, подлежащая применению, должна быть связана с принципом права как часть с целым, должна быть субординирована к этому принципу, являться следствием из него; во-вторых, в данном случае принципы не могут быть применены самостоятельно, без конкретной правовой нормы; в-третьих, для усиления аргументации должен использоваться ближайший принцип (наиболее близкая общая норма) (Кузнецова О. А. Нормы-принципы российского гражданского права. М.: Статут, 2006. С. 102-103).

законно установленные налоги и сборы» (п. 1 ст. 3 НК РФ), является нормативной основой возникновения базовых налоговых правоотношений между налогоплательщиком и государством. Принципы соразмерности, определенности, всеобщности и равенства налогообложения закрепляют требования, которые должны соблюдаться законодателем, и каких-либо иных налогово-правовых предписаний, конкретизирующих эти требования, Законом не предусмотрено; тем самым права и обязанности участников законотворческого процесса в сфере налогов и сборов напрямую определяются положениями ст. 3 НК РФ. Презумпция невиновности возлагает вполне определенные права и обязанности на участников налогового процесса. Разумеется, специфика принципов права обуславливает значительные особенности их регулятивного воздействия²³⁰.

В-пятых, принципы выступают *нормативными ограничителями* в тех областях, где правовая регламентация осуществляется на основании общедозволительной модели: «разрешено все, что прямо не запрещено законом». Реализуя предоставленные правовые возможности (права, свободы, полномочия, законные интересы), каждое лицо продолжает оставаться в правовом поле, и поэтому свобода его усмотрения всегда носит ограниченный (относительный) характер. В отсутствие конкретных налоговых норм «правовыми ограничителями» здесь выступают, прежде всего, правовые принципы. К примеру, мы не найдем в законодательстве о налогах и сборах каких-либо норм-правил, ограничивающих возможности налогоплательщиков в сфере налогового планирования, если оно не сопряжено с теми или иными правонарушениями и носит законный характер. Вместе с тем в сфере налогового планирования действует общеправовой принцип *недопустимости злоупотребления правом*, преломляющийся на отраслевом уровне в принцип добросовестности осуществления прав и обязанностей участниками налоговых правоотношений. В области *налогового планирования* данный принцип

²³⁰ По меткому замечанию Р. Дворкина, в отличие от норм-предписаний они скорее формулируют основание для рассуждения в определенном направлении, но не диктуют конкретного решения (*Dworkin R. Op. cit. P. 26*).

выступает правовым пределом осуществления субъективных прав и законных интересов налогоплательщиками и налоговыми агентами.

Эту функцию – устанавливать пределы использования дискретного усмотрения – правовые принципы выполняют не только в отношении частных лиц, но и применительно к властным субъектам. Так, Закон содержит немало положений, предоставляющих значительную свободу действий при осуществлении налогового администрирования²³¹. В некоторых случаях речь идет о *полной дискреции*, поскольку отсутствуют конкретные предписания, устанавливающие ее пределы. Но действовать по принципу «хозяин – барин; что хочу, то и ворочу» властному субъекту не позволено даже в этих ситуациях.

Правовыми критериями, снижающими риски субъективизма и административного произвола при реализации дискретных полномочий, выступают именно правовые принципы. Если на протяжении определенного времени к налогоплательщику относились «определенным образом», а затем со ссылкой на дискретное усмотрение было принято иное решение, он вправе потребовать объяснений и поставить вопрос о нарушении принципа определенности и законных ожиданий. Если в отношении налогоплательщиков А и В последовательно принимаются одинаковые решения, а применительно к налогоплательщику С, находящемуся в подобных условиях, – совершенно другое, и это объясняется «свободной дискрецией», то при отсутствии разумных обоснований такое решение является нарушением принципа равного обращения, выступающего основой налогового администрирования.

В-шестых, правовые принципы незаменимы при отграничении квалифицированного молчания закона от пробелов в праве. При отсутствии каких-либо прямых нормативных предписаний именно высокоабстрактные юридические средства с открытым содержанием позволяют судить о намерении

²³¹ К примеру, руководитель ФНС России вправе принять решение о необходимости проведения повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх ограничения, указанного в абзаце втором п. 5 ст. 89 НК РФ НК РФ; каким-либо образом мотивировать и объяснять свое решение он не обязан. Другой пример: если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам, полученным от источников в РФ, либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Минфином РФ (п. 4 ст. 208 НК РФ).

законодателя оставить разрешение того или иного вопроса на усмотрение самих участников налоговых отношений.

В-седьмых, принципы налогового права могут служить непосредственным основанием разрешения конкретного дела в ситуации неопределенности (пробел в праве, коллизия норм и т. п.)²³².

Как известно, аналогия права применяется при невозможности использования аналогии закона и предполагает, что субъективные права и обязанности участников налоговых отношений определяются исходя из общих начал и смысла законодательства. Применительно к аналогии права речь идет, прежде всего, о принципах права, выражающих т. н. дух закона (*ratio legis*) и выступающих нормативно-правовым основанием для вынесения решения по делу. Именно из принципов права – причем как отраслевых, так и общеправовых – правоприменяющий субъект дедуктивно выводит правоположение, применимое к спорной ситуации. В конечном итоге, принципы права, применяемые при аналогии права, выступают непосредственным и, по существу, – единственным нормативно-правовым основанием для принятия решения по делу.

Как видим, принципы налогового права могут служить действенными инструментами разрешения юридических споров, прикладными средствами правового регулирования, которыми руководствуются субъекты налогового права при достижении целей своей практической деятельности. При этом они применяются, как правило, в *наиболее сложных ситуациях*, которые не удастся разрешить (урегулировать, квалифицировать), прибегая к обычным нормам-предписаниям. Тем самым правовые принципы можно рассматривать как действенное средство перевода состояния неопределенности в налоговом праве

²³² Так, в налоговом законодательстве до 1 января 2006 года существовал пробел, в результате которого одни и те же суммы дивидендов учитывались при налогообложении дважды: во-первых, у источника выплаты дивидендов – налогового агента (ст. 275 и ст. 214); во-вторых, у организации – получателя дивидендов в составе внереализационных доходов, если она применяла упрощенную систему налогообложения (ст. 346.15 НК РФ). Понимание сложившейся несправедливости и невозможность устранить ее на основе регулятивных налоговых норм, вынудили фискальные органы и суды напрямую обращаться к *принципу однократности налогообложения*, согласно которому двойное налогообложение одних и тех же доходов недопустимо (См.: Постановление Фед. арб. суда МО от 24 сентября 2008 г. № КА-А40/8110-08 по делу № А40-7876/08-90-16, а также письма Минфина РФ от 27 августа 2004 г. № 03-03-02-04/1/10; от 31 марта 2004 г. № 22-1-15/597).

в определенность. Нередко – при отсутствии иных правовых возможностей – они представляют собой *ultima ratio regum* (последний довод королей), если говорить словами средневековой латыни.

§ 4. Нормы-дефиниции и их роль в снижении уровня неопределенности в системе налогового права

Налогово-правовые нормы, содержащие определения тех или иных понятий, именуются *нормами-дефинициями*. Юридическое понятие представляет собой мысленное выделение и обособление совокупности однородных явлений, относящихся к сфере правового регулирования. Вырабатывая понятие, мы абстрагируемся от индивидуальных характеристик отдельного предмета (явления), суммируя их общие признаки, что позволяет выделить их из общей массы и обособить в отдельную группу (класс). Причем речь идет о наиболее важных, существенных свойствах и признаках, дающих возможность не просто описать правовое явление, но и раскрыть его сущность.

Налогово-правовые понятия по сфере использования классифицируются на *статутные*, содержащиеся в тексте нормативных правовых актов (налог, объект налогообложения, налогоплательщик); *доктринальные*, разработанные юридической наукой, но прямо в законодательстве не закрепленные (налоговая система, источник налогового права, налоговый процесс); *судебные*, выработанные судебной практикой (налоговая выгода, должная осмотрительность и осторожность); *интерпретационные*, раскрываемые в официальных разъяснениях финансовых или налоговых органов.

Некоторые из понятий носят концептуальный, *основополагающий характер* для налогового права в целом или значительной группы его институтов, другие являются *узкоспециальными*, применимыми лишь в отдельных случаях. Нередко между понятиями выстраиваются иерархические связи по типу «матрешки», когда объем одного из них входит в объем другого, и наблюдается последовательная конкретизация «от общего к частному» (налог

– федеральный налог – НДС; лицо – физическое лицо – индивидуальный предприниматель; объект налогообложения – доход – дивиденды).

Принято считать, что нормы-дефиниции непосредственно не регулируют налоговые отношения, поскольку не содержат прямых запретов, дозволений или обязываний. На это обстоятельство неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, отмечая, что самостоятельного регулятивного значения – как нормы прямого действия – нормы-дефиниции не имеют и потому не могут нарушать прав и свобод частных лиц²³³. Не обладая представительно-обязывающим характером, они участвуют в налоговом-правовом регулировании *опосредованно*, в сочетании с нормами-правилами, в которых соответствующие понятия упоминаются.

Вместе с тем, между нормами-дефинициями и иными нормами прослеживаются устойчивые взаимосвязи²³⁴. Без легального определения налогово-правовых понятий, особенно таких значимых, как «налог», «налогоплательщик», «элементы налогообложения», «недоимка», «налоговое правонарушение», наделение субъектов налогового права соответствующими правами и обязанностями невозможно. Отсутствие или дефектность нормы-дефиниции влечет значительные трудности в применении налоговых норм, содержащих соответствующее понятие. По верному замечанию Р. Кабрияка, определения вносят свой вклад в упрощение языка закона, помогают придать единообразие понятиям, разбросанным по разным частям кодекса или даже по разным отраслям права, дают возможность избежать несоответствий²³⁵.

Роль и значение дефиниций, особенно в таких конфликтных отраслях, как налоговое право, высока. Они помогают унифицировать понятийный аппарат налогового права, устраняют различные интерпретации одного и того же понятия, способствуют обеспечению смысловой и содержательной завершенности регулятивных и охранительных предписаний, и, в конце концов,

²³³ Определение КС РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

²³⁴ «Эффективность действия налогово-правовых норм-дефиниций является предпосылкой эффективного действия иных налогово-правовых норм, в тексте своем использующих указанные дефиниции» (Якушев А. О. Эффективность действия норм ... С. 115).

²³⁵ Кабрияк Р. Кодификации / пер. с фр. Л. В. Головки. М.: Статут, 2007. С. 343.

позволяют добиваться единообразного применения налогово-правовых норм. Итак, норма-дефиниция – важный компонент перехода *от неопределенности к определенности* в налоговом праве.

Общепризнано, что регулирование и воздействие не тождественны друг другу, второе понятие шире по объему и включает в себя все виды влияния на сознание, подсознание, волю, эмоции и поведение участников налоговых правоотношений. Не осуществляя непосредственного правового регулирования с помощью запретов, обязанностей и дозволений, нормы-дефиниции вместе с тем способны оказывать информационное, ориентирующее и ценностно-эмоциональное воздействие на заинтересованных лиц. Поэтому вывод Конституционного Суда РФ о неспособности норм-дефиниций нарушать права и свободы граждан представляется излишне категоричным²³⁶. Посредством дефиниций каждому лицу сообщается юридически значимая информация, определенным образом ориентирующая его в сфере налогов и сборов²³⁷.

Права и законные интересы могут ущемляться не только их прямым нарушением, но и созданием реальных условий для их нарушения²³⁸. Поэтому в некоторых случаях нормы-дефиниции способны оказывать не только

²³⁶ Не случайно «главным назначением» дефиниций называют их роль в передаче информации об объективном мире субъектам, реализующим требования правовых норм (Кашианина Т. В. Правовые понятия как средства выражения содержания права // Сов. государство и право. 1981. № 1. С. 38). Независимо от элементного закрепления дефиниций в структуре правовых норм, содержащаяся в них информация во всех случаях несет в себе некую возможную программу поведения, которую выбирают субъекты правоотношений (Москаленко И. В. Гражданско-правовые дефиниции (методологический аспект) // Гражданское право современной России. Очерки теории / под ред. Н. М. Коршунова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. С. 87).

²³⁷ К примеру, рассмотренная Конституционным Судом РФ в ряде определений 2002 года норма-дефиниция, приравнивающая нотариусов и адвокатов в сфере налогообложения к индивидуальным предпринимателям, уже сама по себе способна повлиять на выбор профессиональной формы деятельности.

²³⁸ Так, на основании материалов ВМП налоговый орган вынес решение о привлечении ЗАО к ответственности за неполную уплату налога на прибыль, транспортного налога, НДС и налога на имущество, а также о доначислении соответствующих налогов. Как установил суд, ЗАО пользовалось налоговыми льготами на основании Закона Ленинградской области от 22.07.1997 № 24-оз «Об инвестиционной деятельности в Ленинградской области» и инвестиционного договора с Правительством Ленинградской области, заключенным на основании первоначальной редакции указанного Закона. Однако впоследствии в Закон были внесены изменения и дополнения. Так, в ст. 3 Закона были сужены дефиниции терминов «инвестиции», «режим наибольшего благоприятствования», «капитальные вложения»; дополнительно введены понятия «реновация», «срок окупаемости инвестиций», «период фактической окупаемости инвестиций». В ст. 6 Закона полностью изменен пункт 6, которым исключена возможность инвестирования в виде оборотных активов, не связанных с пусконаладочными работами и т.п. Эти новации исключили целый ряд ранее льготированных объектов обложения налогом на имущество, исключили из числа инвестируемого реновационное оборудование, соответственно, увеличили базу, облагаемую налогами на прибыль и на пользователей автомобильных дорог. В результате суд сделал вывод, что именно изменение действующих и введение новых норм-дефиниций привели к тому, что в проверяемый период совокупная налоговая нагрузка на деятельность иностранного инвестора увеличилась (Постановление Фед. арб. суда СЗО от 3 марта 2004 г. № А56-17028/03 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

опосредованное, но и *непосредственное регулятивное воздействие* на участников налоговых отношений. Будучи официально легализованы в источниках права, они не просто номинально описывают некоторое понятие, но властно предписывают участникам налоговых отношений понимать его вполне определенным образом. Тем самым в нормах-дефинициях прескриптивные и дескриптивные элементы неразрывно сочетаются между собой.

Нормы-дефиниции – необходимое условие «точного и ясного понимания нормативного текста, повышения юридической культуры правотворчества. Чем большему числу понятий будут даваться законодательные дефиниции, тем меньше будет ошибок и недоразумений»²³⁹. Грамотно сформулированные дефиниции позволяют раскрывать сущность определяемых понятий, отграничивая их от смежных явлений. Без надлежаще сформулированной дефиниции сложно (подчас – невозможно) установить смысл и содержание налоговых норм, в которых упоминается соответствующее понятие, а значит – неизбежно возникновение проблем с применением таких норм на практике.

В настоящее время проблема неопределенности налогово-правовых понятий стоит исключительно остро. Хорошо известно, что многие налоговые споры – это *споры о понятиях*, их объеме, содержании, смысловых значениях. Многие налоговые споры никогда бы не возникли, если бы российский законодатель своевременно определил такие понятия, как «авансовые платежи», «оптовая торговля», «переквалификация», «первичные учетные документы», «имущественные права», «компенсационные выплаты», «капитальный ремонт», «одинокий (ранее – единственный) родитель», «маркетинговые услуги», «отгрузка», «строительно-монтажные работы для собственного потребления» и др.

Помимо законодателя в выработке понятийного аппарата налогового права активное участие принимают суды, а также фискальные органы, наделенные полномочиями по официальному разъяснению актов налогового законодательства. Это касается неопределенных и относительно-определенных

²³⁹ Губаева Т. В., Пиголкин А. С. Лингвистические правила законодательной техники // Проблемы юридической техники: сб. статей / под ред. В. М. Баранова. Н. Новгород: Юрид. техника, 2000. С. 279

понятий, легальные дефиниции которых отсутствуют либо требуют дополнительной интерпретации. Следует упомянуть и о *контекстуальных дефинициях*, когда содержание понятия прямо не раскрывается, но может быть более или менее точно выведено на основании статьи или нормативного правового акта в целом²⁴⁰. Если же говорить об оценочных категориях, содержанию которых законодателем сознательно придается открытый характер, то ведущая роль в конкретизации таких понятий принадлежит именно судебной и правоприменительной практике. Вместе с тем, оптимальный путь преодоления дефинитивных пробелов – это законотворчество.

По сфере применения выделяют *общеправовые, межотраслевые и отраслевые*, по генетическому критерию – *общеупотребительные, специально-юридические и технические* понятия. Техническая терминология, привлеченная из различных областей науки, искусства, производства, обычно используется для конкретизации отдельных элементов налогообложения. Общеупотребительные понятия могут иметь в нормативном акте специальное значение либо употребляться в своем обычном значении. Легальные дефиниции таких понятий устанавливаются в случае, когда в сфере налогообложения они употребляются в *особом смысле*, отличном от общепринятого, и именно с этих позиций должны быть переосмыслены субъектами налогового права. То же самое можно сказать об общеправовых и межотраслевых понятиях. Итак, потребность в формировании налоговой нормы-дефиниции возникает в случае, когда понятию требуется придать *специфическое*, налогово-правовое значение.

Важное значение имеет единство понятийного аппарата внутри самого налогового права (внутренняя согласованность) и его соответствие дефинициям иных отраслей права (внешняя согласованность). Вновь принимаемые нормы-дефиниции не должны противоречить ранее принятым. Особое внимание сегодня должно уделяться согласованию понятийного аппарата налогового права с международно-правовыми источниками. К примеру, в подп. 3 п. 4 ст.

²⁴⁰ См.: Власенко Н. А. Язык права. Иркутск: Вост.-Сиб. кн. изд-во, 1997. С. 158.

271 НК РФ используется термин «роялти», не определяется его содержание. Из контекста следует, что под роялти понимается разновидность лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности, т. е. роялти и лицензионные платежи соотносятся как часть и целое. Однако заключенные Российской Федерацией международные договоры, следуя положениям Типовой модели конвенции ОЭСР о налогообложении доходов и капитала, определяют роялти как «платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования» объекта интеллектуальной собственности (ст. 12 Типовой модели). Как видим, понятие «роялти» в последнем случае понимается намного шире, чем в НК РФ, т. е. как любой платеж в рамках лицензионного договора.

В контексте определенности налогообложения актуальна проблематика соответствия терминологии налогового права универсальным логико-языковым требованиям. Налоговые нормы не могут существовать *изолированно*, но они должны адекватно «встраиваться» в общую систему права. В случае межотраслевой коллизии нужно учитывать сферу правового регулирования, а именно: если речь идет о налоговом правоотношении, налоговые нормы-дефиниции обладают приоритетом перед дефинициями иных отраслей права (коллизионный принцип отраслевого приоритета)²⁴¹.

При применении налогово-правовых понятий должны последовательно применяться следующие правила: 1) при наличии легальной дефиниции в законодательстве о налогах и сборах, применяется эта дефиниция; 2) при отсутствии такой дефиниции допустимо субсидиарное применение норм-дефиниций иных отраслей права; 3) при полном отсутствии в системе права легальной дефиниции смысл соответствующего понятия устанавливается с использованием общепринятых правил толкования; при этом следует

²⁴¹ «Приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается, таким образом, налоговому законодательству, – указывает Конституционный Суд РФ. – И только при отсутствии возможности определить содержание налогового института, понятия или термина путем истолкований положений налогового законодательства в их системной связи допускается использование норм иных отраслей законодательства» (Определение КС РФ от 18 января 2005 г. № 24-О // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

руководствоваться общепринятым значением термина в контексте использования его для целей законодательства о налогах и сборах.

Классическое дефинирование понятия осуществляется через *ближайший род* (качество, присущее группе родственных понятий) и *видовое отличие* (качество, характерное только для данного понятия). При этом видовые признаки должны иметь существенный характер и юридическое значение, их количество может быть различным и обуславливается сложностью определяемого понятия. В частности, понятие «налог» в п. 1 ст. 8 НК РФ характеризуется родовым понятием «платеж» и видовыми признаками (обязательность; индивидуальная безвозмездность, взимание в форме отчуждения денежных средств; публичные цели взимания).

В источниках налогового права используются т. н. *неполные определения*, которые не содержат один из элементов классической родовидовой дефиниции. Так, довольно распространены определения с использованием *открытых* или *закрытых перечней*, т. е. путем казуистического перечисления частей или признаков определяемых понятий. В перечневых дефинициях раскрывается не столько содержание, сколько объем понятия. «Строго говоря, – пишет С. Ю. Головина, – подобные перечни не являются определениями в собственном логико-семантическом смысле, но они могут рассматриваться как таковые в смысле широком, методологическом»²⁴². По мнению А. Нашиц, такой прием юридической техники «делает правило более понятным для субъектов права, в большинстве своем неспециалистам в области права»²⁴³. Так, с помощью закрытого перечня в ст. 11 НК РФ определено понятие «физическое лицо» (граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства). Перечневые дефиниции «носят менее отвлеченный и более иллюстрированный характер, однако им присущ серьезный недостаток, касающийся точности и их достоверности»²⁴⁴.

²⁴² Головина С. Ю. Понятийный аппарат трудового права. Екатеринбург: Изд-во УрГЮА, 1997. С. 119.

²⁴³ Нашиц А. Правотворчество. Теория и законодательная техника. М.: Прогресс. 1974. С. 203.

²⁴⁴ Кашанина Т. В. Юридическая техника: учебник. М.: Эксмо, 2007. С. 173.

Возможны и *смешанные формы*, когда законодатель одновременно использует элементы родовидового и перечневого (описательного) построения дефиниций. Такой нормой является, например, определение индивидуального предпринимателя в ст. 11 НК РФ. В дефиниции налоговой тайны (п. 1 ст. 102 НК РФ) родовидовое определение (любые сведения о налогоплательщиках) снабжено перечневой оговоркой «за исключением сведений», и далее перечисляются сведения, не признаваемые налоговой тайной.

Иногда законодатель формирует сложные *комбинированные дефиниции*, когда одно и то же понятие определяется в законе дважды: с помощью абстрактной формулы, характеризующей сущность понятия, и перечня элементов, включаемых в его содержание. Причем оба определения (родовидовое и перечневое) могут располагаться в различных фрагментах нормативного акта. Так, в пп. 2, 3 и 4 ст. 12 НК РФ дефиниции федеральных, региональных и местных налогов и сборов установлены через ближайший род и видовые отличия, а в статьях 13, 14 и 15 – уже в форме закрытых перечней.

Разновидностью родовидовых и перечневых дефиниций выступают т. н. *цифровые дефиниции*. Так определены в ст. 6.1 НК РФ понятия года (любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд) и квартала (три календарных месяца). Цифровые обозначения в необходимых случаях обеспечивают легальной дефиниции наибольшую точность и наглядность.

Нормы-дефиниции имеют двухэлементную структуру, включающую определяемое и определяющее понятия. В таких нормах можно выделить гипотезы (определяющие понятия, *definiens*) и диспозиции (определяемые понятия, *definiendum*). Общая внутренняя организация нормы-дефиниции выглядит следующим образом: «Если А обладает признаком В (*гипотеза*), то оно должно признаваться понятием С (*диспозиция*)».

При формулировании налогово-правовых дефиниций требуется соблюдать правила, выработанные в логике, лингвистике и правоведении.

Во-первых, количество дефинитивных норм не должно быть чрезмерным, они не должны загромождать источник права. Это требование – один из

компонентов *принципа экономичности* (разумной достаточности) языковых средств в тексте нормативных актов: идея законодателя, заключенная в правовой норме, должна быть выражена максимально лаконично, компактно, с использованием ограниченного числа фраз и терминов²⁴⁵. Нормативная дефиниция необходима в том случае, когда: 1) понятия создаются переосмыслением общеупотребительных слов либо путем использования редкого, специального или иностранного слова, включая юридические термины; 2) понятия создаются с помощью слов, постоянно употребляемых в обычной речи и вызывающих множественные смысловые ассоциации; 3) создаваемые понятия имеют узкую специфику с учетом целей нормативных правовых актов (отрасли права); 4) создаваемые понятия различно интерпретируются правовой доктриной и практикой²⁴⁶. Главное – это обнаружившиеся на практике (или на стадии разработки законопроекта) различные варианты толкования термина (понятия) либо полное отсутствие практики применения налогово-правовой нормы с неясным признаком²⁴⁷.

Во-вторых, должен соблюдаться принцип, получивший наименование «Лезвие Оккама»: *Entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem* – нет нужды умножать сущности без крайней необходимости. Тем самым незначем «плодить» новые понятия, если смысл и содержание мысли можно выразить с помощью уже имеющихся понятий.

В-третьих, нормы-дефиниции должны быть краткими, ясными и экономичными, лингвистически правильными, завершенными в смысловом плане, отражать не второстепенные, но *существенные признаки* понятий.

²⁴⁵ Так, А. Нашиц верно заметила: «Закон – это не теоретическая работа и не учебник, и поэтому объяснение в самом законе терминов не должно вести к злоупотреблению приемом дефиниций» (Нашиц А. Указ. соч. С. 194).

²⁴⁶ Губаева Т. В., Пиголкин А. С. Указ. соч. С. 280. Этот перечень дополняют следующими ситуациями: термин обозначает объекты, отношения, процессы или явления, которые раньше не находили отражения в законодательстве; термин без дополнительного пояснения представляется недостаточно ясным; если термин имеет два и более значения; термин является техническим или специально-юридическим; правовое понятие формируется из слов, позволяющих неоднозначно истолковывать его смысл; для целей конкретного правового акта важны отдельные аспекты понятия (См.: Магомедов С. К. Унификация нормативной правовой терминологии и единое правовое пространство России // Журн. рос. права. 2004. № 3. С. 28; Подорожная Т. С. Ведущая роль законодательных определений в правовой системе // Право и политика: история и современность: тез. докл. и сообщ. всерос. науч.-практ. конф. / отв. ред. Т. Е. Грязнова, М. А. Засыпкин. Омск, 2011. С. 26 и др.).

²⁴⁷ См.: Кострова М. Б. Дефинирование понятий и терминов, используемых в УК РФ // Журн. рос. права. 2003. № 12. С. 82.

Неоправданно громоздкая, безразмерная дефиниция затрудняет восприятие определяемого понятия. Сам термин желательно описывать одним-двумя словами и лишь в исключительных случаях – большим количеством слов (специальный налоговый режим, инвестиционный налоговый кредит). Налогово-правовые термины являются, как правило, составными (многословными). Преимуществом однословных терминов является компактность, но, с другой стороны, термин-словосочетание позволяет конкретизировать и разграничить однородные феномены по видовым признакам (транспортное средство; водное транспортное средство; наземное транспортное средство; транспортное средство общего пользования; подвижное транспортное средство; несамоходное транспортное средство и т. д.).

В-четвертых, понятие не должно определяться через «систему неизвестных», т. е. посредством других понятий, каждое из которых также нуждается в дефинировании. Наглядный пример такого рода – определение понятий как «любых не заинтересованных в исходе дела физических лиц» (п. 3 ст. 98 НК РФ). Использованный в данной дефиниции оценочный термин «заинтересованное лицо» сам требует уточнения и детализации, вызывая противоречивые интерпретации на практике. Поэтому при дефинировании новых понятий целесообразно прибегать либо к использованию ранее определенных понятий, либо – понятий, содержание которых уже устоялось в правоприменительной практике, либо – общеупотребительных понятий, содержание которых не вызывает сомнений.

Если в дефиниции используются другие понятия, то желательно определить их в той же самой норме. Таким образом, к примеру, дано определение понятия «место жительства физического лица» как адрес (*наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры*), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации» (п. 2 ст. 11 НК РФ).

В-пятых, недопустима т. н. тавтология (от греч. *tautologéo* – «говорю то же самое», *idem per idem*), когда налицо полное или частичное совпадение лексических компонентов определяющего и определяемого понятий. В этом случае говорят «масло масляное». Отчасти тавтологичной является, к примеру, следующая дефиниция: «Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (п. 1 ст. 29 НК РФ).

В-шестых, желательно не использовать при дефинировании *отрицательные признаки*. В качестве примера, когда законодатель прибегает к методу отрицания можно привести дефиницию «рабочего дня», который именуется днем, который *не признается* выходным и (или) нерабочим праздничным днем (п. 6 ст. 6.1 НК РФ). Норма-дефиниция не должна быть неточной, двусмысленной или многозначной, содержать неясности в значениях слов. Большое значение также должно придаваться требованию *однозначности*, которое выражается правилами «одно понятие – один термин» и «единая терминология для всей отрасли права». Кроме того, нельзя обозначать одинаковым термином различные понятия (полисемия), а равно – использовать разные термины для обозначения одного и того же понятия (синонимия).

Например, в силу п. 3 ст. 3 НК РФ, «недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав». Термин «граждане» в НК РФ не определен, и в каком контексте он используется в данной норме совершенно неясно. Очевидно, законодатель не стремился распространить соответствующие гарантии лишь на граждан Российской Федерации. Эту норму следует толковать расширительно, включив в объем понятия «граждане» также иностранных граждан и лиц без гражданства. Однако в ст. 11 НК РФ уже определено понятие, охватывающее и граждан Российской Федерации, и иностранцев, и апатридов, это «физическое

лицо». Полагаем, именно термин «физическое лицо» следует употреблять в п. 3 ст. 3 НК РФ для исключения неопределенности и синонимии.

В части второй НК РФ в качестве синонимичных используются такие тождественные в смысловом отношении термины, как «авансовые или иные платежи в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)», «предварительная оплата», «оплата в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)». В результате подобной вариативности нарушаются требования унификации понятийного аппарата, продуцируется неопределенность, возникают сложности и разногласия в процессе толкования и применения налоговых норм.

Идеальна ситуация, когда каждому понятию соответствует лишь один правовой термин, но практические потребности законотворчества нередко требуют «сужения» или, наоборот, «расширения» объема понятий. В частности, термин «транспортное средство» используется в законодательстве о налогах и сборах в разных значениях, что определяется контекстом и целями использования этого термина. В таких случаях законодателю следует точно устанавливать пределы и цели использования соответствующих понятий, четко определив круг правоотношений, применительно к которым те или иные термины должен пониматься вполне определенным образом.

Качество норм-дефиниций обычно не превосходит доктринальный уровень разработки определяемых правовых явлений²⁴⁸. При этом научный понятийный аппарат всегда намного шире понятийного аппарата действующего права. *Во-первых*, многие категории правовой науки, особенно общего характера, не нуждаются в закреплении налоговыми нормами. *Во-вторых*, для гуманитарных наук характерно лояльное отношение к синонимии, поэтому использование различных терминов для обозначения одних и тех же понятий – вполне привычно для доктринальных источников (например, администрирование и управление, деликт и правонарушение, толкование и

²⁴⁸ См.: Смирнов Л. В. Типичные дефекты дефиниций в законодательстве Российской Федерации // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы: мат. межд. «круглого стола» / под ред. В. М. Баранова, П. С. Пацуркивского, Г. О. Матюшкина. Н. Новгород: Юрид. техника, 2007. С. 329.

интерпретация, контракт и договор, дискреция и усмотрение). *В-третьих*, научное познание немыслимо без дискуссий, приводящих к вариативности подходов к формированию понятийного аппарата правовой науки.

Так, в ст. 17 НК РФ законодатель исчерпывающим образом установил систему элементов налогообложения. С другой стороны, доктрина налогового права выделяет и другие элементы налогообложения (например, «масштаб налога», «предмет налога», «источник налога», «метод учета налоговой базы», «носители налога», «налоговый оклад» и т. д.), которые позволяют более глубоко анализировать те или иные аспекты процесса налогообложения²⁴⁹. Для решения конкретных научных задач выделение новых элементов налогообложения допустимо и целесообразно: в конце концов, объекты научного исследования всегда можно разложить на множество элементов. Однако юридическое значение приобретает лишь тот элемент налогообложения, который закреплён нормативно.

Посредством легализации новых дефиниций налоговое право обогащается важнейшими достижениями налогово-правовой науки. И, наоборот, нередко именно теоретическая не разработанность понятий не позволяет законодателям формулировать их адекватные дефиниции. Тогда законодатель нередко «уклоняется» от дефинирования или даже — от использования соответствующих понятий. К примеру, многолетняя дискуссия о природе ответственности за совершение налоговых правонарушений не препятствует легализации понятия «налоговая ответственность». Незавершенность дискуссии о том, что присуще налоговому правонарушению — общественная опасность или только вредность, привела к тому, что законодатель не указал соответствующий признак в дефиниции «налогового правонарушения». И, напротив, доктринальная разработка понятия «налоговое администрирование» началась лишь после его упоминания в законодательстве о налогах и сборах. Эти примеры можно продолжать и далее.

²⁴⁹ См., напр.: *Брызгалов А. В.* Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса // *Налоговый вестник*. 2000. № 9. С. 23; *Злобин Н. Н.* Налог как правовая категория. М.: РПА МЮ РФ, 2003. С. 116-117; *Кучеров И. И.* К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // *Финансовое право*. 2010. № 1. С. 24-25 и др.

Важную роль играет *форма изложения* налоговых норм-дефиниций, где применяется разнообразный языковой и грамматический инструментарий. Связкой между определяемым и определяющим понятиями обычно выступает «тире». Кроме того, для формирования дефиниций законодатель нередко прибегает к глагольным формам: «признается», «считается», «означает», «является», «понимается», «представляет собой» и т. п. Иногда в качестве связки используется частица «то есть» («предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке»; п. 2 ст. 89 НК РФ). Определяющее понятие может также выделяться скобками. Такой прием, например, дважды использован в ст. 106 НК РФ, где «через скобки» сформулированы определения «противоправности» и «деяния».

В источниках налогового права используются разные способы *размещения* дефиниций. Применительно к НК РФ законодатель использует специальные *статьи-словари* либо определяет термины *при первом их употреблении*. В часть первую НК РФ включена статья 11, предназначенная для определения ряда общих налогово-правовых понятий. Такое же прием используется законодателем и в части второй НК РФ, когда статья с нормами-дефинициями располагается в начале главы, посвященной соответствующему налогу или специальному налоговому режиму. Но чаще всего нормы-дефиниции помещаются в те разделы Кодекса, в которых содержатся регулятивные и охранительные нормы с определяемыми понятиями.

Представляется, должно действовать правило: дефиниции наиболее важных и общих понятий налогового права следует закреплять в одной-единой специализированной статье-словаре общей части НК РФ; дефиниции понятий с ограниченной сферой применения целесообразно размещать в том фрагменте НК РФ, где данное понятие употреблено впервые. При наличии специальной статьи-словаря вряд ли оправдано выделять в структуре Кодекса самостоятельные статьи для дефинирования одного-двух понятий, как это сделано, например, в ст. 8 НК РФ; целесообразно перенести дефиниции налога

и сбора в статью 11 НК РФ, что соответствует принципу экономности в размещении нормативного материала.

Мы поддерживаем мнение, что «если термин употребляется в различных актах, связанных отношениями иерархии, то его определение уместно давать в акте наибольшей юридической силы»²⁵⁰. Полагаем, дефиниции основных, универсальных понятий налогового права следует помещать в НК РФ. Иные налоговые законы и подзаконные акты могут содержать нормы-дефиниции отдельных понятий, которые необходимы для реализации именно этих актов. При этом абсолютно недопустимым является устранение пробелов посредством подзаконного нормотворчества. К сожалению, такие примеры не редкость. Так, например, НК РФ не определяют понятие *крупнейшего налогоплательщика*, хотя этот термин активно используется. В то же время попытки сформулировать такое определение предпринимаются на подзаконном уровне – Приказом ФНС РФ от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ утверждены Критерии отнесения организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам. Полагаем, понятие «крупнейший налогоплательщик» должно быть определено в ст. 11 НК РФ; подзаконными актами можно лишь детализировать отдельные аспекты института крупнейших налогоплательщиков. Иначе мы наблюдаем дополнение законодательства ведомственными нормативными актами, что прямо противоречит пункту первому ст. 4 НК РФ.

Соотношение нормы-дефиниции и текста источника права может быть различным. Как правило, дефинитивная норма совпадает со структурной единицей (статьей, пунктом, абзацем) нормативного акта. В некоторых случаях законченная норма-дефиниция путем логической операции складывается из целого ряда структурных подразделений текста нормативного акта. Иногда она выступает частью сложного предложения. Крайне редко в одной и той же налоговой норме объединяются дефиниции ряда самостоятельных понятий (например, в п. 1 ст. 64 НК РФ одновременно определены понятия «отсрочки» и «рассрочки по уплате налога»). Выбор такого приема юридической техники,

²⁵⁰ См.: Язык закона ... С. 128.

как и в предыдущих случаях, обусловлен стремлением законодателей к экономии нормативного материала.

В заключение второй главы сделаем общий вывод:

Традиционное определение налогово-правовой нормы через «правило поведения» фактически отождествляет понятие «норма» с одним из ее элементов – диспозицией, и кроме того, не учитывает наличия в налоговом праве разнообразных явлений, которые формально не являются нормами-правилами (принципы, констатации, дефиниции, оперативные и коллизионные предписания). В качестве обобщающего родового понятия, охватывающего и нормы-правила, и специализированные нормы, целесообразно использовать категорию «нормативное положение», дополненную видовыми признаками.

Налогово-правовая норма суть общеобязательное (по общему правилу *de jure*, но в иногда – *de facto*), формально определенное правило поведения или иное положение общего характера, которое установлено или санкционировано государственной волей и обеспечено государственной защитой. Отраслевые особенности налогово-правовых норм детерминируются особенностями налоговых отношений, т. е. предмета налогового права, к которым следует отнести публично-правовую природу последних, их изначальную конфликтность, существование в правовой форме, атрибутивное присутствие в налоговом правоотношении властного участника, субординационный характер, а также повышенные требования к их формализации и определенности.

Повышенные требования к определенности в сфере налогообложения оттеняют особое значение специализированных норм, эффективное использование которых позволяет существенно повысить стабильность и упорядоченность налогового права. В частности, норма-дефиниция содержит легальное определение понятия, используемого в источниках налогового права. В сочетании с иными нормами налогового права, дефинитивные нормы содействуют снижению (устранению) неопределенности в праве, помогают

исключать неодинаковые трактовки определяемых понятий и обеспечивать единообразие при толковании и применении налоговых норм.

Принципы налогового права – сложная и многомерная категория, которую можно определить и как общие начала, и как руководящие идеи (установки), и как исходные направления, и как базовые положения, и специализированные нормы особого рода. Некоторые из принципов налогового права могут формулироваться непосредственно в виде специализированных норм, другие – лишь упоминаться в источниках налогового права, третьи – выводятся индуктивно из контекста целого ряда правовых норм. Главная задача – придать принципам налогового права *действующий характер*, сосредоточить усилия на их использовании для разрешения налоговых споров, полнее раскрывать их инструментальный потенциал, т. е. превратить принципы в повседневный атрибут практической юриспруденции.

Глава 3. Нетипичные правовые источники в контексте снижения неопределенности в налоговом праве

§ 1. Судебное налоговое право

В российской правовой системе нет другой отрасли права, для которой роль и значение судебной практики оценивались бы столь высоко, как для налогового права. И это вполне объяснимо. В то время как большинство иных отраслей права к моменту своего реформирования в конце XX в. уже имели значительный доктринальный, законодательный и прикладной «багаж» правовых традиций, отечественному налоговедению пришлось начинать фактически с нуля. «Еще 15 лет назад, – верно замечает В. Д. Зорькин, – мало кто в нашей стране имел системное представление о налогах и их значении для государства и общества, основанных на принципах господства права»²⁵¹.

В условиях «нормотворческого дефицита» правовые основы российской налоговой системы, еще до их официальной легализации законодателем, формировались Конституционным Судом РФ путем интерпретации базовых конституционных идей (ценностей), в частности, путем индуктивного вывода общих начал налогового права из общеправовых (конституционных) принципов – равенства, социальной справедливости, правового и социального государства, верховенства права, единства экономического пространства, свободы экономической деятельности, соразмерного ограничения прав и свобод человека, и т.п.

Именно практика Конституционного Суда по разрешению налоговых споров определила дальнейшее развитие законодательства о налогах и сборах, а сформулированные позднее в НК РФ нормы-принципы явились «юридическим признанием тех основных начал налогообложения, которые были ранее

²⁵¹ Зорькин В. Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнит. конст. обозрение. 2006. № 3. С. 98.

выведены Конституционным Судом РФ»²⁵². С учетом особой роли последнего в формировании основ налогового права за его решениями прочно закрепились роль «приводного механизма конституционно-правового регулирования налоговых отношений», который «формулирует правовые позиции, являющиеся обязательным ориентиром для законодательной власти, с одной стороны, и непосредственно регулирующие поведение участников налоговых отношений – с другой»²⁵³. Впоследствии «эстафету» формирования судебного налогового права, начатую Конституционным Судом РФ, активно поддерживали арбитражные суды и суды общей юрисдикции.

Как представляется, многолетняя дискуссия сторонников и противников легализации судебного прецедента в качестве источника права постепенно утрачивает свою актуальность, так как реальность *судебного правотворчества* сегодня уже практически не оспаривается. Большинство авторов, пусть с теми или иными оговорками, признают его в качестве объективно сложившейся реальности²⁵⁴. Соответственно меняется и вектор правовых исследований. На смену парадигмальным вопросам о самой возможности для судей не просто интерпретировать и применять, но и *создавать налоговые нормы*, приходят методологические проблемы, связанные с практической реализацией идеи признания судебной практики в качестве одного из источников налогового права. Речь идет, прежде всего, о месте и роли «судебных норм» в системе налогово-правового регулирования, их соотношении с иными источниками права, о субъектах судебного правотворчества (суды какого уровня формируют правовые позиции, как выстраиваются между ними вертикальные и горизонтальные взаимосвязи), понятии, форме и содержании судебного прецедента (его соотношении с судебным решением в целом), ретроактивности прецедента, судебском усмотрении, о нормативности иных актов судебных органов, о пределах и основаниях судебного нормотворчества, применении «конфликтующих» правовых позиций и т. д.

²⁵² См.: Бондарь Н. С. Конституционализация социально-экономического развития ... С. 105-106.

²⁵³ Овсянников С. В. Указ. соч. С. 9-10.

²⁵⁴ См. об этом: Марченко М. Н. Судебное правотворчество и судебское право. М.: Проспект, 2008. С. 5, 253.

Представляется, что в качестве источника налогового права судебная практика может рассматриваться лишь в той ее части, которая сопровождается выработкой судебных правоположений – *особых норм и принципов*, иногда именуемых доктриной и практикой «правовыми позициями». Особенность российской правовой системы состоит в многообразии форм выражения подобного рода правовых позиций, формируемых судами.

Судебный прецедент как источник налогового права, по нашему мнению, представляет собой судебное решение по конкретному делу, которое в явном или скрытом виде содержит как минимум одно *общее положение*, лежащее в основании резолютивной части судебного решения, обладающее нормативной новизной (т. е. содержательно выходящее за рамки статутного права) и воспринимаемое нижестоящими судами, а, следовательно, и иными участниками налоговых отношений, в качестве типичной модели для разрешения аналогичных ситуаций. Речь идет о т. н. *резолютивном обобщении*, именуемом в англосаксонском праве *ratio decidendi*. Это – юридически обязательная правовая позиция, формулируемая в виде одной или нескольких общих формул, которая лежит в основе решения суда по конкретному делу и в силу своих прецедентных качеств может быть использована для вынесения решений по сходным делам в дальнейшем. В основе легитимности прецедента лежат общеправовые требования равенства и равного обращения, а именно: ситуации, обладающие существенным сходством, должны регламентироваться, администрироваться и разрешаться сходным образом.

Помимо собственно прецедентов, вырабатываемых *ad hoc*, общие положения (правила, дефиниции, принципы), обладающие – пусть подчас и *de facto* – качествами общеобязательности и нормативной новизны, содержатся также в разнообразных постановлениях, определениях, разъяснениях, обзорах, информационных письмах и других актах (документах) судебных инстанций, связанных либо с обобщением практики разрешения однотипных налоговых споров, либо с дачей руководящих разъяснений нижестоящим судам.

Кроме того, правовые позиции (особенно в части формулирования правовых принципов) могут содержаться не только в резолютивной, но и в мотивировочной части судебного решения (т. н. *obiter dictum*). Как верно замечает С. Л. Сергевнин, практика Конституционного Суда РФ в одних случаях идет по пути изложения судебной нормы в виде конкретного предписания, содержащегося в резолютивной части решения, в других случаях резолюция Суда дает предписание правоприменителю исходить из содержания правовых позиций, изложенных в мотивировочной части решения, объясняя необходимость обеспечения непосредственного применения Конституции РФ соответствующими конституционно значимыми ценностями²⁵⁵.

Таким образом, судебное налоговое право помимо собственно прецедентов, выработанных при отправлении правосудия по конкретным делам, включает в себя также и правовые позиции, сформулированные в иных официальных документах судебных органов. В конечном итоге, судебная система генерирует для участников налоговых отношений четкие алгоритмы правозначимого поведения. Представляется возможным, по аналогии с нормами статутного налогового права, именовать их «судебными нормами» или «нормами судебного налогового права». Указанные принципы и нормы, выработанные судами и закрепленные в разнообразных актах судебных инстанций, обладают многими характеристиками правовых норм статутного права. Главное – они способны выступать авторитетными (*de facto* или *de jure*) образцами для разрешения дел с аналогичными фактическими обстоятельствами.

Подчеркивая особую роль правовых позиций судов для формирования единообразной судебной практики, Конституционный Суд РФ отмечает, что, по общему правилу, такие положения фактически, т. е. исходя из правомочий вышестоящих судебных инстанций по отмене и изменению судебных актов,

²⁵⁵ Сергевнин С. Л. Конституционный нормоконтроль и отдельные общетеоретические проблемы судебного нормотворчества // История государства и права. 2009. № 22. С. 9-10.

являются «обязательными для нижестоящих судов на будущее время»²⁵⁶. «Другими словами, – указывает С. В. Овсянников. – правовая позиция устремлена в будущее и становится элементом нормативно-правового регулирования соответствующих отношений»²⁵⁷.

Полагаем, речь должна идти о признании за судебной властью правотворческих правомочий, позволяющих индуктировать из духа и смысла налогового (и шире – конституционного) законодательства совершенно новые налоговые нормы и принципы. «Вырабатываемые в ходе судебной деятельности ~~правовые~~ положения», правила, указания, – обоснованно утверждает В. А. Туманов, – обладают определенной степенью обобщенности, общепризнанности и обязательности»²⁵⁸. Двигаясь в направлении официального признания судебного права, юридическая наука приходит к признанию отдельных правоположений судебной практики *нормами особого рода*, дополняющими (и восполняющими) законодательство о налогах и сборах.

Иногда нормы и принципы содержатся в судебных решениях в неявном виде или в виде взаимосвязанных текстуальных фрагментов; в таких случаях для формализации «судебной нормы», т. е. ее выявления и формулирования, требуются логико-лингвистические усилия. Умение творчески обработать судебное решение (подчас – довольно объемное), отделить индивидуальную специфику, присущую только конкретному делу, от общих, типичных выводов, выделить и изложить правовую позицию в виде одной или ряда законченных фраз свидетельствует о профессиональной квалификации юриста, его творческих возможностях, интеллектуальных способностях.

Роль и значение «судебных норм» в контексте снижения уровня неопределенности в праве трудно переоценить. Их главное назначение – сформировать *аргументированные критерии* (образцы) для разрешения аналогичных дел, исходные условия которых схожи в части нормативного

²⁵⁶ Постановление КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, ...» // Вестн. КС РФ. 2010. № 2.

²⁵⁷ См. подробнее об этом: Овсянников С. В. Понятие «правовая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» в контексте налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 10. С. 11-29.

²⁵⁸ Туманов В. А. Роль судебной практики в развитии советского права. СССР – Франция: социологический и международно-правовой аспект сравнительного правоведения. М., 1987. С. 36.

основания и/или в части фактических обстоятельств. Акцент на «аргументации» нами сделан не случайно. Как известно, норма статутного права представлена адресатам «в чистом виде», поскольку вся ее «предыстория» в виде фактических предпосылок принятия, проектов, обсуждений, аргументов *pro et contra* и т. п., как правило, скрыта от участников правоотношений. В этом контексте судебные правовые позиции выгодно отличаются, поскольку их всегда сопровождает наглядная «историческая справка», которая включает, в частности, логику исследования обстоятельств конкретного дела и развернутую аргументацию того, *зачем и на основании чего* судом сформулирована та или иная правовая позиция.

В условиях глобализации можно говорить о становлении такого источника права, как *международный судебный прецедент*. Мощные интеграционные процессы глобального и межрегионального характера — объективная тенденция современного мира. В этих условиях прецедентная практика международных судов все активнее подключается к налогово-правовому регулированию. В частности, признание Россией *ipso facto* и без специального соглашения обязательной юрисдикции ЕСПЧ по вопросам толкования и применения Конвенции по правам человека и основных свобод и Протоколов к ней²⁵⁹ активизировало дискуссию о правовой природе и статусе правовых позиций ЕСПЧ, степени их обязательности (правовых последствиях) для стран-участниц Конвенции, механизмах имплементации в национальный правопорядок и т. д. Полагаем, правовые позиции ЕСПЧ наряду с Конвенцией по правам человека и основных свобод и Протоколами к ней должны признаваться частью правовой системы России. Речь идет не только о постановлениях ЕСПЧ, принятых в отношении нашей страны, но и о правовых позициях, сформированных в процессах с участием иных государств, включая и решения по делам, рассмотренным *до присоединения* России к Конвенции. Такой подход может показаться излишне широким. Однако он обусловлен требованием правовой определенности и единообразного применения

²⁵⁹ Статья 1 Федерального закона от 30 марта 1998 г. № 54-ФЗ «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней» // СЗ РФ. 1998. № 14. Ст. 1514.

положений Конвенции на территории всех стран-участниц, включая Россию. Правовые позиции ЕСПЧ представляют собой результат интерпретации Конвенции по правам человека и основных свобод; т. е. рассматривая конкретное дело, ЕСПЧ выявляет и разъясняет смысл положений Конвенции для их последующего применения. Поэтому не только сами нормы Конвенции, но и акты их официальной интерпретации должны носить для стран-участниц обязательный характер. «Если мы хотим жить, как живет Европа, – верно замечает К. А. Сасов, – судам надо учитывать фундаментальные правовые европейские ценности, их судебное толкование и разъяснения ЕСПЧ в ходе судопроизводства по делу, а не ретроспективно, после того как нарушение государством (в том числе – судами) прав и основных свобод граждан будет установлено на уровне ЕСПЧ»²⁶⁰.

Минимальные стандарты обеспечения и защиты прав человека должны быть едиными для всех государств-участников. Однако такая *унификация* возможна лишь с учетом всей прецедентной практики ЕСПЧ, позволяющей избежать национальной ограниченности в толковании положений Конвенции. Поэтому недопустимо «избирательно учитывать лишь часть постановлений из всего корпуса постановлений ЕСПЧ», что может привести к тому, что «выявленные на национальном уровне нарушения, которые возможно исправить до констатации нарушения ЕСПЧ, и которые уже были признаны в других странах-участниках, могут остаться неустраненными»²⁶¹. В конце концов, соблюдение Россией обязательства обеспечивать каждому права и свободы, гарантированные Конвенцией (ст. 1), предполагает *регулярную ориентацию* российского законодательства и правоприменительной практики на толкование Конвенции, содержащееся в правовых позициях ЕСПЧ.

В контексте активного участия судебной власти в правообразовательных процессах представляет интерес проблематика *судебного усмотрения* как эффективной юридической технологии, направленной на снижение общего

²⁶⁰ Сасов К. А. Солидарная ответственность в налоговом праве. М.: Альпина Паблишер, 2011. С. 102-103.

²⁶¹ Садчикова О. В. Решения Европейского Суда по правам человека и их значение для российской правоприменительной практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 16.

уровня неопределенности в налоговом праве. На функциональное назначение правоприменительного усмотрения как средства преодоления правовой неопределенности указывают многие авторы. И. А. Клепицкий верно отмечает, что неизбежная неточность закона (в контексте достижения значимой социальной цели) рождает потребность оставить пределы судейскому (и не только) усмотрению при его применении. «Судейское усмотрение при применении права вовсе не является произволом и отрицанием права. Оно существует в рамках права, допускается и даже предписывается нормами права и призвано обеспечить его разумное, справедливое и целесообразное применение»²⁶². Судебное усмотрение – главное условие (и инструмент) перехода ситуации неопределенности в правовую определенность, особенно в тех случаях, когда законодатель сознательно избегает детализации в правотворчестве, полагаясь на конкретизацию налоговых норм в процессе судебного разбирательства.

Как уже отмечалось ранее, в правовой науке выделяют *абстрактный* и *казуистический* способы правообразования. Возможности судебного (и шире – правоприменительного) усмотрения заложены, главным образом, в абстрактной форме изложения налоговых норм. Однако казуистический способ нормообразования также способен продуцировать неопределенность. Законодательная детализация нормативных предписаний в условиях постоянного усложнения и развития объекта налогово-правового регулирования провоцирует возникновение пробелов, восполнение которых требует оперативного вмешательства законодателя или широкой дискреции правоприменителя (прежде всего, судов) в части интерпретации налоговых законов. При этом уровень детализации судебных правовых позиций – подобно нормам статутного налогового права – может быть различным: от казуистичных правоположений, охватывающих сравнительно небольшой сегмент налогообложения и потому применимых лишь к ограниченной категории случаев, до высокоабстрактных принципов, имеющих

²⁶² Клепицкий И. А. Указ. соч. С. 49.

общеотраслевое значение. Анализ судебной практики позволил С. В. Овсянникову выявить зависимость абстрактности/казуистичности «судебных норм» от уровня абстрактности/казуистичности статутных норм, которые интерпретируются (конкретизируются, развиваются) судами. При этом речь идет об «обратной» закономерности, т. е. чем абстрактнее является соответствующая норма статутного права, тем более казуистична (конкретна) формулируемая на ее основе судебная правовая позиция и наоборот²⁶³.

Для лучшего уяснения роли и значения судебского усмотрения в процессах правообразования полагаем необходимым остановиться на следующих аспектах. В процессе нормотворчества законодатель использует *метод типизации* однородных социальных взаимодействий, обобщая существенные признаки и отбрасывая все индивидуально-единичное в регулируемых объектах. Нормативность права обусловлена массовостью, повторяемостью, закономерным характером тех или иных социальных ситуаций. «Когда фактическая ситуация кажется достаточно типичной, часто повторяющейся, ... ее пытаются охватить соответствующей правовой нормой, чтобы заинтересованные лица знали, как им следует себя вести»²⁶⁴. Общий характер налоговой нормы проявляется в том, что она регулирует не какой-то отдельный, уникальный случай, а широкий круг однородных налоговых отношений, распространяя свое регулирующее действие на все случаи данного рода. В результате этого нормам присущи качества многократной реализации, неперсонифицированности, всеобщности, а также функция регулирования не уникальных ситуаций, но стандартных, массовых, типичных налоговых взаимодействий. Тем самым устанавливается единый налоговый правовой порядок, единые правила игры для всех участников налоговых правоотношений.

Полагаем очевидным, что в каждой действующей норме как типовой модели уже изначально заложен мощный потенциал для *саморазвития*. Относительно-определенные элементы, используемые при формулировании некоторых норм, многократно увеличивают этот потенциал. Поэтому нельзя

²⁶³ См. об этом: Овсянников С. В. Понятие «правовая позиция» ... С. 18.

²⁶⁴ Давид Р., Жоффре-Спинози К. Указ. соч. С. 84.

согласиться с тем, что «позитивная норма права статична»²⁶⁵, т. е. не способна совершенствоваться без прямого вмешательства законодателя. Представляется обоснованным утверждение Ю. В. Старых о том, что «после своего принятия любой нормативный акт начинает ~~→~~жить своей жизнью» в отрыве от формальных предписаний, зафиксированных в тексте того или иного нормативного акта»²⁶⁶. Подобно морскому кораблю, который, будучи спущен на воду, в процессе эксплуатации обрастает многочисленными наростами из ракушек, водорослей и прилипал, каждая вновь принятая норма постепенно «обрастает» складывающимися на практике правоположениями, конкретизирующими, модифицирующими и дополняющими ее содержание. Кроме того, в результате процессов толкования и конкретизации нередко изменяются смысл и внутреннее содержание действующей нормы, происходит ее адаптация к требованиям реальности. А. В. Поляков называет такой интегративный феномен *актуальной правовой нормой*, которая в отличие от нормы *виртуальной* (существующей лишь в законодательном тексте) представляет собой результат интерпретации нескольких правовых источников (законов, судебных решений, актов реализации прав и обязанностей), из которых и выводится актуальный смысл правила поведения²⁶⁷.

Таким образом, нужно различать *текстуальную форму* налоговой нормы (идеальная словесная оболочка нормы, закреплённая в тексте источника права) и ее *актуальное содержание* (реальная нормативная модель, формулируемая в результате практической интерпретации, конкретизации и применения текстуальной нормы на практике). Первая носит статичный (стабильный) характер в том смысле, что остается неизменной вплоть до изменения ее законодателем, второе – выражает мобильность правового регулирования, поскольку смысл и содержание действующей нормы может перманентно изменяться в процессе ее фактического применения. Ведь социальные взаимодействия как объект налогово-правового воздействия непрерывно

²⁶⁵ См.: Скурко Е. В. Принципы права. М.: Ось-89, 2008. С. 52.

²⁶⁶ Старых Ю. В. Указ. соч. С. 136.

²⁶⁷ Поляков А. В. Прощание с классикой, или как возможна коммуникативная теория права // Росс. ежегодник теории права. 2008. № 1. С. 19.

развиваются. Израильский судья А. Барак выразил это следующим образом: «Общественные изменения с необходимостью влекут изменения в праве. Изменения в праве следуют из отношения между действительностью и нормой. Последняя регулирует отношения между людьми, а с изменением в системе этих отношений имеет изменение в самой правовой норме, даже если формально она не изменилась»²⁶⁸.

Чем дольше временной интервал действия нормы, тем значительнее может быть расхождение между ее текстуальной формой и актуальным содержанием. «Мы живем в изменяющемся мире. – подчеркивает Б. Н. Кардозо. – Общество непостоянно. Можно думать, что право сохраняет неизменность, если мы отказываемся изменять формулировки. Но это тождество – только на словах. Соотношение формулировки с реальностью уже не прежнее. Преобразуясь в поведение, она означает уже нечто иное, чем ранее»²⁶⁹. В результате *многолетней адаптации* к изменяющейся правовой среде смысл и содержание норм трансформируется практикой их применения, поэтому, даже оставаясь неизменными по форме, они претерпевают существенные (подчас радикальные) изменения по своей сути. Применение нормы статутного права в конкретно-исторических условиях возможно лишь с учетом ее «обновленного» содержания, адаптированного практической юриспруденцией к развивающимся общественным отношениям.

К примеру, практика применения ст. 101 НК РФ поставила вопрос: Подлежит ли отмене решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, если оно подписано должностным лицом налогового органа, не принимавшим участия в рассмотрении возражений налогоплательщика? Прямого ответа Закон не содержит. Используя системное толкование ст. 101 НК РФ, Президиум ВАС РФ сформировал следующую цепь рассуждений. Материалы выездной налоговой проверки были рассмотрены одним должностным лицом налогового органа, а решение подписано другим должностным лицом. Такое решение должно быть признано недействительным,

²⁶⁸ Барак А. Указ. соч. С. 184.

²⁶⁹ Cardoso B. N. The Paradoxes of Legal Science. New Jersey, 2000. P. 10-11.

поскольку подписавшее решение должностное лицо не рассматривало материалы проверки и не заслушивало возражения налогоплательщика. Следовательно, последний был лишен права представить свои возражения должностному лицу, которое выносило решение. В итоге Суд сформулировал следующую правовую позицию: *материалы налоговой проверки и возражения налогоплательщика на акт налоговой проверки должен рассматривать руководитель (заместитель руководителя) налогового органа путем непосредственного исследования всех имеющихся доказательств при условии обеспечения возможности лицам, в отношении которых проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов с последующим принятием решения тем же самым должностным лицом налогового органа*²⁷⁰. Перед нами не что иное, как норма судебного права, имеющая прецедентное значение и существенно модифицирующая актуальное содержание института рассмотрения материалов налоговой проверки.

Использование в процессе правообразования относительно-определенных элементов, особенно оценочных понятий, значительно расширяет возможности судебного усмотрения при толковании и конкретизации норм налогового права. В данном случае речь идет о целенаправленном «подключении» правоприменяющих субъектов к процессам правообразования. К примеру, круг обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, определен законодателем в виде открытого перечня с использованием указания на «иные обстоятельства» (п. 1 ст. 112 НК РФ). В настоящее время сформирована обширная практика применения этой нормы налогоплательщиками, судами и налоговыми органами, в результате чего многие смягчающие обстоятельства, выявленные в процессе правоприменения, приобрели общепризнанный характер, и их *легитимность* сомнению не подвергается. Помимо положений, нормативно закрепленных в пп. 1 и 4 ст. 112 НК РФ, институт смягчающих обстоятельств в налоговом праве включает также многочисленные обстоятельства, выявленные и признанные

²⁷⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 4903/10 по делу № А40-51817/09-33-302 // Вестн. ВАС РФ. 2010. № 12.

смягчающими в процессы рассмотрения конкретных дел. Это, в частности, совершение налогового правонарушения впервые; отсутствие умысла, т. е. совершение правонарушения по неосторожности; тяжелое финансовое положение налогоплательщика; незначительность нарушения и его вредных последствий; отсутствие недоимки, иного ущерба; социально значимый статус налогоплательщика; «технические» проблемы налогоплательщика; самостоятельное выявление и исправление ошибок в налоговой декларации; и т. п. Обращаясь к институту смягчающих обстоятельств, участники налоговых правоотношений воспринимают его именно в таком комплексном, интегративном виде – расширенном и дополненном за счет налоговых правоположений, выработанных практической юриспруденцией. Открытое содержание налоговой нормы, установленной законодателем в п. 1 ст. 112 НК РФ, позволяет регулярно расширять перечень смягчающих обстоятельств за счет новых правоположений, выработанных и апробированных правоприменительной практикой.

Кроме интерпретации и конкретизации налоговых норм юридическая практика может столкнуться с ситуацией *полной неопределенности* по юридически значимому вопросу. В этом случае суды вынуждены формулировать новые правовые позиции, отталкиваясь от общеправовых принципов, идей, конституционных ценностей. Что собой представляет, к примеру, широко известное Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»? Содержащиеся в нем положения не являются результатом непосредственного толкования законодательства о налогах и сборах. «Фактически это нормы (правила), – верно указывает Е. В. Тарибо. – действующие и применяемые наравне с законами»²⁷¹. Сходное мнение высказывает К. А. Сасов, отмечая, что применительно к Постановлению № 53 речь должна идти не о разъяснении применения конкретных норм АПК РФ и НК РФ, но о нормотворчестве (материальном и

²⁷¹ Тарибо Е. В. Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества // Налоговед. 2011. № 5. С. 13.

процессуальном), прямо не предусмотренном законом; формально не обладая правотворческой компетенцией, ВАС РФ фактически установил новые нормы налогового права²⁷². И. В. Цветков обоснованно называет институт налоговой льготы не иначе, как «плодом судебного правотворчества»²⁷³. Действительно, первичных налоговых норм, которые регулировали бы вопросы, рассмотренные в Постановлении № 53, действующее законодательство не содержит. В данном случае не может быть и речи об *ординарной судебной интерпретации*, поскольку отсутствует сам предмет толкования. Вместе с тем сформулированные Президиумом ВАС РФ положения, помимо очевидной новизны, обладают и нормативным характером, поскольку содержат общеобязательные модели (алгоритмы) для разрешения типичных налоговозначимых ситуаций и, тем самым, напрямую регулируют поведение субъектов налогового права.

Сложность и конфликтность налоговых отношений, провоцирующие налогоплательщиков на налоговые правонарушения, феномен «обхода налоговых законов» (*tax avoidance*) в виде формально правомерного, но фактически недобросовестного поведения, также стимулируют суды на творческое развитие статутного налогового права – более консервативного и статичного в сравнении с судебным налоговым правом. При этом судебное правотворчество не только не отменяет принцип определенности налогообложения, но, напротив, способствует приданию налогово-правовому регулированию большой гибкости и полноты путем своевременного и адекватного реагирования на проблемы и вызовы повседневной практики налоговых отношений.

В процессе рассмотрения налоговых споров суды уточняют содержание налоговых норм, заполняют лакуны действующего законодательства, устраняют противоречия. Подчеркивая, что неопределенность есть объективное качество налоговых норм, порожаемое абстрактностью их содержания, Л. В.

²⁷² Сасов К. А. Солидарная ответственность в налоговом праве. М., 2011. С. 29-30

²⁷³ Цветков И. В. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования применения концепции налоговой льготы // Налоговые споры: опыт России и других стран: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2011. С. 98.

Власенко верно замечает: «Конкретизация и развитие общих положений налоговой нормы – объективная явление, и в связи с этим положения, сформулированные в налоговых правовых позициях Минфина России, судов разных инстанций, есть естественное –источниковое” дополнение, без которого правоприменение невозможно. В противном случае применение налоговой нормы рискует быть неквалифицированным»²⁷⁴.

Чем «моложе» тот или иной правовой институт, тем активнее правотворческая активность судов, связанная с рассмотрением соответствующих налоговых споров. В частности, институт апелляционного обжалования, недавно введенный в налоговый процесс, до сих пор характеризуется многочисленными пробелами, что констатируют и налогоплательщики, и налоговые органы²⁷⁵. В этих условиях основная нагрузка по восполнению правовых пробелов легла на судебную систему. Именно судами были впервые сформулированы многие важные правовые позиции, связанные с процедурой досудебного обжалования. Значительная часть из них была воспринята федеральным законодателем как «руководство к действию» и нашла свое выражение в нормах НК РФ.

Таким образом, после официальной легализации в законодательстве и введения в действие, норма начинает самостоятельное существование в «океане» повседневного правоприменения. Участники налоговых правоотношений в конкретных условиях должны «раскодировать» актуальную информацию, заложенную в тот или иной фрагмент нормативного текста. Для этого применяются широко известные методы юридической интерпретации, конкретизации и правообразования, а также аналогия закона и права.

В процессе судебной деятельности происходит как уточнение и развитие смысла и содержания нормы в пределах формально неизменной текстуальной оболочки, так и дополнение законодательства о налогах и сборах новыми положениями, непосредственно регламентирующими фактическое поведение

²⁷⁴ Власенко Л. В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика. М.: Норма; Инфра-М, 2011. С. 34.

²⁷⁵ См., напр.: Письмо ФНС России от 2 июня 2008 г. № ММ-9-3-/63 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

субъектов налогового права. Перед нами – эффективный механизм оперативного преодоления правовой неопределенности, позволяющий некоторым авторам называть судебные правовые позиции «самым действенным и самым авторитетным средством для развития налогового законодательства, налогового права и налоговых механизмов в целом»²⁷⁶.

Ранее мы указали, что неопределенность в праве может возникать не только на уровне законотворчества, но и на уровне правоприменения. Появление противоречивой, слабо аргументированной судебной практики, ее фрагментация и непоследовательность не только не способствует правильному применению соответствующих положений законодательства о налогах и сборах и, соответственно, справедливому разрешению налоговых споров, но, напротив, продуцирует новые зоны неопределенности. В этом контексте складывание судебного налогового права предполагает определенный уровень упорядоченности и скоординированности всех действующих судебных правовых позиций, последовательно формируемых «от прецедента к прецеденту» (*case to case*). Поэтому отсутствие единообразия в судебной практике и поверхностное обоснование правовых позиций – главные враги на пути окончательного признания прецедента и судебного права как сложившихся институтов в российской правовой науке.

Вышесказанное, разумеется, не отменяет ответственности законодателя за реализацию принципа определенности налогообложения в нормах статутного налогового права. Задача законодателя – регулярное приведение текстуальной формы налоговых норм в соответствие с их актуальным содержанием, а также включение в законодательство новых правоположений, доказавших свою жизнеспособность на практике, прошедших успешную апробацию в судах и выражающих фактическое приспособление налогового права к изменяющейся реальности. В свою очередь, задача юридического образования – ориентация слушателей не на внешнюю оболочку нормы, но на выявление их подлинного актуального смысла и содержания. В конце концов,

²⁷⁶ Власенко Л. В. Указ. соч. С. 25.

говоря словами Цельса, *celsus libro vicensimo sexto digestorum Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem* (знать законы – значит воспринять не их слова, но их содержание и значение). Реформирование юридического образования в России должно стать подлинно *практико-ориентированным*, переходя на разных этапах обучения от простого комментирования законодательства к творческому анализу и осмыслению судебной практики как одной из основных форм выражения принципов и норм налогового права.

§ 2. «Мягкое право» как фактор снижения неопределенности в трансграничных налоговых отношениях

Налоги и налогообложение на протяжении большей части своего существования «относились к одной из областей регулирования, влияние на которую внешней правовой среды либо отсекалось, либо максимально ограничивалось»²⁷⁷. До сих пор нет ни одного сколько-нибудь значимого вопроса в международном налогообложении, который мог бы обсуждаться без постановки вопроса о государственном суверенитете²⁷⁸. Но вследствие интенсификации международных взаимодействий, интернационализации экономики и финансов, эпоха *фискальной замкнутости* и нормотворческого изоляционизма в формировании налоговых систем уходит в прошлое.

Традиционно считается, что социальным «двигателем» правовой нормы выступает *государственная воля*. Однако нарастающая динамика социально-экономических трансформаций в современном мире приводит к усложнению процессов правообразования, втягивая в свою орбиту помимо государств и иных субъектов. Нельзя также обойти вопрос о влиянии глобализации и интеграционных процессов на формирование налогового права. Восприятие иностранных и международно-правовых источников путем рецепции,

²⁷⁷ См.: *Шахматьев А. А.* Международный фактор в правовом регулировании налогов. М.: Юрлитинформ, 2010. С. 44.

²⁷⁸ «Нет области права, более тесно связанной с суверенитетом, чем налогообложение» (*Rosenbloom H. D.* Sovereignty and the Regulation of International Business in the Tax Area // *Canada-United States Law Journal*. 1994. Vol. 20. P. 267).

унификации и гармонизации становится для российского законодателя типичным инструментарием при формировании налогово-правовых норм и юридических конструкций. Сегодня регулирующие полномочия в области трансграничного налогообложения в значительной мере сконцентрированы на уровне наднациональных институтов (G20, ЕС, ВТО, ОЭСР, ЕврАзЭС), поэтому российское законодательство во многом воспроизводит подходы к регулированию налогообложения, сложившиеся на международном уровне.

Важнейшее измерение глобализации – распространение рациональных инструментальных моделей поведения по всему миру, т. е. общие модели социального порядка становятся преобладающими в схожих локальных условиях²⁷⁹. Тем самым, на содержание налоговых норм все большее влияние оказывает интегрированная международными институтами *воля мирового сообщества*, существенно ограничивающая фискальный суверенитет и правотворческое усмотрение государств. Современными авторами отмечается устойчивая тенденция «самоограничения государствами своего суверенитета»²⁸⁰, связанная с усилением межгосударственных интеграционных процессов, что проявляется, в частности, в передаче отдельных фискальных полномочий наднациональным структурам²⁸¹.

Удельный вес и значение источников международного налогового права, нормативную основу которого составляют конвенционные (договорные)

²⁷⁹ Meyer J. W. Globalization: Sources and Effects on National States and Societies // International Journal of Comparative Sociology. 2000. Vol. 15, № 2. P. 248.

²⁸⁰ См.: Бирюков М. М. Современное развитие Европейского Союза: международно-правовой подход: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. С. 139. В. Д. Зорькин утверждает, что «демократическое и правовое государство в современном мире не может быть полностью, абсолютно суверенным в первозданном понимании этого слова» (Зорькин В. Д. Интеграция европейского конституционного пространства: вызовы и ответы // Журн. рос. права. 2006. № 12. С. 23). Подчеркивая, что все большее число международных структур получает надгосударственные функции и полномочия, С. Ю. Марочкин делает вывод о «значительном уменьшении национальных государственных суверенитетов» (Марочкин С. Ю. Действие и реализация норм международного права в правовой системе Российской Федерации. М.: Норма, ИНФРА-М, 2011. С. 26).

²⁸¹ «Трансформация налогового регулирования в масштабах действующей системы мирохозяйственных связей предполагает, наряду с прочим, делегирование определенной части полномочий традиционных государственных налоговых регуляторов в адрес межгосударственных институтов и негосударственных структур» (Погорлецкий А. И., Сутырин С. Ф. Перспективы становления системы глобального налогового регулирования // Вестн. Санкт-Петерб. ун-та. Серия: Экономика. 2010. № 2. С. 47). Следует согласиться с И. А. Кривых, которая, анализируя систему источников налогового права России, пришла к выводу, что в случаях, когда участники международных организаций на основании заключенных международных договоров устанавливают обязательность решений, принятых в рамках деятельности организации, имеет место ограничение суверенитета государства в результате подчинения правилам международной организации (Кривых И. А. Источники налогового права Российской Федерации: понятие, проблемы классификации, основные принципы действия: дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2009. С. 44).

формы, непрерывно растет. Но при этом повышается значение и других регуляторов трансграничных налоговых отношений, включая т. н. акты «мягкого права» (soft law). Речь идет о документах рекомендательного характера, среди которых наиболее известны Типовая модель Конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал вкупе с Комментариями, и Типовая модель Конвенции ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами²⁸². Пример ОЭСР показывает, насколько сильным может быть влияние «мягкого права» даже в отношении тех стран, которые не являются членами подобного рода международных организаций. Это дает повод утверждать, что сегодня «мягкое право выступает в качестве центрального игрока в развитии международного налогового права»²⁸³.

«Мягкое право» – продукт эпохи *постмодерна и глобализации*, когда на первый план выходят идеи многообразия, нестабильности, фрагментации, конвергенции, стирания границ между устоявшимися структурами, а правовой плюрализм обретает второе дыхание. Международное право (доктрина и нормативная система) вынуждено реагировать на новые вызовы, трансформируясь вслед за количественной и качественной эволюцией трансграничных взаимодействий²⁸⁴.

²⁸² См. об этом: *Евдокимов П. В.* Некоторые проблемы реализации международных налоговых конвенций в России // *Реформы и право*. 2009. № 3. С. 14-15; *Токарева К. К.* Правовой статус комментариев Организации Экономического Содействия и Развития к Модели Конвенции по налогу на доход и на капитал в странах ОЭСР // *Актуальные проблемы российского права*. 2010. № 3. С. 350-362; *Мачехин В. А.* Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // *Налоговед*. 2011. С. 32-39; *Harris P., Oliver D.* International Commercial Tax. Cambridge, 2010. P. 34-38; *Ring D. M.* Who is Making International Tax Policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World // *Fordham International Law Journal*. 2010. Vol. 33, № 3. pp. 649-722; *The Legal Status of the OECD Commentaries* / ed. Douma S., Engelen F. Amsterdam, 2008. Vol.1 (Conflict of Norms in International Tax Law Series); *Lang M., Brugger F.* The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation // *Australian Tax Forum*. 2008. P. 95-108 и др.

²⁸³ *Christians A.* Hard Law, Soft law, and No Law: The World of International Tax Dispute Resolution // *Tax Policy & Public Finance*. 2011. P. 41. «Несмотря на формальное, жестко-правовое преобладание государственных полномочий в сфере международной налоговой политики, – пишет Д. Ринг. – международные организации влияют на реальные конструкции международной налоговой политики и налоговые нормы в различных формах, вплоть до создания или осуществления «мягко-правовых» полномочий» (*Ring D. M.* Op. cit. P. 652).

²⁸⁴ Многие авторы признают, что мягкое право часто рассматривается как средство преодоления откровенных слабостей международной правовой системы: это – ограниченность многих правовых норм исключительно государственным поведением и относительная малочисленность санкций за их нарушения, дефицит демократии, медлительность и нежелание международно-правовых учреждений реагировать на серьезные проблемы мирового сообщества и удручающая неадекватность многих таких реакций (См., напр.: *Ellis J.* Shades of Grey: Soft Law and the Validity of Public International Law // *Leiden Journal of International Law*. 2012. Vol. 25, № 2. P. 324).

Важным фактором обращения к «мягкому праву» выступает неудовлетворенность субъектов международного общения консервативностью и статичностью традиционных источников права – международного договора и правового обычая. Процедуры их формирования излишне усложнены, формализованы и инерционны, должная гибкость и оперативная адаптация к изменяющимся условиям отсутствует, а результативность в части создания (изменения, отмены) международно-правовых норм – абсолютно не гарантирована²⁸⁵. В свою очередь, мягко-правовые инструменты не требуют сложных процедур принятия, ратификации, пролонгации и т. п. Они более адаптивны к высокой динамике и сложности трансграничных налоговых отношений, поэтому к ним все чаще прибегают на практике²⁸⁶.

Нередко государства – ввиду объективных и субъективных причин – не желают связывать себя «жестко-правовыми», т. е. юридически связывающими обязательствами, влекущими ограничение суверенитета и допускающие применение санкций. Тем самым, при использовании классических форм правотворчества, они сталкиваются с трудностями в оперативном и адекватном разрешении назревших международных проблем. В этих условиях «мягкое право» выступает альтернативой *пробелам и фрагментации*, т. е. – полному отсутствию какого-либо правового регулирования.

Еще одна причина – растущая вовлеченность негосударственных субъектов (non-state actors) в процессы международного общения, что сопровождается *децентрализацией и деформализацией* правообразования²⁸⁷. В правовом дискурсе даже появился термин «разгосударствление» права

²⁸⁵ Разумеется, традиционные источники международного права – договор и обычай – отнюдь не исчерпали себя как нормативные регуляторы. Более правильно говорить о том, что они не способны *всеобъемлюще* и адекватно охватить своим регулирующим воздействием все многообразие отношений, требующих урегулирования. Поиск эффективной альтернативы приводит к «мягкому праву», которое не требует сложных процедур принятия, ратификации, пролонгации, изменения и т. п. Кроме того, мягко-правовые инструменты более адаптивны к высокой динамике и усложнению трансграничных взаимодействий с участием как властных субъектов, так и частных лиц.

²⁸⁶ «Уникальная гибкость мягкого права, – пишет Тимоти Мейер, – облегчает развитие правовых норм в ответ на политические реалии и изменившиеся обстоятельства» (*Meyer T. Soft Law as Delegation // Fordham International Law Journal. 2008. Vol. 32, № 3. P. 897*).

²⁸⁷ «Негосударственные группы, действующие как на внутреннем, так и на международном уровнях все чаще играют ключевую роль в развитии международной легализации, включая и – мягкое право» (*Abbott K. W., Snidal D. Hard and Soft Law in International Governance // International Organization. 2000. Vol. 54, № 3. P. 423*).

(privatization of Law)²⁸⁸. Международное право традиционно обращено к государствам, не рассматривая частных лиц (индивидов, транснациональные корпорации, некоммерческие организации, их союзы и ассоциации, и пр.) субъектами международных правоотношений и непосредственными адресатами международно-правовых предписаний. В свою очередь, мягко-правовые регуляторы могут напрямую апеллировать к негосударственным акторам и, более того, – вовлекать их в процессы нормообразования²⁸⁹.

Как видим, сторонниками «мягкого права» сформулированы серьезные аргументы в его пользу. Это и консерватизм официальных источников права, и нежелание субъектов права принимать на себя юридические обязательства, и возможность вовлечь максимально широкий круг субъектов (в т. ч. и частных лиц) в процессы правотворчества, и необходимость обеспечить широкую базу критериев для интерпретации юридических норм, и многое другое.

В публикациях зарубежных авторов термин «мягкость» (*softness*) используется для характеристики самых разнообразных явлений – права, политики, управления, контроля, принуждения, арбитража, корпоративной деятельности и т. п. По мнению Жана д'Аспримон, общая идея «мягкости» основывается на предпосылке, что бинарное противопоставление «правового» и «неправового», присущее всем направлениям юридического позитивизма, плохо подходит для учета растущей сложности международных отношений, а также, что для регулирования различных по масштабу проблем современного мира необходимы дополнительные нормативные регуляторы²⁹⁰.

²⁸⁸ См., напр.: *Anna di Robilant*. Genealogies of Soft Law // *The American Journal of Comparative Law*. 2006. Vol. 54, № 3. P. 500; *Zerilli F. M.* The Rule of Soft Law: an Introduction // *Focaal – Journal of Global and Historical Anthropology*. 2010. Vol. 10, № 56. 2010. P. 8; *Tim Büthe & Walter Mattli*. The New Global Rulers: The Privatization of Regulation in the World Economy. Princeton: Princeton University Press, 2011. 320 pp.

²⁸⁹ По мнению Шафера и Поллака, «появление мягко-правовой концепции отражает мультипликацию создателей международного права, включая не только министерства иностранных дел, но также – специализированные межправительственные сети, наднациональную бюрократию, ТНК, бизнес-ассоциации и международные неправительственные организации. Эти группы, как правило, не имеют полномочий в части создания международного права в традиционном смысле, которое зарезервировано за государствами, но они используют инструменты, не имеющие обязательной силы для достижения своих политических целей, которые впоследствии могут трансформироваться в обязательное жесткое право, как на национальном, так и на международном уровнях» (*Shaffer G. C., Pollack M. A.* How Hard and Soft Law Interact in International Regulatory Governance: Alternatives, Complements and Antagonists // *Inaugural Conference, Geneva, July 15-17, 2008. Online Proceedings Working Paper № 45/08. P. 9 URL: <http://ssrn.com/abstract=1156867> (дата обращения: 28.11.2013)).*

²⁹⁰ *Aspremont de J.* Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials // *European Journal of International Law*. 2008. Vol. 19, № 5. P. 1076.

Что собой представляет «мягкое право»? Существуют ли объективные факторы его появления в сфере регламентации налоговых отношений? Как соотносятся между собой элементы *hard law* и *soft law*? Влечет ли мягкое право угрозу стабильности, определенности и предсказуемости правопорядка или, напротив, является эффективным регулятором социальных взаимодействий? Каковы перспективы дальнейшего использования мягко-правовых актов в трансграничном и национальном налогово-правовом пространстве? В зарубежной науке эти вопросы носят характер оживленной дискуссии, которая в последние годы заметно активизировалась²⁹¹.

Появление мягко-правовой концепции можно рассматривать как свидетельство кризиса в правовой науке, которая уже не в состоянии объяснять и прогнозировать новые явления в правотворчестве и правовой практике, используя исключительно инструментарий «вчерашнего дня». С доктринальных позиций, мягко-правовая концепция – еще один вызов *государственно-правовому позитивизму*, так как их несовместимость очевидна и в дополнительной аргументации не нуждается²⁹².

Российское правоведение располагает значительной доктринальной базой для активного обсуждения «мягкого права». Традиции выделять юридические нормы различной степени обязательности в российской правовой науке является если не общепризнанными, то широко распространенными²⁹³. В части

²⁹¹ К сожалению, российская правовая наука значительно отстает от своих западных коллег. Диссертационное исследование М. В. Велижаниной остается единственным в своем роде (*Велижанина М. Ю. «Мягкое право»: его сущность и роль в регулировании международных отношений: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. 165 с.*).

²⁹² «Те, кто говорят о мягком праве, не имеют намерения создать оксюморон или парадокс. – пишет Алессандро Сомма. – Скорее, они хотят преодолеть традиционную западную модель государства, порожденную правотворчеством в соответствии с принципами правового позитивизма» (*Somma A. Some Like it Soft. Soft Law and Hard Law in the Shaping of European Contract Law // in «The Politics of the Draft Common Frame of Reference» / A. Somma (ed.). 2009. P. 51. URL: <http://ssrn.com/abstract=2161520> (дата обращения: 29.11.2013)*).

²⁹³ Сторонниками признания рекомендаций в качестве специфических элементов системы правового регулирования являются такие известные правоведы, как М. И. Байтин, Г. М. Вельяминов, В. М. Горшенев, В. Н. Карташов, А. П. Коренев, В. Л. Кулапов, П. Е. Недбайло, В. С. Основин, А. Ф. Черданцев и др. Так, например, Г. В. Мальцев выделяет нормы высокой, средней и слабой императивности, относя к последним рекомендательные (факультативные) нормы, содержащие совет законодателя субъекту правоприменения. Участник правоотношения вправе принять рекомендацию или отклонить ее. «При этом следует учесть, что законодатель одобряет рекомендуемое поведение и желает, чтобы субъект сделал выбор в его пользу. В этом состоит побудительный, повелительный, т. е. императивный эффект рекомендательной нормы. ... В условиях регулирования широких сфер социальной активности, например, рынка, должны разумно сочетаться возможности категорических, диспозитивных и факультативных (рекомендательных) норм» (*Мальцев Г. В. Указ. соч. С. 582, 588-589*).

использования метода рекомендаций в финансовом праве И. В. Рукавишников отмечает, что он используется в тех случаях, когда нельзя установить прямого законодательного предписания в отношении вариантов желаемого поведения участника финансовых отношений; субъекту, находящемуся в подчиненном положении, предоставляется некоторая свобода в выборе вариантов поведения, но одновременно указывается модель наиболее приемлемого, эффективного и рационального, с точки зрения законодателя, варианта²⁹⁴.

Концепция рекомендательных норм, а также активно развиваемые в российской науке теория стимулов и поощрений, идея соблюдения норм в силу заинтересованности в них адресатов, тенденция плюрализации источников права, тесно связанная с подключением частных лиц к процессам правообразования, способны стать доктринальной основой дискуссии о роли мягко-правовых инструментов в системе социального регулирования.

Идея «мягкого права» подвергается широкой критике со стороны своих противников, но с другой стороны – она находит не менее энергичную поддержку у своих сторонников²⁹⁵. Упреки в аморфности и неопределенности понятия «мягкого права» в целом могут быть приняты, поскольку отражают реальное состояние дел. Отчасти такое положение объяснимо *сравнительной новизной* мягко-правовой концепции, в рамках которой аккумулятивное, обобщение и научное осмысление данных лишь начинает набирать обороты.

Вместе с тем, преувеличенным выглядит суждение о том, что мягко-правовая концепция упречна уже в силу того, что точное и конструктивное

²⁹⁴ Рукавишников И. В. Указ. соч. С. 230-231.

²⁹⁵ Подробную классификацию противников и сторонников «мягкого права» провела Анна ди Робилант, которая отмечает, что «позиции в споре о соотношении жесткости и мягкости чрезвычайно многообразны и полны нюансов». К представителям «мягко-правовой партии» она относит «энтузиастов» мягкого права и сторонников «гибридности», в то время как жестко-правовой лагерь включает в себя «скептиков» и «противников» мягкости. Энтузиасты рукоплещут мягкому праву за его гибкость, органически оперативное реагирование на социальные запросы и плюралистическую сущность; они убеждены, что мягкое право может быть мощным инструментом социальных реформ, которое более эффективно продвигает правовые новации, чем традиционное жесткое законодательство. Приверженцы гибридности призывают к комбинированию традиционного жесткого права и мягко-правовых процессов; они указывают на органическую природу и плюралистическую направленность мягкого права как подлинно общественного, «живого права», дополняющего традиционные жесткие нормы. Скептики отвергают мягкое право из-за его «бесполезного, нереалистичного и подчас извращенного характера», подчеркивают невозможность его принудительного осуществления. Противники мягкого права беспощадно критикуют его «путаные и искажающие эффекты», утверждая, что мягкая риторика лишь маскирует жесткие практики (*Anna di Robilant. Op. cit. P. 504-511*).

определение границ «мягкого права» до сих пор не сформировано²⁹⁶. Так и хочется спросить: а разве сформированы четкие и, главное, общепризнанные границы в отношении права, морали, традиции? Разумеется, нет. И это несмотря на то, что эти феномены уже не одно столетие являются предметом научных исследований.

Противники «мягкого права» отстаивают *бинарную концепцию* (binary approach), основанную на четком разграничении правовых и неправовых регуляторов и не допускает какой-либо «диффузии» между ними; в рамках данной концепции существует лишь «право» (hard law) и «не-право» (non-law), жестко разграниченные между собой, и необходимость формулировать новые промежуточные формы отсутствует. Суть этого подхода заключена в ироничной формуле: «Юридическая сила подобна девственности, она либо есть, либо нет». Соответственно, нет необходимости формулировать какие-либо промежуточные формы между правом и не-правом. Как следствие, идея мягкого права признается не просто ошибочной, но крайне вредной, поскольку подрывает идеи законности, предсказуемости и определенности правопорядка.

Сторонники «мягкого права» придерживаются *концепции относительной нормативности* (graduated relative normativity), рассматривая обязывающий характер правовых регуляторов как релятивно непостоянную величину; право представляется в виде некоторого континуума норм различной степени обязательности – от строгой императивности, обеспеченной санкциями (один крайний полюс), до рекомендаций, основанных на убеждении и авторитете (другой полюс)²⁹⁷. Право может иметь различные правовые эффекты и последствия, прямые и косвенные, более сильные и более слабые.

²⁹⁶ Наиболее резок в оценках венгерский автор Лазло Блутман, который пишет: «Почти каждый имеющий дело с мягким правом спотыкается на том, что точное и конструктивное определение его границ невозможно. ... Итак, мы имеем дело с термином, обозначающим что-то неопределенное, которым каждый автор определяет разные явления или, еще того хуже, вовсе не определяет какое-либо определенное явление, так и оставляя термин неопределенным в едином правовом дискурсе» (*Blutman L. In the Trap of a Legal Metaphor: International Soft Law // International and Comparative Law Quarterly. 2010. Vol. 59, № 3. P. 610-611*).

²⁹⁷ «Ученые спорят, являются ли обязательные и необязательные акты жесткими альтернативами или же они есть два конца одного и того же континуума с полюсами от юридического обязательства до полной свободы действий, что делает некоторые акты более обязательными, чем другие, – пишет Дина Шелтон. – Возможность использования категории «мягкое право» зависит от того, принимает ли право бинарный или непрерывно меняющийся образ» (*Shelton D. L. International law and «relative normativity» // International Law / M. Evans (ed.), 2nd edn. Oxford, 2006. P. 180-181*).

Нормативность, т. е. *юридическая обязательность*, не является монолитной и одномерной, но имеет множество оттенков и степеней. Будучи юридически релевантным, мягкое право выступает частью сложной, дифференцированной и гибкой системы норм, каждая из которых наделена различной предписывающей (прескриптивной) интенсивностью и градуированной, относительной нормативностью²⁹⁸. Таким образом, резюмирует Кристин Чинкин, «категории *«жесткое»* и *«мягкое»* право не поляризованы, но лежат в пределах континуума, который сам постоянно развивается»²⁹⁹.

Думается, бинарная теория права страдает излишним схематизмом и упрощением. Четкую границу между «правом» и «не-правом» (non-law) провести затруднительно, поскольку «внешняя область права всегда размыта и *«мягкое право»* представляет собой своеобразную *полутень права*; не являясь юридически обязательным, оно порождает правовые последствия, а не просто политические или иные фактические эффекты»³⁰⁰. В «пограничной зоне» мы сталкиваемся с квази-правовыми явлениями, которые (пусть не *de jure*, но *de facto*) представляют собой «еще не право», но в то же время порождают важные правозначимые последствия. Требования, адресованные участникам правового общения, могут иметь различную степень императивности. То есть норма может быть более или менее обязательной. Кроме того, бинарный подход плохо приспособлен для учета растущей сложности современных общественных отношений, подлежащих правовой регламентации.

Исторические корни «мягкого права» обнаруживаются либо в общепризнанных торговых обычаях Средневековья (т. н. *Lex Mercatoria*), либо в теориях социального права и правового плюрализма, популярных в конце XIX – начале XX века³⁰¹. При этом общепринятая дефиниция «мягкого права» отсутствует. Даже формально *семантический вопрос* о том, заключать термин

²⁹⁸ *Somma A.* Op. cit. P. 52.

²⁹⁹ *Chinkin C.* Normative Development in the International Legal System // *Commitment and Compliance: The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System* / D. Shelton (ed.). Oxford, 2000. P. 32.

³⁰⁰ *Peters A.* Soft Law as a New Mode of Governance // in «*The Dynamics of Change in EU Governance*» / Udo Diedrichs, W. Reiners, W. Wessels (eds.). Edward Elgar Publishing. Cheltenham; Northampton, 2011. P. 23.

³⁰¹ См.: *Anna di Robilant.* Op. cit. P. 499-501.

«мягкое право» в кавычки или нет, вызывает бурные обсуждения³⁰². Фактически каждый автор имеет свой собственный образ «мягкого права»³⁰³.

Чаще всего «мягкое право» определяется в международно-правовой литературе как совокупность положений, которые изложены в актах, не являющихся источниками международного права в смысле ст. 38 Статута Международного суда ООН и не имеющих обязательной юридической силы, но которые, тем не менее, могут иметь определенные (косвенные) правовые последствия, нацелены на такие последствия и практически могут к ним привести³⁰⁴. «Термин «мягкое право» характеризует тексты, которые, с одной стороны, не являются юридически обязательными в обычном смысле, но которые, с другой стороны, полностью не лишены правовых последствий»³⁰⁵. Такие последствия могут выражаться в том, что мягкое право либо выступает основой для разработки юридически обязательных источников, либо служит средством их интерпретации, либо способно напрямую регламентировать социальные взаимодействия, включенные в предмет правового регулирования. В последнем случае мягко-правовые регуляторы используются в качестве дополнения к нормам действующего права или как альтернатива последним (например, для заполнения пробелов в праве).

Таким образом, «мягкое право» представляет собой совокупность формализованных общих положений (норм, принципов, критериев,

³⁰² См. подробный обзор различных оценок «мягкого права», обусловленных исходным правопониманием конкретной научной школы: *Goldmann M. We Need to Cut Off the Head of the King: Past, Present, and Future Approaches to International Soft Law // Leiden Journal of International Law. 2012. Vol. 25, № 2. pp. 2-29.*

³⁰³ По словам Джей Эллис, многочисленные и разнообразные явления, описываемые в международно-правовой литературе как мягкое право, можно условно разделить на три категории: во-первых, обязательные правовые нормы, которые расплывчаты и имеют открытое содержание и тем самым (возможно) не подлежат рассмотрению в суде, не могут быть осуществлены принудительно; во-вторых, необязательные нормы, такие как политические или моральные обязательства, принятые государствами; в-третьих, нормы, исходящие от негосударственных акторов. Многие авторы не ограничивают свои дефиниции одной из перечисленных категорий. В понятие «мягкое право» включают все три указанных типа норм (А. Бойл); только нормы, издаваемые государствами независимо от их юридической обязательности (К. Чинкин, Р. Бакстер, Р. Дюпуи, Д. Тюрер); необязательные нормы, издаваемые государствами (Х. Хильгенберг, И. Зайдль-Хоенфельдерн, Дж. Карлсон, К. Инглиз, Я. Клабберс); юридически необязательные нормы, независимо от авторства (Ж. Аби-Сааб, И. Дюплесси, Дж. Киртон и М. Требилкок, М. Футер); расплывчатые и общие нормы, содержащиеся в международных правовых документах. В процессе дефинирования используются (по одиночке или в различных сочетаниях) такие критерии, как нормативность (возможность судебного разбирательства), возможность принудительного осуществления, точность, формальный юридический статус (*Ellis J. Shades of Grey: Soft Law and the Validity of Public International Law // Leiden Journal of International Law. 2012. Vol. 25, № 2. P. 3-4.*)

³⁰⁴ См., напр.: *Senden L. Soft Law in European Community Law. Oxford, 2004. P. 112.*

³⁰⁵ *Peters A., Pagotto I. Soft Law as a New Mode of Governance: A Legal Perspective // NEWGOV: New Modes of Governance. 2006. P. 4. URL: <http://ssrn.com/abstract=1668531> (дата обращения: 29.11.2013).*

стандартов), не имеющих юридически обязательного характера, не обеспеченных официальными санкциями и соблюдаемых добровольно в силу авторитетности их создателей, заинтересованности в них адресатов и социального «давления», которое оказывает на потенциальных (и фактических) нарушителей соответствующее сообщество.

Право и «мягкое право» имеют много общего, что позволяет рассматривать их как родственные, смежные категории. Прежде всего, в обоих случаях речь идет о *социальных регуляторах*, которые регламентируют поведение адресатов и тем самым – выступают инструментом социальной инженерии. В обоих случаях речь идет о формировании и объективизации воле согласованного (или одностороннего) волеизъявления субъектов нормотворчества (прежде всего, согласованной воли государств-участников). Кроме того, правовые и мягко-правовые нормы *функционально эквивалентны*, поскольку позволяют добиваться однопорядковых и, подчас, совпадающих целей весьма схожими методами. В этом смысле нередко говорят о том, что «мягкое право» выглядит как право и, в целом, функционирует как право³⁰⁶.

Мягко-правовые документы, подобно источникам права, выступают результатом целенаправленных (сознательно-волевых) усилий управомоченных субъектов. Они формируются посредством хорошо институционализированных нормотворческих процедур и снабжены организованными средствами контроля за соблюдением мягко-правовых положений. По своей логической структуре и текстуальному изложению мягко-правовые положения идентичны правовым нормам; они формулируются не описательно (дескриптивно), но – как *требования должного*, т. е. прескриптивно. Если попробовать вырвать мягко-правовое положение из контекста и представить его на суд стороннему наблюдателю, то аргументированно обосновать, с чем он имеет дело – с правовой или мягко-правовой нормой, будет крайне сложной (возможно даже – неразрешимой) задачей.

³⁰⁶ См., напр.: *Goldmann M. Op. cit.* P. 2, 11.

Для отграничения «soft law» и «hard law» предлагаются разные критерии, включая семантические особенности языка, которым изложена та или иная норма³⁰⁷. Едва ли не главный критерий – признание или непризнание документа, содержащего соответствующее положение, *официальным источником права*, обладающим юридической силой. Общеизвестно, что мягко-правовые положения не фиксируются в источниках права и с юридической точки зрения не являются обязательными, т. е. не имеют юридической силы.

Таким образом, акты мягкого права формально не относятся к источникам права, не содержат юридически обязательных положений, подкрепленных санкциями, но имеют некоторую юридическую значимость (иногда существенную) и иногда – правовые последствия. Сущность мягко-правовой нормы такова, что она не подлежит принудительному исполнению (*enforcement*). Поэтому официально привлечь нарушителя к ответственности или возместить причиненный ущерб здесь не представляется возможным. Разногласия и конфликты, связанные с толкованием и реализацией мягко-правовых инструментов, разрешаются не в рамках административного или судебного разбирательства, но посредством различного рода медиативных и примирительных процедур, где главное – урегулировать разногласия, а не наказать нарушителя и компенсировать ущерб.

Нормы «мягкого права», как требования должного, носят обязывающий характер, но не являются *юридически обязательными*. При этом неверно полагать, что они остаются без какого-либо механизма обеспечения. Стимулы к их соблюдению включают как позитивные, так и негативные элементы. Причем социальное давление, которое способно оказать на нарушителя «мягкого права» заинтересованное сообщество, может оказаться весьма значительным. Соблюдение мягко-правовых норм в значительной степени зависит от их соответствия интересам адресатов, авторитетности создателей актов, технико-

³⁰⁷ Считается, что использование в юридических текстах терминов «shall», «agree», «undertake», «rights», «obligations», «enter into force» свидетельствуют о юридической обязательности, в то время как термины «should» и «commitment» – о мягко-правовом характере документа. Жестко-правовую терминологию можно «смягчить» такими формулировками, как «насколько это возможно», «в случае необходимости», «по мере возможности», «в пределах возможного» и т. п.

юридической проработки и т. п. Главная особенность «мягкого права» состоит в том, что средства его обеспечения, какими бы убедительными по своим последствиям они не оказались фактически, напрямую не связаны с *легализованным государственным принуждением*, т. е. они не опираются на правоохранительные системы международного и национального уровней³⁰⁸.

Таким образом, мягко-правовые инструменты основаны на добровольном согласии и неюридических средствах обеспечения. Общие интересы, ожидание благоприятных (или напротив – неблагоприятных) результатов (например, получение финансовой помощи от неправительственной организации, обусловленное соблюдением соответствующих рекомендаций), возможность влиять на принятие решений, угроза исключения из числа участников выгодного проекта, высокие репутационные издержки (например, внесение нарушителей в различного рода «черные списки» или методика «*naming and shaming*»), риск того, что вместо не оправдавших себя актов саморегулирования будут приняты «жестко-правовые» акты, а также другие стимулы заставляют адресатов соблюдать юридически необязательные нормы «мягкого права». Широкое признание и применение в международной практике, а также в практике национальных судов и иных правоприменяющих органов «мягко-правовых» положений, основанное на общих правилах толкования международных договоров, закрепленных в Венской конвенции 1969 г., придает таким положениям-рекомендациям *de facto* обязывающий характер.

Конкретные формы мягкого права жестко не легализованы, они ситуативны и отражают конкретные проблемы, которые пытаются решить заинтересованные субъекты права. Спектр субъектов, участвующих в разработке и издании мягко-правовых актов, чрезвычайно разнообразен. На международном уровне распространены двухсторонние и многосторонние соглашения и договоренности, содержащие юридически необязательные положения (*commitments*). Они могут оформляться межправительственными

³⁰⁸ Широко известно высказывание Энтони Д'Амато о том, что «мягко-правовая норма является «фолой», в то время как норма жесткого права прикрыта санкцией» (*D'Amato A. Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials: A Reply to Jean d'Aspremont // European Journal of International Law. 2009. Vol. 20, № 3. P. 902*).

(межведомственными) соглашениями, не требующими ратификации или иных подобных процедур, «джентльменскими соглашениями», меморандумами, коммюнике, протоколами о намерениях, декларациями, заключительными актами саммитов и т. п. К актам «мягкого права» традиционно относят юридически необязательные решения международных организаций и надгосударственных органов, включая рекомендации, принятые на международных конференциях. Следует назвать также декларативные, рекомендательные, информационные и интерпретационные акты международных неправительственных организаций, а также решения международных судов и трибуналов³⁰⁹. К мягко-правовым инструментам также относят выделяют акты т. н. «неофициальной кодификации» (например, Принципы международных коммерческих договоров УНИДРУА, Йорк-Антверпенские правила об общей аварии 2004 года, биржевые правила, специальные сборники клиринговых палат, материалы МТП, ЮНСИТРАЛ, ЕЭК ООН и пр.). В отдельную группу «мягкого права» выделяют акты локального саморегулирования (*self-regulation*) частных субъектов права, в числе которых называют, прежде всего, транснациональные компании и торгово-промышленные ассоциации.

Располагаясь на границе «правового» и «неправового», которая сама по себе довольно подвижна, мягко-правовые нормы осуществляют перманентную диффузию в «живую» ткань права. Поэтому однозначно идентифицировать то или иное положение как юридически обязательное или мягко-правовое бывает непросто. Более того, наибольшую сложность представляет отграничение мягко-правовых положений не от собственно юридических норм, но от политических, идеологических, моральных, корпоративных, межличностных и иных *неправовых* социальных регуляторов, которые также взаимодействуют с правом как областью официальной легализации.

По функциональному критерию можно выделить несколько направлений использования положений «мягкого» налогового права. Так, они позволяют

³⁰⁹ Guzman A.T., Meyer T.L. International Soft Law // The Journal of Legal Analysis. 2011. Vol. 2, № 1. P. 221, 222.

заполнить (во всяком случае – временно) пробелы международно-правового регулирования, предлагая субъектам трансграничных взаимодействий четкие, консенсусно обеспеченные и легитимированные авторитетом принявшего их субъекта алгоритмы поведения в зонах неопределенности, где норма международного права неясна либо вовсе отсутствует.

Международное налоговое право остается *некодифицированным* в том смысле, что нет универсальной юридически обязательной конвенции, содержащей основы мирового налогового правопорядка. К. В. Эббот и Д. Снайдл резонно замечают: «Налоговая политика, лежащая в основе всех государственных функций и все чаще требующая международной координации, характеризуется большим количеством двусторонних договоров, но дает мало примеров всеобщей институционализации»³¹⁰. Р. С. Ави-Йона пишет: «Мы не имеем влиятельной –мировой налоговой организации», которая бы разрабатывала международные налоговые нормы, но каждая страна действует сепаратно в своих собственных интересах³¹¹. «Международный налоговый режим ... состоит из множества разрозненных элементов. – с сожалением констатирует Стивен Дин. – Тысячи двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения и бесчисленное множество положений национального законодательства, регулирующие правовой режим международных транзакций (international transactions) вряд ли могут сформировать единое целое»³¹². По обоснованному замечанию Р. Шепенко, международное налоговое право представляет собой «право без настоящего законодателя», которое очень «слабо институционализировано»³¹³.

Вместе с тем участники глобального рынка нуждаются в универсальных *модельных образцах*, которыми можно было бы руководствоваться в повседневной практике и которые гарантировали бы, что все участники налоговых отношений будут признавать соответствующее поведение законным

³¹⁰ Abbott K. W., Snidal D. Hard and Soft Law in International Governance // International Organization. 2000. Vol. 54, № 3. P. 441.

³¹¹ Avi-Yonah R. S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State // Harvard Law Review. 2000. Vol. 113, № 7. P. 1631.

³¹² Dean S. A. Op. cit. P. 542

³¹³ Шепенко Р. А. Международные налоговые правила. Ч. 1. М.: Юрлитинформ, 2012. С. 11.

и добросовестным. Такие единообразные правила нужны как государствам, которые разрабатывают и заключают налоговые договоры, так и частным лицам, которые задействованы в трансграничном налогообложении.

Отсутствие – мы констатируем это с безусловным сожалением – универсальных международно-правовых источников, которые официально закрепили бы основы *мирового налогового порядка*, значительно повышают роль и значение «мягкого права» в качестве дополнительного (субсидиарного) регулятора трансграничных налоговых взаимодействий. В данном случае «мягкое право» определенным образом дополняет существующие правовые нормы путем отсылок, интерпретаций либо прямого воспроизведения мягко-правовых положений в официальных источниках международного права. К примеру, п. 8 Протокола к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов от 7 июня 2004 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» предусматривает, что «Договаривающиеся Государства будут стремиться применять положения настоящего Соглашения в соответствии с Комментариями к статьям Типовой модели Конвенции по налогам на доход и капитал, обновляемой время от времени Комитетом ОЭСР по налоговым проблемам, в той мере, в которой положения настоящего Соглашения соответствуют положениям названной Модели»³¹⁴.

Мягко-правовые акты незаменимы в ситуациях, когда субъекты не желают или еще не готовы принимать на себя юридически значимые обязательства, что всегда влечет *ограничение суверенитета*, особенно при делегировании полномочий надгосударственным органам³¹⁵. Такая ситуация характерна, например, для постсоветского пространства, где государства, ранее входившие в состав СССР, до сих пор не преодолели исторический страх перед потенциально возможной гегемонией «Северного Соседа» – Российской

³¹⁴ Бюллетень международных договоров. 2008. № 11.

³¹⁵ «Государства дорожат своей независимостью и с большой осторожностью относятся к любым мерам по ограничению своего суверенитета. ... – подчеркивают Эббот и Снайдж. – Государства, отстаивая свою суверенную автономию, всячески противятся ее ограничению через легализованные обязательства» (*Abbott K. W., Snidal D. Op. cit., P. 423, 435*).

Федерацией и, соответственно, опасаются утраты своей экономической и политической независимости³¹⁶. Такая же ситуация складывается и в отношениях между Российской Федерацией и Европейским Союзом³¹⁷. Идеология «мягкого права» облегчает достижение консенсуса в процессе нормообразования, что особенно ценно в тех случаях, когда для принятия общего решения требуется квалифицированное большинство голосов или более того – единогласие. Мягкое право подчас определяет «предел возможного» в политике и праве, т. е. выступает своеобразным *компромиссом* при невозможности облечь социальные нормы в формы «жесткого права».

Важнейшая функция актов мягкого права – помощь в интерпретации источников налогового права, особенно в рамках телеологического толкования нормативных правовых актов³¹⁸. К примеру, российские суды и фискальные органы активно прибегают к использованию Модели ОЭСР и Комментариев к ней для толкования конвенций и соглашений об избежании двойного налогообложения, называя их *рамочными документами*, которые устанавливают общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения,³¹⁹ и ссылаясь на «сложившуюся международную налоговую практику»³²⁰. Так, рассматривая налоговый спор в части признания обоснованными расходами выплат, сделанных ЗАО «Королевский Банк

³¹⁶ См. об этом подробно: *Dragneva R.* Is «Soft» Beautiful? Another Perspective on Law, Institutions, and Integration in the CIS // *Review of Central and East European Law*. 2004. Vol. 29, № 3. pp. 279-324.

³¹⁷ Отмечая, что в отношениях России и ЕС очень много «параправа», П. А. Калинин верно отмечает: «Очевидно, что стороны готовы договориться о многом, но договориться о жестких обязательствах по большинству вопросов пока не способны» (*Калинин П.А.* Развитие правового регулирования отношений между Россией и Европейским союзом: итоги 2010 года // *Балтийский регион*. 2011. № 3. С. 35).

³¹⁸ «Общая тенденция такова, – пишет С. Ю. Марочкин, – что обращение к международным рекомендательным актам стало повседневной практикой во всех видах судов» (*Марочкин С. Ю.* Указ. соч. С. 254). По верному замечанию Р. М. Халафяна, в данных случаях «мягкое право» используется наряду с правовыми нормами «в качестве вспомогательного средства формулирования правовой позиции, толкования действующего права, определения норм «неписаного» обычая» (*Халафян Р. М.* Влияние «мягкого права» на международную правовую систему // *Академический юридический журнал*. 2012. № 2. С. 39).

³¹⁹ См., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 по делу № 8654/11; Постановления Фед. арб. суда СЗО от 08 февраля 2012 г. по делу № А56-23858/2011, Фед. арб. суда ЗСО от 31 января 2012 г. по делу № А45-3310/2011 и др. // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

³²⁰ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010; Постановление Девятого ААС от 17 августа 2010 г. № 09АП-17695/2010-АК по делу № А40-144495/09-108-1067; Письма Минфина РФ от 18 ноября 2010 г. № 03-08-05, от 26 мая 2010 г. № 03-08-05, от 14 мая 2010 г. № 03-08-05, от 17 июля 2009 г. № 03-08-05, от 7 мая 2009 г. № 03-08-05, от 7 мая 2008 г. № 03-08-05, от 20 декабря 2006 г. № 03-08-05 и др. // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

Шотландии» в пользу его материнской компании (нерезидента), Суд указал, что нижестоящие суды обоснованно приняли во внимание «положения Рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию, которая объединяет 30 стран-участников и сотрудничает более чем с 70 странами, включая Российскую Федерацию, и Модельной налоговой конвенции ОЭСР, поскольку в рассматриваемой ситуации имеет место налогообложение прибыли, полученной при реализации прав и обязанностей по международным соглашениям, в которых использован ряд терминов и понятий (в т. ч. определяющих принципы распределения прибыли и бремени расходов между их участниками – принцип «вытянутой руки»), закрепленных именно в названных Рекомендациях и Конвенции»³²¹. Такой подход, считает Суд, соответствует положениям ст. 431 ГК РФ, в силу которой при толковании неясного условия договора его буквальное значение должно устанавливаться сопоставлением с другими условиями и смыслом договора в целом; должна быть выяснена действительная общая воля сторон с учетом цели договора; при этом принимаются во внимание все соответствующие обстоятельства, включая предшествующие договору переговоры и переписку, практику, установившуюся во взаимных отношениях сторон, обычаи делового оборота, последующее поведение сторон.

С другой стороны, «мягкое право» нередко позиционируется как своеобразный *предвестник* «жесткого права», т. е. некая протонорма. Такое положение характерно как для международного, так и для внутригосударственного правового регулирования. Прежде чем внедрять новый метод в серийное производство, целесообразно испытать его на опытных моделях. В этом контексте «мягкое право» служит удобной площадкой для апробации официальных источников права. В зарубежной литературе используется термин «hardening», означающий постепенную трансформацию мягко-правовых положений в нормы «жесткого права». Примеры

³²¹ Постановление Фед. арб. суда СЗО от 19 апреля 2011 г. по делу № А56-94331/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

трансформации мягко-правовых положений в налогово-правовые нормы столь повсеместны и многочисленны, что эту практику можно признать вполне устоявшейся и общепринятой³²².

К примеру, нормы Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»³²³ в части регламентации налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами основаны на международных принципах трансфертного ценообразования, изложенных в принятом в 1995 г. Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations OECD Committee on Fiscal Affairs*). Последнее выступает «основным рекомендательно-методическим документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования, положения которого в той или иной степени учитываются в законодательстве и правоприменительной деятельности различных стран мира, в том числе тех, которые не являются участниками ОЭСР»³²⁴. Можно с уверенностью заявить, что главная цель текущего обновления российского законодательства о трансфертном ценообразовании – необходимость его более полного приближения к международным стандартам, правилам и рекомендациям, носящим в большинстве своем «мягко-правовой» характер³²⁵.

³²² Значительное число положений НК РФ и подзаконных актов воспроизводят «мягко-правовые» подходы к регулированию налогообложения, сложившиеся на международном уровне. К примеру, положения одобренного Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 Типового соглашения между РФ и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество отражают подходы, воплощенные в Модели ОЭСР. Более того, необходимость отмены Типового соглашения 1992 г. и разработка нового документа были обусловлены значительными изменениями, внесенными в Комментарии к Модели ОЭСР за истекший период (См.: *Шереметьев Е. В.* Проекты типовых налоговых соглашений Российской Федерации 1992 г. и 2010 г.: сравнительно-правовой анализ // *Финансовое право*. 2011. № 1. С. 37; *Пустовалов Е. В.* Правовые основы обмена информацией с иностранными государствами: пути развития // *Налоги (журнал)*. 2011. № 5. С. 18).

³²³ СЗ РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575.

³²⁴ *Мамбеталиева А. Н.* Контроль за трансфертным ценообразованием в государствах – членах ЕвразЭС (правовой обзор) // *Финансовое право*. 2010. № 6. С. 34.

³²⁵ См.: *Полисюк Г. Б., Ильяшик И. В.* Анализ государственного регулирования трансфертного ценообразования: пути развития международного и российского законодательства // *Межд. бухг. учет*. 2010. № 9. С. 32-38; *Ветер Е. И., Раджабов Р. М.* Реформа трансфертного ценообразования: новая версия законопроекта // *Налоговая политика и практика*. 2011. № 7. С. 24 и др.

Норма «мягкого права» может трансформироваться в юридически обязательную норму различными способами. Так, например, разработанные Советом по международным стандартам финансовой отчетности (*International Accounting Standards Board, IASB*) Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), являющиеся «мягко-правовыми» по своей природе, впоследствии были включены в Регламент Еврокомиссии 2003 года и тем самым официально имплементированы в правовую систему ЕС. В Российской Федерации имплементация МСФО осуществлена Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»³²⁶, согласно п. 3 ст. 3 которого «на территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Российской Федерации Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации». В настоящее время принято и действует Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»³²⁷, в силу которого МСФО приобретают характер норм прямого действия на территории РФ поэтапно: первый этап предполагает добровольное применение документа, а второй – обязательное. Как видим, нормы «мягкого права» могут приобретать юридически обязательный характер путем разработки и принятия на их основе налогово-правовых норм либо путем прямых отсылок к ним в официальных источниках права.

Переломный момент, на наш взгляд, заключается в том, что проблематика «мягкого права» с некоторого момента уже не ограничивается международно-правовым уровнем. Мягко-правовая концепция начинает активно использоваться при характеристике многочисленных *внутригосударственных*

³²⁶ СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4177.

³²⁷ СЗ РФ. 2011. № 10. Ст. 1385.

актов, формально не вписывающихся в систему традиционных источников права, но оказывающих существенное воздействие на правотворчество и правоприменение. Регулятивный потенциал таких актов признается многими авторами. Так, Ханс Грибнау выделяет административные правила, принимаемые в целях обеспечения единообразия налогового администрирования, которые не признаются общеобязательными (статутными) нормами, но обязательны для налоговых органов. «Изначально такие правила предназначались лишь должностным лицам налоговых органов, а не налогоплательщикам (хотя, разумеется, были последним хорошо известны). Однако, эти внутренние правила имели – и имеют до сих пор – значительный практический, внешний эффект, поскольку они регулярно применяются налоговыми органами»³²⁸. Некоторые из правил, принимаемые налоговой администрацией и представляющие собой разновидность «мягкого права» (мягкого квази-законодательства), выступают в форме интерпретационных разъяснений, другие «заходят» дальше ординарного толкования положений закона, опираясь на т. н. дух закона и фактически дополняя налоговое законодательство³²⁹. «В качестве дополнения к налоговому законодательству, они информируют о налоговой политике, т. е. о будущем поведении налоговой администрации. Тем самым предсказуемость налогообложения улучшается: налогоплательщики знают, чего ожидать, прежде чем исчислять налоги. В то же время, такие административные правила повышают единообразие в применении законов различными налоговыми инспекторами и их многочисленными помощниками»³³⁰. К еще одной разновидности «мягкого права» Грибнау относит правоприменительные соглашения (*enforcement covenants*), представляющие собой «форму саморегуляции, суть которой в определении взаимоотношений между налоговой администрацией и транснациональными корпорациями. Такие соглашения имеют неформальный характер, т. е. не они не содержат обязательные условия, которые должны быть

³²⁸ Gribnau H. Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law // Intertax. 2007. Vol. 35, № 1. P. 39.

³²⁹ Gribnau H. Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands // Legisprudence. 2007. Vol. I, № 3. P. 304.

³³⁰ Ibid. P. 305.

исполнены. Речь идет о сотрудничестве, основанном на доверии и взаимных обязательствах, которые намеренно исчерпывающе не конкретизируются в обязанностях и санкциях»³³¹.

Австралийский автор Д. Бентли относит к «мягкому праву» официальные разъяснения, выдаваемые налоговыми органами в порядке предварительного налогового регулирования (*tax rulings*); процедурные правила и стандарты внутриорганизационного характера, определяющие взаимоотношения должностных лиц налоговых органов и частных лиц с акцентом на диалог и сотрудничество между ними; принципы лучшей практики (*principles of good practice*); идеологические документы, определяющие цели, задачи, основные направления и критерии оценки эффективности работы налоговых органов³³².

Российская практика налогообложения также использует документы, которые формально не относятся к актам статутного налогового права, но вместе с тем содержат общие стандарты, правила, принципы, целевые установки, алгоритмы, которые прямо или косвенно влияют на выбор заинтересованными лицами налоговозначимого поведения. Это разнообразные документы – от *декларативно-программных* (Бюджетное послание Президента РФ; Основные направления налоговой политики, одобряемые Правительством РФ и т. п.) и *интерпретационных* (официальные разъяснения фискальных органов по запросам налогоплательщиков, правовые позиции научно-консультативных советов при судах и т. п.) до *актов локального саморегулирования* негосударственных сообществ и ассоциаций.

Примером «мягкого права» являются, например, Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок³³³. Обладая рекомендательным характером, документ предлагает налогоплательщикам четкие ориентиры того,

³³¹ *Ibid.* P. 321, 322.

³³² *Bentley D.* The Rise of «Soft Law» in Tax Administration – Good News for Taxpayers? // *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2008. Vol. 14, № 1. P. 32-39.

³³³ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

в каких случаях их деятельность привлечет внимание контролирующих органов, что оказывают существенное влияние на формирование системы налогового планирования. Неблагоприятными последствиями несоблюдения рекомендаций – т. е. своеобразной «неформальной» санкцией – выступает высокий риск выездной налоговой проверки, что нежелательно для каждого налогоплательщика. Поэтому вполне очевидно, что предлагаемые государством критерии будут учитываться при налоговом планировании едва ли не каждым налогоплательщиком, не желающим попасть в зону «налоговых рисков».

Итак, требования, адресуемые субъектам налогового права, имеют различную степень обязательности. Если систему социального регулирования с точки зрения обязательности предписаний представить в виде континуума, то «мягкое право» будет располагаться в «пограничной зоне» между правовыми и неправовыми нормами. Это – еще не право, но уже не просто политика, мораль, традиция и т. п. В целом же, у «мягкого права» – два родителя, а именно: постмодерн и глобализация. Мягко-правовая концепция отражает объективные реалии усложняющегося современного мира, скорость изменений к которому непрерывно возрастает. Формируя единообразные «правила игры» для субъектов трансграничных налоговых отношений, рекомендательные акты «мягкого права» способны эффективно снижать «зоны неопределенности» и обеспечивают каждому государству, участвующему в глобальной налоговой конкуренции, уверенность в том, что деятельность его резидентов за рубежом не будет подвергаться налоговой дискриминации.

Разумеется, «вплетение» в ткань международного налогообложения «нитей» мягкого права увеличивает риски произвольного формулирования и применения налоговых норм. Это вызывает скептическое отношение к использованию мягко-правовых инструментов в области налогообложения. Однако следует помнить, что речь идет не о выборе между плохим и хорошим, но – между плохим и очень плохим. В конце концов, относительная определенность лучше полной неопределенности. Поэтому «мягкое право» – независимо от его включения или невключения в глобальные правовые

системы – следует рассматривать как эффективный инструмент снижения (устранения) неопределенности в системе трансграничных налоговых отношений. Реальной альтернативой «мягкому праву» выступают не столько нормы права (*hard law*), сколько *полное отсутствие* какого-либо правового регулирования в ситуации, когда объективная потребность в урегулировании налицо. То есть окончательный выбор зачастую сводится лишь к двум возможным альтернативам, а именно: либо пробел, либо положение «мягкого права». Тем самым мягко-правовые нормы «в определенной степени компенсируют потери правовой определенности и равенства, присущие растущей сложности налогового законодательства»³³⁴. В целом же, нормы налогового права и положения «мягкого права» все более переплетаются, ассоциируются, взаимодополняют друг друга, образуя «гибридные» нормативные режимы, институты, нормативно-логические конструкции.

§ 3. Обыкновения правоприменительной практики

В юридической литературе подчеркивается почти полное отсутствие правовых обычаев среди источников налогового права. Или, во всяком случае, крайне редкое их применение, «в основном в сферах, не имеющих прямого отношения к исчислению и уплате налогов»³³⁵. Это обусловлено существованием налоговых отношений исключительно в правовой форме: *nullum tributum sine legem* – нет налога без закона.

Так, М. Ю. Орлов к особенности регламентации налоговых отношений относит то, что именно нормы права всегда являются причиной возникновения налоговых отношений, и никогда воля государства в налоговой сфере не реализуется путем санкционирования тех правил, регламентации общественных отношений, которые сложились в обществе до их нормативного закрепления; в силу самой природы налоговых отношений до выражения государством своей

³³⁴ Gribnau H. Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands ... P. 301.

³³⁵ Налоговое право: учеб. / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юрист, 2004. С. 206 (автор главы – С. Г. Пепеляев).

воли в общественной жизни не могут сложиться отношения, которые были бы направлены на централизацию финансовых ресурсов³³⁶. Подчеркивая, что налоговому праву не свойственен правовой обычай в качестве его формы, Е. В. Порохов пишет: «В практике возникают ситуации, когда кроме правового обычая, никакая иная форма права объективно не может быть реализована, но такие ситуации скорее исключение, вызванное бездействием налоговых законов или неурегулированностью ситуации в налоговом праве, чем осознанный шаг государства»³³⁷.

В отличие от налоговых, множество иных социальных взаимодействий, которые впоследствии принимают статус правовых отношений, первоначально возникают и развиваются *вне правовой сферы*, подвергаясь воздействию исключительно неправовых регуляторов – религиозных, нравственных, традиционных, корпоративных. На каком-то этапе государство признает за такими отношениями особую общественную значимость и в процессе нормативно-правового регулирования придает им качество правоотношений. То есть такие отношения сначала возникают как фактические и, в принципе, как фактические могут существовать достаточно долго; уже затем по усмотрению законодателя они становятся правовыми отношениями.

Что же касается налоговых отношений, то их существование возможно лишь в качестве правоотношений – на базе созданной законодателем нормативной модели. Это связано с тем, что налогообложение в чистом виде не является «естественным» экономическим процессом и потому всегда «должно осуществляться посредством установления определенного порядка, закрепленного в нормативных правовых актах»³³⁸. Как верно замечает Д. В. Винницкий, после введения в действие новая система налоговых норм создает соответствующие ей налоговые отношения – предмет налогового права³³⁹. Без такой нормативной основы налоговые отношения возникать и осуществляться

³³⁶ Орлов М. Ю. Особенности ... С. 22.

³³⁷ Порохов Е. В. Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы. Алматы: ТОО «Налоговый эксперт», 2009. С. 81.

³³⁸ Казаков В. В. Налоговая политика, налогообложение, налоговые правоотношения – основополагающие категории в системе налогового права // Финансовое право. 2011. № 7. С. 26.

³³⁹ Винницкий Д. В. Российское налоговое право ... С. 128.

не могут. «Фактическое существование налоговых отношений, – подчеркивает М. В. Кустова, – становится возможным лишь после их законодательного закрепления, в результате практической реализации правовых норм»³⁴⁰. Таким образом, резюмирует А. Т. Шаукенов, налоговые отношения возникают исключительно в правовой форме, вследствие правового обеспечения налоговой деятельности государства³⁴¹.

Итак, законодатель не оформляет уже фактически сложившиеся налоговые отношения, но всякий раз *моделирует их заново*. Вместе с тем представляется возможным по-новому взглянуть на некоторые юридические явления в сфере налогов и сборов, формируемые «снизу» – на уровне правоприменения, в условиях, когда нормативная модель в процессе ее реализации обнаруживает элементы неопределенности.

Расширительно интерпретируя налоговый закон, прибегая к аналогии права, применяя правовой принцип или оценочную категорию, формулируя правило поведения на основе диспозитивной нормы и т. п., адресат нормы действует так, как *если бы он сам был законодателем*. Подчас в результате такого «квази-нормотворчества» формируются правоположения, которые воспринимаются участниками налоговых отношений в качестве устойчивых алгоритмов правомерного (добросовестного) поведения, т. е. – как руководство к действию. Тем самым «осуществляется приращение правовой ткани, расширяется пространство права»³⁴². Полагаем, в подобных случаях юридическую практику можно рассматривать как вспомогательный (субсидиарный) источник налогового права. К сожалению, в российской науке налогового права эта проблематика практически не исследована.

Разумеется, правоприменитель всегда «работает» *ad hoc*, с конкретной ситуацией, и его выводы рамками этой ситуации ограничиваются. Однако если подобные выводы сделаны и другими участниками налоговых взаимодействий, многократно апробированы, не отвергнуты судами, приобрели устойчивый и

³⁴⁰ См.: Налоговое право России: учебник / под ред. Н. А. Шевелевой. М.: Юристъ, 2001. С. 12-13 (автор главы – М. В. Кустова).

³⁴¹ Шаукенов А. Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права. Алматы: Print S, 2009. С. 127.

³⁴² Зорькин В. Д. Современный мир, право и Конституция. М.: Норма, 2010. С. 176.

повсеместный характер, можно говорить о формировании *абстрактного правоположения*, сформированного юридической практикой, – правоположения, приобретающего многие черты налоговой нормы. Такие правоположения активно «подключаются» к нормативно-логическим конструкциям статутного и судебного налогового права, «встраиваются» в них, и в дальнейшем воспринимаются юридическим сообществом как неразрывная часть последних, т. е. приобретают *de facto* признаки общеобязательности и нормативности. Следует подчеркнуть *поднормативный характер* таких правоположений, проявляющийся в их привязанности к определенным нормам и подчиненности им, а также в том, что они существуют до отмены или изменения норм, в связи с применением которых они возникли³⁴³.

Для характеристики правоположений, выработанных практической юриспруденцией, Конституционным Судом РФ была предложена категория «обыкновение правоприменительной практики»³⁴⁴. В правовой доктрине она исследуется как на общеправовом, так и на отраслевом уровнях. Так, по мнению В. А. Муравского, понятие «правовой обычай» обозначает два явления: санкционированный обычай (источник права) и 2) субсидиарный обычай, *правовое обыкновение* (атрибутивный элемент любого актуального источника права), поскольку «повторяющаяся практика правореализации создает обычай как форму актуального права»³⁴⁵. А. Ф. Шебанов определяет «обыкновение» через порядок действий, поступков участников правоотношений, принятый в данных отношениях (торговых, имущественных, управленческих) и соблюдаемый в силу сложившейся практики, взаимной заинтересованности³⁴⁶.

Используя термин «обыкновение правоприменительной деятельности», Н. Н. Вопленко именует им организационно оформленные и общепризнанные правила поведения должностных лиц в типичной ситуации, которые

³⁴³ См.: Кулапов В. Л., Медная Ю. В. Указ. соч. С. 173.

³⁴⁴ См.: Постановление КС РФ от 5 февраля 1993 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности правоприменительной практики ...» // Вестн. КС РФ. 1994. № 1.

³⁴⁵ Муравский В. А. Актуальное право: происхождение, сущность, источники, соотношение с законом. Екатеринбург: Изд-во Гуманитар. ун-та, 2004. С. 339.

³⁴⁶ Шебанов А. Ф. Значение обычаев, традиций, деловых обыкновений, судебной практики и правил общежития для советского правотворчества // Правотворчество в СССР. М., 1974. С. 133.

приобретают черты *нетрадиционного источника права* и занимают особую нишу в системе юридических средств регулирования общественных отношений. Такие обыкновения, полагает ученый, формируются правоприменительной практикой после получения всеобщего признания и неоднократного использования, т. е. они «порождаются актуальной практикой и призваны восполнить обнаружившийся дефицит нормативного регулирования»³⁴⁷. Как видим, Н. Н. Вопленко ограничивает сферу формирования обыкновений лишь правоприменительной деятельностью властных субъектов права. Вряд ли с этим можно согласиться. Обыкновения могут формироваться в правоотношениях самой различной природы, в т. ч. и в результате массового правомерного поведения частных лиц. Поэтому более приемлема позиция Т. В. Кашаниной, которая предлагает рассматривать обыкновения правоприменительной практики как «правила поведения, складывающиеся в практической деятельности людей, регулирующие повседневную их жизнь, с которыми связаны правовые последствия»³⁴⁸.

Итак, в процессе реализации той или иной нормы складывается устойчивая практика ее интерпретации и применения. Ограничив категорию «обыкновение» отраслевыми рамками, можно предложить термин «налоговое обыкновение», под которым мы понимаем сформированное в процессе правоприменения модельное положение общего характера, многократно и единообразно применяемое в сфере налогов и сборов, но официально не зафиксированное в нормах статутного или судебного права. Речь идет о стихийной *нормативной саморегуляции* гражданского общества, которая сопровождает процессы официального правообразования. В результате такой саморегуляции каждая налоговая норма воспринимается как живой, развивающийся организм, органично дополняемый правоположениями, спонтанно формируемыми практической юриспруденцией.

Разумеется, *de jure* подобные правоположения не обладают признаком общеобязательности и потому их нельзя «в чистом виде» отнести к нормам

³⁴⁷ Вопленко Н. Н. Сущность, принципы и функции права ... С. 67, 78.

³⁴⁸ Кашанина Т. В. Эволюции форм права // Lex Russica. Научные труды МГЮА. 2011. № 1. С. 42.

налогового права. Вместе с тем они дают участнику налогового правоотношения вполне определенное представление о том, какую модель поведения следует избрать при известных обстоятельствах, чтобы избежать обвинений в недобросовестности и противоправности со стороны государства. В этом смысле налоговые обыкновения выступают устойчивыми регуляторами поведения, занимая промежуточное положение между нормами и индивидуальными предписаниями. «Выражая сложившееся на практике понимание законодательства и конкретизируя общие юридические нормы, правоположения выполняют роль посредствующего звена между нормой права и правоприменительным актом, вынесение которого во многих случаях невозможно без выработки правоположений»³⁴⁹.

К примеру, ВМП согласно ст. 89 НК РФ должна проводиться по месту нахождения организаций или по месту жительства физических лиц, т. е. налоговым органом, поставившим проверяемого налогоплательщика на учет. На первый взгляд, перед нами – четкая, исчерпывающая формулировка Закона, исключающая дополнительные интерпретации. Но это – только «на первый взгляд». Применение данной нормы поставило перед налоговым сообществом следующий вопрос: как быть, если в процессе налоговой проверки налогоплательщик сменил место нахождения и встал на учет в другом налоговом органе? Кто должен продолжать и заканчивать выездную налоговую проверку – налоговый орган, начинавший ВМП, или налоговый орган по новому месту учета налогоплательщика? Закон прямого ответа не дает. Не спасает и толкование, поскольку оно допускает альтернативные решения проблемы, каждое из которых является законным и поддается аргументированному обоснованию. Однако с точки зрения эффективности налогового контроля – минимизации затрат, экономии времени, кадровых ресурсов и пр. – удобнее, чтобы налоговую проверку заканчивал тот, кто ее начинал. Именно такое обыкновение сложилось на практике: *если в процессе выездной налоговой проверки налогоплательщик изменил место своего*

³⁴⁹ Серветник А. А. Правоприменение в гражданско-правовых договорах по отчуждению имущества. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2005. С. 75.

нахождения (место учета), то проверку продолжает и заканчивает тот налоговый орган, руководитель которого принял решение о ее проведении. Это обыкновение в дальнейшем поддержали суды, санкционировавшие его применение на практике³⁵⁰.

Как правило, основанием и предпосылкой для формирования налоговых обыкновений выступает, во-первых, состояние неопределенности в налоговом праве и, во-вторых, явно выраженное либо молчаливое санкционирование законодателем, который позволяет участникам налоговых отношений конкретизировать содержание налоговых норм в процессе их практической реализации. В конце концов, предоставляя свободу дискреции налоговым органам, формируя дефиниции с открытым перечнем, используя диспозитивные начала и оценочные понятия, законодатель как бы «приглашает» адресатов таких предписаний присоединиться к процессу правообразования.

Так, например, в соответствии с п. 1 ст. 169 НК РФ счет-фактура составляется в электронном виде *по взаимному согласию сторон сделки* и при наличии у них совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этой счет-фактуры в соответствии с установленными форматами и порядком. При этом *способ выражения* взаимного согласия сторон сделки на составление счета-фактуры в электронном виде Закон не регулирует, предоставляя покупателю и продавцу возможность самостоятельно определить наиболее удобную для них форму достижения «взаимного согласия». По мнению Минфина РФ, такое согласие может оформляться с учетом применяемых в предпринимательской деятельности правил поведения (обычаев делового оборота), в т. ч. посредством обмена документами, без составления одного документа, подписанного сторонами, выполнения действий,

³⁵⁰ См., напр.: Постановления Фед. арб. суда ПО от 27 декабря 2010 г. по делу № А12-14278/2010, от 21 июля 2009 г. по делу № А57-178/2009; Фед. арб. суда ЗСО от 29 июля 2009 г. № Ф04-4497/2009(11781-А03-37) по делу № А03-9308/2008 // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

свидетельствующих о согласии на составление счетов-фактур в электронном виде, и т. п.³⁵¹

Следует обратить внимание, что государственное санкционирование может быть не только прямым, явно выраженным, но и подразумеваемым. То есть речь идет о квалифицированном молчании закона, когда отсутствие императивных указаний по какому-либо вопросу дает возможность заинтересованному лицу реализовать свои субъективные права и обязанности наиболее удобным для себя образом. Полагаем, в таких случаях действует фактическая презумпция: *если вопрос прямо не урегулирован налоговым законом, каждый вправе осуществлять свои права и обязанности наиболее удобным для себя образом*. На возможность применения норм обычного права без обязательной отсылки к ним закона, т. е. – с «молчаливого согласия» законодателя, указывают многие авторы³⁵². В данном случае «молчание закона» свидетельствует не о пробелах как недостатках юридической техники, но о стремлении законодателя, не прибегая к *излишней формализации*, предоставить участникам налоговых отношений возможность самим выбирать оптимальный для себя вариант юридически значимого поведения.

Так, обязательные формы подтверждения многих налоговозначимых обстоятельств (налоговое резидентство; право на вычет, зачет или возврат налогов; возражения на акт налоговой проверки; разного рода выписки из документов, уведомления, заявления, запросы и т. д.) и порядок их представления официально не установлены. Это позволяет заинтересованному лицу самостоятельно определить наиболее удобную для него модель поведения. Так, иностранная организация, имеющая на территории РФ несколько обособленных подразделений, самостоятельно выбирает подразделение, по месту учета в налоговом органе, которого она будет

³⁵¹ Письмо Минфина РФ от 1 августа 2011 г. № 03–07–09/26 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

³⁵² См., напр.: *Валеев Д. Ж.* Обычное право и начальные этапы его генезиса // Изв. вузов. Правоведение. 1974. № 6. С. 72; *Разумович Н. И.* Источники и форма права // Сов. государство и право. 1988. № 3. С. 26; *Колесников Е. В.* Обычай как источник советского государственного права // Изв. вузов. Правоведение. 1989. № 4. С. 21; *Скворцова Ю. В.* Источники права и правотворчества: современное состояние и перспективы обновления в условиях модернизации правовой системы России // Правовая политика и правовая жизнь. 2001. № 1. С. 41.

представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории РФ обособленных подразделений. О своем выборе иностранная организация должна письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения своих обособленных подразделений на территории РФ (п. 7 ст. 174 НК РФ). Поскольку форма такого уведомления и срок его представления в налоговый орган легально не установлены, налогоплательщик вправе составить уведомление в *произвольной форме* и направить его в налоговый орган *в любое время* до наступления срока представления декларации и уплаты налога.

В произвольной форме можно составить возражения на акт налоговой проверки, поскольку обязательные требования к оформлению и содержанию таких возражений не установлены. Также в произвольной форме можно подать в налоговый орган выписку из бухгалтерского баланса (для организаций), выписку из книги продаж и выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей) для получения освобождения от уплаты НДС либо уведомление об отказе от использования права на освобождение от обязанностей плательщика НДС. В данных случаях законодатель сознательно передает полномочия по урегулированию вопроса на уровень реализации права с целью наиболее эффективного учета всех обстоятельств конкретной ситуации.

В социологической и правовой науке все более распространенным становится подразделение методов создания права на *целенаправленное* и *спонтанное*. В частности, Р. Лукич именует «спонтанным» процесс создания права, в котором сознательная и планомерная деятельность играет незначительную роль: «Иными словами, отдельные операции, посредством которых создается право, являются сознательные действия, однако отсутствует сознание того, что представляют собой в целом результаты этих действий, того, что с их помощью создается именно право. Наиболее типичным в этом отношении является процесс создания обычного права»³⁵³.

³⁵³ Лукич Р. Методология права. М.: Прогресс, 1981. С. 216-217.

Ванесса Мак выделяет иерархически организованное «сверху-вниз» законотворчество (top-down legislation), где ведущую роль играют национальные государства и наднациональные интегративные образования (к примеру, Европейский Союз), и идущую «снизу» спонтанную гармонизацию (bottom-up through spontaneous harmonization), которая осуществляется по инициативе и с участием негосударственных акторов³⁵⁴.

Как убедительно показал Ф. А. фон Хайек, правопорядок современного общества опирается как на продуманную организацию, так и на «стихийный порядок» – систему «правил справедливого поведения», сформировавшихся без непосредственного участия законодателя³⁵⁵.

Французский ученый Ж.-Л. Бержель указывает, что «юридическое правило может быть самопроизвольным (спонтанным), поскольку выделяется непосредственно социальной группой»; ученый называет совокупность таких правил «объективным, не организованным источником права», который не формулируется государством намеренно и точно в виде приказа или нормы³⁵⁶.

Критикуя недостатки законодательной регламентации общественных отношений, Бруно Леони отмечает важность таких стихийных регуляторов, как «обычаи, неписанные правила, подразумеваемые условности, общие критерии, относящиеся к уместным решениям частных правовых проблем, с учетом изменений во мнениях людей в любой данный момент времени и в материальном фоне, на котором эти мнения сложились»³⁵⁷.

Марк ван Хук пишет о том, что в большинстве случаев люди сталкиваются с внешними правилами (законодательство, прецедентное и обычное право), но в других случаях сами создают себе правила (например, составляя завещание или договор); с этой точки зрения, право есть форма саморегуляции человеческого поведения; это верно на уровне общества, хотя

³⁵⁴ Mak V. Op. cit. P. 5.

³⁵⁵ Хайек Ф. А. Право, законодательство и свобода: Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики. М.: ИРИСЭН, 2006. С. 61-66, 140-141.

³⁵⁶ Бержель Ж. Л. Общая теория права. М.: ИД «NOTA BENE», 2000. С. 105.

³⁵⁷ Леони Б. Указ. соч. С. 36.

влияние каждого из индивидов на существо общих норм права неизбежно остается ограниченным³⁵⁸.

В отечественной науке процессы правообразования все чаще и чаще рассматриваются не только в аспекте целенаправленного законотворчества, но и с учетом включенности в эти процессы институтов гражданского общества. «Упорядочение общественных отношений понимается не только как заранее обдуманый процесс управляющего воздействия при помощи правовых предписаний, исходящих от органа власти или управления, т. е. процесс введения в общество каких-либо правовых регуляторов извне (законодательное регулирование), но, в первую очередь, как социальное взаимодействие членов общества, на основе формируемых в нем норм права»³⁵⁹.

Отмечая, что право создается не столько сверху – парламентами, президентами, правительствами, сколько рождается снизу, в недрах гражданского общества, и первоначальные правовые установки формируются и реально существуют в виде правовых обыкновений, «в виде права не в форме законодательных актов, а в форме признаваемых гражданским обществом фактических правовых отношений», Г. О. Петрова пишет: «Следует признать правовой характер за созданными гражданским обществом правовыми формами, относиться к ним именно как к праву в любой области общественных отношений, где они складываются»³⁶⁰.

По верному заключению В. И. Леушина, практике в форме объективированного опыта внутренне присуща *нормативность*; в целом же практика есть «опыт целесообразного регулирования тех или иных ситуаций, который, в конечном счете, выражается в формулировании четких, определенных правил общего характера», которые «выступают дополнительным нормативным основанием правоприменительных решений»³⁶¹.

³⁵⁸ *Ноеск М. ван.* Op. cit. P. 17.

³⁵⁹ *Долгополова М. В.* Актуальные проблемы предмета и метода правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2009. С. 14.

³⁶⁰ *Петрова Г. О.* Уголовно-правовое регулирование и его средства: норма и правоотношение: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 117.

³⁶¹ *Леушин В. И.* Юридическая практика в системе социалистических общественных отношений. Красноярск: Изд-во Краснояр. ун-та, 1987. С. 112.

К сожалению, российская наука налогового права к этой проблематике – за редчайшими исключениями – не обращается.

Называя обыкновения правоприменительной практики источниками «второго плана», А. Н. Кокотов утверждает, что «писанные нормы оживают в поведении людей именно через них. В итоге действующая норма права обретает сложную структуру, в которой писаное правило обрастает множеством поведенческих обыкновений, конкретизирующих, а порой и значительно видоизменяющих писаное правило. Таким образом, введение в действие норм права только начинается с момента их легализации. Легализованная норма еще должна обрести поведенческую оболочку, что оказывается итогом порой очень длительного процесса взаимодействия разных субъектов, использующих, соблюдающих, исполняющих, применяющих легализованную норму. Только в их взаимодействии, даже противоборстве (например, граждан и органов публичной власти), легализованная норма обретает свое действительное поведенческое содержание»³⁶². Как видим, А. Н. Кокотов различает формальную текстуальную форму и актуальное содержание правовой нормы, о чем мы говорили выше.

По справедливому замечанию В. А. Муравского, образование актуальных правовых норм происходит двойственным путем: как стихийно-индивидуально, так и планомерно-сознательно: «Дуалистический характер актуального правообразования означает, что реальные юридические нормы создаются как гражданским обществом, так и (в политическом, правовом, но не социальном смысле) государством»³⁶³.

В этом контексте вывод В. В. Трофимова о том, как важно создавать предпосылки для комплементарного взаимодействия двух основных начал в правообразовании – спонтанного и планомерно-сознательного, учитывая как естественно-социальное начало, так и роль законодателя в процессе создания

³⁶² Кокотов А. Н. Некоторые направления современных конституционно-правовых исследований // Журн. конст. правосудия. 2008. № 4. С. 4.

³⁶³ Муравский В. А. Актуально-правовой аспект правопонимания // Государство и право. 2005. № 2. С. 15.

обществом правовых норм (рациональное начало), звучит обоснованно и своевременно³⁶⁴.

Заметим, что широкое использование механизмов диспозитивности, автономии и саморегуляции традиционно характеризует правовой режим частного права. В сфере публично-правовых отношений к ним до сих пор сохраняется как минимум настороженное, а как максимум – предвзято-негативное отношение. В частности, В. М. Сырых ограничивает возможность существования позитивного права вне его источников лишь сферой частноправовых отношений, где «в определенных, установленных законом случаях субъекты гражданского права наделяются правомочием самостоятельно устанавливать свои права и обязанности в конкретном отношении, а устоявшиеся модели таких прав и обязанностей в виде деловых обыкновений признаются источниками права»³⁶⁵. Для отраслей публичного права такая возможность, как правило, исключается. Вместе с тем предпосылки использования элементов *правового саморазвития* объективно присутствуют во всех отраслях российского права, включая и публичное право. Такие предпосылки заложены в самой природе *типизации* как исходной операции в создании правовых норм, поскольку искусственно сконструированная законодателем абстрактная модель априори не способна отразить все многообразие «оттенков» реальных общественных взаимодействий.

Представляется очевидным, что неопределенность и связанная с ней проблематика – атрибутивные спутники не только частного, но и публичного права. В «зонах неопределенности», т. е. там, где нормативная регламентация остается неясной, фрагментированной или противоречивой, участникам налоговых отношений не остается ничего другого, как самим конструировать алгоритмы юридически значимого поведения, пытаясь максимально точно уловить дух и букву закона. Универсализм коллективного и индивидуального утилитаризма, когда каждый стремится к максимизации собственной выгоды,

³⁶⁴ Трофимов В. В. Правообразование в современном обществе: теоретико-методологический аспект. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. С. 57.

³⁶⁵ Сырых В. М. Основы материалистического правопонимания // Росс. ежегодник теории права. 2008. № 1. С. 114-115.

приводит к повсеместному складыванию *унифицированных моделей поведения*, обеспечивающих единообразное применение норм как частного, так и публичного права. В результате – определенность и стабильность в налоговой системе достигаются пусть и не посредством законодательных решений, но через «живое правотворчество» участников налоговых отношений.

В рассматриваемом контексте представляет интерес практика налогового администрирования зарубежных стран. Так, например, налоговой доктрине и практике США известен термин «customary deviation» (обычно-правовое отклонение), под которым понимается устоявшаяся практика налоговых органов (Министерства финансов и Налогового управления), которая так или иначе отклоняется от точных предписаний Налогового кодекса США. Такие обыкновения всегда формируются в пользу налогоплательщиков по той причине, что налогоплательщики могут успешно оспорить в суде любые административные попытки отойти от закона в направлении, не соответствующем их интересам³⁶⁶. Подавляющее большинство таких обычно-правовых отклонений связано с применением супероценочной категории «валовый доход»,³⁶⁷ когда Налоговое управление США формирует в своей практической деятельности льготные исключения из валового дохода, несмотря на отсутствие каких-либо законных полномочий для своих позиций. Как утверждают Элис Абреу и Ричард Гринштейн, отказ Налогового управления претворять в жизнь «тотальный формат закона» (full sweep of the statute) является не просто бюрократическим бездействием, но представляет собой реакцию добросовестных налоговых администраторов (conscientious administrators) на трудноразрешимые практические проблемы, порожденные попыткой буквально истолковать закон³⁶⁸. По мнению указанных авторов, оценочная дефиниция валового дохода «дает налоговым органам гибкость для навигации по мелководью общественного мнения в отношении

³⁶⁶ Zelenak L. Custom and the Rule of Law in the Administration of the Income Tax // Duke Law Journal. 2012. Vol. 62, № 3. P. 833.

³⁶⁷ В параграфе 61 Налогового кодекса США «валовый доход» (gross income) определяется максимально широко, как «all income from whatever source derived» – «все доходы из любых возможных источников».

³⁶⁸ Abreu A. G., Greenstein R. K. Defining Income // Florida Tax Review. 2012. Vol. 11, № 5. P. 333-348.

налогообложения доходов, тем самым ... допуская эволюцию концепции дохода, что поддерживает ... важные ценности в налогообложении, включая различного рода внеэкономические ценности»³⁶⁹.

Действуя наряду с иными источниками права, обыкновения выполняют вспомогательную роль в налогово-правовом регулировании, обусловленную их *субсидиарным характером*: субъекты обращаются к обычной практике лишь в том случае, если иные источники налогового права не могут предложить им надлежащие алгоритмы правомерного и добросовестного поведения. Посредством налоговых обыкновений «по мере возможности удастся исправить отдельные недостатки, несовершенства правового регулирования, в том числе восполнить пробелы, в какой-то мере устранить коллизии, конкретизировать абстрактные нормы применительно к специфике конкретных правоотношений и условиям их действия»³⁷⁰.

Думается, отсутствие в публичном праве категории, равнозначной цивилистическим понятиям «обычай делового оборота» и «деловое обыкновение», является серьезным упущением. Представляется возможным доктринальное признание в качестве особых «вторичных» регуляторов публично-правовых отношений *обыкновений правоприменительной практики*, которые «являются продуктом деятельности не законодателя, а правоисполнителя»³⁷¹ и выступают в качестве общепризнанной модели для массового участника правоотношений. Тогда участники публично-правовых споров (включая налоговые споры) смогут ссылаться на устойчиво сложившуюся практику как на юридически значимое обстоятельство, и суды обязаны будут эти факты учитывать при осуществлении правосудия.

Если обычаи делового оборота и деловые обыкновения складываются в рыночной сфере, т. е. в системе *горизонтальных отношений* с участием формально неоподчиненных субъектов, то налоговые обыкновения формируются, как правило, в рамках *вертикальных отношений*

³⁶⁹ Op. cit. P. 300.

³⁷⁰ Сырых В. М. Система источников права в материалистической теории права // Ленингр. юрид. журнал. 2008. № 3. С. 22.

³⁷¹ См.: Леушин В. И. Указ. соч. С. 109.

налогоплательщиков и фискальных, а также иных субъектов налогового права. При этом ведущая роль в легитимации правоположений, выработанных налоговой практикой, принадлежит судам, которые должны подтвердить, что применяемое правоположение не противоречит нормам и общим принципам налогового права. Но, наряду с судами, важное значение в формировании устойчивых обыкновений имеют также *официальные разъяснения* фискальных органов и *рекомендательные нормы*, исходящие от государственных или негосударственных институтов. Авторитетность субъекта-интерпретатора или разработчика нормы-рекомендации заставляет заинтересованных лиц соотносить свое поведение в соответствии с нею. К примеру, налоговое законодательство долгое время не предусматривало обязательных требований к содержанию жалобы, подаваемой заинтересованным лицом в налоговый орган. Вместе с тем в 2011 году появились информационные сообщения ФМС России с рекомендациями в части оформления таких жалоб, их содержания, состава прилагаемых документов³⁷². Очевидно, что частные лица при подаче жалоб в налоговые органы ориентировались на модели, описанные в указанных рекомендациях. В результате массового применения рекомендательных положений складываются обыкновения, *регламентирующая сила* которых – в результате единообразного, длительного и повсеместного использования – постепенно способна подняться до уровня статутных норм налогового права.

Обыкновения правоприменительной практики, выражающие наиболее целесообразные, с точки зрения участников налоговых отношений, алгоритмы поведения, нередко выступают своеобразным «прообразом» статутных норм. В таких случаях они предстают «формой, где впервые и может быть задолго до его официального признания в форме позитивного права получает путевку в жизнь объективное, действительное право»³⁷³. Так, например, первоначальная

³⁷² См.: Информация ФНС России от 9 февраля 2011 г. «О содержании жалобы, подаваемой в налоговый орган», а также Информ. сообщение ФНС России от 15 февраля 2011 г. «О документах, которые рекомендуется приложить к жалобе, подаваемой в налоговый орган». Впоследствии НК РФ был дополнен статьей 139.2 «Форма и содержание жалобы (апелляционной жалобы)», которая восполнила указанный пробел (Федеральный закон от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 27. Ст. 3445).

³⁷³ Сырых В. М. Система источников ... С. 22.

редакция п. 1 ст. 89 НК РФ содержала указание на то, что выездную налоговую проверку следует проводить на территории (в помещении) налогоплательщика, и никаких исключений из этого правила Законом не предусматривалось. Однако практика выявила вопиющие недостатки этого «правила без исключений». Что делать, например, если вследствие объективных обстоятельств – недостаточная площадь помещения, особые условия производства, ремонт, форс-мажор, арест здания и т. п. – провести проверку по месту нахождения налогоплательщика объективно невозможно? Не отменять же проверку, откладывая ее на «неизвестно какое далекое» будущее! На практике в подобных ситуациях – по договоренности между проверяющими и проверяемыми – выездные налоговые проверки переносились в помещения налоговых органов либо в специально арендуемые налогоплательщиком помещения. В данных случаях некоторое отклонение от налоговой нормы ввиду объективных обстоятельств было обоснованным и «отвечало интересам обеих сторон»³⁷⁴. Впоследствии законодатель легализовал подобную практику, дополнив п. 1 ст. 89 НК РФ нормой-исключением, предусматривающей возможность проведения ВНП по месту нахождения налогового органа в том случае, когда у налогоплательщиков отсутствует возможность предоставить надлежащее помещение для проведения ВНП.

В заключение третьей главы сделаем общий вывод:

Объективной тенденцией современного правового развития является *плюрализация* источников налогового права. В настоящее время сформировать адекватное представление о налоговой системе России, основываясь лишь на изучении статутных источников, не представляется возможным. Знание одного лишь законодательства о налогах и сборах не дает полноценного представления о *реальном* налоговом праве. Напротив, лишь систематизированное изучение всех форм выражения налогово-правовых норм и следование им на практике способно придать участникам налоговых отношений уверенность в

³⁷⁴ См.: Белова М. С., Кинсбургская В. А., Ялбулганов А. А. Налоговый контроль и ответственность: анализ законодательства, административной и судебной практики / под ред. А. А. Ялбулганова. М., 2008. С. 99-100.

добросовестности и правомерности своего поведения. Расширение круга источников налогового права, активное вовлечение судов, фискальных органов и частных лиц в процессы правообразования должны рассматриваться как долговременный фактор правовой модернизации, необходимый для придания налоговому праву нового облика, адекватного проблемам и вызовам XXI века.

В частности, в условиях фрагментарности международного налогового права, где общие подходы не закреплены в универсальных актах и регламентируются, как правило, соглашениями двухстороннего характера, мягко-правовые документы, черпающие свою фактическую нормативность в авторитетности принявших их субъектов, способны сузить «зоны неопределенности» в системе налогово-правового регулирования, обеспечить заинтересованных лиц устойчивыми, единообразными и консенсусно приемлемыми ориентирами (алгоритмами) правомерного поведения, повышая стабильность и предсказуемость трансграничных налоговых взаимодействий.

Глава 4. Относительно-определенные правовые средства и их функциональное назначение в системе налогово-правового регулирования

§ 1. Оценочные понятия в контексте реализации принципа определенности налогообложения

Оценочными являются понятия с открытой структурой, предполагающие их конкретизацию участниками налоговых правоотношений³⁷⁵. К сожалению, в науке налогового права специальных исследований оценочных понятий не проводилось, хотя отдельные авторы к ним обращались при рассмотрении иных правовых явлений³⁷⁶. Вместе с тем представить российское налоговое право без них невозможно: они употреблялись ранее и будут употребляться в дальнейшем, поскольку отказываться от их использования нецелесообразно, а в некоторых случаях – невозможно.

В законодательстве о налогах и сборах сегодня используется не менее ста оценочных понятий и наблюдается тенденция устойчивого роста их общего количества. В них находят отражение различные налоговозначимые явления: *субъекты* (например, не заинтересованные в исходе дела физические лица – п. 3 ст. 98; лицо, извещенное надлежащим образом – п. 2 ст. 101; аналогичные налогоплательщики – п. 7 ст. 166); *предметы, вещи, иные объекты* (напр., имущество, предназначенное для повседневного личного пользования – подп. 6 п. 5 ст. 47; необходимые документы – п. 1 ст. 93; вспомогательные работы (услуги) – п. 3 ст. 148; передовая техника и технологии – п. 2 ст. 257; обоснованные расходы – п. 1 ст. 252; обычные расходы – ст. 275.1); *информация* (другие необходимые сведения – п. 8 ст. 101; заведомо недостоверные сведения – п. 2 ст. 126; заведомо ложные показания – ст. 128;

³⁷⁵ Считается, что этот термин был впервые предложен С. И. Вильнянским, назвавшим «оценочными» такие относительно определенные понятия, содержание которых выявляется только с учетом конкретных ситуаций, обстоятельств рассматриваемого дела (см.: Вильнянский С. И. Применение норм советского права // Уч. зап. Харьковск. юрид. ин-та. Харьков, 1956. Вып. 7. С. 13).

³⁷⁶ См., напр.: Старых Ю. В. Указ. соч. С. 63-80.

заведомо ложный перевод – ст. 129); *действия (бездействие), причины действий* (ненадлежащее исполнение обязанностей – п. 2 ст. 22; достаточные основания – подп. 3 п. 1 ст. 31; исключительные случаи – п. 6 ст. 89, п. 2 ст. 230; в случае необходимости – п. 2 ст. 93; уважительные причины – п. 3 ст. 46, п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 115, п. 2 ст. 139; активное противодействие – п. 1.1. ст. 113; аналогичные основания – п. 2 ст. 257; личные нужды – п. 2 ст. 333.2); *сроки, временные интервалы, периодичность* (незамедлительно – п. 8 ст. 83; заблаговременно – п. 7 ст. 101.4; регулярно – п. 2 ст. 306); *условия, ситуации, обстоятельства* (существенные для дела факты и обстоятельства – подп. 7 п. 2 ст. 99; тяжелые личные или семейные обстоятельства – подп. 1 п. 1 ст. 112; непреодолимое препятствие – п. 1.1 ст. 113; обычные условия – п. 3 ст. 212; имущественное положение – п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22 НК РФ) и т. д.³⁷⁷

Наряду с законодателем, «собственные» оценочные понятия налогового права формируют суды, причем многие из них носят концептуальный характер. Всем памятли революционные последствия, вызванные применением Конституционным Судом РФ оценочной категории «добросовестность» к налоговым правоотношениям. Впоследствии институт «обоснованной налоговой выгоды» и ряд связанных с ним оценочных понятий оказался настолько востребован, что, по свидетельству ученых и практиков, основная масса рассматриваемых судами дел по налоговым спорам – дела о налоговой выгоде³⁷⁸. Насыщены оценочными понятиями судебные доктрины «деловой цели», «сделки по шагам», «реальности затрат», «существа над формой».

Важнейшая особенность оценочных понятий состоит в том, что их содержание исчерпывающе не определено в источниках налогового права, причем это сделано не по ошибке, но вполне осознанно, *целенаправленно*. Стандарт поведения, выраженный в нормах с оценочными понятиями, «многозначен, в процессе его восприятия возможны разнонаправленные ассоциации и вариативные представления о той реальности, которая отражена в

³⁷⁷ Как видим, большинство оценочных понятий с точки зрения своего состава являются *многосложными*, т. е. словосочетаниями, причем оценочный характер несет в себе, как правило, имя прилагательное.

³⁷⁸ См., напр.: Ильин А. В. Налоговые споры в арбитражном суде. Новосибирск: Изд-во СО РАН, 2009. С. 43; Цветков И. В. Указ. соч. С. 23.

нормативном правовом тексте»³⁷⁹. В одних случаях законодатель предлагает примерный перечень признаков оценочного понятия, в других – указывает на общие критерии, которые должны учитываться при его идентификации в процессе правоприменения, в-третьих – вообще никак не конкретизирует его в нормативных текстах. Иногда о содержании оценочного понятия можно судить по его этимологическим характеристикам, иногда – по функциональному назначению или месторасположению в тексте источника права. При этом степень неконкретизированности оценочного понятия не имеет значения; отсутствуют ли в законе все признаки, составляющие его содержание, или только некоторые из них, понятие все равно будет оценочным³⁸⁰. С другой стороны, встречаются ситуации, когда понятие, оценочное по своей форме и этимологии, настолько точно детализируется в тексте Закона, что трансформируется в понятие абсолютно-определенное³⁸¹.

Иногда законодателем используется «многоуровневый» механизм конкретизации оценочных понятий, а именно: «налоговый закон – подзаконный акт – правоприменительная практика»³⁸².

Оценочное понятие можно назвать нечетким, неясным в том смысле, что законодатель формулирует его содержание лишь *относительно полно*. Однако эта неясность не является «неустранимой» в смысле п. 7 ст. 3 НК РФ, поскольку в данном случае Законом предусматривается вполне определенный

³⁷⁹ Лукьяненко М. Ф. Оценочные понятия гражданского права: общее и особенное // Государство и право. 2007. № 8. С. 43.

³⁸⁰ См.: Коробец Б. Н. Оценочные понятия в российском уголовном праве (социальная обусловленность и юридическая сущность): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 15.

³⁸¹ Это, к примеру, *безнадежная к взысканию* недоимка (ст. 59 НК РФ); *существенные условия* процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ); *грубое нарушение* правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ); *существенное отклонение* размера начисленных процентов по долговому обязательству (п. 1 ст. 269 НК РФ) и др.

³⁸² Так, в силу п. 6 ст. 89 НК РФ срок ВНП *в исключительных случаях* можно продлить до 6 месяцев. Понятие «исключительные случаи» в тексте Закона не уточняется, но предусмотрено, что основания и порядок продления срока проведения ВНП устанавливает соответствующий федеральный орган исполнительной власти (абз. 2 п. 6 ст. 89 НК РФ). Примерный перечень оснований продления срока проведения ВНП установлен ФНС России (см. п. 3 Приказа ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@). Суды вправе его расширять. В частности, к «другим обстоятельствам», которые могут учитываться при принятии решения о продлении ВНП, суды относят необходимость для налоговых органов, проводящих проверку, получать ответы на запросы о контрагентах налогоплательщика, направленные в адрес налоговых органов по месту их регистрации (Постановления Фед. арб. суда ВВО от 17 декабря 2007 г. по делу № А28-5338/2007-191/21; Фед. арб. суда ПО от 29 января 2009 г. по делу № А12-10703/08-С36; Фед. арб. суда УО от 25 февраля 2009 г. № Ф09-660/09-С2 по делу № А50-8546/2008-А19 и др.). Первичная оценка и констатация «исключительных случаев» в конкретной обстановке возлагается на налоговые органы, окончательная – на суды.

метод преодоления сложившейся неопределенности, а именно: конкретизация понятия в процессе правоприменительной деятельности. Важнейшая особенность оценочных понятий, которая позволяет отграничивать их от понятий неопределенных, – это то, что «неопределенность» в данном случае сознательно запрограммирована и целенаправленно включена в «ткань» налогового права. Иными словами, неопределенность здесь выступает не погрешностью законотворчества, но особым приемом юридической техники.

Ряд авторов усматривают специфику оценочных понятий в том, что они фиксируют лишь наиболее общие типичные признаки предметов, явлений, процессов³⁸³. С такой позицией вряд ли можно согласиться. Каждое понятие – независимо от степени его определенности – типизированное обобщение *существенных признаков* некоторого явления. Так, абсолютно-определенное в НК РФ понятие «налогового правонарушения» включает такие признаки, как виновность, противоправность, реальность, наказуемость. Разве можно утверждать, что эти признаки не носят «наиболее общий характер»? Нужно согласиться, что «всякое понятие, в том числе и оценочное, если оно является таковым, отражает наиболее общие, существенные признаки предметов»³⁸⁴.

Ранее мы отмечали *открытую структуру* принципов налогового права, содержание которых нельзя ограничить раз и навсегда заданными «рамками». Этот признак присущ и оценочным понятиям, содержание которых не является раз и навсегда *заданной величиной*, но находится в постоянном развитии; оно многогранно и развивается вместе с развитием правовой доктрины и практики; сколько бы новых признаков не выделялось в процессе применения нормы, они не в силах исчерпать логическую структуру оценочного понятия³⁸⁵. Совокупность признаков оценочного понятия формируется в результате

³⁸³ См.: *Кашанина Т. В.* Оценочные понятия в советском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1974. С. 6; *Игнатенко В. В.* Правовое качество законов об административных правонарушениях. Теоретические и прикладные проблемы: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. С. 30; *Малиновский А. А.* Оценочные понятия в законодательстве // *Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы, совершенствование: сб. статей / под ред. В. М. Баранова.* Н. Новгород: Юрид. техника, 2001. С. 268.

³⁸⁴ *Жеребкин В. Е.* Логический анализ понятий права. Киев: Вища шк., 1976. С. 130.

³⁸⁵ На сходство принципов и оценочных понятий указывают многие авторы. Так, Роналд Дворкин указывает, что когда оценочный термин входит в формулировку какой-либо нормы, «он делает применение этой нормы до некоторой степени зависящим от принципов и стратегических соображений, лежащих за рамками этой нормы и, таким образом, саму норму делает похожей на принцип» (*Dworkin R.* Op. cit. P. 28).

постоянного приращения к нему дополнительных признаков³⁸⁶. Открытость структуры позволяет в процессе правоприменения дополнять оценочное понятие новыми критериями. Возможна и обратная ситуация: отдельные признаки, входящие в *переменную часть* содержания оценочного понятия, со временем могут утратить свою актуальность и перестать применяться. Тем самым, оценочное понятие можно представить в виде строящегося «здания», к которому участники правоотношений периодически добавляют (или убирают) «кирпичики» – дополнительные структурные элементы.

Конкретизация оценочных понятий, установление их объема и содержания осуществляется в процессе реализации налогово-правовой нормы³⁸⁷. Легальная возможность такой конкретизации, предоставленная участникам налоговых правоотношений, отличает оценочные понятия от понятий абсолютно-определенных, нормативная дефиниция которых носит «закрытый» характер. Уточнение значения оценочных понятий осуществляется путем их привязки к конкретным ситуациям, отталкиваясь от которых интерпретатор находит сложившиеся в данный момент *стандарты оценки* этих ситуаций (явлений); стандарт же, в свою очередь, уточняет содержание оценочных понятий применительно к определенному рода ситуациям³⁸⁸.

Оперировать оценочными понятиями вправе как специальный, так и общий субъект налогового права. Причем субъектами первичной оценки могут выступать не только правоприменительные органы, но и частные лица в тех случаях, когда именно к ним обращена соответствующая норма. К примеру, обоснованность тех или иных расходов применительно к налогообложению доходов (прибыли) первоначально оценивается налогоплательщиками – именно они на основе объективных критериев и собственного правосознания

³⁸⁶ М. Ф. Лукьяненко замечает, что количество структурных элементов и признаков, формирующих содержание оценочных понятий, нельзя рассматривать как окончательно устоявшееся; поэтому преобразование всех признаков оценочных понятий в формализованные является объективно невозможным (*Лукьяненко М. Ф. Оценочные понятия гражданского права ... С. 46*).

³⁸⁷ «Сами конкретные факты и обстановка, в которой они имеют место, дают критерии для понимания оценочного понятия. – подчеркивает В. В. Питецкий. – Правоприменитель в таких случаях идет не от готового содержания понятия к отдельному факту, а, наоборот, от факта к содержанию понятия» (*Питецкий В. В. Оценочные признаки уголовного закона (сущность, функции, использование в законодательстве). Красноярск: Краснояр. гос. ун-т, 1993. С. 17*).

³⁸⁸ *Черданцев А. Ф. Толкование права и договора ... С. 200-201.*

определяют, включаются ли такие затраты в объем понятия «обоснованные расходы». Затем, на этапе налогового контроля, оценку произведенных налогоплательщиками расходов с точки зрения их обоснованности осуществляют налоговые органы. И далее к этому процессу могут подключиться суды, оценка которых носит окончательный характер.

Помимо триады «налогоплательщик – налоговый орган – суд» в процесс оценки и конкретизации оценочных понятий могут «втягиваться» и иные субъекты налогового права. Например, наличие *достаточных оснований* для ареста имущества как способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога помимо налоговых и таможенных органов оценивают также прокуроры, дающие санкцию на такое ограничение права собственности налогоплательщика (п. 1 ст. 77 НК РФ).

По мнению ряда авторов, характерная черта оценочных понятий заключается в том, что правоприменители с целью уяснения содержания таких понятий самостоятельно оценивают факты и интерпретируют их сообразно *собственному правосознанию*³⁸⁹. Однако этот признак присущ не только оценочным понятиям. Более того, любой акт применения права предполагает оценку фактически сложившихся обстоятельств и их юридическую квалификацию соответствующим субъектом, т. е. *адаптацию* абстрактной нормы к конкретной жизненной ситуации. Другое дело, что в случае с оценочными понятиями такая оценка носит особый характер: субъект-интерпретатор не ограничивается приложением нормы к конкретной ситуации (т. е. простым сравнением факта и нормативной модели), но идет дальше, творчески развивая положения Закона и формулируя на основе правовых и внеправовых факторов свое собственное понимание оценочного понятия³⁹⁰. Такую деятельность одни авторы называют «восполнительной»³⁹¹, другие –

³⁸⁹ См.: Коробец Б. Н. Указ. соч. С. 15.

³⁹⁰ Субъекты, использующие оценочное понятие, по верному замечанию В. Н. Кудрявцева, осуществляют две функции, а именно: не только сравнивают фактические обстоятельства с некоторым общим понятием, но и формулируют (разумеется, в определенных рамках) содержание самого этого общего понятия (Кудрявцев В. Н. Общая теория квалификации преступлений. М.: Юрид. лит., 2004. С. 116).

³⁹¹ См.: Миронов А. В. Оценочные понятия в избирательном законодательстве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Владивосток, 2004. С. 34.

конкретизирующей³⁹², третьи – индивидуальной поднормативной регламентацией общественных отношений³⁹³.

И здесь мы вновь приходим к выводу, который игнорируется большинством российских авторов. Речь идет о юридической практике как вспомогательном источнике права. Ведь в данном случае правоприменителю целенаправленно делегируется полномочие «продолжить» нормотворческий процесс по выработке содержательных признаков оценочного понятия. Поэтому нормы с оценочными понятиями могут рассматриваться как своеобразное «приглашение» к нормотворчеству, где законодатель уступает часть своих правотворческих функций на уровень правоприменения³⁹⁴.

Нормы с оценочными понятиями *не самодостаточны* в том смысле, что не могут быть реализованы без «подключения» внешних по отношению к ним факторов. Практически все исследователи подчеркивают значительную роль *субъективного фактора* в формировании оценочных понятий. С этим следует согласиться. Вместе с тем, свобода усмотрения в оценке фактов и их интерпретации применительно к оценочным понятиям зачастую сильно преувеличивается³⁹⁵. Правосознание является важной, но далеко *не*

³⁹² См.: Белонос В. О., Громов Н. А., Францифоров Ю. В. Конкретизация и аналогия в уголовно-процессуальном праве // Изв. вузов. Правоведение. 2000. № 2. С. 210.

³⁹³ См.: Каширина Т. В. Оценочные понятия в советском праве ... С. 6-7; Шапченко С. Д. Оценочные признаки в составах конкретных преступлений: дис. ... канд. юрид. наук. Киев, 1988. С. 63; Игнатенко В. В. Оценочные понятия и административно-деликтный закон. Иркутск: Изд-во Иркут. ун-та, 1996. С. 14-15.

³⁹⁴ «Оценочное понятие как бы полностью не завершает процесс правосоздания, – пишет М. И. Бару. – Законодатель предоставляет завершение этого процесса правоприменительной практике. Поэтому оценочное понятие создает условия для сближения правосозидательной и правоприменительной практики» (Бару М. И. Оценочные понятия в трудовом законодательстве // Сов. государство и право. 1970. № 7. С. 104). По этому поводу М. Ф. Лукьяненко обоснованно утверждает, что процесс применения норм с оценочными понятиями приближен к правотворчеству и является «созданием» норм права вследствие того, что он заходит дальше простой интерпретации, детализирует нормы с оценочными понятиями и наполняет их реальным правовым содержанием в конкретной ситуации (Лукьяненко М. Ф. Особенности применения гражданско-правовых норм, содержащих оценочные понятия // Государство и право. 2008. № 8. С. 33.).

³⁹⁵ Вряд ли можно согласиться с выводами, что оценочное понятие «дает правоприменяющему органу возможность свободного усмотрения, свободной оценки фактов» (Бару М. И. Указ. соч. С. 104); что определение их содержания «находится в полной зависимости от воззрений и субъективной оценки правоприменителя» (Тимошенко И. В. Дефинирование понятийного аппарата как один из способов минимизации оценочных категорий законодательства об административной ответственности // Известия ТГРТУ. 2006. Т. 65, № 10. С. 224); что правоприменитель волен по своему усмотрению включать в оценочное понятие лишь тот смысл, который соответствует его личным представлениям о свойствах, присущих предметам (Фролов Е. А. Объект уголовно-правовой охраны и его роль в организации борьбы с посягательствами на социалистическую собственность. Свердловск, 1971. С. 497); что такие понятия предполагают возможность как неограниченного усмотрения со стороны уполномоченных органов и их должностных лиц, так и злоупотребления со стороны налогоплательщиков (Карасев М. Н. Субъективные и неоднозначные дефиниции в Налоговом кодексе Российской Федерации // Финансовое право. 2004. № 1. С. 50) и т. п.

единственной основой установления содержания оценочных понятий. В противном случае какая-либо унификация была бы попросту невозможна – каждый участник налоговых отношений определял бы содержание оценочных понятий сугубо произвольно, сообразуясь исключительно с системой своих индивидуальных представлений и ценностей³⁹⁶.

Нельзя согласиться с тем, что «спрогнозировать последствия влияния правовой нормы с оценочным понятием на поведение субъекта невозможно»³⁹⁷. Разговоры о неограниченной свободе усмотрения правоприменителя не выдерживают критики, такая свобода всегда относительна и замыкается в рамках целого ряда *объективных ограничений*. Ни один вменяемый правоприменитель не рискнет действовать по принципу «что хочу, то и ворочу», но всегда будет опираться на некоторые исходные позиции объективного порядка, ограничивающие свободу индивидуального усмотрения при конкретизации оценочных понятий. В качестве последних выступают различные факторы правового и внеправового характера, а именно: целевое назначение нормы с оценочным понятием; нормы налогового и иных отраслей права, в системной связи с которыми осуществляется толкование и оценка такого понятия; принципы права; права, свободы, законные интересы третьих лиц; общепризнанные доктринальные выводы; обстоятельства конкретного дела; акты официального толкования; аксиологические ценности общества, общепризнанные нравственные установки, мораль и культура; «обстоятельства социально-политического, экономического, духовного и иного характера, влияющие на функциональное толкование применяемой нормы права»³⁹⁸; устоявшаяся практика рассмотрения аналогичных дел судами и т. д.

Заметим, что стандарты оценки могут формироваться как *позитивно*, так и *негативно*, т. е. указанием на признаки, которые не должны использоваться

³⁹⁶ Как разъяснил Конституционный Суд РФ, все оценочные понятия действительно наполняются содержанием в зависимости от того, как их трактуют участники правоотношений и правоприменительная практика, однако они не являются настолько неопределенными, что не обеспечивают единообразное понимание и применение соответствующего законоположения (Определение КС РФ от 8 июня 2004 г. № 226-О // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

³⁹⁷ Лукьяненко М. Ф. Оценочные понятия гражданского права ... С. 49.

³⁹⁸ Опалев Р. О. Оценочные понятия в арбитражном и гражданском процессуальном праве. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 111.

при конкретизации тех или иных оценочных понятий. Так, например, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, категорию «обоснованные расходы, уменьшающие в целях налогообложения полученные доходы», нельзя оценивать на основании таких критериев, как целесообразность, рациональность, эффективность или полученный результат³⁹⁹. В приведенном примере Суд уточнил содержание оценочного понятия «обоснованные расходы» негативным образом, назвав критерии, которые недопустимо принимать в расчет при оценке расходов в качестве обоснованных.

Проблематика, связанная с объективацией стандартов, лежащих в основе оценки и конкретизации оценочных понятий, достаточно актуальна. Полагаем, целесообразно закреплять в нормах налогового права примерные критерии, ориентирующие участников налоговых отношений в части применения оценочных понятий⁴⁰⁰. Значительного единообразия в применении оценочного понятия можно достичь и путем его многократного применения с закреплением практических результатов⁴⁰¹. Ведь чем дольше и чаще применяется оценочное понятие на практике, тем более четко «вырисовываются» контуры его содержания. Трудно переоценить значение судебной практики в выработке критериев для применения налоговых норм с оценочными понятиями, и чем менее детализировано понятие в законе, тем большая нагрузка ложится на судей. В тех случаях, когда нормативные ориентиры оценки отсутствуют, именно на них возлагается бремя их формирования.

В любом случае, собственное правосознание правоприменителя не должно подменять собой волю законодателя. Напротив, значение оценочных понятий можно установить лишь в контексте содержащих их норм и с учетом

³⁹⁹ Определение КС РФ от 4 апреля 2007 г. № 320-О-П «По запросу депутатов ...» // Вестн. КС РФ. 2007. № 6.

⁴⁰⁰ Так, *имуществом, не участвующим непосредственно в производстве продукции (товаров)*, признаются ценные бумаги, валютные ценности, непроизводственные помещения легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений (подп. 2 п. 5 ст. 47 НК РФ); этот перечень носит примерный, ориентирующий характер и применительно к каждому налогоплательщику вопрос о том, является ли имущество, на которое обращается взыскание, не участвующим непосредственно в производстве продукции, должен решаться заново и с учетом конкретных условий хозяйствования. Другой пример: в силу п. 4 ст. 90 НК РФ показания свидетелей можно получить по месту пребывания, если из-за болезни, старости, инвалидности они не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностных лиц налоговых органов – *и в других случаях*.

⁴⁰¹ Нурмагамбетов А. А. Оценочные понятия как критерии ограничения свободы гражданско-правового договора // Журн. росс. права. 2007. № 2. С. 136.

обстоятельств конкретного дела. При этом оценка и конкретизация оценочных понятий должны осуществляться в рамках закона и *на основании закона*, быть обоснованными, подкрепляться логически и фактически достоверной аргументацией, опираться не столько на систему индивидуальных ценностных ориентиров, сколько на объективные критерии, выработанные эмпирическим путем в процессе реализации норм с оценочными понятиями.

Повышенные требования к определенности налоговых норм вызывают у налогового сообщества настороженное отношение к оценочным понятиям. Столь негативного отношения к использованию последних нет ни в одной другой отрасли права. Именно в них нередко видят корень зла, источник всех бед налогоплательщиков, полагая, что, будучи неопределенной и расплывчатой, норма с оценочным понятием не соответствует принципам правового государства и препятствует осуществлению предпринимательской деятельности⁴⁰². Чаще всего они воспринимаются как «неизбежное зло», нарушающее принцип определенности налогообложения, и потому подлежащее если не абсолютному искоренению, то сведению к минимуму.

⁴⁰² Большинство специалистов убеждены, что в налоговом праве оценочных понятий следует всячески избегать. Так, С. Г. Пепеляев и В. М. Зарипов пишут, что они «оставляют слишком широкое поле для служебного и судебного усмотрения» (*Пепеляев С. Г., Зарипов В. М. Проблемы разрешения налоговых споров в Российской Федерации // Налоговый вестник. 2006. № 3. С. 9*). Констатируя, что в налоговом праве невозможно обойтись без оценочных категорий, В. Л. Ардашев подчеркивает, что они должны применяться «очень аккуратно, в крайне редких, исключительных случаях, и иметь четкое содержание, основания для применения и механизм реализации» (*Ардашев В. Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности // Налоговые споры теория и практика. 2006. № 11. С. 10*). По мнению Д. М. Щекина, они создают для налогоплательщиков налоговые риски, поскольку могут использоваться для увеличения доначислений налогов, пени и штрафа; в этом случае указанные понятия отражают реализацию фискального уклона в действиях налоговых органов, т.е. стремления к максимальным доначислениям (*Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции ... С. 164*). Указывая, что «сам характер оценочных понятий создает при их применении угрозу односторонности и субъективизма», Ю. В. Старых утверждает: «Ввиду того, что оценочные понятия открывают возможность субъективного подхода к применению налогово-правовых норм, предоставляя уполномоченным органам свободу усмотрения, в большинстве случаев это приводит к грубым нарушениям законных прав и интересов налогоплательщиков и отрицательно сказывается на состоянии законности» (*Старых Ю. В. Указ. соч. С. 74, 75*). В. В. Стрельников указывает на общую сохраняющуюся тенденцию «при разрешении судами налоговых споров все чаще использовать оценочные категории в ущерб непосредственному применению норм налогового законодательства» (*Стрельников В. В. Противоречия реальности. Президиум ВАС РФ (Постановление от 14 декабря 2004 г. № 4149/04) // ЭЖ-Юрист. 2005. № 3. С. 8*). Ф. А. Гудков убежден, что «нужно стремиться к тому, чтобы элемент усмотрения правоприменителя в налоговом праве был сведен к минимуму» (*Гудков Ф. А. Некоторые замечания о процедуре применения оценочных категорий в налоговом праве // Ваш налоговый адвокат. 2006. № 4. С. 85*). Констатируя использование в российской арбитражной практике неопределенных оценочных категорий, А. В. Ильин приходит к выводу, что «прямым следствием их применения в Российской Федерации является внесудебное лишение права собственности, потенциальные нарушения прав контрагентов и работников налогоплательщика, угроза фактического прекращения их законной предпринимательской деятельности» (*Ильин А. В. Налоговые споры ... С. 191-192*).

Мы полагаем, что оценочные понятия нуждаются в «реабилитации». Действительно, опасность субъективизма и административного произвола при оперировании такого рода юридическими средствами высока. Но при умелом использовании они помогают преодолевать излишний формализм и консервативность налогового законодательства, позволяют учитывать индивидуальные особенности конкретной ситуации и обеспечивают, с одной стороны, компактность, а с другой – полноту регламентации налоговых отношений. При невозможности охватить точным понятием все многообразие описываемых явлений, единственной альтернативой оценочному понятию выступает пробел либо законодательная инфляция. Поэтому, наряду с презумпциями, фикциями, принципами, диспозитивными и бланкетными нормами, альтернативными санкциями, вмененным налогообложением, рамочным законодательством и другими относительно-определенными средствами, оценочные понятия не столько порождают неопределенность в налоговом праве, сколько служат инструментом ее преодоления. Стратегическое направление состоит не в полном искоренении оценочных понятий, но в отыскании *оптимального соотношения* абсолютно-определенного и оценочного в источниках налогового права⁴⁰³.

Почему законодатель объективно вынужден прибегать к использованию оценочных понятий в налоговом праве? *Во-первых*, они позволяют лаконично, компактно и наиболее полно описать совокупность явлений, составляющих объект налогово-правового регулирования, когда сделать это с помощью абсолютно-определенных понятий нецелесообразно либо невозможно. Ведь сложность и многообразие общественных отношений делает их априори богаче любой нормативной модели⁴⁰⁴. Так, например, нереально заранее предусмотреть все возможные способы неправомерного поведения, приводящие к неуплате

⁴⁰³ На эту задачу применительно к отдельным отраслям права указывают многие авторы, см.: Ковалев М. И. Оптимальное соотношение формального и оценочного в уголовном законе // Сов. государство и право. 1973. № 11. С. 72; Игнатенко В. В. Оценочные понятия ... С. 32; Миронов А. В. Оценочные понятия в избирательном законодательстве Российской Федерации. Иркутск: Изд-во ин-та зак-ва и прав. политики, 2005. С. 56.

⁴⁰⁴ Указанное обстоятельство одним из первых отметил М. И. Бару, отметив, что законодатели не могут исчерпывающе описать весь круг явлений, встречающихся в правовом обороте. Некоторым явлениям присуще такое разнообразие, что это исключает саму возможность создать многочисленные формулировки для всех разнообразных явлений правовой жизни (Бару М. И. Указ. соч. С. 104).

или неполной уплате сумм налога (сбора), которые способен «изобрести» налогоплательщик. В этих условиях излишняя детализация может привести лишь к тому, что те или иные новые способы совершения правонарушений останутся вне сферы правового регулирования, для них просто не окажется подходящих нормативных предписаний. Поэтому законодатель, прямо обозначив несколько таких способов в ст. 122 НК РФ (занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога), использует далее формулировку «другие неправомерные действия (бездействие)». Какие еще (помимо прямо названных) действия (бездействие) являются неправомерными в контексте ст. 122 НК РФ, законодатель не раскрывает, предоставляя такое право непосредственным участникам налоговых отношений. Тем самым содержание оценочного понятия «другие неправомерные действия (бездействие)» всегда можно дополнить ранее неизвестным способом совершения правонарушения, обеспечив полноту налогово-правового регулирования.

Во-вторых, самые совершенные и продуманные налоговые законы неизбежно устаревают, постепенно отставая от реальной жизни⁴⁰⁵. В современных условиях, когда динамика социально-экономических трансформаций скачкообразно нарастает, требуются более гибкие подходы к использованию средств юридической техники. Современные общественные отношения, особенно в сфере экономики, исключительно мобильны, они ежедневно видоизменяются – иногда едва заметно, иногда радикально. Перед законодателем постоянно возникают новые вызовы, а его возможности смоделировать на перспективу развитие регламентируемых объектов *существенно ограничены*. Поэтому точно спрогнозировать и зафиксировать в налоговой норме адекватные модели непрерывно развивающихся социальных взаимодействий невероятно сложно. В этих условиях оценочные понятия позволяют охватить правовым регулированием не только реально существующие явления, но и те, которые возникнут в будущем, и потому еще

⁴⁰⁵ Как верно указывает В. В. Лазарев, элемент предвидения в законотворчестве не беспределен, поэтому «нельзя заранее предусмотреть всего многообразия жизненных ситуаций, которые могут возникнуть в дальнейшем» (Лазарев В. В. Пробелы в праве и пути их устранения. М.: Юрид. лит., 1974. С. 18).

не известны законодателю в момент принятия закона. Этим преодолевается противоречие между высокой динамикой социальных изменений и ограниченной возможностью эти изменения предвидеть. Как следствие, обеспечивается максимально полный учет всех возможных ситуаций, имеющих налогово-правовое значение, действующие нормы программируются по *принципу опережающего отражения*, реализуется способность налогового права гибко приспосабливаться к динамично изменяющимся социально-экономическим условиям, адекватно на них реагировать.

Оперативно реагируя на изменения окружающей среды и адаптируя к ним нормы налогового права, оценочные понятия выступают связующим звеном между абстрактной нормативной моделью и реальностью повседневной жизни. Тем самым правильное с точки зрения юридической техники использование оценочных понятий всегда нацелено на предотвращение неполноты (и, соответственно, неопределенности) статутного налогового права.

К примеру, одним из центральных оценочных понятий налогового права выступает категория «обоснованные расходы»; легальная дефиниция обоснованных расходов как «экономически оправданных затрат, оценка которых выражена в денежной форме» (п. 1 ст. 252 НК РФ), сути не меняет, поскольку одно оценочное понятие здесь определяется через другое – также оценочного характера. Поэтому оценка экономической оправданности затрат и, соответственно, обоснованности расходов налогоплательщика должна определяться индивидуально в каждом конкретном случае с учетом всех обстоятельств и особенностей деятельности налогоплательщика. С одной стороны, оценочный характер понятия «обоснованные расходы» значительно усложняет его применение на практике. Но если рассматривать ситуацию в целом, то переход от закрытого перечня расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, к открытому, имеет позитивное значение для налогоплательщиков, поскольку радикально расширяет их возможности по включению в расходы тех или иных затрат, объективно связанных с предпринимательской деятельностью.

Очевидно, предусмотреть заранее и точно перечислить в Законе все возможные расходы, которые завтра-послезавтра понесет предприниматель, невозможно. Современная экономика едва ли не ежедневно предлагает нам новые виды товаров, работ, услуг. В этих условиях исчерпывающее ограничение перечня расходов налогоплательщика образом привело бы к хроническому «отставанию» налогового законодательства от требований времени и потребовало бы столь частого его изменения, что ни о какой стабильности хозяйственной деятельности не могло бы быть и речи.

Разумеется, процесс признания вновь появившихся расходов обоснованными бывает «тернистым», поскольку они всегда привлекают повышенное внимание налогового инспектора и провоцируют налоговые споры. Рассмотрим этот процесс на примере *мерчандайзинга*, понятие которого до сих пор отсутствует в законодательстве, но повсеместно используется на практике⁴⁰⁶. Законодатель вряд ли мог заранее предвидеть появление такого рода услуг в сфере розничной торговли. Первоначально налоговые органы категорически отказывались признавать расходы на мерчандайзинг экономически обоснованными⁴⁰⁷. Однако судебная практика сложилась в пользу налогоплательщиков, и к настоящему времени обоснованность подобных затрат сомнению не подвергается. Значит, они подпадают под действие ст. 252 НК РФ и могут быть учтены в расходах налогоплательщиков. Очевидно, если бы понятие расходов было бы сформулировано в виде закрытого перечня, то затраты на мерчандайзинг на продолжительное время «выпали» бы из сферы правового регулирования, создав «разрыв» между нормативной моделью и фактической реальностью. В конечном итоге пострадал бы налогоплательщик.

⁴⁰⁶ Российскими судами мерчандайзинг трактуется как «подготовка товаров к продаже в розничной торговле; комплекс мер, направленных на привлечение внимания покупателей (размещение товаров в торговом зале, оформление торговых прилавков, размещение рекламных проспектов, плакатов); комплекс мероприятий, направленных на увеличение объемов продаж в розничной торговле» (Постановление Фед. арб. суда ПО от 16 сентября 2008 г. по делу № А49-395/08 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»); «комплекс мер, направленных на выкладку товаров на лучших местах в торговом зале, обеспечивающих визуальное выделение продукции и привлечение внимания покупателей, определение наилучших мест торговой точки для расположения рекламных плакатов» (Постановление Фед. арб. суда ЦО от 4 декабря 2008 г. по делу № А35-6838/07-С21 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

⁴⁰⁷ См., напр.: Письма Минфина РФ от 17 октября 2006 г. № 03-03-02/247, от 3 октября 2006 г. № 03-03-04/1/677 // Официально не опубликовано. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

Эту ситуацию можно рассматривать как типичную с точки зрения последовательности ее «развертывания» во времени и пространстве: (1) в определенной сфере предпринимательства появляются новые расходы – (2) налогоплательщик оценивает их как обоснованные и учитывает при исчислении налога на прибыль (доходы) – (3) налоговыми органами они подвергаются сомнению и оспариваются – (4) окончательный вывод об обоснованности таких расходов делается судами. При этом Закон не изменяется, что способствует его стабилизации на многие годы вперед.

Даже устоявшиеся отношения со временем модифицируются, и эффективная правовая система должна иметь средства для учета этих изменений помимо новеллизации законодательства. Так, например, понимание *имущества, предназначенного для повседневного личного пользования* (пп. 6 п. 5 ст. 47 НК РФ), сегодня и двадцать лет назад существенно различается, несмотря на то, что сама норма текстуально не изменилась. При этом оценочные понятия могут длительное время употребляться в нормах права *в неизменном виде*, в то время как общественные отношения, регулируемые такими нормами, уже претерпели ту или иную модификацию⁴⁰⁸. Этот вывод особенно актуален для налогового права, где регулярные исправления законодательства уже «набили оскомину» и постоянно подвергаются обоснованной критике. Открытая структура оценочных понятий избавляет законодателя от необходимости вносить постоянные изменения в законодательство, способствуя его стабилизации и поддерживая конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования.

В-третьих, в ряде случаев замена абсолютно-определенных понятий оценочными направлена на поддержание *баланса публичных и частных*

⁴⁰⁸ «Способность понятий приспосабливаться к новым условиям и гибкость юридических норм позволяют вместить в их рамки достаточное количество *новых реалий*. Так, гибкость правил и общих понятий права обеспечивает определенную стабильность права, даже несмотря на те социальные мутации, которые они отражают» (Бержель Ж.-Л. Указ. соч. С. 278-279). Каждый день, замечает А. В. Миролевич, могут появляться отношения, требующие нормативного регулирования; без оценочных понятий они либо останутся без надлежащего урегулирования, либо, что скорее всего, произойдет неоправданное расширение нормативно-правовой базы (Миролевич А. В. Рассуждения о природе оценочных понятий // Сиб. юрид. вестник. 2006. № 4. С. 24). Оценочные категории, отмечает Л. И. Годун, тем и хороши, что, введя их, закон можно оставить без изменения на длительное время и гибко применять в конкретной ситуации (Годун Л. И. Оценочные категории в гражданском законодательстве // Вестн. Ин-та права СГЭА. 2002. № 2. С. 67).

интересов в налоговых правоотношениях и, более того, на защиту прав налогоплательщика как слабой стороны этих отношений.

Так, первоначальная редакция п. 1 ст. 111 НК РФ содержала исчерпывающий перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения. Это нарушало принцип виновой ответственности, ведь для признания лица виновным вместо установления его вины было необходимо и достаточно установить отсутствие обстоятельств, перечисленных в ст. 111 НК РФ. Именно так суды часто и поступали⁴⁰⁹. Получалась абсурдная ситуация: если даже суд устанавливал отсутствие вины лица в совершении правонарушения в ситуации, формально не вписывающейся в ограниченный перечень ст. 111 НК РФ, он не имел нормативного основания для освобождения такого лица от налоговой ответственности. Такое положение активно критиковалось специалистами, причем в качестве оптимального решения проблемы предлагался переход от закрытого перечня обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, к открытому⁴¹⁰. Позднее законодатель дополнил п. 1 ст. 111 НК РФ подпунктом 4, в силу которого суды или налоговые органы, рассматривающие дело, могут признавать «иные обстоятельства» исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения⁴¹¹. Отказ от абсолютно-определенного формата здесь соответствует интересам налогоплательщиков, расширяя их возможности по доказыванию своей невиновности.

Схожая ситуация сложилась в отношении такого института, как «безнадежные недоимка и задолженность по пеням и штрафам», предусмотренного ст. 59 НК РФ. Проблема заключается в том, что перечень оснований для списания безнадежных долгов по налогам и сборам определяется в налоговом законодательстве *исчерпывающим образом*, а значит,

⁴⁰⁹ Постановление Фед. арб. суда УО от 17 февраля 2000 г. № Ф09-68/00-АК // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁴¹⁰ См., напр.: Брызгалов А. В. Отсутствие вины как обстоятельство, исключающее привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения // Налоги и финансовое право. 2005. № 4. С. 133.

⁴¹¹ См.: подп. «б» п. 84 ст. 1 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.

не подлежащим дальнейшей конкретизации в процессе правоприменения. Тем самым оценочной по своей этимологии и правовой природе категории «безнадежные долги» придается абсолютно-определенный характер, что влечет неразрешимые трудности на практике. Суды вынуждены исходить из того, что ни они, ни налоговые органы не могут произвольно, исходя из собственного усмотрения и по своей инициативе, признавать долги по налогам нереальными к взысканию и списывать соответствующие суммы⁴¹².

Очевидно, что исчерпывающе предвидеть и описать все причины экономического, социального или юридического характера, влекущие объективную нереальность налоговых изъятий, невозможно. В частности, это касается многолетних споров о признании безнадежной и списании задолженности, в отношении которой пропущены сроки давности взыскания, и тем самым налоговые органы утратили возможность взыскать ее как во внесудебном, так и в судебном порядке. Однако такая задолженность продолжала числиться за налогоплательщиком, поскольку нормативных оснований для ее списания у налоговых органов и судов долгое время не имелось. В настоящее время законодатель урегулировал этот вопрос, включив в перечень оснований для признания безнадежными к взысканию «принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам» (пп. 4 п.1 ст. 59 НК РФ). Вместе с тем не исключено, что в будущем появятся и другие основания, формально не «вмещающиеся» в закрытый перечень, установленный в Законе. Каков выход из этой ситуации? Представляется целесообразным сделать перечень оснований для признания задолженности по налогам и сборам безнадежной к взысканию *открытым*, чтобы суды имели

⁴¹² См., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 11 июня 2005 г. № 16507/04 по делу № А55-4606/04-6 // Вестн. ВАС РФ. 2005. № 8.

возможность признавать таковыми *любые обстоятельства*, исходя из фактических обстоятельств конкретного дела.

Применение абсолютно-определенных понятий предполагает «точность и определенность, однозначность решения или вывода независимо или даже вопреки интуитивному несогласию с ними, т. е. определенный шаблон, который должен быть применен в необходимой ситуации при наличии заданных условий независимо от количества и важности всех других условий»⁴¹³. Вместе с тем относительно-определенные нормы, используемые надлежащим образом, обеспечивают гибкость, эластичность и, следовательно, эффективность налогово-правового регулирования. При необходимости они позволяют смягчить формальную определенность налоговых законов, повышают способность налогового права адекватно и своевременно адаптироваться к практической жизни. И, наоборот, в некоторых случаях отсутствие оценочных понятий влечет существенные издержки.

Так, например, законодательство о налогах и сборах не позволяет освободить виновное лицо от ответственности за *малозначительность правонарушения*, что, на наш взгляд, является серьезным упущением. Однако во многих случаях процессуальные издержки государства на взыскание «копеечных недоимок» значительно превышают размеры налоговых санкций. Взыскание мизерных санкций с точки зрения функций налоговой ответственности просто абсурдно. Компенсационная функция здесь не работает. Причем речь идет не только о прямых бюджетных затратах государства, многократно превышающих размер взыскиваемого штрафа. Нужно помнить и о «нематериальных» потерях – отвлечении кадровых ресурсов, загруженности судебной системы, упущенном времени, дискредитации наказания и пр. Говорить о карательной и превентивной функциях применительно к ничтожным по размеру санкциям также бессмысленно – такое «наказание» нарушитель *просто не заметит*. Как видим, ни одна из целей налогового принуждения не достигается. Разве любой

⁴¹³ Ковалев М. И. Оптимальное соотношение формального и оценочного ... С. 68.

разумный человек, будучи кредитором, станет взыскивать с должника копеечный долг, если совокупные расходы на взыскание многократно превышают сумму долга? Конечно, нет. Но налоговые органы лишены возможности оценивать правонарушение с позиций его малозначительности и обязаны довести процедуру взыскания до конца – независимо от фактических обстоятельств конкретного дела. Подобные выводы говорят в пользу включения в налоговое производство такой оценочной категории, как «малозначительность». Такое нововведение позволит минимизировать организационные, кадровые, временные энергозатраты и бюджетные расходы при привлечении к налоговой ответственности.

Как видим, с помощью оценочных понятий преодолевается жесткость и консерватизм действующего законодательства⁴¹⁴. Чрезмерный формализм и детализация правовых предписаний не только не способствуют росту определенности налогового права, но, наоборот, делают его более громоздким и запутанным, растворяют абстрактность нормы в казуистике отдельных деталей, в результате чего образуются пробелы и противоречия⁴¹⁵.

В-четвертых, еще одна причина использования оценочных понятий – борьба с таким негативным явлением, как *злоупотребление правом*. К сожалению, формальная определенность не избавляет право от возможности его обхода. Эта проблема особенно актуальна для таких «конфликтных» отраслей, как налоговое право, где естественное стремление избежать уплаты налогов подталкивает налогоплательщика неустанно «изобретать» все новые способы налоговой минимизации, причем – не всегда законные. С помощью одних только абсолютно-определенных норм справиться с этой проблемой невозможно – мы будем постоянно наткаться на вопиющее несовпадение

⁴¹⁴ Излишняя формализация права, по справедливому замечанию Т. Н. Назаренко, может превратиться в формализм, т. е. из положительного качества превратиться в отрицательное, в неразумную «заурегулированность» общественных отношений, при которой инициатива субъектов права при выполнении задач, стоящих перед ними, может оказаться скованной, ограниченной излишним формализмом, при этом исключается возможность необходимого учета конкретных обстоятельств, специфических условий при решении конкретных дел (Назаренко Т. Н. Указ. соч. С. 83).

⁴¹⁵ Оценочные понятия, по меткому замечанию А. Ф. Черданцева, играют роль определенного амортизатора между «жесткостью» (формальной определенностью) правового регулирования и развивающимися общественными отношениями (Черданцев А. Ф. Толкование права и договора ... С. 196).

формальной законности и справедливости. В этом аспекте задача правовых принципов и оценочных понятий состоит в том, чтобы «в каждом законе ... как бы разбудить заснувшую в нем справедливость»⁴¹⁶.

Представляется, что именно *интуитивное ощущение несправедливости* налогового правопорядка, позволяющего всем и каждому уклоняться от уплаты налогов, формально оставаясь в рамках законодательства, и неспособность преодолеть эту несправедливость, основываясь только на букве Закона, детерминировало введение Конституционным Судом РФ в налогово-правовой оборот оценочной категории «добросовестность» применительно к некоторым – формально законным – действиям (бездействию) субъектов налогового права. Несмотря на то, что критерии добросовестного и недобросовестного поведения нормативно не закреплены, суды активно применяли эту категорию в делах об уплате налогов через «проблемные» банки, у которых отсутствуют денежные средства на корреспондентских счетах; в использовании налоговых льгот; в реализации права на налоговые вычеты по НДС и т. д.⁴¹⁷

Впоследствии, дополнительно (а ряд авторов полагают – вместо) к «добросовестности налогоплательщика» судебная практика предложила институт «необоснованной налоговой выгоды», также имеющий оценочный характер. Для оценки обоснованности суды используют ряд правовых доктрин, подробно разработанных в западной юриспруденции. В частности, налоговая выгода может быть признана необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом (доктрина «существо над формой»); учтены операции, не

⁴¹⁶ Ильин И. А. Путь к очевидности. М.: Республика, 1993. С. 255.

⁴¹⁷ Схожие примеры демонстрирует опыт наших зарубежных коллег. Так, Д. Э. Джонс пишет, что поворотным пунктом в налоговых спорах в Великобритании было осознание судьями того, что узко семантическое [т. е. буквальное – А. Д.] толкование налоговых законов неизбежно приводит к уклонению от налогообложения. Поскольку английские суды столкнулись с большим количеством дел, связанных с неуплатой налогов посредством налоговых схем, единственным выходом из бесконечных судебных заседаний было изобрести некий правовой принцип, причем принцип настолько сильный, что он позволил бы отменить предыдущие прецеденты по подобным делам. Как указывает автор, первоначальное применение судами *внешнего* [т. е. прямо не вытекающего из Закона – А. Д.] принципа интерпретации налогового законодательства вызвало у некоторых состояние шока (*Jones J. A. Op. cit. P. 71-72*). Австралийский автор Дж. Брейтуэйт делает вывод: в тех случаях, когда юристы, чтобы обойти закон, придумывают новые финансовые формулы, не предусмотренные конкретными нормами, судьи должны обращаться к общим принципам, чтобы решить, что делать (*Braithwaite J. Op. cit. P. 3-4*).

обусловленные разумными экономическими или иными причинами (доктрина «деловой цели»); налоговая выгода получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (доктрина «реальности затрат»). Кроме того, судами активно применяется доктрина «сделки по шагам», когда несколько сделок рассматриваются как связанные единым результатом, и налоговые последствия определяются путем исключения промежуточных сделок, носящих, как правило, фиктивный (мнимый, притворный) характер.

Несмотря на бурную «оппозицию» со стороны налогового сообщества, институциональное становление концепции «злоупотребления правом» в налоговых правоотношениях — свершившаяся реальность, и иллюзии многочисленных критиков, с надеждой ожидающих, что суды когда-нибудь откажутся от реализации соответствующих доктрин в своей практике, должны развеяться раз и навсегда. На повестке дня стоит легализация оценочных понятий, связанных с понятиями «добросовестность налогоплательщика» и «налоговая выгода», в нормах законодательства о налогах и сборах.

В силу того, что оценочные понятия не конкретизированы в тексте закона, опасность субъективизма при их применении действительно высока. Серьезная трудность состоит в том, чтобы обеспечить *единообразие* в понимании и применении оценочных понятий всеми участниками налогово-правового общения. Не подвергается сомнению, что объективная природа оценочных понятий обуславливает разнообразие мнений по вопросу об их содержании. В литературе называются различные причины такого положения: недостаточная правовая подготовка юристов, отсутствие должных профессиональных навыков и др.⁴¹⁸ Но главная причина — конфликт интересов в налоговых правоотношениях между собственником и казной, вследствие чего каждый субъект — и налоговый орган, и налогоплательщик — оценивает то или иное понятие сугубо в своих собственных интересах. В этих условиях

⁴¹⁸ См.: *Зажицкий В.* Оценочные понятия в уголовно-процессуальном законе: язык и стиль // Сов. юстиция. 1993. № 13. С. 25.

возрастает значение суда как субъекта, призванного «поставить точку» в определении объема и содержания того или иного оценочного понятия⁴¹⁹.

По мнению Ю. В. Старых, существует обратно пропорциональная зависимость состояния законности от наличия оценочных понятий, а именно: «чем больше в законодательстве о налогах и сборах оценочных понятий, открывающих налоговым органам возможность действовать по своему усмотрению, тем ниже уровень законности и тем чаще грубо нарушаются права и законные интересы налогоплательщиков»⁴²⁰. Вряд ли с этим можно согласиться. Опасность административного и судебного произвола существовала и будет существовать всегда, причем ее степень зависит не столько от количества оценочных понятий в правовой системе, сколько от развития государственно-правовых традиций, уровня коррупции, налогово-правовой культуры общества, правосознания участников налоговых отношений (прежде всего, судейского корпуса) и других факторов. Этот вывод тем более значим для Российского государства, где даже замена всех до единого оценочных понятий на абсолютно-определенные отнюдь не является панацеей от произвола при осуществлении налогового администрирования.

Ни для кого не секрет, что российская система государственного управления иерархически централизована и идеологически обоснована таким образом, что при необходимости позволяет властному субъекту манипулировать содержанием правовых предписаний, исходя лишь из действительных или ложно понимаемых публичных интересов⁴²¹. Таким

⁴¹⁹ Нужно согласиться с Е. А. Степановой в том, что «широкие возможности по учету правовой сути каждой конкретной ситуации, предоставляемые правовыми нормами с оценочными понятиями, требуют, чтобы суд как единственный правоприменитель, призванный осуществлять правосудие, выступал гарантом обоснованного и справедливого применения таких норм» (Степанова Е. А. Оценочные понятия трудового права: дис. ... канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2005. С. 119).

⁴²⁰ Старых Ю. В. Оценочные понятия налогового законодательства и проблема усмотрения // Право и экономика. 2006. № 8. С. 78.

⁴²¹ Тому, кто сомневается, напомним известные решения судов по делу «ЮКОСа», когда «налоги были пересчитаны, невзирая на формальные правила их исчисления и даже сроки исковой давности» (Будылин С. Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика // Современное право. 2008. № 5. С. 13). При этом отсутствие каких-либо оценочных понятий и, наоборот, наличие точных и исключающих двоякое толкование правовых норм в ст. 113 НК РФ не помешало судам сформировать совершенно новые правовоположения о сроках давности привлечения к налоговой ответственности (См., напр: Постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса РФ ...» // Вестн. КС РФ. 2005. № 4; Постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 8665/04 по делу № А40-17669/04-109-241 // Вестн. ВАС РФ. 2006. № 2 и др.).

образом, уровень субъективизма и произвола в сфере налогов и сборов определяется, прежде всего, не степенью конкретизации тех или иных понятий, но иными факторами, в том числе и внеправового характера⁴²².

Полагаем, что оценочные понятия как правовые средства обладают в целом нейтральной аксиологической природой. Располагаясь «по ту сторону добра и зла», они могут оказывать как негативное, так и позитивное влияние на эффективность налогово-правового регулирования. «Зло творится независимо от того, существуют или нет неопределенные положения»⁴²³. В конечном счете, все зависит от способности законодателя правильно оценить потенциал того или иного оценочного понятия и умения правоприменителя грамотно реализовать его в своей практической деятельности.

Создавая «очаги напряженности» в сфере налоговых правоотношений, оценочные понятия выступают объектами бурных дискуссий и тем самым являются *мощными катализаторами* развития современного налогового права. С одной стороны, связанная с ними неопределенность порождает серьезные риски в правоприменении, угрожая единству и стабильности налогового права. Но, с другой стороны, тот же самый элемент неопределенности привносит громадный творческий заряд в доктрину и практику. Оперирование оценочными понятиями в системе «налогоплательщик – налоговый орган – суд» мобилизует интеллектуальные силы участников налогово-правового общения, способствует саморазвитию налогового права в самом широком смысле. Именно в работе с относительно-определенными категориями наиболее полно раскрываются творческие возможности юриста, его способность мыслить нешаблонно, принимать нестандартные решения,

⁴²² Тому, кто в этом сомневается, напомним известные решения судов по делу «ЮКОСа», когда «налоги были пересчитаны, невзирая на формальные правила их исчисления и даже сроки исковой давности» (Будылин С. Л. Указ. соч. С. 13). При этом отсутствие каких-либо оценочных понятий и, наоборот, наличие точных и исключающих двоякое толкование правовых норм в ст. 113 НК РФ не помешало судам сформировать совершенно новые правовые положения о сроках давности привлечения к налоговой ответственности (См., напр: Постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса РФ ...» // Вестн. КС РФ. 2005. № 4; Постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 8665/04 по делу № А40-17669/04-109-241 // Вестн. ВАС РФ. 2006. № 2 и др.).

⁴²³ Чантурия Л. Л. Введение в общую часть гражданского права (сравнительно-правовое исследование с учетом некоторых особенностей постсоветского права). М.: Статут, 2006. С. 72.

оперировать междисциплинарными категориями, в том числе – лежащими за пределами правовой системы.

Оценочные понятия «помогают правильно учитывать социально-политическую обстановку, конкретные обстоятельства, создают почву для правовой инициативы, самостоятельности, творческого подхода к осуществлению права»⁴²⁴. Поэтому основная задача, стоящая перед налоговым сообществом, состоит не в полном искоренении оценочных понятий, а в том, чтобы оптимизировать их общее количество, сформулировать эффективную методологию их применения и выработать единые критерии (основания) оценки и конкретизации таких понятий. Главное – добиться соблюдения равенства и правовой унификации по принципу «в аналогичных правовых ситуациях – аналогичные решения», обеспечить надлежащий баланс между жестко формальным и относительно-определенным в нормах налогового права.

§ 2. Диспозитивность в налоговом праве и формы ее выражения

Определяя границы внешней свободы личности, правовые нормы гарантируют участникам правоотношений реализацию *собственного усмотрения* внутри этих границ⁴²⁵. Тем самым право одновременно и ограничивает, и предоставляет свободу выбора поведенческих актов. Поэтому императивные и диспозитивные элементы *имманентно присущи* системе правового регулирования. Налоговое право – не исключение. Наличие эффективной налоговой системы свидетельствует о демократичности общества, которое ограничивает степень государственного вмешательства в частную жизнь: налоговый закон *ограничивает* право собственности, чтобы эту собственность *защитить* от притязаний любых третьих лиц и, прежде всего, от потенциально безграничных притязаний казны.

⁴²⁴ Язык закона ... С. 75.

⁴²⁵ «Свобода не является противоречием закону, – подчеркивает М. Б. Разгильдиева, – а наоборот, подразумевает его в качестве своего условия, поскольку человеческие отношения предполагают следование субъектами этих отношений определенным правилам» (Разгильдиева М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 21).

Налоговые законы фиксируют границу публично-правовых обязанностей налогоплательщиков, которые должны отдавать в бюджетную систему часть своего имущества (доходов), но *не более того*, что определено нормами закона. Вся остальная собственность остается у налогоплательщиков. И сегодня актуальны слова Адама Смита: «Для тех, кто их (налоги) выплачивает, это признак не рабства, но свободы». Данной позиции придерживается и современная западная наука: «Везде, где есть социальная организация, есть также налог, если нет, то можно говорить о том, что существует почти полное рабство или крепостничество»⁴²⁶. Устанавливая меру допустимого вмешательства государства в отношения частной собственности, налоговое право обеспечивает необходимый *баланс публичных и частных интересов*.

Участники налоговых отношений вправе действовать по своему усмотрению, но в пределах, очерченных нормами и принципами налогового права⁴²⁷. Насколько «тесными» могут быть правовые рамки, и до каких пределов должны простираться правовые ограничения? Очевидно, соотношение императивных и диспозитивных элементов неодинаково в различных отраслях права и определяется, прежде всего, публично-правовой или частноправовой природой последних. Эта традиция уходит корнями в римское право,⁴²⁸ которое исходило из того, что нормы публичного права должны быть соблюдаемы при любых условиях и не могут быть изменены отдельными лицами, поскольку частная автономия имеет свои пределы, очерченные публичным правом⁴²⁹. Широко известно высказывание Папиниана: *Ius publicum privatorum pactis*

⁴²⁶ Morse G., Salter S., Williams D. Principles of Tax Law. London, 1996. P. 22.

⁴²⁷ «Закон устанавливает определенные рамки свободе волеизъявления сторон, за которые они выходить не вправе. — указывает И. С. Лапшин. — Эти рамки устанавливаются императивными нормами права, содержащими категорические предписания, которые не могут быть заменены по усмотрению лиц другими условиями их поведения» (Лапшин И. С. Диспозитивные нормы права. Н. Новгород: Изд-во Нижегород. акад. МВД России, 2002. С. 115).

⁴²⁸ Рассуждая о различиях *jus publicum* и *jus privatum* в римском праве, итальянский романист Ч. Санфилиппо указывает: «Следствием признания за той или иной нормой её «публичного» или «частного» характера оказывается тот факт, что нормы *ius publicum* оказываются неотменимыми, в связи с чем должны неукоснительно исполняться, между тем как частные лица могут обращаться с нормами *ius privatum* по собственному усмотрению, поскольку они продиктованы непосредственной utilitas [т. е. выгодой]» (Санфилиппо Ч. Курс римского частного права. М., 2002. С. 27).

⁴²⁹ См.: Римское частное право: учебник / под ред. И. Б. Новицкого и И. С. Перетерского. М.: Юриспруденция, 2000. С. 4.

mutari non potest – публичное право не может быть изменяемо соглашениями частных лиц.

Диспозитивные начала, связанные с общедозволительными тенденциями, широко представлены в праве. При этом в доктринальных источниках диспозитивность понимается исключительно широко, а именно: как принцип; как метод; как правовой институт; как основополагающее начало деятельности; как юридический режим; как вид правовых норм; форма правового регулирования; субъективное право; как идеологический фактор, определяющий развитие законодательства и т. д. Диспозитивность находит свое выражение в разнообразных аспектах правовой реальности и включает использование диспозитивных норм, осуществление участниками правоотношений субъективных прав и процессуальных средств защиты, дискретное усмотрение властных субъектов, договорные формы и акты локального саморегулирования, относительно-определенные и неопределенные сроки, выбор из ряда предусмотренных альтернатив и т. п.

Главное в диспозитивном регулировании – допускаемая законодателем *многовариантность* правомерного поведения⁴³⁰. Движущей силой здесь выступает «субъективное право», поскольку именно в процессе его осуществления, как правило, предоставляется возможность выбора, альтернативы, локального саморегулирования. Однако сводить диспозитивность к осуществлению субъективного права, а диспозитивные нормы – к управомочивающим нормам, категорически неверно. Диспозитивность может проявляться при реализации запретов и обязанностей, а диспозитивные нормы могут содержать как дозволения, так и обязанности, и

⁴³⁰ «Диспозитивность в праве означает свободу осуществлять собственное усмотрение в ситуациях, урегулированных нормой права. Но свободы здесь ровно столько, сколько пожелает законодатель – носитель императивной воли» (Мальцев Г. В. Указ. соч. С. 585). На этот же аспект указывает И. В. Рукавишникова, отмечая, что «государство предоставляет возможность участникам диспозитивных отношений выбирать для себя наиболее приемлемый вариант поведения, ограничивая этот выбор лишь соображениями законности» (Рукавишникова И. В. Указ. соч. С. 20). Сходное мнение высказано Е. П. Васьковой, которая, рассматривая принцип диспозитивности в налоговом праве, обоснованно утверждает, что «автономия воли субъекта может проявляться в рамках выбора конкретных моделей поведения, соответствующих требованиям законодательства Российской Федерации, т. е. не выходит за рамки должного поведения» (Васькова Е. П. Принцип диспозитивности в налоговом праве и его интерпретация в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: по мат. VI Межд. науч.-практ. конф. 17-18 апреля 2009 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2010. С. 38-39).

запреты. Так, например, общеправовой императив о том, что Закон не должен принуждать частное лицо к реализации его субъективных прав, включая право на защиту своих прав, формулируется в виде запрета. Нередко диспозитивные начала в налоговом праве вводятся законодателем именно для того, чтобы обязанное лицо могло выбрать наиболее оптимальный для себя способ исполнения обязанности. К примеру, в силу п. 7 ст. 174 НК РФ иностранная организация, имеющая на территории РФ несколько обособленных подразделений, вправе самостоятельно *выбирать* подразделение, по месту учета в налоговом органе, которого она будет представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории РФ обособленных подразделений иностранной организации.

Таким образом, суть диспозитивности как правового явления состоит в нормативно предоставленной заинтересованному лицу возможности *автономного волеизъявления*, то есть – в известной степени свободы⁴³¹.

Диспозитивность – межотраслевая категория, так или иначе проявляющая себя во всех отраслях российского права, но с учетом отраслевых особенностей. В доктринальных источниках высказываются сомнения по поводу признания диспозитивности *общеправовой категорией*⁴³². Справедливости ради заметим, что столь «ортодоксальные» позиции все реже встречаются в юридических публикациях современных авторов.

⁴³¹ «Квинтэссенция диспозитивности, – пишет Е. В. Вавилин, – заключается в наличии у субъектов вариантов их правомерного поведения или действий» (Вавилин Е. В. Осуществление гражданских прав и исполнение обязанностей. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО СГАП, 2008. С. 191). Главное – выбор юридически значимого поведения, причем как при использовании прав, так и при исполнении обязанностей, что, по верному замечанию С. С. Алексеева, «открывает простор для действий лица по своему усмотрению, по своей воле и в своих интересах» (Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия ... С.59).

⁴³² Так, например, А. Ф. Воронов ограничивает действие принципа диспозитивности гражданским и арбитражным процессом (Воронов А. Ф. Указ. соч. С. 112). «Диспозитивных финансово-правовых норм в целом и налогово-правовых в частности нет и в принципе быть не может, поскольку они регулируют отношения перераспределения собственности, – полагает О. Н. Гаврилюк. – Общественные отношения в сфере налогообложения регулируются категорически выраженными нормами, где роль субъектов этих правоотношений сводится к чисто исполнительским функциям» (Гаврилюк Р. О. Указ. соч. С. 67). Отрицая возможность диспозитивного регулирования финансовых отношений, Г. Г. Пиликин решительно заявляет о том, что «в финансовых правоотношениях недопустимо – «смотрение сторон» равно как и неприменима формула – «разрешено все, что прямо не запрещено». С этой точки зрения, «квазидиспозитивные» нормы являются по своей сути предписываемыми (имея в виду установленные варианты поведения) и не утрачивают природу императивности» (Пиликин Г. Г. Значение дистинкции в финансовом праве // Налоги и финансовое право. 2013. № 3. С. 192-193).

На наш взгляд, возможность распоряжаться своими материальными и процессуальными правами, реализовать дискретные полномочия, выбирать оптимальный вариант юридически значимых действий из предоставленных законом альтернатив и т. п. присутствует *во всех отраслях российского права*⁴³³. При этом в каждой отрасли права содержание диспозитивности и формы ее проявления специфичны. Так, например, налоговое право как публично-правовая отрасль характеризуется детальной нормативной регламентацией и минимизацией свободы субъектов самостоятельно определять своё поведение в рамках налоговых правоотношений – диспозитивные начала используются здесь крайне ограниченно и осторожно. Субъекты налогового права не свободны в выборе своих «контрагентов». Подавляющее большинство налогово-правовых норм являются *императивными*, т. е. они представляют собой категорические предписания, жёстко фиксирующие рамки дозволенного и должного поведения субъектов⁴³⁴.

Участники налоговых отношений не вправе самостоятельно, по своему усмотрению изменять (дополнять, конкретизировать) содержание налогово-правовых норм, если такая возможность им *прямо не предоставлена законом*. Диспозитивные компоненты здесь сводятся к минимуму. В качестве таких элементов нередко указывают на право налогоплательщика по своему выбору определять налоговую и учетную политику, использовать налоговые льготы, участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя⁴³⁵. Яркий пример – возможность выбора налогоплательщиками объекта

⁴³³ Характерно, что Конституционный Суд РФ подтвердил наличие диспозитивных элементов, в частности, в такой отрасли публичного права как уголовное процессуальное право, что «предполагает учет волеизъявления лица, пострадавшего от преступления, вплоть до придания ему определяющего значения при принятии ряда ключевых процессуальных решений» (Постановление КС РФ от 27 июня 2005 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности положений частей второй и четвертой статьи 20 ...» // Вестн. КС РФ. 2005. № 4).

⁴³⁴ Согласно выводу Конституционного Суда, юридическая природа налоговых отношений характеризуется существенной спецификой, которая обусловлена их публично-правовым характером и конституционной обязанностью государства обеспечить равное налоговое бремя и защиту прав, свобод и законных интересов граждан и организаций как налогоплательщиков; указанная специфика определяет использование, главным образом, императивного метода налогово-правового регулирования, а также то, что свобода усмотрения субъектов налогового права связана наличием прямых нормативно-правовых предписаний законодательства о налогах и сборах (Определение КС РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Товарищ» ...» // Вестн. КС РФ. 2009. № 2).

⁴³⁵ См.: Брызгалин А. В, Кудреватых С. А. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. 2000. № 6. С. 64.

налогообложения в рамках упрощенной системы налогообложения (ст. 346.14 НК РФ). Нельзя забывать о включении в инструментарий налогового права новых договорных форм (например, соглашений о ценообразовании в целях налогообложения, договоров о создании консолидированной группы налогоплательщиков). Причем многие диспозитивные институты, упоминаемые в НК РФ, например, залог или представительство, выступают *рецепцией гражданско-правовых институтов* в структуру налогового права.

Диспозитивное правовое регулирование предполагает возможность свободного выбора субъектом своего поведения в рамках и пределах, установленных законом⁴³⁶. Препятствовать такому выбору или навязывать один из вариантов (пусть и наиболее оптимальный с точки зрения властного участника налоговых правоотношений) недопустимо. В западном налоговедении используется сходный «диспозитивности» термин «налоговое дерегулирование» (*tax deregulation*), которое определяется как отказ от императивных методов в пользу альтернативного расширения частной автономии налогоплательщиков за счет полномочий субъектов-регуляторов. По словам американского автора Стивена Дина, этот термин обозначает «такие изменения налоговых норм, которые предоставляют налогоплательщикам больше свободы в части структурировании транзакций и представления отчетности об их результатах в налоговые органы»⁴³⁷.

Анализируя диспозитивные проявления в налоговом праве, нужно заметить, что основное средство фиксации прав и обязанностей в сфере

⁴³⁶ Как верно замечает Е. В. Порохов, диспозитивность в налоговом праве представляет собой «вспомогательный способ организующего и регулирующего воздействия на поведение участников налоговых отношений, предполагающий свободу выбора участниками налоговых правоотношений своего будущего поведения в рамках разрешенной государством и нормативно-регламентированной налоговым правом ситуации» (Порохов Е. В. Указ. соч. С. 46).

⁴³⁷ Dean S. A. Tax Deregulation // New York University Law Review. 2011. Vol. 86, № 2. P. 394-396. В качестве наглядного примера «налогового дерегулирования» автор приводит нормы о т. н. *check-the-box election*. В соответствии со ст. 7701 IRS, вступившей в силу 1 января 1997 г., любой бизнес, официально не зарегистрированный как корпорация, может по своему усмотрению выбрать одну из двух организационно-правовых форм, а именно: (1) форму корпорации, когда подходным налогом облагается юридическое лицо в целом, либо (2) форму товарищества (партнерства), когда налогом облагается не само товарищество, а его участники. При этом нужно лишь подать в налоговый орган заявление по форме 8832 «Entity Classification Election», где указать выбранную организационно-правовую форму. Ранее более льготный в плане налогообложения статус товарищества (партнерства) нужно было доказывать, проходя т. н. «четырёх-факторный тест» (*four-factor test*) и подтверждая соответствие организационно-правовой формы четырем критериям классификации хозяйствующих субъектов в зависимости от их правовых характеристик.

налогообложения – не договор, и даже не административный акт, но непосредственно закон. Требуется пересмотреть сложившуюся в науке позицию о том, что главное средство налогово-правового регулирования – это государственно-властное предписание, а инициатива возникновения налоговых правоотношений изначально принадлежит властным субъектам. Ведь очевидно, что в подавляющем большинстве случаев лица участвуют в налоговых отношениях не по своей воле, но в силу *прямых предписаний закона*. Налоговые обязанности возникают не вследствие односторонне-властных распоряжений налоговых органов и их должностных лиц, но непосредственно на основании норм налоговых законов; налогоплательщики должны самостоятельно и без дополнительных указаний властных субъектов реализовать соответствующие обязанности; налоговые органы не иницируют возникновение налоговых отношений, связанных с уплатой налогов и сборов и не вправе их прекратить, они не вправе освободить того или иного налогоплательщика от полной или частичной уплаты налога.

Итак, если в других отраслях права правовые отношения подчас возникают (изменяются, прекращаются) по воле самих участников, то в налоговом праве – на основании прямых предписаний закона. Действует парадигма: «О налогах не договариваются». Конституционный Суд многократно разъяснял, что требования налоговых органов и налоговые обязательства налогоплательщиков вытекают не из договора, но из закона⁴³⁸.

Конечно, императивная направленность налогово-правового регулирования не должна абсолютизироваться. Участники налоговых отношений – это не механически послушные «винтики», лишённые какой-либо возможности выражать свою волю и проявлять личную инициативу. Поэтому должна быть скорректирована позиция Д. В. Винницкого о том, что налогово-

⁴³⁸ По мнению Конституционного Суда, недопустимо распространять договорные отношения и лежащие в их основе принципы на область социальной жизнедеятельности, которая связана с реализацией государственной власти. Вследствие того, что государственными органами и их должностными лицами обеспечивается осуществление народовластия, как сама по себе деятельность указанных органов и должностных лиц, так и ее результаты не могут выступать предметом частноправового регулирования; с другой стороны, осуществлением гражданских прав и обязанностей не могут предопределяться конкретные решения и действия государственных органов и их должностных лиц» (Постановление КС РФ от 23 января 2007 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 ...» // Вестн. КС РФ. 2007. № 1).

правовой метод характеризуется установлением не отношений, основанных на подчинении одного участника воле другого (его усмотрению, облеченному в форму властного распоряжения), но отношений, базирующихся на прямом подчинении налогово-правовым нормам, которые детально регламентируют все аспекты деятельности участников правоотношения⁴³⁹. В целом это, безусловно, верно. Но кроме основной налоговой обязанности существует целый ряд налогово-правовых взаимодействий, в т. ч. инициируемых его участниками: идет ли речь о назначении ВМП, зачетах или возвратах излишне уплаченных (взысканных) налогов или обжаловании незаконного акта налогового органа, первоначальный «толчок» к установлению правоотношения дает воля конкретного субъекта налогового права. К примеру, положение абз. 3 п. 7 ст. 45 НК РФ о том, что по предложению налоговых органов или налогоплательщиков можно провести совместную сверку уплаченных налогоплательщиком налогов, является наглядным примером закрепления инициативы субъектов (причем как властных, так и частных) в качестве движущей силы в возникновении налогового правоотношения. Закон предусматривает также целый ряд односторонне-властных актов налоговых органов, в которых проявляются элементы *дискретного усмотрения*. Так, институт официальных разъяснений налогового законодательства целиком и полностью «пронизан» инициативой его участников, начиная от обращения за разъяснением частного лица и вплоть до казуального толкования налоговых норм фискальными органами.

Свобода вступать или не вступать в гражданские правоотношения — основа диспозитивности в частном праве. Вследствие преобладания в системе налогово-правового регулирования публично-правовых начал, субъекты налогового права, как правило, *независимо от своего желания* обязаны вступить в налоговые правоотношения и придерживаться прописанной в законе нормативной модели. Именно не всегда, но — как правило; отдельные основания для проявления инициативности и индивидуально-правового творчества содержатся и в налогово-правовых нормах, хотя они значительно

⁴³⁹ Виницкий Д. В. Российское налоговое право ... С. 159.

ограничены по сравнению с отраслями частного права. Однако, и в налоговых правоотношениях предусматриваются ситуации, когда, по словам С. В. Запольского, «юридическое или физическое лицо обладает правовой инициативой, правом требования и гарантиями защиты своих прав, в том числе и в судебном порядке, тогда как «сторона государства» находится в позиции обязанного (должника) и несет ответственность за уклонение от предписанного законом»⁴⁴⁰. При этом большинство моделей налоговых правоотношений четко и детализировано прописываются в законе, от их участников требуется лишь точно следовать установленным нормативным требованиям.

Итак, возникновение и исполнение налоговых обязанностей не основывается на соглашении государственных органов с налогоплательщиками и, в большинстве своем, *не зависит от их индивидуального усмотрения*. Обязанность уплаты налогов и сборов следует прямо из закона, детально регламентирована законом, и возможности отступать от предусмотренных нормативных моделей крайне ограничены (чаще всего – невозможны). Вместе с тем диспозитивные нормы присутствуют и в налоговом праве, хотя и не столь широко как в частноправовых отраслях права.

Заметим, что в широком значении правовая норма всегда императивна в том смысле, что она принимает «форму веления, предписанного авторитетом и рассчитанного на волевое восприятие со стороны тех, кому эта норма адресована», и, тем самым, через любые нормы «воля одного человека передается другому, чьи действия направляются или корректируются в соответствии с посторонним мнением и желаниями»⁴⁴¹. Однако, степень императивности правовых норм неодинакова, что обуславливает их дифференциацию на собственно императивные и диспозитивные нормы.

Императивные нормы содержат категорические предписания, которые подлежат однозначному исполнению в процессе реализации права, и какие-либо отклонения от этих предписаний не допускаются. Эти предписания «не

⁴⁴⁰ Запольский С. В. Наука финансового права – от статики к динамике // Финансовое право. 2008. № 9. С. 9.

⁴⁴¹ Мальцев Г. В. Указ. соч. С. 567, 571.

могут быть заменены по усмотрению лиц другими условиями их поведения»⁴⁴². Диспозитивные нормы, напротив, устанавливая некоторое общее правило, предоставляют участникам правоотношений возможность урегулировать свое поведение иначе, чем предусмотрено диспозитивной нормой. Последняя применяется как «запасной вариант» в том случае, если заинтересованные лица не использовали предоставленную им законом возможность по саморегулированию иным образом. Таким образом, «императивные нормы имеют сугубо строгий, властно-категоричный характер, не допускающий отклонений в регулируемом поведении», в то время как «диспозитивным нормам присущ автономный характер, позволяющий сторонам (участникам) отношений самим договориться по вопросам объема, процесса реализации субъективных прав и обязанностей или использовать в определенных случаях резервное правило»⁴⁴³.

Диспозитивные нормы позволяют участникам регулируемых ими отношений изменять предусмотренные такими нормами модели поведения⁴⁴⁴. В зарубежной литературе диспозитивные нормы (*default rules*), в отличие от императивных норм (*mandatory rules*) именуют правилами, действующими по умолчанию, т. е. они должны применяться, если налогоплательщиками не сделан выбор (*tax elections*) в рамках предусмотренных Законом альтернатив⁴⁴⁵. Как видим, в отличие от императивной нормы, которая однозначно определяет модель поведения, не позволяя участникам правоотношений отступить от предписанного правила, диспозитивная норма действует постольку, поскольку субъекты права не установили своей волей и в своих интересах иные условия своих взаимодействий.

⁴⁴² Алексеев С. С. Общая теория права ... С. 322.

⁴⁴³ Перевалов В.Д. Указ. соч. С. 165.

⁴⁴⁴ Субъектам «предоставляется возможность самим договориться о своих взаимных правах и соответствующих им обязанностях, и лишь на случай, если они не сделают этого, предписывается определенный обязательный вариант поведения» (Байтин М. И. Сущность права ... С. 251). По верному замечанию Я. М. Магазинера, диспозитивные нормы права (которые автор, вслед за Г.Ф. Шершеневичем, именует *восполнительными*) обязательны только случае, когда нет распоряжения на данный случай со стороны лица, которое на это имеет право: «Восполнительный закон сам по себе не обязателен к непременному исполнению, а обязателен только на случай отсутствия какого-либо распоряжения личности, на случай, которого она не предвидела или не желала считаться с его наступлением» (Магазинер Я.М. Общая теория права на основе советского законодательства // Избранные труды по общей теории права. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2006. С. 110).

⁴⁴⁵ Field H. M. Tax Elections & Private Bargaining // Virginia Tax Review. 2011. Vol. 31, № 1. P. 3-60.

Диспозитивность в налоговом праве имеет некоторые особенности. В частном праве она связывается в основном с договорными отношениями равноправных контрагентов; для диспозитивных норм частного права типична формулировка: «если соглашением (договором) не предусмотрено иное». Поэтому в п. 4 ст. 421 ГК РФ диспозитивная норма гражданского права прямо определяется как норма, применяемая постольку, поскольку соглашением сторон не установлено иное (стороны могут своим соглашением исключить ее применение либо установить условие, отличное от предусмотренного в ней). С учетом нашей позиции, диспозитивные нормы не обязательно должны быть жестко «привязаны» к соглашению сторон, но могут отсылать и к одностороннему волеизъявлению соответствующего субъекта. Так, например, гражданско-правовая норма, предусматривающая, что «наследование по закону имеет место, когда и поскольку оно не изменено завещанием» (ст. 1111 ГК РФ), является, на наш взгляд, диспозитивной. Мы считаем необходимым поддержать мнение О. Н. Садикова о том, что «характеристика диспозитивных норм должна быть широкой и охватывать также действия стороны, совершающей одностороннюю сделку»⁴⁴⁶.

В налоговом праве к диспозитивным нормам «договорного типа» относятся, например, положения, установленные в пп. 5 и 7 ст. 346.37 НК РФ: при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений налоговая ставка по НДС с коэффициентом 0,5 применяется до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением о разделе продукции; если соглашение устанавливает предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, то при достижении такого предельного уровня налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения; если же соглашение не устанавливает такой предельный уровень, то налоговая ставка применяется с коэффициентом 0,5.

⁴⁴⁶ Садилов О. Н. Императивные и диспозитивные нормы в гражданском праве // Юрид. мир. 2001. № 7. С. 4.

Поскольку договорные формы присутствуют в налоговом праве скорее, как исключения, налоговые нормы подобного типа встречаются редко, и диспозитивность здесь проявляется иначе. В частности, она связана с возможностью персонального выбора заинтересованными лицами наиболее удобных, оптимальных для них вариантов юридически значимого поведения (разумеется, строго на основании и в рамках закона). Причем такой выбор, как правило, осуществляется не путем заключения соглашений с контрагентом, но в результате *односторонне-волевых решений*.

Рассмотрим абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ, согласно которому Минфин России вправе, но *не обязан* определять особенности постановки на учет отдельных категорий налогоплательщиков. Причем специальный порядок их учета будет применяться на практике тогда и постольку, поскольку уполномоченный субъект реализует свое дискретное усмотрение в данном вопросе. В противном случае (если такие особенности нормативно не предусмотрены) должен действовать общий порядок постановки на учет в налоговых органах. Логически формируется диспозитивное правило: «Учет крупнейших налогоплательщиков осуществляется *в общем порядке*, если *иной порядок* не установлен Министерством финансов Российской Федерации».

Диспозитивные проявления в налоговом праве могут охватывать как властных субъектов (территориальные образования, государственные и муниципальные органы, должностных лиц), так и частных лиц. В юридической науке дискреция (дискреционная власть, дискреционные полномочия) рассматриваются отдельными авторами как особая разновидность диспозитивности⁴⁴⁷. Полагаем, следует поддержать постановку вопроса о существовании в праве «автономии в широком смысле этого слова, т. е. установленной законом возможности действовать в той или иной конкретной сфере монопольно, самостоятельно и независимо от других лиц», что ведет к признанию того факта, что «автономия в широком смысле свойственна не

⁴⁴⁷ См.: Мальцев Г. В. Указ. соч. С. 586.

только субъектам частного права, но и субъектам публичного права»⁴⁴⁸. Правда, отдельные авторы полагают, что диспозитивность как категория должна применяться лишь в отношении частных субъектов, но не к государству и его органам⁴⁴⁹, а административный акт не может являться средством реализации диспозитивных начал, так как он основан на компетенции и не позволяет властным субъектам «уклоняться» от реализации предусмотренных полномочий⁴⁵⁰. Однако дискреция как особая форма управленческой деятельности как раз и означает возможность властного субъекта действовать по своему усмотрению в зависимости от складывающейся ситуации, нередко включая и «право на бездействие».

В налоговом праве диспозитивные начала проявляются в большинстве своем именно через *реализацию дискреционных полномочий*, которые дают право властным субъектам в рамках закона принимать решения по своему усмотрению и исходя из конкретных обстоятельств. Если властному субъекту законодатель предоставил возможность отступить от «общей» модели поведения, то такой субъект вправе самостоятельно решать, реализовать ему эту возможность или нет. К примеру, согласно абзацу четвертому п. 4 ст. 69 общий срок исполнения требования об уплате налога составляет восемь дней; однако налоговые органы вправе устанавливать и более продолжительные сроки для уплаты налога; они могут и «промолчать», оставив для исполнения требования общий восьмидневный срок, предусмотренный диспозитивной нормой Закона; и то, и другое решение правомерно и какого-либо мотивированного обоснования не требует.

Диспозитивные нормы и диспозитивность – не тождественные категории. Такое смешение, на наш взгляд, отчасти допускает В. В. Гриценко, определяя диспозитивную налогово-правовую норму как норму, предоставляющую

⁴⁴⁸ См.: Сапожников С. А. Принцип диспозитивности в гражданском процессе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 18.

⁴⁴⁹ См.: Исаенкова О. Е. Дефиниции принципов исполнительного права: современное состояние и перспективы // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы: мат. межд. «круглого стола» / под ред. В. М. Баранова, П. С. Пацуркивского, Г. О. Матюшкина. Н. Новгород: Юрид. лит., 2007. С. 634.

⁴⁵⁰ См.: Брюхов Р. Б. Диспозитивность в гражданском праве России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2006. С. 18.

«субъекту возможность воспользоваться или не воспользоваться своим правом, возможно даже выбрать одно из нескольких действий, предусмотренных в данной норме»⁴⁵¹. Это излишне широкая дефиниция, которую следует существенно ограничить, иначе к диспозитивным придется относить помимо всех управомочивающих норм также и обязывающие нормы с альтернативной диспозицией или нормы-запреты с альтернативной санкцией. Полагаем, диспозитивные нормы – это лишь *один из аспектов диспозитивности* как правового явления. В частности, предоставленная налогоплательщикам возможность по своему усмотрению уплачивать налог досрочно, отзывать жалобы или самостоятельно организовывать систему налогового учета следует рассматривать как диспозитивные проявления в налоговом праве. Но при этом соответствующие нормы закона нельзя назвать диспозитивными, поскольку они не устанавливают «запасную» модель поведения на случай, если адресат нормы не изберет иной вариант поведения.

К примеру, абзац первый п. 3 ст. 218 НК РФ дает нам наглядный пример диспозитивности в том смысле, что законодатель предоставляет здесь налогоплательщикам *выбор одной из нескольких альтернатив*: они вправе выбирать любого налогового агента для получения стандартных налоговых вычетов. Однако диспозитивной эта норма не является, поскольку не определяет общей модели поведения на случай отсутствия *иного волеизъявления* со стороны ее адресатов. Налогоплательщики не могут изменить ее своим волевым усилием. Более того, по мнению судов, налоговый агент, исчисляя НДФЛ, не вправе предоставлять налогоплательщикам стандартные налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218 НК РФ, без их письменного заявления и документов, подтверждающих право на налоговый вычет⁴⁵². Таким образом, наличие письменного заявления налогоплательщика с приложением к нему документов, подтверждающих право на вычеты, –

⁴⁵¹ Гриценко В. В. Концептуальные проблемы ... С. 175.

⁴⁵² См., напр.: Постановления Фед. арб. суда ПО от 28 апреля 2005 г. № А12-33803/04-С51; Фед. арб. суда ЗСО от 20 апреля 2006 г. № Ф04-1436/2006(21704-А46-7) по делу № 25-830/05; Фед. арб. суда УО от 11 ноября 2009 г. № Ф09-8703/09-С2 по делу № А76-27106/08-44-86 и др. // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

обязательное условие предоставления последних. Диспозитивный характер рассматриваемая норма приобрела бы в случае изложения ее, скажем, в примерно следующем виде: «Стандартные налоговые вычеты предоставляются по месту основной работы налогоплательщика, *если только в целях предоставления стандартных налоговых вычетов налогоплательщиком не заявлен иной налоговый агент*».

В качестве примера диспозитивной нормы нередко приводят пп. 1 и 2 ст. 346.14 НК РФ, устанавливающие объекты налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения. Здесь также проявляются диспозитивные начала, которые заключаются в возможности выбора объекта налогообложения из двух возможных альтернатив, а именно: доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Однако диспозитивной эту норму назвать нельзя, поскольку налогоплательщики, переходящие на упрощенную систему налогообложения, обязаны сделать выбор из двух равнозначных возможностей, при этом «промолчать» они не вправе. Суть же диспозитивных норм – *восполнение пробелов*, образовавшихся из-за отсутствия акта-волеизъявления заинтересованных лиц по вопросу, урегулированному диспозитивной нормой. Поэтому диспозитивной рассмотренная выше норма была бы в случае, если бы законодатель закрепил один из объектов налогообложения в качестве обязательного для применения налогоплательщиком, перешедшего на упрощенную систему налогообложения, но только в том случае, если им не был выбран иной объект налогообложения.

В сфере налогового процесса диспозитивные начала проявляются в случаях, когда дальнейшее развитие той или иной процедуры зависит от волеизъявления заинтересованного лица. В частности, заявитель, исходя из своих собственных интересов и возможностей, решает, обжаловать ему или нет акт налогового органа, какие документы приложить в обоснование своей позиции, заявлять или нет о восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы, отзываться или нет уже поданную в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу жалобу до принятия по ней решения и т. д.

Если налогоплательщики не желают защищать свои права и законные интересы, законодатель не считает возможным навязывать им свою волю в защите этих субъективных прав. Указанные распорядительные действия представляют собой диспозитивные начала обжалования, хотя закрепляющие их налоговые нормы по формальным критериям являются императивными.

Диспозитивная налоговая норма всегда предполагает возможность изменения общего порядка налогово-правового регулирования актами *локальной саморегуляции* самих участников налоговых отношений, основанными на свободном усмотрении заинтересованных лиц⁴⁵³. Субъекту налогового права диспозитивные нормы предоставляют право модифицировать своим волеизъявлением общую модель налогово-правового регулирования. При отсутствии такого волеизъявления будет действовать диспозитивная норма. Тем самым участникам налоговых отношений законодатель предлагается следующий выбор: использовать «созданную (выбранную) ими модель поведения либо модель, которая в качестве альтернативы предложена принявшим диспозитивную норму органом»⁴⁵⁴.

Большинство диспозитивных налоговых норм *обязывающие* по своей природе. Дозволительные модели диспозитивных налогово-правовых норм практически не встречаются, а запретов нет вовсе. Этим налоговое право отличается от частных отраслей права, диспозитивные нормы которых включают весь спектр юридических предписаний при подавляющем преобладании управомочивающих норм. К примеру, запреты в гражданском праве и смежных с ним отраслях «не всегда представляют собой запретительные императивные предписания, но, напротив, могут иметь диспозитивный характер и действовать с учетом волеизъявлений участников гражданских правоотношений»⁴⁵⁵. В качестве примеров можно указать запрет

⁴⁵³ Диспозитивные нормы содержат «элементы многовариантности поведения, поскольку субъект налогового права, основываясь на законе и учете конкретных условий, принимает в границах, предписанных управомочивающей нормой, наиболее оптимальное решение» (Смирникова Ю. Л. Указ. соч. С. 180).

⁴⁵⁴ См.: Брагинский М. И., Витрянский В. В. Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Книга первая: Общие положения. М.: Статут, 1999. С. 89.

⁴⁵⁵ См.: Комарова Т. Е. Функции запретов в механизме гражданско-правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 16-17.

гаранту отзывать банковскую гарантию, если в ней не предусмотрено иное (ст. 371 ГК РФ); запрет отзыва полученной адресатом оферты в течение срока, установленного для его акцепта, если иное не оговорено в самой оферте либо не вытекает из существа предложения или обстановки, в которой оно было сделано (ст. 436 ГК РФ), и т. д. В актах законодательства о налогах и сборах нормы-запреты носят исключительно императивный характер.

В целом диспозитивные нормы относятся к *нормам с оговорками*, поскольку, предусматривая общие модели поведения, они оговаривают возможность отступления от этих моделей. То есть диспозитивная норма всегда предусматривает два правила: одно на общий случай, другое – на случай оговорки. Называя диспозитивные нормы сложными по своему содержанию, С. С. Алексеев указывает, что «в них органически сочетаются два самостоятельных предписания: одно, предоставляющее сторонам возможность самим установить условия своего поведения, другое – на случай, если стороны не урегулировали данный вопрос»⁴⁵⁶. П. Е. Недбайло также отмечает наличие в структуре диспозитивных норм двух самостоятельных диспозиций⁴⁵⁷.

Для примера рассмотрим абзац четвертый п. 4 ст. 69, устанавливающий обязанность исполнения требования об уплате налога в течение 8 дней с даты его получения, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в самом требовании. Здесь легко обнаруживаются две взаимосвязанные нормы, причем первая – в явном виде, вторая – в «скрытом»: 1) *общая модель* – если в требовании не указан более продолжительный период времени для уплаты налога, оно должно быть исполнено в течение 8 дней с даты получения указанного требования; 2) *правило-оговорка* – если в требовании указан более продолжительный период времени для уплаты налога, чем восемь дней с даты его получения, оно должно быть исполнено в срок, установленный в таком требовании. Первая норма закреплена в тексте Закона и носит диспозитивный характер – она действует *восполнительно*, как общая модель на тот случай, если уполномоченный субъект не воспользуется своими

⁴⁵⁶ Алексеев С. С. Структура советского права ... С. 101.

⁴⁵⁷ Недбайло П. Е. Указ. соч. С. 62.

дискретными возможностями и не укажет в требовании иной срок, чем предусмотрено диспозитивной нормой. Второе правило подразумевается, т. е. его содержание выводится из диспозитивной нормы логическим путем, что еще раз доказывает многоуровневый характер используемых законодателем вариантов налогово-правового регулирования.

Диспозитивную норму можно сформировать и по-другому, закрепив общую модель и возможные отступления от нее в разных фрагментах нормативного текста. Тогда вместо одной явно выраженной диспозитивной нормы мы получим две – непосредственно диспозитивную норму и норму-оговорку. Разумеется, вторая норма будет неразрывно взаимосвязана с первой, производна от нее и применяется в устойчивом сочетании с ней. Так, например, в силу п. 5 ст. 149 НК РФ, налогоплательщик НДС, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные пунктом 3 указанной статьи, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения НДС, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации. Следовательно, п. 3 ст. 149 НК РФ, перечисляющий операции, освобождаемые от налогообложения НДС, носит диспозитивный характер; он применяется до тех пор, пока налогоплательщик не воспользуется своим правом отказаться от использования данной налоговой льготы⁴⁵⁸. Конечно, в п. 3 ст. 149 НК РФ можно было бы прямо указать, что «не подлежат налогообложению НДС следующие операции ..., если только налогоплательщик не отказался в установленном порядке от такой налоговой льготы». Но законодатель выбрал иной вариант правового регулирования, разместив диспозитивную норму и норму-оговорку в различных структурных фрагментах текста НК РФ.

На вариативность изложения диспозитивных норм указывается в цивилистической литературе. Отметив, что диспозитивность нормы чаще всего выражается формулой «если или поскольку договором или соглашением сторон

⁴⁵⁸ Заметим, что отказаться от сходных налоговых льгот – освобождения от налогообложения операций, предусмотренных в пп. 1 и 2 ст. 149 НК РФ, налогоплательщик не вправе. Поэтому в отличие от диспозитивной нормы, закрепленной в п. 3 ст. 149 НК РФ, они должны рассматриваться как *императивные*.

не предусмотрено иное», О. Н. Садиков, в частности, замечает: «Однако применяются и другие формулировки с аналогичным значением: в норме указывается, что стороны могут или вправе совершить определенное действие, отступающее от установленного общего правила»⁴⁵⁹.

Приведем еще один пример. В силу подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ стандартный налоговый вычет предоставляется каждому родителю в размере 1 400 руб. или 3 000 руб. на одного ребенка; при этом налоговые вычеты могут предоставляться в двойном размере одному из родителей по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей от получения налогового вычета. Как видим, родители имеют возможность отойти от общей модели и «перераспределить» налоговый вычет на ребенка по своему усмотрению. В данном случае налицо диспозитивная конструкция, состоящая из основной модели и нормы-оговорки. При этом основная норма (*стандартный налоговый вычет предоставляется каждому родителю в размере 1 400 руб. или 3 000 руб. на одного ребенка*) будет действовать как восполнительная во всех случаях, когда родители ребенка не урегулировали иной порядок распределения и получения налогового вычета, предусмотренный нормой-оговоркой (*налоговый вычет предоставляется в двойном размере одному из родителей по их выбору*). «Молчание» адресатов этой налоговой нормы в конкретных условиях расценивается как их согласие на тот вариант, который предусмотрен общей моделью, выраженной в диспозитивной норме, и одновременно – как отказ от предоставленной им Законом возможности урегулировать данное правоотношение «иным образом».

Представляется необходимым активнее развивать диспозитивные начала в сфере налогово-правового регулирования. Это позволяет стимулировать творческую инициативу субъектов налогового права, увязывать эту инициативность с общими целями налогового права и направлять ее в правовое русло, усиливать активность всех участников налоговых отношений в защите своих прав, обеспечивать гармонизацию публичных и частных интересов в

⁴⁵⁹ Садиков О. Н. Указ. соч. С.5.

сфере налогообложения и, в конечном счете, формировать устойчивый налоговый правопорядок. Использование диспозитивных начал задействует мощный *мотивационный потенциал*, прежде всего, частных лиц для достижения общих целей налогово-правового регулирования.

§ 3. Бланкетность как проявление системности в налоговом праве

Свойство системности носит всеобщий характер. Поэтому системность права выступает лишь частным проявлением системности мироздания в целом. Соответственно, налоговое право – это система норм, главным свойством которой выступает *сочетание единства и дифференциации*.

Отдельно взятую норму трудно назвать самостоятельным регулятором общественных отношений, поскольку вне *системного взаимодействия* с иными нормами она не способна выполнить миссию правового регулирования. Для этого нормы группируются в различные комплексы, ассоциации, нормативно-логические конструкции, где действует принцип взаимообусловленности, и лишь совместно, в устойчивых сочетаниях правовые нормы могут реализовать задуманное законодателем упорядочивающее воздействие на общественные отношения. Со времен постгlossаторов право мыслится не просто как совокупность единичных правовых предписаний, но – как логически выдержанная система, в которой отдельные элементы имеют смысл только в совокупности с другими, как часть единого целого⁴⁶⁰.

Благодаря свойству системности, верно указывает В. Д. Перевалов, обеспечивается тесное взаимодействие структур различных юридических норм: «Причем связи между ними могут быть простыми (однолинейными) и сложными (двусторонними, замкнутыми и т.д.). Взаимодействие структур может иметь вид сцепления, пересечения плоскостей действия или частичного (иногда полного) совпадения сфер функционирования»⁴⁶¹. Нормы, пишет О. Э. Лейст, взаимосвязаны таким образом, что одни нормы определяют условия

⁴⁶⁰ См.: Аслаян Н. П. Основные начала российского частного права. Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2001. С. 41.

⁴⁶¹ Перевалов В. Д. Указ. соч. С. 168.

осуществления других правовых норм, нарушение которых, в свою очередь, должно повлечь применение норм, определяющих соответствующие меры принуждения⁴⁶². Еще дальше идет Г. В. Мальцев, утверждая, что понятие «единичная норма» есть не более чем условность, потому что «одинокая» норма не в состоянии что-либо регулировать⁴⁶³. «Регулирующее воздействие оказывают не единичные нормы, а группа норм внутри определенной системы, или же группы норм, относящихся к разным системам. – обоснованно замечает А. Н. Бабенко. – Складывающиеся в обществе отношения подвергаются регулированию путем действия целых комплексов норм, связанных диалектическим единством»⁴⁶⁴.

Единство, системность, взаимообусловленность, структурированность, согласованность, иерархичность – необходимые свойства налогового права, как и любой иной отрасли права. Во многих случаях изолированное применение одной-единственной налогово-правовой нормы в принципе невозможно, поскольку она, как правило, не содержит для этого исчерпывающей (а иногда и минимально необходимой) информации. Подчас сама возможность применения той или иной нормы налогового права определяется другой нормой.

Говоря о системности налогового права, Ю. Л. Смирникова указывает, что для правильного применения налогово-правовых норм необходимо построение их комплекса, своеобразной «пирамиды»⁴⁶⁵. Следует согласиться с А. О. Якушевым в том, что норма налогового права только тогда сможет достичь стоящих перед ней целей и способствовать своим действием достижению целей, стоящих перед всей налоговой системой, когда она введена в систему налогового права и неразрывно связана с корреспондирующими правовыми нормами⁴⁶⁶. «Неразрывная взаимосвязь налогово-правовых норм, определяющая системность налогового права на всех уровнях, – обоснованно

⁴⁶² Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. М.: Зерцало-М, 2002. С. 66.

⁴⁶³ Мальцев Г. В. Указ. соч. С. 740-741.

⁴⁶⁴ Бабенко А. Н. Аксиологическое содержание правовых норм // Вестн. Южно-Уральского гос. ун-та. 2005. № 6. С. 4.

⁴⁶⁵ Налоговое право России: учебник / под ред. Ю.А. Крохиной. М.: Норма, 2008. С. 176 (автор главы – Ю.Л. Смирникова).

⁴⁶⁶ Якушев А. О. Эффективность действия норм ... С. 40.

указывает Н. П. Кучерявенко, – связана и с тем, что в отдельных ситуациях правовая норма выступает как предписание, обуславливающее применение иных норм, в отдельных – как санкция в отношении правонарушителя»⁴⁶⁷.

Рассматривая систему налогового права, нужно отметить значительное количество отсылочных и бланкетных норм в актах законодательства о налогах и сборах. Такая ситуация обусловлена активными межотраслевыми взаимодействиями налогового права, а также стремлением законодателя к оптимизации юридической техники в части повышения компактности текстов нормативных правовых актов, их стабилизации, устранения повторов и дублирования, точной фиксации логических связей налогово-правовых норм, поиска эффективного баланса между абстрактностью и казуистичностью в изложении нормативного материала.

Как известно, *отсылочный способ* предполагает конкретизацию содержания соответствующего элемента правовой нормы путем отсылки к конкретным статьям (пунктам, абзацам и т.п.) того же самого или иного источника права, в то время как *бланкетный* – к нормативному акту в целом, группе актов или отрасли законодательства без указания конкретных подразделений текста источника права. Такое понимание традиционно для отечественной правовой науки. В частности, Д. А. Керимов видит различие бланкетных и отсылочных норм в том, что первые указывают на определенную категорию норм права, в том числе на такие, которые могут быть изданы по данному вопросу в будущем, а отсылочные нормы – на конкретные статьи нормативных актов⁴⁶⁸.

Итак, при отсылочном способе законодатель указывает на статью, часть, пункт, параграф, где находится *первоначальная норма*. Последняя может располагаться в том же самом акте, где находится норма с отсылкой либо в другом акте. По этому критерию можно выделить налогово-правовые нормы с *внутренней* и *внешней отсылкой*. Например, в абз. 2 п. 12 ст. 89 НК РФ закреплено право налоговых органов при проведении ВНП истребовать у

⁴⁶⁷ Кучерявенко Н. П. Понятие и структура ... С. 11.

⁴⁶⁸ Керимов Д. А. Законодательная техника ... С. 48.

налогоплательщиков необходимые для проверки документы, и здесь же дается «внутренняя» отсылка к ст. 93 НК РФ, устанавливающей порядок такого истребования. Внешняя отсылка, в свою очередь, может иметь отраслевой или межотраслевой характер, т. е. отсылать к нормам той же самой или иной отрасли права.

Бланкетный способ не предполагает указания на структурную единицу нормативного акта, к которому делается отсылка. «Такая норма называется бланкетной, потому что выступает как бы чистым бланком, который заполняется в конкретной ситуации конкретными правилами специального характера»⁴⁶⁹. Бланкетные нормы, по верному замечанию М. В. Лукьяненко, устанавливают правила поведения лишь в самой общей форме, никак не конкретизируя их; конкретизации этих правил содержится в специальных нормативных правовых актах, существующих отдельно от бланкетных норм⁴⁷⁰. По уровню обобщения можно выделить бланкетные отсылки, «привязывающие» норму права: 1) к конкретному источнику права; 2) к отдельной группе источников права; 3) к отрасли (подотрасли) законодательства; 4) к законодательству в целом.

Типичным примером отсылки первого вида выступает п. 2 ст. 38 НК РФ: «Под имуществом в настоящем Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу *в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации*». В нормах НК РФ находим отсылки к Конституции РФ, к кодифицированным актам, отдельным федеральным законам. В числе последних можно назвать Федеральные законы «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций», «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», «Об инновационном центре «Сколково», «О газоснабжении в Российской Федерации».

⁴⁶⁹ Черданцев А. Ф. Теория государства и права: учебник. М.: Юрайт-М, 2001. С. 217.

⁴⁷⁰ Лукьяненко М. Ф. Оценочные понятия гражданского права ... С. 36.

Федерации», «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» и др. Нередко в НК РФ используются бланкетные формулировки «в соответствии с настоящим Кодексом», «настоящим Кодексом» и им подобные.

В случаях делегирования органам исполнительной власти полномочий по изданию нормативных актов в сфере налогов и сборов бланкетность как способ взаимосвязи между налогово-правовыми нормами принимает *иерархический характер*. При этом возникает вопрос о допустимости бланкетного изложения в подзаконных актах тех или иных аспектов налогообложения, которые, согласно п. 6 ст. 3 НК РФ должны быть исчерпывающе установлены именно актами законодательства о налогах и сборах. К примеру, кадастровая стоимость земельных участков, выступающая налоговой базой земельного налога, в силу бланкетной конструкции определяется не законом, но подзаконными актами исполнительных органов федерального и регионального уровня. Насколько такой порядок изложения налоговых норм соответствует конституционному принципу «законно установленного налога и сбора»?

Конституционный Суд РФ признал конституционным бланкетную «передачу» на подзаконный уровень полномочий в части установления отдельных элементов налогообложения⁴⁷¹. Полагаем, такая позиция Суда слишком уязвима для критики. Специальное требование к подзаконным нормативным актам состоит в том, что они не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 НК РФ). Добиться такого соответствия на практике довольно сложно, поскольку любое правотворчество – если только оно не состоит в дословном дублировании нормативных предписаний более высокого уровня – всегда так или иначе несет в себе *элемент новизны*. В любом случае органы исполнительной власти не вправе издавать акты, содержащие «новые», первичные налоговые нормы. Если же говорить о предметном содержании подзаконных актов, то они могут регулировать лишь малозначительные, не принципиальные вопросы налогообложения. В отечественном правоведении сложилась устойчивая

⁴⁷¹ См.: Определение КС РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества — «Асенал» ...» // Вестн. КС РФ. 2010. № 1.

презумпция: чем выше важность общественного отношения, тем выше должна быть юридическая сила акта, его регулирующая. В этой связи использование бланкетной техники для передачи на подзаконный уровень вопросов установления основных параметров налоговой системы, включая элементы налогообложения, с точки зрения доктрины «законно установленного налога» нельзя признать допустимым⁴⁷².

Бланкетную отсылку второго вида, отсылающую к «иным федеральным законам», можно обнаружить практически во всех главах НК РФ. Отсылка может быть адресована не только к нормативным актам, но и к *иным источникам права*. В частности, содержание ряда налоговых норм требует обращения к положениям международных договоров Российской Федерации.

Если говорить об отраслях законодательства, то нормы НК РФ чаще всего отсылают к законодательству о налогах и сборах. Это понятно и очевидно. Кроме того, в НК РФ присутствуют отсылки к семейному (подп. 3 п. 1 ст. 20), таможенному (п. 1 ст. 34, п. 4 ст. 64), уголовному (п. 3 ст. 108), гражданскому процессуальному (п. 4 ст. 48, п. 3 ст. 104), арбитражному процессуальному (п. 3 ст. 104, п. 1 ст. 105), бюджетному (абз. 2 п. 8 ст. 78, абз. 2 п. 2 ст. 79), гражданскому законодательству (п. 2 ст. 27, п. 3 ст. 29 и т.д.), к законодательству об административных правонарушениях (п. 15 ст. 101, п. 13 ст. 101.4), законодательству о выборах (подп. 5 п. 1 ст. 102), законодательству об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц (абз. 2 п. 2 ст. 138), законодательству об исполнительном производстве (абз. 2 п. 3 ст. 105 НК РФ) и т. п. Пример отсылки *подотраслевого уровня* находим в нормах НК РФ, отсылающих к законодательству РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств (п. 48.10 ст. 270 НК РФ).

⁴⁷² В качестве примера, когда федеральный законодатель делегирует органам исполнительной власти право корректировать, в т. ч. повышать, размер налогов и сборов, подлежащих уплате, О. И. Лютова называет использование коэффициентов-дефляторов. Возможность их установления подзаконными нормативными актами предусмотрена по НДФЛ (п. 3 ст. 227.1), НДС (п. 2 ст. 342), ЕНВД (ст. 346.27, п. 4 ст. 346.29). По справедливому замечанию автора, в случаях подобного делегирования «ценность правовой позиции Конституционного Суда РФ о недопустимости введения и регулирования налогов органами исполнительной власти с течением времени девальвируется» (Лютова О. И. Коэффициенты-дефляторы – способ повышения налогов? // Налоговед. 2014. № 4. С. 27-19).

Наиболее широкие обобщения содержат нормы, отсылающие к «законодательству Российской Федерации» (п. 5 ст. 23, пп. 1 и 3 ст. 30) либо к «законодательству иностранных государств» (абз. 2 п. 1 ст. 43, п. 12 ст. 50 НК РФ), где термин «законодательство» может пониматься широко, т. е. как совокупность всех действующих нормативных актов.

Как видим, отсылочные и бланкетные нормы имеют *одинаковую природу*, они «близнецы-братья», между которыми больше сходства, чем различий. В обоих случаях недостающие элементы налогово-правовых норм восполняются с помощью иной нормы, но месторасположение последней в системе источников права устанавливается *с разной степенью определенности*: при отсылочном способе законодатель предельно точно указывает на восполняющую норму, при бланкетном – задает лишь более или менее подробный ориентир для ее поиска. При этом бланкетная и восполняющая норма всегда соотносятся между собой как общая и специальная, т. е. речь идет о конкретизации более общего предписания бланкетной нормы с помощью более детализированной нормы.

Иногда при изложении нормы права законодатель комбинирует оба способа изложения нормативного материала. В качестве примера одновременного использования и отсылочного, и бланкетного способов приведем норму, которая содержится в п. 3 ст. 35 НК РФ: «За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов, *указанных в пункте 1 настоящей статьи*, несут ответственность *в соответствии с законодательством Российской Федерации*».

Бланкетный и отсылочный способы могут применяться при формировании любого структурного элемента налоговой нормы. Так, например, в п. 2 ст. 52 НК РФ бланкетной является гипотеза: «В случаях, *предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах*, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента». В п. 2 ст. 111 НК РФ гипотеза является отсылочной: «При наличии обстоятельств, *указанных в пункте 1*

настоящей статьи, лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения». Однако чаще всего отсылочный и бланкетный способы используются для изложения диспозиции налоговой нормы.

При создании отсылочных и бланкетных налоговых норм должны соблюдаться определенные правила. В частности, серьезным недостатком юридической техники признаются т. н. *многоступенчатые ссылки* (ссылки на ссылки), когда первичная норма отсылает к другой налоговой норме, которая, в свою очередь, сама требует обращения к иным нормам права. Так, например, в силу подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам в целях налогообложения прибыли приравниваются «потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации». Законодатель, используя бланкетную отсылку, наделил полномочием по нормативному регулированию данного вопроса Правительство РФ, которое в дальнейшем переложило разработку и утверждение норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов на целый ряд отраслевых министерств (Министерство здравоохранения и социального развития РФ, Министерство промышленности и энергетики РФ, Министерство регионального развития РФ, Министерство сельского хозяйства РФ, Министерство экономического развития и торговли)⁴⁷³. Помимо нарушения правил бланкетности (ссылка на ссылку) такое *субделегирование* прямо противоречит п. 1 ст. 4 НК РФ, поскольку «перекладывает» принятие нормы на органы исполнительной власти, которые прямо не отнесены Законом к субъектам налогового нормотворчества.

Полагаем, следует выделять бланкетность *в собственном смысле слова*, когда законодатель при формулировании нормы непосредственно использует ссылку, указывающую на источник права, содержащий восполняющую норму,

⁴⁷³ См.: Постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814 (ред. от 22.10.2012) «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей» // СЗ РФ. 2002. № 46. Ст. 4596.

и бланкетность в широком смысле слова, когда прямые текстуальные ссылки законодателем не используются, а необходимость обращаться к другим нормам вытекает из анализа содержания и логической структуры налогово-правовой нормы. Иногда в данном случае говорят о «скрытой», «неявной», «подразумеваемой», «неочевидной» бланкетности. «В бланкетных нормах указанной разновидности нельзя говорить о наличии ссылки на нормативные правовые акты иных отраслей права, ссылка тоже отсутствует. – указывает И. А. Михайлова. – Но для уяснения содержания необходимо обращаться к соответствующим нормативным правовым актам»⁴⁷⁴. В условиях масштабного усложнения системы нормативного регулирования, включая экстенсивный рост общего объема правовых норм, их специализацию и дифференциацию, формирование межотраслевых юридических конструкций и пр., выяснение действительного смысла и содержания многих налогово-правовых норм требует системного толкования всего действующего нормативного массива⁴⁷⁵.

Наиболее актуально для налогового права – применение в источниках налогового права терминологии иных отраслей права. Для таких случаев предусмотрен *принцип субсидиарности*, закрепленный в п. 1 ст. 11 НК РФ. Основная проблема возникает в случаях, когда один и тот же термин используется разными отраслями права в различных значениях. В этой связи актуальна правовая позиция Конституционного Суда о том, что при уяснении значения налоговых институтов, понятий или терминов приоритет отдается актам законодательства о налогах и сборах, и лишь при отсутствии возможности определить содержание налоговых институтов, понятий или терминов путем истолкований положений налоговых законов в их системной связи допустимо использовать нормы иных отраслей законодательства⁴⁷⁶.

⁴⁷⁴ Михайлова И. А. Бланкетные нормы в уголовном законе: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 71.

⁴⁷⁵ «Поскольку каждая юридическая норма связана со многими другими, действует не изолированно, а в единстве с ними, причем в составе целостных институтов, отраслей права, всей отраслевой системы, – подчеркивает С. С. Алексеев, – то достаточно полно раскрыть содержание данной нормы, правильно понять ее в принципе невозможно без учета многообразных связей с другими нормами, иными нормативными положениями и принципами» (Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия ... С. 135).

⁴⁷⁶ Определение КС РФ от 18 января 2005 г. № 24-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ЗАО «Нечоранефтегаз» ...» // Вестн. КС РФ. 2005. № 3.

Первоочередная задача – избежать т. н. *мнимой бланкетности*, когда термины межотраслевого характера имеют самостоятельное отраслевое (налогово-правовое) значение и потому именно в этом значении должны применяться в налоговых правоотношениях. Обращаться к нормам иных отраслей в данном случае не нужно⁴⁷⁷. В частности, широко известны трудности разграничения таких понятий, как «ремонт», «достройка», «дооборудование», «реконструкция», «модернизация», «техническое перевооружение», «частичная ликвидация» применительно к *учету основных средств* в целях налогообложения прибыли. Четкая идентификация восстановительных работ и соответствующих расходов жизненно необходима, поскольку неправильная классификация выполненных работ неизбежно приведет к искажениям в бухгалтерском учете организации и, соответственно, к неправильному исчислению основных федеральных налогов. Если затраты на текущий или капитальный ремонт единовременно в полной сумме учитываются в расходах при исчислении налога на прибыли, то, скажем, затраты на реконструкцию увеличивают стоимость основного средства и списываются на затраты посредством амортизации. Анализ законодательства показывает, что полные дефиниции и отдельные признаки разных видов восстановительных работ содержатся в различных нормативных актах, в том числе подзаконных.

Так, например, легальное определение понятия «реконструкция» приводится в п. 14 ст. 1 ГрдК РФ и, кроме того, в многочисленных ведомственных нормативных актах⁴⁷⁸. Однако приоритетной с точки зрения

⁴⁷⁷ По мнению высших судебных инстанций, выясняя содержание значения институтов, понятий и терминов гражданского, семейного или иных отраслей законодательства для целей налогообложения, суды при рассмотрении споров могут не применять положения соответствующих отраслей законодательства лишь в тех случаях, когда налоговое законодательство содержит специальные определения данных институтов, понятий и терминов для целей налогообложения (п. 8 Постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестн. ВАС РФ. 1999. № 8).

⁴⁷⁸ См., напр.: Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений, утв. Постановлением Госстроя СССР от 29 декабря 1973 г. № 279; Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения (ВСН 58-88(р)), утв. Приказом Госкомархитектуры от 23 ноября 1988 г. № 312; Письмо Минфина СССР от 29 мая 1984 г. № 80 (ред. от 11.02.1986) «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий»; Постановление Госстроя РФ от 5 мая 2004 г. № 15/1 «Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации»; и др. // Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

налогового права является дефиниция, закрепленная в п. 2 ст. 257 НК РФ, согласно которой к *реконструкции* относится переустройство существующих объектов основных средств, которое связано с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. Именно такое понимание реконструкции как «разновидности восстановительных работ» следует использовать в целях налогообложения прибыли организаций. Положения неналоговых актов могут быть использованы лишь *субсидиарно*, т. е. в качестве дополнительных признаков, позволяющих в налоговых целях разграничить ремонт и реконструкцию.

На практике нередко встречаются ситуации, когда при разрешении налоговых споров суды необоснованно отдают приоритет не налогово-правовым нормам, а нормам иной отраслевой природы. Так, Суд обосновал получение требований об уплате налогов в качестве надлежащего лица главным бухгалтером, сославшись на п. 1 ст. 182 ГК РФ, согласно которому полномочие на представительство может также вытекать из обстановки, в которой действует представитель⁴⁷⁹. При этом судом не принято во внимание, что законным представителем налогоплательщика-организации признается лицо, которое уполномочено представлять ее на основании закона или учредительных документов (ст. 27 НК РФ); уполномоченными представителями – лица, действующие по доверенности (ст. 29 НК РФ). В данном случае, согласно нормам налогового права, главный бухгалтер не может быть отнесен ни к одному виду представителей налогоплательщика, а применять нормы гражданского права к налоговым правоотношениям без прямого указания Закона недопустимо.

Много проблемных аспектов связано с *межотраслевым* бланкетным регулированием налогообложения. Дело в том, что в силу бланкетных

⁴⁷⁹ Постановление Фед. арб. суда ВСО от 4 июля 2002 г. по делу № А10-745/02-11-Ф02-1752/02-1С // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

взаимосвязей, законодательные решения в неналоговых отраслях права или изменения правоприменительной практики (в части толкования, оценки, применения «восполняющих» неналоговых норм) способны трансформировать налоговые обязательства, и подчас – довольно значительно. Перефразируя выводы специалистов в области общей теории права, можно утверждать, что в силу внесения изменений и дополнений в неналоговые источники права смысловое значение бланкетной налоговой нормы может изменяться вследствие увеличения или уменьшения числа ее объема (нормы-принципы, нормы-дефиниции) или вследствие изменения содержательной составляющей ее структурных элементов (нормы-правила)⁴⁸⁰.

Речь идет, прежде всего, об элементах налогов, по отношению к которым требование определенности налогообложения должно соблюдаться наиболее последовательно. Российские суды всех уровней неоднократно указывали, что налоги и сборы являются законно установленными лишь в случае, если закон прямо и четко фиксирует все существенные элементы налоговых обязательств. Означает ли это, что элементы налогообложения должны быть определены именно в налоговых законах? Нарушает ли бланкетное изложение элементов налогообложения принцип определенности? Допустимо ли комплексное законодательное регулирование основных аспектов налогообложения и если да, то до каких пределов?

Рассмотрим следующий пример. Согласно пп. 1-2 ст. 389 НК РФ налоговой базой по земельному налогу признается кадастровая стоимость земельного участка, признаваемого объектом налогообложения; при этом сама кадастровая стоимость должна определяться в соответствии с земельным законодательством РФ. Как видим, важнейший элемент земельного налога установлен *бланкетно*. Конституционность данного положения оспаривалась в Конституционном Суде РФ⁴⁸¹. По мнению заявителей, налоговая база как существенный элемент налогообложения должна устанавливаться

⁴⁸⁰ См.: Толстик В. А., Дворников Н. Л., Каргин К. В. Системное толкование норм права. М.: Юриспруденция, 2010. С. 12.

⁴⁸¹ См.: Определение КС РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб ЗАО «Асенал» ...» // Вестн. КС РФ. 2010. № 1.

непосредственно в НК РФ, который не может ограничиваться отсылкой к законодательству иной отраслевой принадлежности, нарушая конституционный принцип законного установления налогов и сборов. Однако Суд эту логику не поддержал, указав, что, определяя налоговые обязанности, федеральный законодатель действует в рамках своих дискреционных полномочий и обладает фискальным суверенитетом; поэтому, при установлении показателей оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, он вправе основывать свои решения на понятиях и определениях, которые используются не только в налоговом, но и в других отраслях российского законодательства. По мнению Суда, регламентацию порядка установления налоговой базы по земельному налогу и проведения государственной кадастровой оценки земли для установления кадастровой стоимости земельных участков для целей налогообложения одновременно налоговым и земельным законодательством, не является свидетельством необоснованности и произвольности исчисления земельного налога⁴⁸². Тем самым Суд подтвердил конституционность бланкетного изложения налоговых норм и фактически узаконил возможность комплексного правового регулирования отношений в сфере налогов и сборов.

Очевидно, нормы земельного права (как и нормы иных отраслей права), которые с учетом бланкетных отсылок подключаются к регулированию налоговых отношений, не трансформируются в налоговые нормы, т. е. не меняют свою отраслевую природу. Иной вывод радикально перевернул бы современную концепцию права, основанную на отраслевой сегментации правовых норм. Ведь тогда, например, большинство регулятивных норм следовало бы рассматривать как нормы *уголовно-правовые* или *административно-процессуальные*, так как в силу своего универсального правоохранительного назначения они устанавливают ответственность за нарушения норм иной отраслевой природы, и в большинстве своем носят бланкетный характер. Вместе с тем сохраняется проблема правового режима исполняющих норм и, прежде всего, их темпорального действия.

⁴⁸² Там же.

Как известно, темпоральное действие налоговых норм регламентируется нормами ст. 5 НК РФ и отличается значительной спецификой. Особый порядок вступления в силу и действия во времени актов законодательства о налогах и сборах детерминирован конституционно-правовым режимом стабильных условий хозяйствования, представляющих собой важную конституционную гарантию. Задачей государства является обеспечение оптимального режима функционирования российской экономики и финансовой системы, неотъемлемую часть которых составляет стабильная и предсказуемая налоговая система. Налогоплательщики должны иметь возможность заблаговременно изучить новеллы налогового законодательства, спланировать свою деятельность до возникновения налоговых обязанностей по отдельным налогам и сборам, получить разъяснения в фискальных органах, скорректировать свою экономическую политику. Поскольку налоговые реформы прямо и непосредственно влияют на результаты предпринимательской деятельности, на осуществление права собственности, то на кон здесь поставлены основные *права человека*. Кроме того, более длительный срок вступления в силу актов налогового законодательства по сравнению с актами иных отраслей права обусловлен их сложностью для толкования и правоприменения. Поэтому участникам налоговых правоотношений требуется время, чтобы осмыслить и подготовиться к реализации новых налогово-правовых норм.

Должны ли нормы иных отраслей, участвующие в регламентации налоговых отношений, подчиняться отраслевому режиму налогового права, в частности, закрепленному в ст. 5 НК РФ режиму действия актов законодательства о налогах и сборах во времени?

Эта проблема была рассмотрена Конституционным Судом РФ применительно к налоговой базе земельного налога, регламентация которой, как уже отмечалось выше, осуществляется *комплексно* – бланкетными нормами налогового и земельного права с использованием взаимных перекрестных отсылок (пп. 1-2 ст. 389 НК РФ, п. 5 ст. 65 ЗК РФ). Распространяется ли на подзаконные акты неналоговой природы, определяющие кадастровую

стоимость земельных участков, особый порядок вступления в силу актов налогового законодательства с учетом того, что в данном случае акты земельного законодательства имеют прямое отношение к содержанию налоговой обязанности по уплате земельного налога, определяя его налоговую базу? Суд ответил на этот вопрос утвердительно⁴⁸³. Таким образом, ненормативные правовые акты иной отраслевой природы, которые во взаимосвязи с налоговыми актами порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том же порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

Подобная позиция возражений не вызывает. Однако возникает проблема с актами, которые по своему назначению носят *полифункциональный характер*. В частности, кадастровая стоимость земли согласно п. 5 ст. 65 ЗК РФ устанавливается не только для целей налогообложения, но, в частности, и в целях совершенствования территориально-экономического зонирования, обеспечения всех видов рыночных операций с землей, создания и развития земельного фондового рынка, а также может применяться для определения арендной платы за земельный участок, находящийся в государственной или муниципальной собственности. С учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ следует считать, что порядок вступления в силу акта, связанного с установлением кадастровой стоимости земли, не имеет «общего знаменателя», и зависит от того, к каким правоотношениям применяются его нормы.

⁴⁸³ Как разъяснил Конституционный Суд РФ: «Конституционные гарантии прав граждан и их объединений как налогоплательщиков предполагают особый порядок вступления в силу всех нормативных правовых актов, которыми на них возлагается обязанность платить соответствующие налоги и сборы, что имеет значение как для актов, непосредственно относящихся к законодательству о налогах и сборах, так и для актов иной отраслевой принадлежности, если законодатель допускает их использование для целей налогообложения, – в той их части, в какой они влияют на содержание налоговой обязанности». Отметив, что правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и состоит из актов налогового и земельного законодательства, используемых для целей налогообложения, Суд указал, что такое правовое регулирование должно производиться с соблюдением вытекающих из Конституции РФ и получающих конкретизацию в действующем налоговом законодательстве гарантий прав налогоплательщиков, включая те, которые определяют особый порядок вступления в силу актов о налогах и сборах. Иное, по мнению Суда, означало бы возможность снижения конституционных гарантий прав налогоплательщиков исключительно по формальным основаниям, связанным с самой по себе отраслевой принадлежностью нормативных правовых актов, которые используются для целей налогообложения, что недопустимо (Определение КС РФ от 3 февраля 2010 г. № 165-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда ...» // Вестн. КС РФ. 2010. № 4).

Такая позиция чем-то это напоминает общую теорию относительности Альберта Эйнштейна, где скорость, время и пространственные координаты объекта нельзя установить в абсолютных значениях, поскольку для различных «наблюдателей» они будут различаться. Подобный *релятивизм* применительно к нашему случаю означает следующее: действие нормативных правовых актов во времени не является *величиной постоянной* и может определяться различно в зависимости от того, *в какой сфере правового регулирования* применяется тот или иной акт. В частности, исполняющие нормы неналоговой природы должны подчиняться специальному налогово-правовому режиму действия во времени в случаях, когда вследствие бланкетной отсылки они подключаются к регулированию налоговых отношений. В иных же случаях (например, при регулировании административных, гражданско-правовых, градостроительных, природоохранных и других отношений) действие этих норм во времени, включая их вступление в силу, обратное действие и пр., подчиняются правовому режиму соответствующих отраслей. Тем самым *временные параметры* действия налоговых норм приобретают релятивный характер. Заметим, что вывод Конституционного Суда РФ противоречит традиционному подходу отечественного правоведения, суть которого в том, что «одна и та же норма не может одновременно регулировать два разных вида общественных отношений и заключать в себе два разных метода правового регулирования. Именно поэтому одно и то же предписание не может быть одновременно включено в две разные отрасли права»⁴⁸⁴.

На наш взгляд, норма права действительно не может включаться одновременно в две отрасли права, но может выступать составной частью *межотраслевых юридических конструкций*, образующих альтернативную (по отношению к отраслевой сегментации) структуру права. В этом смысле одна и та же норма в зависимости от ситуации и, не утрачивая своей «первичной» отраслевой природы, действительно может входить в различные межотраслевые юридические конструкции, «подключаясь» к регулированию

⁴⁸⁴ Киримова И. А. О структурном составе системы российского права // Правовая политика и правовая жизнь. 2002. № 2. С. 54.

самых разнообразных общественных отношений. Правовая природа таких конструкций с точки зрения их внутренней структуры и назначения может не совпадать. В частности, налоговая база земельного налога как юридическая конструкция по своей природе носит *комплексный*, межотраслевой характер, поскольку состоит из норм налогового и земельного права, но по своему назначению она является налогово-правовой, так как предназначена для регламентации налоговых отношений.

В заключение четвертой главы сделаем общий вывод:

Оценочное налогово-правовое понятие есть закрепленное в тексте источника налогового права относительно-определенное понятие с открытой структурой, которое сознательно не конкретизировано законодателем с целью предоставления такой возможности адресатам нормы с учетом фактических обстоятельств конкретного дела. Объективная необходимость в использовании оценочных понятий обусловлена требованием гибкости и адаптивности налоговых норм динамично развивающимся общественным отношениям. Отказ от излишней детализации в пользу оценочной юридической техники дает возможность участникам налоговых отношений оперативно и адекватно устранять состояния неопределенности на уровне конкретной налоговозначимой ситуации.

Диспозитивной является норма, которая применяется как общая модель лишь в тех случаях, когда участники налоговых правоотношений не воспользовались предоставленной им возможностью выбрать или установить иной вариант своих взаимоотношений. В то время как императивная налоговая норма содержит *категорическое предписание*, подлежащее однозначному осуществлению, и отклонение от такого правила не допустимо, диспозитивная налоговая норма, устанавливая некоторое общее правило, предоставляет участникам налогового отношения возможность урегулировать свое поведение иначе, чем предусмотрено диспозитивной нормой.

Бланкетный и отсылочный способы применяются в целях реализации *принципа нормативной экономии*, чтобы добиться большей краткости и компактности нормативного материала, исключить повторы и дублирования, облегчить установление логических связей между правовыми нормами, повысить стабильность налогово-правового регулирования. Бланкетность – наглядное проявление единства и системности правового регулирования на уровне структурных элементов правовых норм, которые конкретизируют и дополняют друг друга, совместно «встраиваются» в юридические конструкции, образуя устойчивые комплексы, ассоциации, отраслевые и межотраслевые институты. Но злоупотребление бланкетностью приводит к текстуальному и содержательному усложнению источника налогового права, вследствие чего затрудняется его толкование и применение участниками правоотношений.

Можно сделать вывод о становлении новых трендов в системе правового регулирования как на отраслевом уровне, так на уровне системы права в целом. Речь идет о своеобразном *квази-делегировании* законотворческих полномочий на уровень правоприменения. В этом контексте относительно-определенные правовые средства выступают специфическим каналом перехода от неопределенности к определенности в сфере налогов и сборов.

Глава 5. Презумпции и фикции как правовые средства, влияющие на реализацию принципа определенности налогообложения

§ 1. Фикции в системе налогово-правового регулирования и их влияние на реализацию принципа определенности налогообложения

Фикция (от лат. *fictio* – выдумка, вымысел) – это прием, заключающийся в том, что действительность подводится под некую *условную формулу*, не имеющую реального содержания. Изначально применение юридических фикций было вызвано потребностью преодоления формализма и консерватизма древнего права, основанного на традициях и религиозных догматах. Фикция позволяла, формально не изменяя букву закона, трансформировать его в зависимости от конкретной обстановки и практических потребностей. По мнению ряда авторов, исторически фикции были одним из главных факторов *динамики права* в числе общих приемов правовой интерпретации, и более того, именно фикциям большинство нынешних правовых систем обязаны своим существованием и развитием⁴⁸⁵.

В римском праве фикции нередко обозначали формулой-связкой «*as si*» (как бы, как если бы), придавая суждению значение «как если бы так было на самом деле». У римлян термин «*fictio*» первоначально означал такое вымышленное заявление со стороны истца, которое не дозволялось отвергать ответчику⁴⁸⁶. В дальнейшем юридические фикции получили широкое распространение в средневековой Европе и были достаточно легко инкорпорированы в современное законодательство.

В дореволюционной правовой науке предлагались различные определения юридических фикций, объединяемые общей идеей, а именно: сущность фикции проявляется в том, чтобы нечто несуществующее в

⁴⁸⁵ См., напр.: Тумов В. В., Малиновская Н. В. Фикции как фактор становления иудейского и римского права // Вестн. ВГУ. Серия: Право. 2008. № 1. С. 45; Пяткин В. Н. Понятие и роль правовых фикций в праве Древнего Рима // История государства и права. 2014. № 7. С. 33-37.

⁴⁸⁶ См.: Мэн Г. С. Древнее право, его связь с древнейшей историей общества и его отношение к новейшим идеям. СПб., 1873. С. 20-21.

реальности в целях правового регулирования провозгласить как реально существующее или наоборот. В частности, Р. Иеринг относил фикцию к юридическому принятию фактов (положительному или отрицательному), противоречащему действительности, в целях искусственного создания исторического или догматического основания для известных юридических норм, которые необходимы с точки зрения справедливости или пользы, но которые нельзя обосновать средствами действующего права⁴⁸⁷.

Ю. Барон характеризовал фикцию как прием, при котором норма права предписывает признавать существующее обстоятельство за несуществующее и, наоборот, несуществующее за существующее⁴⁸⁸.

Называя фикцию «вымыслом права», Д. И. Мейер рассматривал ее как «вымышленное существование факта, о котором известно, что он вовсе не существует или существует в другом виде»⁴⁸⁹.

Г. Ф. Дормидонтов называл фикцию «средством, служащим целям юридической экономии», и определял ее как прием, употребляемый в объективном праве и юриспруденции и состоящий в признании существующим несуществующего и обратно: «Слово «фикция» на юридическом языке обозначает предположение какого-либо факта или качества, противоречащее нередко действительности, но рассчитанное на то, чтобы произвести известные юридические последствия»⁴⁹⁰.

В основе большинства дефиниций категории «фикция» мы находим условное признание несуществующего существующим и наоборот, т. е. *ложное выдается за истину* для достижения тех или иных задач правового регулирования. Советская правовая наука в целом восприняла дореволюционный подход к фикциям в праве. Еще В. И. Каминская указывала, что «для фикции характерно объявление в качестве истины положения,

⁴⁸⁷ Иеринг Р. Дух римского права на различных ступенях его развития. Ч.1. СПб.: Типография В. Безобразова и Ко, 1875. С. 108.

⁴⁸⁸ Барон Ю. Система римского гражданского права. М., 1898. С. 102.

⁴⁸⁹ Мейер Д. И. О юридических вымыслах и предположениях, о скрытых и притворных действиях. Казань, 1854. С. 54.

⁴⁹⁰ Дормидонтов Г. Ф. Классификация явлений юридического быта, относимых к случаям применения фикций. Казань: Унив. тип., 1895. С. 6, 84, 109, 136.

заведомо никогда не соответствующего истине»⁴⁹¹. В. М. Горшенев охарактеризовал фикцию как «закрепленное в правовых актах и используемое в юридической практике нормативное предписание в виде специфического способа (приема), выражающегося в провозглашении существующего факта или обстоятельства, в действительности не имеющих места»⁴⁹². В. К. Бабаев подчеркивает, что фикция есть «прием, употребляемый в объективном праве и в юриспруденции и состоящий в признании существующим несуществующего и обратно»⁴⁹³. Сходным образом определяют понятие фикции и современные авторы⁴⁹⁴. Таким образом, фикция представляет собой *сознательно ложное суждение*, нормативно закрепленное в источниках права для реализации определенных целей правового регулирования.

Общеправовые дефиниции повсеместно используются при определении фикций в литературе по налоговому праву. Так, по мнению М. В. Корнаухова, фикция – это выдумка, вымысел, прием, заключающийся в том, что действительность подводится под какую-либо условную формулу⁴⁹⁵.

В свою очередь, рассматривая нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве, Ю. Л. Смирникова определяет фикцию как «техничко-юридический прием, приобретающий обязательность в силу закрепления в правовой норме, которым существующее (несуществующее) объявляется несуществующим (существующим)»⁴⁹⁶. Анализируя процессуальные аспекты, Н. В. Илларионова характеризует фикцию как «особый прием нормотворчества, суть которого в том, что закон связывает определенные юридические последствия с заведомо несуществующими фактами»⁴⁹⁷.

⁴⁹¹ Каминская В. И. Указ. соч. С. 48).

⁴⁹² Горшенев В. М. Нетипичные нормативные предписания ... С. 117.

⁴⁹³ Бабаев В. К. Презумпции в советском праве. Горький: Изд-во ГВШ МВД СССР, 1974. С. 32-33.

⁴⁹⁴ См., напр.: Зайцев И. Правовые фикции в гражданском процессе // Росс. юстиция. 1997. № 1. С. 35; Курсова О. А. Фикции в российском праве: дис... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2001. С. 49; Танимов О. В., Малеев Ю. Н. Фикции в международном праве // Моск. журнал межд. права. 2004. № 4. С. 6; Лотфуллин Р. К. Юридические фикции в гражданском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 7; Ситникова А. И. Фикции в уголовном праве // Ленингр. юрид. журнал. 2008. № 1. С. 64 и др.

⁴⁹⁵ Корнаухов М. В. Методология споров об обоснованности налоговой выгоды // Налоги (журнал). 2008. № 1. С. 3.

⁴⁹⁶ Смирникова Ю. Л. Указ. соч. С. 188.

⁴⁹⁷ Илларионова Н. В. Указ. соч. С. 24.

К. А. Сасов под юридической фикцией понимает правовой прием, позволяющий регулировать существование правоотношений при имеющемся правовом пробеле, т. е. применять к этим правоотношениям нормы права, регулирующие сходные правоотношения⁴⁹⁸.

Как видим, большинство специалистов не отождествляют фикцию с нормой, рассматривая ее как *особый прием юридической техники*. Полагаем, это правильно. Юридические фикции (как и презумпции) являются содержательной основой соответствующих нормативных предписаний, они характеризуют определенный способ изложения воли законодателя, могут служить основой формирования различных видов норм – регулятивных и охранительных, правовых принципов, дефиниций. Для легализации фикции может быть достаточно одной-единственной нормы, а может понадобиться группа норм или даже целый правовой институт.

Фикция всегда требует признать некий идеальный, вымышленный образ в качестве реально существующего, т. е. здесь *заведомо ложное признается истиной*. При этом следует понимать, что фикция – ложь, но ложь «особого рода», поскольку, строго говоря, никто никого не обманывает (и не обманывается): вымышленный образ не является скрытным, подразумеваемым, но, напротив, очевиден для всех и каждого и признается в качестве истинного со всеобщего согласия, выраженного в законодательстве.

Легализация фикции в нормах налогового права придает требованию «принять ложное за истину» качество *общеобязательности*, причем какое-либо опровержение «легализованного» вымысла не допускается. Тем самым юридическая фикция всегда противоречит объективной реальности, но одновременно она используется (причем, используется целенаправленно) для достижения ряда юридических последствий или желаемых юрисдикционных решений, являясь своеобразной «ложью во благо»⁴⁹⁹. Основанием введения фикций в правовую ткань нередко выступает «состояние невосполнимой неизвестности, препятствующее принятию юридически значимого решения, ...

⁴⁹⁸ Сасов К. А. Недобросовестная фикция // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 11. С. 13.

⁴⁹⁹ Кашанина Т. В. Юридическая техника ... С. 188.

необходимость компенсировать эту неопределенность в отношениях и опереться на какой-либо юридический факт»⁵⁰⁰.

Говоря о том, что юридические фикции есть ложные суждения, поскольку закрепляют явления, не существующие в реальной действительности, следует помнить о некоторой условности такого вывода. Само понятие объективной реальности довольно условно, поскольку для субъекта оно не существует вне его собственного восприятия. Строго говоря, объективная реальность для нас – не то, что существует на самом деле, а то, как мы себе эту реальность представляем, т. е. наши *субъективные представления* о ней. Существует, скажем, виртуальная реальность интернета или субъективная реальность сновидений, которые далеки от объективного мироздания как природного и социального пространства, но тем не менее для нашего сознания они реально существуют. Точно так же и право, как «вторичный», искусственно сконструированный феномен создает внутри и вокруг себя собственную реальность – *символический мир идеальных образов*, во многом условный и лишь с относительной достоверностью отображающий бытие объективного мира.

На это обстоятельство указывает, в частности, В. В. Питецкий: «Внешний объективный мир, воздействуя на сознание законодателя, вызывает в нем другой мир – *мир правовых норм*»⁵⁰¹. «Только в символической форме создаются и существуют идеальные объекты, – пишет Т. В. Губаева, – образующие искусственный мир права. Именно эта форма придает праву объективную реальность»⁵⁰². Отмечая, что социальная (и правовая) реальность не существует как некая объективная данность, вне и без субъектного (психического) представления о ней, И. Л. Честнов подчеркивает: «Социальный мир (и мир права) – это не люди, действия, результаты действий, предметы, природная среда, а значения и смыслы, которыми последние наделяются

⁵⁰⁰ Марохин Е. Ю. Юридическая фикция в современном российском законодательстве: дис. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 2004. С. 3, 48.

⁵⁰¹ Питецкий В. В. Указ. соч. С. 6.

⁵⁰² Губаева Т. В. Язык и право. Искусство владения словом в профессиональной юридической деятельности. М.: Норма, 2003. С. 6.

(означиваются и осмысливаются)»⁵⁰³. Как своего рода «виртуальный мир», факты которого не тождественны реальным фактам, рассматривает «правовой мир» Дж. Сэмюэль⁵⁰⁴. И в этом искусственно созданном «мире права» фикции воспринимаются и действуют как *истинные явления*, хотя за рамками правовой системы им не соответствуют какие-либо реальные аналоги в системе общественных отношений.

Юридические фикции играют важную роль в системе налогово-правового регулирования. По обоснованному мнению Н. В. Илларионовой, они устраняют неопределенность в налоговых правоотношениях, упрощают подход к сложным явлениям со стороны правоприменяющих и правоисполняющих субъектов, обеспечивают оптимизацию юридической практики и процедур разрешения налоговых споров⁵⁰⁵. «Фикции ... как технико-юридический прием, использованный законодателем, – пишет М. В. Карасева, – обеспечивают правовую политику налоговой справедливости и ясности налогового законодательства»⁵⁰⁶. Ю. В. Старых обращает внимание, что фикции, внося четкость и определенность в регулирование общественных отношений, способны существенно ограничить негативное усмотрение уполномоченных органов и их должностных лиц: «Налогово-правовая фикция, влияя на систему норм налогово-правового регулирования общественных отношений, способствует стабильности правопорядка, вносит качественную определенность в налогово-правовые отношения»⁵⁰⁷.

Использование юридических фикций позволяет минимизировать издержки и «энергозатраты» (временные, материальные, финансовые, кадровые и т.п.) в процессе разрешения конкретных налоговозначимых ситуаций, что в некоторых случаях оказывается наиболее эффективным и целесообразным.

Кроме того, сознательно упрощая налоговые взаимодействия и устраняя состояние «невосполнимой неизвестности», юридические фикции (как и

⁵⁰³ Честнов И. Л. Субъект права: от классической к постклассической парадигме // Изв. вузов. Правоведение. 2009. № 3. С. 28.

⁵⁰⁴ Samuel G. Epistemology and method in Law. Aldershot, 2003. P. 2.

⁵⁰⁵ Илларионова Н. В. Указ. соч. С. 24.

⁵⁰⁶ Карасева М. В. Презумпции и фикции в части первой НК РФ // Журн. рос. права. 2002. № 9. С. 78.

⁵⁰⁷ Старых Ю. В. Указ. соч. С. 130.

презумпции) выступают средством борьбы с недобросовестными участниками налоговых правоотношений. К примеру, физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей, при исполнении налоговых обязанностей не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями (п. 2 ст. 11 НК РФ). Приравнивание к индивидуальным предпринимателям физических лиц, фактически осуществляющих предпринимательскую деятельность без регистрации, не позволяет последним извлекать из своего положения необоснованную налоговую выгоду.

Тем самым налогово-правовые фикции, будучи «приемом формализации права, способствуют в конечном счете реализации не формального, но содержательного подхода в налогообложении, т. е. *деформализации* права»⁵⁰⁸. К примеру, п. 4 ст. 195 НК РФ закрепляет момент реализации подакцизных товаров и устанавливает, что при обнаружении недостачи подакцизных товаров дата их реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти). Фиктивность данного положения проявляется в уподоблении сверхнормативной недостачи подакцизных товаров факту их реализации (передачи). Используя юридическую фикцию, а именно приравнивая факт сверхнормативной недостачи к факту реализации подакцизных товаров, законодатель преследует цель не допустить возможное уклонение от уплаты налога путем скрытой реализации подакцизных товаров, маскируемых под сверхнормативную недостачу товаров.

Использование фикции для упрощения юридически значимой ситуации проанализируем на примере транспортного налога, в целях расчета которого месяц регистрации транспортного средства, а также месяц его снятия с регистрации принимается за полный месяц (п. 3 с. 362 НК РФ). То есть даже

⁵⁰⁸ Щекин Д. М. Юридические презумпции ... С.54.

если налогоплательщик снял транспортное средство с регистрации 1-го числа, для расчета налога следует исходить из того, что он владел им полный календарный месяц. Или, к примеру, если налогоплательщик, который купил и продал автомобиль в один день, в целях налогообложения будет считаться владевшим им полный календарный месяц. Как видим, фикция налицо: условно принимая неполный месяц за полный, Закон провозглашает «как бы существующим» то, чего на самом деле нет. Разумеется, законодатель мог бы выбрать иной вариант налогово-правового регулирования и, например, рассчитывать время владения транспортным средством не в месяцах, а в сутках. Последнее соответствовало бы истинному положению вещей, но существенно усложнило бы расчет транспортного налога.

Применение фикции оправдано не только с позиции эффективности правового регулирования, но также и *требованиями справедливости*. Отмечая важное значение фикций в праве, З. М. Черниловский пишет: «Суть юридической фикции, как бы ее не интерпретировали, в том, чтобы через очевидную ~~неправду~~» защитить те частные и общественные интересы, без удовлетворения которых ставится под вопрос существование той или иной системы институтов или одного из них»⁵⁰⁹. В целом же фикция применяется не потому, что она так хороша, а потому, что все иные юридические средства для конкретной юридической ситуации значительно хуже. Формальный характер фикций, по верному замечанию К. К. Панько, «является меньшим злом по сравнению с тем произволом, который воцарился бы при их отсутствии»⁵¹⁰.

Фикция как технико-юридический прием может формироваться не только законодателем, но и правоприменительной практикой. В качестве иллюстрации рассмотрим такой пример. ООО включило в состав своих расходов, уменьшающих доходы, арендные платежи по договорам аренды нежилых помещений, заключенным между ним и ЗАО, причем эти договоры были заключены до оформления ЗАО права собственности на сдаваемые в аренду помещения. По мнению налоговиков, договор аренды, заключенный с лицом,

⁵⁰⁹ Черниловский З. М. Ложь и приблизительность в жизни права // Государство и право. 1987. № 4. С. 125.

⁵¹⁰ Панько К. К. Фикции в уголовном праве и правоприменении. Воронеж: Истоки, 1998. С. 31.

не имеющим свидетельства о государственной регистрации его прав на объект аренды, не является документом, подтверждающим расходы, понесенные арендатором. Действительно, в силу ст. 608 ГК РФ именно собственник по общему правилу наделяется правом сдавать имущество в аренду. Поскольку ЗАО на момент заключения договоров не являлось собственником помещений, оно не могло выступать в качестве арендодателя этих помещений, формально не могло сдавать их в аренду. Несмотря на это, Суд указал, что действующее налоговое законодательство не ставит наличие затрат в зависимость от правомерности заключения договора аренды. Нарушение гражданского законодательства, выразившееся в заключении договора с лицом, право собственности которого на сдаваемое в аренду имущество не зарегистрировано, не влияет на право налогоплательщика учесть арендные платежи в составе расходов при соблюдении условий, предусмотренных ст. 252 НК РФ, при подтверждении факта использования арендованного помещения и несения расходов по оплате аренды⁵¹¹. Фикция здесь состоит в придании арендного характера платежам, которые формально таковыми не являются. Применение данной фикции позволило Суду, преодолеть формализм статутного налогового права и защитить права добросовестного налогоплательщика, который фактически понес расходы, соответствующие требованиям ст. 252 НК РФ.

Необходимо разграничивать фикцию как прием юридической техники и иные фиктивные проявления в праве. Дело в том, что термины «фикция», «фиктивный», «фиктивность» в юридическом лексиконе нередко используются не в качестве особого средства правового регулирования, а в иных значениях. Так, фиктивными часто называют притворные действия, направленные на достижение неправомерного юридически значимого результата. В советский период весьма распространенными были правовые категории «фиктивный брак», «фиктивный обмен», в настоящее время прибегают к понятиям «фиктивная сделка», «фиктивное банкротство». По мнению И. А. Филимоновой, к *негативным фикциям* следует отнести результаты

⁵¹¹ Постановление Фед. арб. суда СЗО от 24 ноября 2008 г. по делу № А56-52896/2007 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

юридической деятельности публичных и частных субъектов, включая издание фиктивных актов, а также различного рода обманные приемы, употребляемые как при подготовке к совершению противоправного деяния, так и во время его совершения и после (например, т. н. инсценировки, «легенды» и т. п.)⁵¹². В данных случаях фикция – лишь видимость, обман с целью неправомерного сокрытия реальных намерений субъекта.

Нередко термин «фиктивные нормы» используется для того, чтобы подчеркнуть их ущербность, несовершенство, неспособность адекватно регулировать социальные взаимодействия. О. А. Курсова называет фиктивные нормы разновидностями *правотворческой ошибки*⁵¹³. Именно в таком значении Конституционный Суд РФ назвал фикцией норму, содержащуюся в ч. 1 ст. 11.1 Закона РФ «О Государственной границе Российской Федерации», которая провозгласила введение федерального сбора за пограничное оформление, но не установила его существенных элементов, что является обязательным конституционным требованием в отношении нормы закона об установлении федерального сбора. По мнению Суда, данная норма с конституционно-правовых позиций есть ничто иное, как фикция, поскольку она признает существующим то, чего на самом деле не существует⁵¹⁴.

В приведенных примерах термин «фиктивный» обладает ярко выраженным негативным оттенком. В целом же проблема фиктивного в налоговом праве исключительно актуальна как сама по себе, так и в связи с исследованием целого ряда других вопросов (например, налоговой правосубъектности, юридических конструкций налогов и сборов и т. д.).

По содержанию, т. е. по специфике отражения в соответствующих нормах права информации, можно выделить три вида юридических фикций.

Во-первых, фикции, отождествляющие для целей налогообложения объективно различные явления. В этом случае правовой режим одного объекта

⁵¹² Филимонова И. В. Понятие фикции в правовой науке: уголовно-процессуальный и криминалистический аспекты // Адвокатская практика. 2007. № 4. С. 31-32.

⁵¹³ Курсова О. А. Указ. соч. С. 16.

⁵¹⁴ Постановление КС РФ от 11 декабря 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ ...» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

регулирования искусственно переносится на другой, приравненный к нему, объект. В качестве условно уподобляемых друг другу объектов могут выступать различные феномены (субъекты, вещи, нематериальные блага, действия, обстоятельства, отношения и пр.).

Так, ранее уже приводилась фикция, согласно которой физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшееся в качестве индивидуального предпринимателя, в сфере налогов и сборов приравнивается к индивидуальным предпринимателям (ст. 11 НК РФ). Подобного рода фикции получили большое распространение в части второй НК РФ. К примеру, в п. 3 ст. 167 НК РФ, устанавливающем момент определения налоговой базы по НДС, закрепляется: «В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях настоящей главы приравнивается к его отгрузке». В данном случае отгрузка как таковая отсутствует, но законодатель отождествляет с ней совершение любых иных действий по передаче права собственности на товар. В первом примере уподобляются друг другу субъекты налогового права, во втором – отдельные действия.

В п. 3 ст. 182 НК РФ применительно к объекту налогообложения акцизами к производству приравниваются розлив алкогольной продукции и пива, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар, в отношении которого установлена ставка акциза в размере, превышающем ставки акциза на товары, использованные в качестве сырья (материала). В данном случае законодатель рассматривает как *однотипные* различные виды деятельности, связанные с подакцизными товарами.

Подобного рода фикция закреплена и в п. 4 ст. 269 НК РФ, согласно которому положительная разница между начисленными процентами и

предельными процентами по долговому обязательству налогоплательщика – российской организации, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность.

Заметим, что фиктивно приравняемые друг к другу явления, несмотря на их нетождественность, должны вместе с тем иметь *некоторое сходство*, общие признаки, сопоставимость. В частности, в случае приравнивания индивидуальных предпринимателей и физических лиц, фактически занимающихся предпринимательством без государственной регистрации, таким сходным элементом выступает однородный вид деятельности (предпринимательство); при уравнивании отгрузки товара и иной передачи права собственности на него при определении налоговой базы по НДС – факт выбытия товара из собственности налогоплательщика; процентов и дивидендов по ст. 269 НК РФ – сходство их экономико-правовой природы как доходов налогоплательщика.

Во-вторых, фикции, признающие реально существующими несуществующие обстоятельства и, наоборот, отрицающие существование реальных обстоятельств. Самой известной фикцией такого рода выступает общеправовая конструкция юридического лица как участника правоотношений и связанные с ним обстоятельства (например, место нахождения организации, а также ее обособленных подразделений; определение вины организации через виновность ее должностных лиц или представителей и т.п.).

Рассмотрим еще одну подобную фикцию. Законодатель относит к доходам физических лиц, облагаемым НДФЛ, суммы, полученные от отчуждения недвижимого и иного имущества. При внимательном рассмотрении можно убедиться, что экономической выгоды, т. е. дохода, эти операции налогоплательщику не приносят: в процессе сделки купли-продажи имущества какое-либо *приращение собственности* у продавца отсутствует, собственность здесь лишь меняет свою форму с товарной на денежную, причем – по общим правилам рыночного обмена – в эквивалентном значении. Признавая

полученную за проданное имущество денежную сумму доходом физического лица, законодатель целенаправленно прибегает к фикции – называет доходом то, что в действительности таковым не является. Несправедливость применения данной фикции отчасти компенсируется предоставлением налогоплательщику значительных по размеру имущественных налоговых вычетов либо полным освобождением объектов от налогообложения (пп. 1-2 ст. 220 НК РФ).

Пример фикции, когда законодатель провозглашает существующее обстоятельство несуществующим, находим в пп. 2 и 3 ст. 112 НК РФ, где рецидив рассматривается как обстоятельство, отягчающее ответственность; при этом лица, с которых были взысканы налоговые санкции, считаются подвергнутыми этим санкциям в течение двенадцати месяцев с момента вступления в законную силу соответствующих решений судов или налоговых органов. Тем самым по истечении установленного срока с момента взыскания налоговой санкции лицо считается как бы и вовсе не привлекавшимся к ответственности за налоговое правонарушение, что истинному положению вещей, разумеется, не соответствует.

В-третьих, фикции, признающие обстоятельства существующими до того, как они произошли в действительности, или, напротив, признающие обстоятельства возникшими позже, чем это случилось на самом деле.

К примеру, в ст. 6.1 НК РФ используются оба вида юридических фикций. В частности, в силу п. 5 ст. 6.1 НК РФ срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока; если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца. Перед нами т. н. *опережающая фикция*, в силу которой срок при определенных обстоятельствах принимается истекающим ранее, чем это произойдет на самом деле. Так, если окончание срока, исчисляемого месяцами, приходится на 31 февраля, то согласно рассмотренной норме он должен истечь 28 февраля (в високосный год – 29 февраля).

Пример фикции, которая провозглашает обстоятельства возникшими позже, чем это случилось в действительности (т. н. *запаздывающая фикция*), обнаруживается в п. 7 ст. 6.1 НК РФ: В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. В данном случае истечение срока наступает позднее, чем это произойдет в действительности.

Фикции добавляют определенности в налоговые отношения, пусть она и является *искусственно созданной*. Используя фикции, законодатель преследует цель защитить интересы как публичных, так и частных участников налоговых правоотношений. Так, при отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения (абз. 3 п. 4 ст. 80 НК РФ). В реальности дата отправки налоговой декларации всегда предшествует дате ее получения налоговым органом (который, кстати сказать, может по ряду причин и вовсе ее не получить), но в целях внесения *элемента определенности* в отношения между налогоплательщиком и налоговым органом уже самый момент отправки налоговой декларации законодатель признает моментом ее представления.

Рассматривая соотношение налогово-правовых презумпций и фикций, можно обнаружить между ними много общего. Фикции, подобно презумпциям, могут формулироваться в форме предположения. По своей природе и те, и другие представляют собой особые приемы юридической техники, закрепляются в нормах налогового права, характеризуются общеобязательностью. Презумпции и фикции всегда носят *условный характер*, т. е. принимаются за истину лишь в «мире права». Совпадают и функции, выполняемые ими в механизме налогово-правового регулирования. Причем их использование признается не ординарным, но скорее исключительным приемом правового регулирования, когда использование иных юридических средств нецелесообразно или невозможно.

Несмотря на определенное сходство презумпции и фикции представляют собой различные правовые явления.

Во-первых, фикция – результат *абстрактной идеализации*, в то время как презумпция конструируется методом неполной индукции, основанной на взаимосвязи факта наблюдаемого и факта прогнозируемого (предполагаемого). То есть фикция всегда рассматривается как искусственная конструкция, созданная «воображением» законодателя, результат целенаправленного моделирования, в то время как презумпция складывается на основе обобщения теоретических знаний и эмпирического опыта об окружающей действительности. Именно поэтому презумпция чаще всего представляет собой результат стихийно сложившегося логического обобщения, фикции же применяются только в тех случаях, когда требуется сознательно прибегнуть к надуманному приему⁵¹⁵. Наличие маловероятных презумпций (например, презумпции невиновности), созданных, подобно фикциям, искусственным путем, не отменяет общего правила, которое, как известно, лишь подтверждается наличием исключений из него.

Во-вторых, фикция – всегда вымысел, заведомая ложь в праве, она придает правовое значение несуществующему, закрепляет положения, заведомо не соответствующие действительности. «Фиктивное положение истинным быть не может»⁵¹⁶, в то время как в основе презумпции лежит та или иная степень вероятности. Если презумпция основывается на приравнивании вероятного (возможного) к истинному, то фикция сознательно отождествляет истинное с явно неистинным (ложным) предположением. Тем самым фикция объявляет несуществующее существующим (т. е. ложное истинным), тогда как презумпция исходит из истинности связи между фактом, лежащим в основании презумпции, и фактом, порождающим правоотношение⁵¹⁷.

В законодательстве встречаются маловероятные презумпции, но даже они допускают возможность того, что провозглашаемые ими обстоятельства

⁵¹⁵ См.: Каминская В. И. Указ. соч. С. 457.

⁵¹⁶ Бабаев В. К. Презумпции в советском праве ... С. 33.

⁵¹⁷ Щекин Д. М. Юридические презумпции ... С. 60.

окажутся реально существующими и адекватными условной формуле; пусть вероятность подобных совпадений незначительна, но *теоретически она возможна*, т. е. истинность презумптивных умозаключений всегда допускается при определенных обстоятельствах. Чем меньшую степень вероятности содержит в себе презумпция, тем «ближе» она по своей природе к юридической фикции; именно там, где *маловероятное переходит в невероятное*, и пролегает, на наш взгляд, граница между ними.

Полагаем, все юридически значимые суждения можно представить в виде некоторого континуума «достоверное/вероятное/невероятное». Между «вероятным» и «невероятным» существует «пограничная зона», где, говоря математически, степень вероятности утверждения *стремится к нулю*. Такие утверждения можно смело отнести к фикциям, поскольку возможность их реализации на практике ничтожно мала; если же подобное все-таки происходит, то оно описывается формулой «невероятно, но факт», т. е. является *уникальным*, совершенно неординарным событием. Например, днем смерти гражданина, объявленного умершим, считается день вступления в законную силу решения суда об объявлении его умершим (п. 3 ст. 45 ГК РФ). Гипотетически можно допустить, что день смерти какого-то гражданина действительно придется на дату вынесения решения судом, но такое совпадение – ситуация уникальная, ее вероятность, образно выражаясь, «один к миллиону», и потому законодатель отказывается принимать ее в расчет. В подобных случаях мы имеем дело с фикцией – принятием обстоятельства *практически невероятного* за реально существующее. В то же время невысокая вероятность презумпции «не превращает ее в фикцию, поскольку последняя по сути абсолютная ложь, исключаящую любую степень вероятности»⁵¹⁸.

Таким образом, фикция – всегда ложное (неистинное) положение, не соответствующее действительности, которое ни при каких обстоятельствах не может быть истинным; в то же время презумпция в зависимости от конкретных

⁵¹⁸ Кузнецова О. А. Специализированные нормы ... С. 305.

обстоятельств и с определенной долей вероятности может оказаться либо ложью, либо истиной.

В-третьих, фикции всегда императивны и *неопровержимы*, в то время как презумпция по общему правилу признается истинной до тех пор, пока не установлено обратное. Если же сравнивать между собой фикции и неопровержимые презумпции, то их неопровержимость имеет разные основания. Фикция неопровержима в силу *объективных причин*: даже теоретически невозможно доказать то, что не существует в реальности. Качество неопровержимости имманентно присуще юридическим фикциям, их опровергнуть нельзя даже фактически. С другой стороны, все правовые презумпции как индуктивные умозаключения вероятностного характера допускают возможность их опровержения. Неопровержимой презумпция становится не в силу своих объективных качеств, но исключительно по воле законодателя. При этом любая неопровержимая презумпция на практике может быть опровергнута, но в силу дискретного усмотрения законодателя никакого юридического значения такое опровержение иметь не будет, т. е. «доказывание обратного» правовых последствий не влечет.

При определенных условиях (например, в случае длительного неподтверждения на практике) презумпция может трансформироваться в фикцию и, наоборот, фикция из области «невероятного» может перейти в область «возможного», превратившись в презумпцию. К примеру, если гипотетически допустить, что в обозримом будущем эволюционные изменения человеческого мозга (в результате мутаций либо научных достижений) сделают возможным для отдельных людей усвоение на индивидуальном уровне всей системы правовых норм, то общеправовая фикция *nemo censetur ignorare legem* (каждый считается знающим закон, если он надлежаще обнародован) трансформируется в презумпцию, поскольку в одних случаях она будет истинна, в других – нет. Если же впоследствии интеллект человека разовьется настолько (например, путем прямого подключения человеческого мозга к глобальной компьютерной сети), что станет возможным индивидуальное

знание всего массива правовых норм, презумпция знания закона может «превратиться» в утверждение стопроцентной вероятности, т. е. в *правовую аксиому* – очевидное утверждение, не требующее доказательств.

Как видим, граница между утверждениями достоверными, вероятными и невероятными достаточно подвижна и не является раз и навсегда неизменной. Наше научное знание об окружающем мире неполно и относительно, поэтому нередко то, что сегодня нам кажется очевидным, на деле оказывается заблуждением и, наоборот, то, что еще вчера казалось нам невозможным, уже завтра может превратиться в реальность. *Вечных истин не бывает* – в этой аксиоме проявляется диалектика общественного развития и принципиальная основа любого научного исследования.

§ 2. Общая характеристика налогово-правовых презумпций

Презумпция (от лат. *praesumptio*) представляет собой предположение, основанное на вероятности и признаваемое истинным, пока не будет доказано обратное. Как средства правового регулирования, презумпции используются человечеством на протяжении тысячелетий.

В частности, они и активно применялись древнеримскими юристами для преодоления излишнего консерватизма и формализма римского права, а ряд авторов обнаруживают присутствие этих юридических средств еще раньше – уже в правовых памятниках Древнего Востока⁵¹⁹. Так, З. М. Черниловский замечает, что «по своему происхождению юридические презумпции много старше римского права и самой латыни»⁵²⁰. По мнению Е. Ю. Марохина, «категории вымысла и предположений в праве имеют многовековую историю, сравнимую по продолжительности с историей самого права»⁵²¹. С. В. Гусева делает смелый вывод о том, что «презумпции, действующие в праве, возникают

⁵¹⁹ Лотфуллин Р. К. Юридические фикции в истории отечественного права // История государства и права. 2006. № 1. С. 12.

⁵²⁰ Черниловский З. М. Презумпции и фикции в истории права // Сов. государство и право. 1984. № 1. С. 98.

⁵²¹ Марохин Е. Ю. Юридическая фикция в современном российском законодательстве: Дис. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 2004. С. 11.

раньше самой правовой системы, правовая система строится на системе действующих в общественном сознании презумпций»⁵²².

В теории правовых презумпций сложилось два основных направления. Логико-философский подход исходит из закрепления в праве общих предположений, сложившихся *естественным образом* и выражающих обычный порядок явлений; маловероятные презумпции рассматриваются здесь в лучшем случае как исключения. Второй подход (собственно юридический) при формировании презумпций отдает приоритет *усмотрению законодателя*, для которого главное не степень вероятности предполагаемого факта, а способность презумпции (независимо от того, высоковероятна она или маловероятна) в совокупности с другими нормами эффективно регулировать общественные отношения. На наш взгляд, оба подхода вполне совместимы, поскольку «правовая презумпция в своей природе сочетает два аспекта: *социальный* (логическое предположение той или иной степени вероятности) и *юридическую* (обязанность компетентного субъекта предположить, что соответствующие факты установлены)»⁵²³.

Классическим же и наиболее удачным, на наш взгляд, является определение В. К. Бабаева, который именует презумпциями закрепленные в правовых нормах предположения о наличии/отсутствии юридических фактов, основанные на связях между указанными фактами и фактами наличными и подтвержденные предшествующим опытом⁵²⁴. Как видим, сущность презумпции состоит в *устойчивой взаимосвязи между фактами*, когда из наличного существования исходного факта-основания предположительно (т. е. не прибегая к доказыванию) выводится наличие или отсутствие факта презюмируемого. Несмотря на критику этой дефиниции и последующее дополнение ее новыми признаками (вероятность, опровержимость), расширение элементного состава презумпции (не только факты, но и состояния, правоотношения), указание на правовую природу и место презумпции в

⁵²² Гусева С. В. Философское осмысление категории «презумпция» в структуре юриспруденции как гуманитарного научного знания // Вестн. ПАГС. 2009. С. 218.

⁵²³ Давыдова М. Л. Указ. соч. С. 37.

⁵²⁴ Бабаев В. К. Презумпции в советском праве ... С. 14.

системе правового регулирования (юридическое средство, прием юридической техники либо правовая норма), именно это определение берут за основу подавляющее большинство современных авторов.

В литературе по налоговому праву предлагаются разнообразные определения правовой презумпции; в качестве родового понятия обычно используется термин «предположение». Так, Д. В. Винницкий, называя *вероятностный характер* основным свойством презумпций всех видов, определяет налогово-правовую презумпцию как закрепленную в налоговой норме или вытекающее из ее содержания предположение о наличии или отсутствии определенных юридических фактов, имеющих значение для налогообложения⁵²⁵. Д. М. Щекин говорит о понятии презумпции в узком и широком смысле. В узком смысле правовая презумпция является суждением о факте, а в широком – не только о фактических обстоятельствах, но и о нормативных основаниях возникновения правоотношения: «Правовая презумпция в широком смысле – это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии или отсутствии нормативных или фактических оснований для возникновения, изменения или прекращения прав и обязанностей, направленное на достижение целей правового регулирования»⁵²⁶. М. В. Карасева обращает внимание, что правовой потенциал презумпций как особого *приема финансово-правового регулирования* обусловлен наличием у них свойства предположительности, которое присуще презумпциям потому, что с точки зрения своего образования они представляют обобщения какого-то числа однородных случаев. Естественно, какие-то конкретные жизненные ситуации с участием налогоплательщика могут не подпадать под эти обобщения. В этом случае презумпция опровергается и демонстрирует свой не универсальный, а предположительный характер⁵²⁷. Придерживаясь процессуально-правового подхода, Э. Н. Нагорная называет презумпцию приемом, посредством которого

⁵²⁵ Винницкий Д. В. Российское налоговое право ... С. 267.

⁵²⁶ Щекин Д. М. Юридические презумпции ... С. 29

⁵²⁷ Карасева М. В. Презумпции и фикции в части первой НК РФ // Журн. росс. права. 2002. № 9. С. 72

закон распределяет между сторонами бремя доказывания: презумпция указывает, на ком лежит бремя (т. е. необходимость) доказывания положения, противного презумпции⁵²⁸.

Анализ юридической литературы позволяет выделить следующие признаки налогово-правовых презумпций.

Во-первых, презумпция в налоговом праве – это предположение, которое в опирается на всеобщую *системность мироздания*, где фактическое существование отдельных явлений нередко сопутствует друг другу, а их взаимодействия носят не случайный характер, но принимают форму закономерности. Поэтому при наличии одного явления всегда можно с большей или меньшей долей вероятности (а подчас – и с неизбежностью) сделать вывод о наличии другого, так или иначе связанного с ним явления.

По мнению Ю. А. Серикова, презумпция строится на основе общего предположения, суть которого в том, что «на основе наблюдавшихся ранее каких-то событий, приводивших к определенным результатам, можно сделать вывод, что и в будущем при наступлении подобных событий получится тот же самый результат»⁵²⁹. Такой вывод неоправданно сужает форму взаимодействия между установленным и презюмируемым фактами, сводя ее лишь к причинно-следственным связям. Действительно, между структурными элементами презумпции всегда присутствует некоторое соотношение, синхронность, взаимосвязь, что позволяют вывести одно из другого, однако эта взаимосвязь не ограничивается плоскостью «явление-причина – явление-следствие».

Во-вторых, налогово-правовая презумпция как индуктивное умозаключение отражает такие взаимосвязи между явлениями, которые носят устойчивый, повторяющийся характер и воспринимаются не как уникальные, но как естественные (обычные, ординарные) закономерности. Уже римскому

⁵²⁸ Нагорная Э. Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М.: Юстицинформ, 2006. С. 12.

⁵²⁹ Сериков Ю. А. Презумпции в гражданском судопроизводстве. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 2.

праву была известна сентенция: *praesumptio ex eo quod plerumque fit* – презумпция проистекает от того, что происходит обычно, много раз⁵³⁰.

Со временем любая повторяемость явлений в человеческом сознании приобретает характер *закономерности*. Законодатель конструирует презумпции не на пустом месте, но ориентируется на выводы, полученные в результате обобщения множества частных случаев и потому подтверждаемые эмпирически. Так, заключая договор, контрагенты в подавляющем большинстве случаев действительно ориентируются на рыночные цены; в пределах муниципального образования почтовая корреспонденция по истечении шести дней, как правило, доходит до адресата; предпринимательская деятельность обычно сопровождается несением расходов и т. д.

Любую презумпцию можно рассматривать как обобщение повторяющихся событий, универсальность которого состоит в применении его к вновь повторившимся фактам: «Причем презумптивное предположение представляет собой обобщенное выражение реальных отношений, вывод из повседневно встречающихся и постоянно повторяющихся фактов действительности»⁵³¹. Таким образом, всеобщим основанием системы юридических презумпций выступает принцип детерминизма.

В-третьих, с логических позиций презумпция в налоговом праве – индуктивное умозаключение (от частного к общему), основанное на *вероятности*, а потому лишь условно признаваемое за истину. Ведь вывод о существовании либо отсутствии некоторого факта, сделанный исходя из наличия факта-основания, может на практике оказаться как истинным, так и абсолютно ложным. При построении правовых презумпций используется общелогический метод *неполной (популярной) индукции*, когда эмпирически установленная путем наблюдения повторяемость признака у большинства объектов определенного класса позволяет с высокой долей вероятности

⁵³⁰ На этот признак указывает В. И. Каминская, рассматривая презумпции как положения, прямо или косвенно выраженные в правовых нормах, которыми некоторый порядок явлений «признается обычным, постоянным, нормальным и не требующим, в силу этого, специальных доказательств» (Каминская В. И. Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе. М.; Л.: Изд-во АН СССР, 1948. С. 3).

⁵³¹ Никиташина Н. А. Презумпции и фикции в механизме правового регулирования. Красноярск: Изд-во Сиб. юрид. ин-та МВД России, 2007. С. 14.

заклучить, что данный признак присущ и всем остальным объектам данного класса. Вместе с тем, в силу своего вероятностного характера подобное заключение применительно к отдельным случаям может быть ошибочным (в отличие от полной индукции).

Степень вероятности презумпций различна. В частности, в налоговом праве присутствуют и *маловероятные презумпции*, например, презумпция невиновности. Действительно, тот факт, что лицо, обвиняемое в совершении налогового правонарушения, в конечном итоге окажется невиновным, в большинстве случаев не подтверждается практикой. Наоборот, виновность таких лиц, как правило, устанавливается в ходе налогового процесса, и правонарушитель привлекается к ответственности. Маловероятные презумпции нередко именуют идеологическими, политическими, *искусственными презумпциями*, «квазипрезумпциями» или вообще особыми правовыми явлениями, к презумпциям не относящимися. Такие презумпции отличаются значительной спецификой: индуктивный компонент в них не развит, поскольку эмпирические наблюдения не подтверждают сделанные в теории обобщения; они не формируются естественным путем, но сознательно конструируются законодателем для решения тех или иных задач правового регулирования; по своей природе они близки к фиктивным явлениям в праве.

Однако невысокая вероятность презумпции не превращает ее в фикцию, искусственность (ложность) которой заведомо очевидна. Выбор законодателем той или иной презумпции для включения ее в налогово-правовой массив и эффективность ее действия «определяется не тем, какую степень вероятности она отражает, а тем, *насколько успешно она способна разрешать правовые вопросы*»⁵³². Маловероятные презумпции привлекаются к правовому регулированию в случаях, когда именно они в той или иной ситуации выступают оптимальными средствами достижения целей, поставленных законодателем. При этом юридическая сила презумпции определяется ее

⁵³² См.: Цуканов Н. Н. Правовые презумпции в административной деятельности милиции. Красноярск: Изд-во Сиб. юрид. ин-та МВД России, 2003. С. 6.

нормативным закреплением, т. е. *возведением в закон*, а не степенью вероятности предполагаемого явления.

В-четвертых, презумпция в налоговом праве, как вероятностное суждение, всегда допускает возможность *фактического опровержения*, т. е. признает факт юридически достоверным, пока не будет доказано обратное (контрпрезумпция). Признание законодателем некоторых презумпций неопровержимыми не отменяет их вероятностный характер. На практике любая презумпция может быть поставлена под сомнение, более того, может обнаружиться, что, например, что расходы индивидуального предпринимателя, которые он не может документально подтвердить, но заявляет профессиональный налоговый вычет по нормативу 20 % от общей суммы доходов, вовсе отсутствуют. Однако для неопровержимых презумпций такое опровержение юридического значения не имеет.

В отличие от фикций каждая презумпция *фактически опровержима*, но для некоторых из них законодатель своим волевым решением не признает за таким опровержением правовых последствий. Таким образом, презумпции могут быть неопровержимы только юридически, в силу закона, но не по своим объективным свойствам; фактически же любая презумпция опровержима. Как отмечает Ю. Г. Зуев, «неопровержимость относится не к сути презумпции, а к форме ее закрепления в законе и характеризует правовой режим действия презумпции, который предусмотрен законом»⁵³³. Подчеркивая, что законодатель не запрещает опровергать ни одну презумпцию и, следовательно, такая возможность имеется всегда, М. П. Пронина предлагает классифицировать презумпции не на опровержимые и неопровержимые, но на презумпции с юридически значимой опровержимостью и презумпции с юридически не значимой опровержимостью⁵³⁴.

В-пятых, правовая презумпция есть предположение, возведенное в закон, и в силу этого получившее статус *нормативно общеобязательного положения*,

⁵³³ Зуев Ю. Г. Неопровержимые презумпции в уголовном праве и процессе // Теория уголовного процесса: презумпции и преюдиции / под ред. Н. А. Колоколова. М., 2012. С. 42.

⁵³⁴ Пронина М. П. Презумпции в современном российском праве. М.: Юрлитинформ, 2011. С. 54-55.

прямо или косвенно выраженного в нормах налогового права. Это важнейший момент. Норма как общеобязательная модель признается за истину без специального доказывания. Если в конкретных условиях истинность презумпции не подтвердится (будет опровергнута), то это означает неприменимость презумпции лишь к данному случаю; в то же время сама по себе презумпция как нормативное положение не опровергается и сохраняет свое действие. «Опровержение презумпции означает не то, что она ложна, а то, что распространение данного вероятностного знания на конкретный случай неверно»⁵³⁵. Тем самым возможная на практике опровержимость презумпции не умаляет ее нормативного характера – поставить под сомнение и опровергнуть можно лишь применимость презумпции к отдельной ситуации; при этом сама презумпция как нормативная модель сохраняет свою юридическую силу и продолжает действовать вплоть до ее отмены или изменения законодателем.

В качестве нормативного положения презумпция носит *обязывающий характер* – в том смысле, что обязывает правоприменителя (суд, налоговый орган), разрешающего юридическое дело, признать презюмируемый факт установленным без доказательств, если установлен факт-основание. С другой стороны, наличие в налоговом праве легальной презумпции предоставляет заинтересованному лицу право требовать от правоприменителя ее применения в конкретном деле и, в конечном счете, сделать вывод о презюмируемом факте при установлении факта-основания.

Учитывая изложенные выше признаки, можно сформулировать следующую дефиницию: *Презумпция в налоговом праве* – это прямо или косвенно закрепленное в источнике налогового права предположительное суждение об условном (т. е. принимаемом без доказывания) наличии либо отсутствии презюмируемого объекта (факта, события, правоотношения) при установленном наличии (отсутствии) связанного с ним факта-основания.

Выделение сущностных признаков налогово-правовых презумпций имеет не только познавательное, но и прикладное значение. В форме предположений

⁵³⁵ Вавилова А. А. Презумпция знания закона // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11: Право. 2006. № 1. С. 86.

могут формироваться самые разнообразные явления в налоговом праве (версии, гипотезы, фикции), поэтому возникает проблема их разграничения. Указанные признаки позволяют отграничить юридические презумпции от смежных с ними явлений в праве.

В качестве примера рассмотрим положение о взаимозависимых лицах, которыми согласно п. 1 ст. 20 НК РФ признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц; в той же статье устанавливаются основания для признания лиц взаимозависимыми, перечень которых является открытым. Одни специалисты относят эту норму к юридическим презумпциям⁵³⁶, другие – к фикциям⁵³⁷. На наш взгляд, в данном случае мы имеем дело с *неопровержимой презумпцией*, что подтверждается следующими аргументами: во-первых, лица, связанные учредительскими, служебными, родственными и иными подобными отношениями, действительно могут повлиять (и нередко влияют) на условия или экономические результаты своей деятельности или деятельности представляемых ими лиц; во-вторых, подобное «влияние» находит устойчивое подтверждение на практике, его нельзя назвать «заведомо ложным», что обусловило закрепление соответствующей презумпции в нормах ст. 20 НК РФ; в-третьих, предположение о подобном влиянии носит вероятностный характер и в некоторых случаях может оказаться истинным, в других – ложным; в-четвертых, данная презумпция может быть фактически опровергнута, но Законом установлена ее неопровержимость, и именно вследствие дискретного усмотрения законодателя «доказывание обратного» (т. е. того, что «влияние» одного лица на другое отсутствует) не допускается, правового значения не имеет. Тем самым презумпция взаимозависимости «в значительной степени

⁵³⁶ См.: Винницкий Д. В. Российское налоговое право ... С. 270; Илларионова Н. В. Значение правовых фикций в налоговых спорах // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 6. С. 25.

⁵³⁷ См.: Карасева М. В. Презумпции и фикции ... С. 77-78; Старых Ю. В. Указ. соч. С. 130.

основана на обычном порядке вещей и, следовательно, имеет признаки индуктивной презумпции»⁵³⁸.

Классификация налогово-правовых презумпций возможна по различным основаниям: по отраслевому признаку (общеправовые, отраслевые); по связи с нормами налогового права (фактические, юридические); по возможности опровержения (опровержимые, неопровержимые); по функциональному назначению (материально-правовые, процессуально-правовые); по способу выражения в нормах налогового права (прямые, косвенные); в соответствии со структурой отрасли налогового права; в зависимости от юридической конструкции налога, при формировании которой презумпция используется (презумпции объекта налогообложения; налоговой базы; связанные с исчислением или уплатой налога; с налоговыми льготами), и т.д.⁵³⁹

В зависимости от сферы действия широко распространена классификация правовых презумпций на *общеправовые* и *отраслевые*. При этом, действуя в рамках той или иной отрасли права, общеправовые презумпции обогащаются новым содержанием, обусловленным отраслевой спецификой⁵⁴⁰.

В сфере налогового права действуют общеправовые презумпции невиновности, добросовестности, знания закона, законности правовых актов (нормативных правовых, индивидуально-правовых) и судебных решений. Подключаясь к регулированию налоговых отношений, каждая из них *трансформируется*, приобретая новые содержательные элементы. Например, активное применение презумпции добросовестности в сфере налогов и сборов привело к наполнению ее новыми категориями и императивами, такими как «налоговая выгода», «деловая цель», «должная осмотрительность и осторожность», «существо над формой» и т. п.

Нередко правовые презумпции «выстраиваются» в логические цепочки иерархического характера. Применительно к таким ситуациям и по аналогии с

⁵³⁸ Винницкий Д. В. Российское налоговое право ... С. 270.

⁵³⁹ См. об этом: Бабін І. І. Презумпції та фікції в податковому праві. Чернівці: Рута, 2009. С. 32-55.

⁵⁴⁰ Интересен вывод С. А. Мосина о том, что «любое проявление общеправовой презумпции в какой-либо отрасли права неизбежно приводит к появлению самостоятельной отраслевой презумпции» (Мосин С. А. Презумпции и принципы в конституционном праве Российской Федерации. М.: Юстицинформ, 2009. С. 29).

классификацией налоговых норм можно выделить *общие* и *специальные* правовые презумпции. Так, из общеправовой презумпции добросовестности, которая непосредственно действует и в сфере налогов и сборов, судами выведены несколько важнейших отраслевых презумпций. Во-первых, *презумпция достоверности первичной документации*: Если налогоплательщик в установленном порядке представил налоговому органу все надлежаще оформленные документы, то такая документация считается достоверной (и, соответственно налогоплательщик вправе получить налоговую выгоду) до тех пор, пока налоговым органом не доказано обратное⁵⁴¹. Во-вторых, *презумпция обоснованности расходов налогоплательщика*, согласно которой расходы налогоплательщика предполагаются обоснованными и экономически оправданными до тех пор, пока не доказано обратное⁵⁴². Обе презумпции являются косвенными и опровержимыми, причем бремя их опровержения возлагается на налоговые органы. Как видим, отраслевая презумпция достоверности первичной документации, представленной налогоплательщиком, и презумпция обоснованности расходов налогоплательщика *субординированы* к общеправовой презумпции добросовестности, совместно образуя целостную подсистему общеобязательных налогово-правовых установок.

В основе классификации налогово-правовых презумпций на *законные* и *фактические* лежит критерий их формализации в источниках налогового права. Законные презумпции являются составной частью налогового права: они либо прямо закреплены в нормах налогового права, либо выводятся из них путем толкования. Фактическая презумпция, по верному замечанию Д. В. Винницкого, прямо не выражена в нормативных актах и потому не имеет непосредственного юридического значения; не будучи закреплена в нормах налогового права, она не создает основу для определенных выводов и юридических решений⁵⁴³. К ним можно отнести общие предположения,

⁵⁴¹ См. п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестн. ВАС РФ. 2006. № 12.

⁵⁴² См.: Определение КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы ...» // Вестн. КС РФ. 2007. № 6.

⁵⁴³ Винницкий Д. В. Российское налоговое право ... С. 269.

которые, во-первых, мотивируют законодателя принять (изменить, отменить) ту или иную норму или юридическую конструкцию; во-вторых, логические приемы, формирующие *внутреннее убеждение* участников налоговых правоотношений в процессе правоприменения.

Несмотря на то, что фактические презумпции не обладают качеством общеобязательности, их роль и значение не стоит недооценивать: являясь эмпирическими обобщениями высоковероятного характера, сформированными на уровне *здравого смысла*, они активно используются участниками налоговых правоотношений в деятельности по доказыванию определенных фактов и обстоятельств, а также при оценке налоговых рисков. Нередко они обуславливают выбор объектов для налогового контроля, направления и методы контрольных мероприятий налоговых органов. В частности, «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков», используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, сформированы с использованием фактических презумпций, связывающих между собой некоторые *внешние признаки* предпринимательской деятельности (налоговая нагрузка ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли, отражение в отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов, отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов и т.д.) и *налоговые риски*, определяемые в литературе как «возможное наступление неблагоприятных правовых последствий для налогоплательщика в результате действий (бездействия) органов государства и органов местного самоуправления»⁵⁴⁴. Фактическая презумпция здесь заключается в предположении о том, что наличие в деятельности налогоплательщика определенных факторов (факт-основание) с большой вероятностью свидетельствует о его неправомерном поведении с точки зрения надлежащего исчисления и уплаты налогов (презюмируемый факт).

⁵⁴⁴ Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития Налогового права. М.: Статут, 2007. С. 17.

Подразделение презумпций на *опровержимые* (*praesumptio juris*) и *неопровержимые* (*praesumptio juris et de jure*) было известно уже римским юристам. Структуру опровержимой презумпции можно представить так: «Если А, то В, пока не доказано обратное (не-В)». Тогда неопровержимой презумпции будет соответствовать структура, где *контрпрезумпция* как элемент отсутствует: «Если А, то В, и доказывание обратного (не-В) юридического значения не имеет».

В тех случаях, когда нормативная структура презумпции носит «усеченный» характер, ограничиваясь формулой «если А, то В», ее идентификация в качестве опровержимой или неопровержимой может потребовать интерпретационных усилий. К примеру, в силу п. 4 ст. 52 и п. 6 ст. 69 НК РФ в случае направления налогового уведомления (а в случае неуплаты налога по уведомлению – требования об уплате налога) по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма. Вопрос о характере «презумпции шестого дня» неоднократно становился предметом острой дискуссии. Как известно, Пленум ВАС РФ пришел к выводу о ее неопровержимости, разъяснив, что «в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом»⁵⁴⁵. Однако позднее Конституционный Суд обосновал опровержимый характер рассматриваемой презумпции, указав, что фактическое получение налоговых уведомлений (налоговых требований) по почте заказным письмом на 6 день после их направления можно опровергнуть в процессе рассмотрения соответствующих споров в суде, в т. ч. по искам налоговых органов о взыскании недоимок по налогам⁵⁴⁶.

Как видим, судебные интерпретации одной и той же нормы-презумпции противоположны друг другу. Полагаем, таких разногласий можно было бы

⁵⁴⁵ См.: п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (утр. силу) // Вестн. ВАС РФ. 2001. № 7.

⁵⁴⁶ См.: Определение КС РФ от 8 апреля 2010 г. № 468-О-О // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

избежать при изложении нормы-презумпции в следующем виде: «В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма, *если налогоплательщиком не доказано обратное*» (п. 4 ст. 52 НК РФ); «В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма, *если налогоплательщиком не доказано обратное*» (п. 6 ст. 69 НК РФ). Таким образом, «презумпция шестого дня» приобретает опровержимый характер, и бремя опровержения возлагается на налогоплательщика (см. Приложение № 5). Этот пример показывает, как даже незначительные упущения и недоработки законодателя при конструировании налогово-правовых норм способны провоцировать юридические споры.

Для опровержимых презумпций общий вывод о наличии или отсутствии презюмируемого факта полагается истинным во всех случаях, пока не доказано обратное. Так, например, презумпция добросовестности опровержима, причем бремя доказывания необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды возлагается на налоговый орган. Для неопровержимых презумпций такой вывод при установлении факта-основания окончателен, и доказывание обратного правовых последствий не имеет.

Следует еще раз подчеркнуть: неопровержимость некоторых налогово-правовых презумпций – явление *искусственное*, т. е. в определенном смысле «навязанное» законодателем. Всякая юридическая презумпция как вероятностное суждение фактически (т. е. на практике) опровержима. Неопровержимой она становится не в силу своих имманентных качеств, но в результате дискретного усмотрения законодателя. Таким образом, неопровержимые презумпции не теряют своего вероятностного характера; они неопровержимы не в общелогическом, но только в своем юридическом значении, в том смысле, что какое-либо доказывание ложности презумпции применительно к конкретной ситуации не влечет правовых последствий.

Использование презумпций предопределяется целями и задачами налогово-правового регулирования. По общему правилу к ним прибегают в *нестандартных ситуациях*, когда применение иных средств затруднительно. Логика законодателя здесь ясна и понятна: возможно, в отдельном случае предположение и не подтвердится, но каждый раз заново устанавливать истину будет стоить обществу колоссальных затрат и потому нецелесообразно, а подчас – просто невозможно. И тогда на помощь приходят презумпции и фикции. «Законодатель использует норму-презумпцию, если только у него нет объективной возможности закрепить по какому-то вопросу норму-утверждение»⁵⁴⁷. Этим объясняется в целом незначительное количество презумпций в налоговом праве.

К примеру, согласно абзацу второму п. 5 ст. 100 НК РФ в случае уклонения лица, в отношении которого проводилась проверка, или его представителя от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте и последний направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица; в случае направления акта по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма. Фактом-основанием этой презумпции выступает истечение шестидневного срока с даты отправки заказного письма. Маловероятно, что дата вручения акта придется именно на шестой день, тем более в условиях, когда лицо уклоняется от его получения. Разумеется, с точки зрения достижения объективной истины следует устанавливать каждый юридический факт (в данном случае – факт вручения акта) точно и достоверно. Законодатель использует здесь юридическую презумпцию с *невысокой степенью вероятности*, поскольку иные варианты разрешения ситуации являются значительно менее эффективными. Действительно, не насильно же заставлять налогоплательщика получать акт налоговой проверки, не объявлять же его во всероссийский розыск. Более того, поиск иных вариантов правового

⁵⁴⁷ Кузнецова О. А. Специализированные нормы российского гражданского права: теоретические проблемы: дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2007. С. 243.

регулирования, нацеленных на фактическое вручение такого акта лицу, умышленно избегающему его получения, будет потворствовать недобросовестному затягиванию налогового процесса, что в условиях четко формализованных сроков крайне актуально.

Достоверность некоторых обстоятельств, с которыми налоговое право связывает важные правовые последствия, чрезвычайно сложно (если вообще возможно) установить на практике, что создает значительные трудности в правоприменении. Состояния *абсолютной неопределенности*, когда установить объективную истину в ретроспективном плане не представляется возможным, не так уже редки в правовой сфере. «Между тем законодательство связывает с этими обстоятельствами важные юридические последствия, что неизбежно создает для правоприменителя непреодолимые препятствия по их установлению»⁵⁴⁸. Как мы уже неоднократно указывали, следует выбирать наименьшее из двух зол: относительная определенность всегда лучше полной неопределенности.

Важно помнить, что в данном случае ситуация неопределенности не вызвана презумпцией как таковой. «Напротив, презумпция служит раскрытию, снятию неопределенности в общественных отношениях, поскольку законодатель устанавливает правила, по которым следует делать вывод — единственный и однозначный»⁵⁴⁹. Восполняя недостающие факты в системе налогово-правового регулирования, презумпция может помочь снять состояние неопределенности в налоговых правоотношениях, разрешить противоречия там, где другие юридические средства с этим не справляются. «Тем самым правовые презумпции вносят определенность в разрешение юридического дела, что позволяет обойти юридические тупики»⁵⁵⁰.

Использование презумпций в налоговом процессе позволяет сократить, упростить и облегчить процесс доказывания, возлагая бремя опровержения

⁵⁴⁸ Щекин Д. М. Юридические презумпции ... С. 14.

⁵⁴⁹ Каранина Н. С. Сущность правовой презумпции: определение понятия «презумпция» в современной теории права и российском законодательстве; признаки правовой презумпции // Юрид. техника. 2010. № 4. С. 220.

⁵⁵⁰ Сатун В. А., Смирнова М. Г. Правовые презумпции как юридические средства закрепления социальных притязаний в праве // Юрид. техника. 2010. № 4. С. 33.

презюмируемых фактов на одних участников процесса и освобождая от него других. Тем самым в налоговых спорах перераспределяется *бремя доказывания* фактов, имеющих значение по делу. К примеру, презумпция невиновности освобождает лицо, привлекаемое к налоговой ответственности, от обязанности доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Если невиновность предполагается, то виновность подлежит доказыванию. При этом обязанность доказать обстоятельства, свидетельствующие о фактических обстоятельствах налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговый орган. Налогоплательщики не обязаны представлять какие-либо доказательства своей невиновности, т. е. могут вести себя пассивно без каких-либо негативных для себя последствий. Отсюда, кстати, вытекает и процессуальная последовательность представления и оценки доказательств в суде: сначала подлежат исследованию доказательства, представленные налоговым органом, затем уже ответчиком (если он их пожелает представить). Конечно, такое положение не препятствует частным лицам активно доказывать свою невиновность, представляя необходимую аргументацию и доказательства. С другой стороны, пассивность налоговых органов в представлении доказательств, опровергающих презумпцию невиновности, должна означать признание государством невиновности лица, привлекаемого к ответственности.

§ 3. Реальные и презумптивные методы налогообложения

Большинством авторов юридическая презумпция рассматривается в качестве *нормативного предписания*, содержащего общеобязательное суждение о презюмируемом факте при установленном наличии основания презумпции⁵⁵¹.

⁵⁵¹ См.: Цуканов Н. Н. О критериях правовой презумпции // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы совершенствование: сб. статей: В 2-х т. / под ред. В. М. Баранова. Т. 1. Н. Новгород: Юрид. техника, 2001. С. 506; Шекин Д. М. Юридические презумпции ... С. 41; Кузнецова О. А. Презумпции в гражданском праве. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. С. 31, 40; Ишигилов И. Л. Понятие и признаки юридических презумпций // Сиб. юрид. вестник. 2007. № 2. С. 7-8; Смирнов А. В., Калиновский К. Б. Презумпции в уголовном процессе // Росс. правосудие. 2008. № 4. С. 68-74; Арзамасов Ю. Г. О понятии презумпций и их месте в системе средств юридической техники // Юрид. техника. 2010. № 4. С. 76 и др.

Налоговые нормы, сформированные на основе презумпций, именуются нормами-презумпциями (презумптивными нормами, *presumptive rules*).

Способы формализации правовых презумпций в источниках налогового права могут быть различными. Общеизвестно, что презумпции могут закрепляться в нормах права либо прямо, либо косвенно. Образцом *прямого закрепления* выступает, к примеру, содержащаяся в п. 1 ст. 40 НК РФ презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен. Словами-индикаторами, указывающими на использование презумптивного метода в праве могут выступать глаголы «предполагается», «считается», «признается», «подразумевается».

Косвенная презумпция прямо не формулируется в нормах налогового права, но конструируется путем анализа и интерпретации последних. К примеру, из содержания п. 2 ст. 220 НК РФ «Имущественные налоговые вычеты» вытекает следующая презумпция: если налогоплательщик не может документально подтвердить срок нахождения у него в собственности отчуждаемого имущества, предполагается, что имущество находится в его собственности менее трех лет. Реализация данной презумпции на практике влечет важные правовые последствия, а именно: налогоплательщик, не подтвердивший, что имущество находилось в его собственности три года и более, может рассчитывать только на имущественный налоговый вычет в определенном, установленном Законом размере, но не на полное освобождение дохода, полученного при продаже такого имущества, от налогообложения.

Нужно заметить, что юридические презумпции традиционно рассматриваются именно как *статутные нормы* особого рода, а формирование презумптивных положений в процессе правоприменения либо вовсе игнорируется, либо анализируется в части т. н. фактических презумпций, не имеющих собственного юридического значения. При этом упускаются из виду *косвенные презумпции*, содержание которых выявляется именно на стадии реализации налогового права. В случаях косвенного закрепления, презумптивное суждение логически выводится судами или иными

правоприменительными органами в процессе интерпретации налогово-правовых норм. В этом случае «механизм реализации имеет латентный характер и его содержание устанавливается путем толкования»⁵⁵².

Вместе с тем многие фундаментальные налогово-правовые презумпции – например, презумпция невиновности или презумпция добросовестности налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений – впервые были сформулированы именно судами в процессе разрешения налоговых споров. Причем если первая из них впоследствии воспроизведена законодателем в ст. 108 НК РФ, то вторая до сих пор не легализована в законодательстве о налогах и сборах, оставаясь элементом судебного права. Эта презумпция (налогоплательщик предполагается действующим добросовестно, пока не доказано обратное) имеет косвенную форму выражения, но вместе с тем ее *юридический характер*, т. е. нормативность, общеобязательность и регулирующее воздействие, сомнению не подвергается.

Наглядный пример «выделения» косвенной презумпции продемонстрировал Конституционный Суд, рассматривая конституционность статей 81 и 101 НК РФ⁵⁵³. Суд указал, что полномочия налогового органа, предусмотренные указанными статьями, являются публично-правовыми. Это не позволяет налоговым органам произвольно отказаться от необходимости истребования дополнительных сведений, объяснений и документов, которые подтверждают правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. При осуществлении возложенных на них функций по выявлению налоговых правонарушений налоговые органы во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более – обнаружения признаков налогового правонарушения обязаны воспользоваться предоставленными им полномочиями истребовать у налогоплательщиков необходимую информацию. Из этих правовых позиций Суд выводит косвенную презумпцию: *если налоговый орган не обратился к налогоплательщику за объяснениями или*

⁵⁵² Каранина Н. С. Указ. соч. С. 219.

⁵⁵³ См.: Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» ...» // Вестн. КС РФ. 2006. № 6.

документами, подтверждающими декларируемые налоги, то предполагается, что у него нет сомнений в правильности уплаты налогов.

Содержание презумптивных методов в налоговом праве только *легальными презумпциями*, прямо или косвенно закрепленными в источниках налогового права, не исчерпывается. Норма-презумпция – лишь частный случай обращения законодателя к презюмированию в сфере налогов и сборов. Различного рода *общие предположения*, основанные на вероятности, активно используются, во-первых, законодателем при формировании налогово-правовых конструкций, во-вторых, судами и налоговыми органам – в качестве логического обоснования правоприменительных актов и, в-третьих, частными лицами – для защиты своих прав и законных интересов в налоговых спорах. В конце концов, «предположение есть лишь техническое средство для достижения определенных целей – надежности, быстроты, реализации права в условиях, когда нет возможности установления истины другим способом»⁵⁵⁴.

Случаи, когда некоторое предположение выступает в качестве мотивирующего фактора и логической основы для принятия той или иной налоговой нормы, довольно распространены. В таких случаях презумптивные суждения рассматриваются как элемент правотворческого процесса, «подталкивающий» законодателя к принятию той или иной нормы.

К примеру, норма о налоговой деликтоспособности физического лица выводится из обоснованного предположения о том, что малолетний ребенок не способен в полной мере осознавать свои действия и нести за них ответственность; в основе конструкции реальных налогов лежит презумпция, согласно которой собственность (имущество) приносит доход, т. е. факт владения лицом определенным имуществом (объектом налогообложения) дает законодателю право приписывать такому лицу получение некоторого дохода (источника уплаты реального налога)⁵⁵⁵; концепция минимального налога, взимаемого в рамках упрощенной системы налогообложения (п. 6 ст. 346.18 НК

⁵⁵⁴ См.: Баранов В. М. Истинность норм советского права. Саратов: Изд-во Сарат. ун-та, 1988. С. 370.

⁵⁵⁵ Бабін І. І. Презумпції у правовій конструкції прямих податків // Науков. Вісн. Чернівецького ун-ту. Правознавство. 2007. Вип. 402. С. 68.

РФ), базируется на предположении, что доходы налогоплательщика, перешедшего на специальный налоговый режим, не могут быть ниже установленного Законом уровня; в основе установленных размеров налоговых ставок усматривается предположение о том, что именно такой объем налоговых изъятий способствует сохранению баланса между публичными и частными интересами в налоговых правоотношениях, и т. п.

Нужно заметить, что вероятностные предположения в виде версий, гипотез, условных допущений, как правило, всегда предшествуют точному знанию. Поскольку общее предположение – это универсальная основа любой мыслительной деятельности, его присутствие можно обнаружить в основе формулирования едва ли не *любого умозаключения*, включая каждую норму права. «Фактически за каждой правовой нормой стоит то или иное предположение законодателя о том, что именно таким образом должны регулироваться определенные отношения»⁵⁵⁶. Разумеется, в этом случае нельзя говорить о презумпции в специально-юридическом значении. Ведь именно формализация в источниках налогового права превращает обычное предположение в правовую презумпцию, придает ей качество общеобязательности, способность к регулированию налоговых отношений, санкционирует ее действие угрозой государственного принуждения.

В этом смысле прав М. С. Строгович, утверждая, что любое предположение законодателя о связи фактов, из которого он исходил при формулировании правовой нормы, имеет отношение исключительно к законодателю, но не к суду, который указанную норму применяет; после создания нормы, соответствующая мотивация законодателя не имеет значения ни для судов, ни для иных адресатов этой нормы; для них важны не предположения, которые послужили основанием для создания нормы, но сама норма⁵⁵⁷. В. А. Ойгензихт также подчеркивает, что презумпция может считаться

⁵⁵⁶ Кузнецов А. П., Пронина М. П. Указ. соч. С. 294.

⁵⁵⁷ Строгович М. С. Указ. соч. С. 174.

правовой только тогда, когда предположение составляет само содержание правовой нормы, а не является лишь мотивом ее установления⁵⁵⁸.

Итак, нужно различать презумпции в узком – *специально-юридическом* смысле – как юридические средства, прямо или косвенно легализованные в источниках налогового права, и презюмирование в *широком смысле* слова – как метод, активно применяемый при формировании не только налоговых норм, но и крупных юридических конструкций, а то и – целых институтов налогового права. В частности, для определения налоговой базы законодатель может взять за основу *реальные сведения*, содержащиеся в налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщика, а может обратиться к *косвенным приемам и способам*, основанным на предположениях либо прямом вменении. Для обозначения таких налоговых режимов в западной науке используется термин «presumptive taxation». С. Македонский переводит этот термин как «вмененное» или «условно-расчетное налогообложение»⁵⁵⁹. Полагаем, более адекватный перевод – «презюптивное налогообложение».

Как указывает В. Туроньи, *presumptive taxation* предполагает использование косвенных методов установления налоговых обязательств, которые отличаются от обычных правил, основанных на финансовой (налоговой, бухгалтерской) отчетности налогоплательщика⁵⁶⁰. «Термин –презюптивное налогообложение», – разъясняют Е. Ахмад и Н. Стерн, – охватывает целый ряд процедур, в соответствии с которыми налоговая база не измеряется, но вытекает из некоторых простых показателей, которые вычислить легче, чем саму базу»⁵⁶¹.

Сегодня подобные методы активно используются во всем мире. Даже в США, где презюптивные налоги не получили широкого распространения, в последние годы разворачивается активная дискуссия о целесообразности внедрения презюптивных режимов налогообложения малого и среднего

⁵⁵⁸ Ойгензихт В. А. Презумпции в советском гражданском праве. Душанбе: Ирфон, 1976. С. 31.

⁵⁵⁹ Македонский С. Применение специального режима налогообложения: зарубежный опыт // Рынок ценных бумаг. 2005. № 6. С. 26.

⁵⁶⁰ Thuronyi V. Presumptive Taxation // Tax Law Design and Drafting. Vol. 1. Washington, 1996-1998. P. 404.

⁵⁶¹ Ahmad E., Stern N. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge, 1991. P. 276.

бизнеса в американскую налоговую систему⁵⁶². «Презумптивный налог, – указывают американские исследователи К. Лог и Дж. Ветори, – взимается с одного объекта по аналогии (или грубому приближению) к другому объекту. ... Каждая налоговая система до некоторой степени поступает точностью ради простоты. И то, насколько требуется пожертвовать точностью, зависит от контекста. Понятие презумптивного налога традиционно используется для описания налоговых режимов в тех сферах, где административные и правоохранительные расходы необычайно высоки и потому точность измерения доходов слишком затратна. Такие сферы часто встречаются в развивающихся странах, где необходимо в значительной степени пожертвовать точностью измерения доходов, чтобы иметь возможность собирать налоги»⁵⁶³.

Причины использования презумптивных методов налогообложения различны и определяются конкретными задачами налогово-правового регулирования. К ним можно отнести: упрощение системы налогового учета и порядка исчисления отдельных налогов; борьба с налоговыми правонарушениями и различного рода схемами, направленными на извлечение необоснованной налоговой выгоды (особенно в сферах малого и среднего бизнеса, активно использующего в расчетах наличные расчеты с покупателями); сокращение бюджетных расходов на налоговое администрирование; более справедливое распределение налогового бремени там, где масштабные уклонения от уплаты налогов создают неприемлемые диспропорции (т. н. горизонтальное неравенство) для законопослушных и недобросовестных налогоплательщиков.

Использование презумптивных методов налогообложения носит характер *вынужденной меры*, востребованной в условиях неопределенности, когда получить достоверное знание об объекте правового регулирования затруднительно или невозможно. Согласимся с Т. В. Кашаниной, которая

⁵⁶² См.: Logue K. D., Vettori G. G. Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation // Columbia Journal of Tax Law. 2011. Vol. 2, № 1. P. 101-149; Thomas K. D. Presumptive Collection: A Prospect Theory Approach to Increasing Small Business Tax Compliance // Tax Law Review. 2013. Vol. 67, № 1. URL: <http://ssrn.com/abstract=2316233> (Дата обращения: 25.02.2013).

⁵⁶³ Logue K. D., Vettori G. G. Op. cit. P. 103-104.

называет презумпцию «исключительным способом формирования содержания права», применяемым законодателем на основании следующего рассуждения: возможно, предположение не подтвердится, но если каждый раз его проверять заново, обществу это будет дорого стоить и в финансовом, и во временном отношении⁵⁶⁴.

Главный недостаток презумптивного налогообложения заключается в том, что здесь мы намеренно жертвуем точностью (достоверностью) измерения налоговых обязательств, определяя их с той или иной степенью вероятности. С другой стороны, любое индивидуальное правоотношение – всегда лишь *относительное приближение* к нормативной модели. «Все налоги презумптивны, до некоторой степени», – иронично замечают наши западные коллеги, подразумевая, что идеально точно воспроизвести (реконструировать) и рассчитать налоговую базу, спрограммированную законодателем в нормах налогового права, на практике удастся сравнительно нечасто⁵⁶⁵.

Таким образом, все методы налогообложения можно разделить на *реальные* и *презумптивные*. При использовании последних за основу берутся не фактические, но лишь предполагаемые (т. е. презюмируемые) налоговые обязательства, размер которых определяется с учетом обоснованных предположений о том, что нормальные (обычные) показатели финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (как правило, доходы и расходы) должны совпадать с суммой, определенной косвенным (условным, расчетным) образом.

Подобные приемы широко известны российскому налоговому праву. К примеру, на основании подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговый орган в установленных Законом случаях имеет право определить сумму налогов, подлежащую уплате налогоплательщиком, *расчетным путем* на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. В основе расчетного метода определения

⁵⁶⁴ Каушанина Т. В. Юридическая техника ... С. 184-185.

⁵⁶⁵ Slemrod J., Yitzhaki S. Analyzing the standard deduction as a presumptive tax // International Tax and Public Finance. 1994. Vol. 1, № 1. P. 25.

сумм налога лежит предположение о том, что «у другого налогоплательщика, добросовестно занимающегося тем же видом деятельности в сходных экономических условиях, размер налогооблагаемой базы с большой долей вероятности предполагается таким же»⁵⁶⁶. Применение указанного метода можно рассматривать как своеобразную санкцию, связанную с неисполнением налогоплательщиком возложенных на него обязанностей⁵⁶⁷. При этом бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов⁵⁶⁸.

Презумптивный характер расчетного метода исчисления налогов не вызывает сомнений, поскольку он основан на предположении о том, что у аналогичных налогоплательщиков и налоговые базы аналогичны. Идеологическим обоснованием этой презумпции выступает *принцип равного обращения*, а именно: налогоплательщики, находящиеся в равных условиях, должны подлежать и равному налогообложению. Мы солидарны с позицией Д. М. Щекина, что прием определения суммы налога по аналогии основан на презумпции, поскольку вероятностное суждение о сумме налогов налогоплательщика, определенное по аналогии, порождает юридические последствия в виде обязанности уплатить налог. Данная презумпция носит опровержимый характер, поскольку вывод об «аналогичности» может быть

⁵⁶⁶ Нагорная Э. Н. Указ. соч. С. 148.

⁵⁶⁷ Характерна, например, следующая правовая позиция. Поскольку, несмотря на неоднократно направлявшиеся налогоплательщику в ходе выездной налоговой проверки требования, первичные документы в налоговый орган представлены не были, суд признал правомерным исчисление налогов расчетным путем. Суд указал, что данная мера была обусловлена неправомерным бездействием самого налогоплательщика, уклонявшегося от предоставления истребованных документов; положения п. 7 ст. 31 НК РФ налоговым органом не нарушены. На наличие каких-либо причин, объективно препятствующих исполнению требований о предоставлении документов, налогоплательщик не ссылается, все документы, представленные налогоплательщиком с возражениями на акт выездной налоговой проверки, налоговым органом при принятии решения были учтены (Постановление Фед. арб. суда МО от 24 июля 2013 г. по делу № А40-100926/12-115-683 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

⁵⁶⁸ См., напр.: Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 16 октября 2013 г. по делу № А03-15007/2012 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

опровергнут предоставлением фактов (документов), подтверждающих иной размер налога, подлежащего уплате налогоплательщиком⁵⁶⁹.

Налогоплательщики пытались оспорить конституционность расчетного метода, ссылаясь на то, что он является лишь приблизительным, а значит – *недостоверным*. Рассмотрев эти аргументы, Конституционный Суд указал, что условный метод расчета налоговой базы применяется лишь когда есть основания полагать, что налогоплательщиком искусственно занижается налоговая база; наделение налогового органа правом исчислить сумму налогов расчетным путем вытекает из возложенных на налоговые органы обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции РФ и законах общеправовых принципов налогообложения – всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени; допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика, поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов, при обоснованном его применении, не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков⁵⁷⁰.

Вызывает интерес также вывод Конституционный Суд РФ о допустимости применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, с учетом права налогоплательщика на последующий судебный контроль за решением налогового органа, определившего сумму налога расчетным путем. Суд разъяснил, что применение расчетного пути исчисления налогов непосредственно связано с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Определение налогового обязательства расчетным

⁵⁶⁹ Щекин Д. М. Юридические презумпции ... С. 224-225.

⁵⁷⁰ Определение КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301-О «По жалобе гражданина Кукушкина ...» // Вестн. КС РФ. 2005. № 6.

методом как не предполагающее его осуществление на произвольных основаниях направлено на реализацию целей и задач налогового контроля, а также на обеспечение безусловного выполнения всеми налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налогов⁵⁷¹.

Кроме того, Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что положения ст. ст. 31 и 166 НК РФ, предусматривая право налоговых органов определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем, не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков, поскольку налоговые органы при применении указанного метода определяют как размер доходов, так и размер расходов налогоплательщика за отчетный период⁵⁷².

Вопрос о недостоверности расчетного метода возникает и при рассмотрении дел в системе арбитражных судов. Рассмотрим наглядный пример. Как установил Президиум ВАС РФ, пересматривая дело в порядке надзора, у ООО отсутствовал учет бланков строгой отчетности, отдельный учет билетов разной стоимости, были установлены неправомерные факты уничтожения бланков строгой отчетности (неиспользованных билетов). Исходя из информации, содержащейся в билетно-учетных листах, количества проданных билетов по льготной цене, первичных документов (счетов-фактур, накладных, приходных ордеров), инспекция с учетом данных об аналогичных налогоплательщиках (о количестве перевозимых пассажиров на аналогичных маршрутах) произвела расчет полученного обществом дохода. Нижестоящие суды признали этот расчет не отвечающим критерию достоверности, поскольку

⁵⁷¹ Определение КС РФ от 23 апреля 2013 г. № 488-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лихоманова ...» // Вестн. КС РФ. 2013. № 4.

⁵⁷² Определение КС РФ от 24 декабря 2013 г. № 1988-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Григорьева ...» // Вестн. КС РФ. 2013. № 12. На этот аспект расчетного налогообложения ссылаются и арбитражные суды. Так, признавая неправомерным доначисление обществу налога на прибыль расчетным путем (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) в связи с непредставлением в ходе проверки документов, подтверждающих расходы, суд исходил из того, что инспекция определила налоговую базу исходя только из суммы полученных обществом доходов, что привело к искажению реального размера налоговых обязательств общества и, как следствие, неверному исчислению сумм пени и штрафа. Учитывая положения ст. ст. 247, 252 НК РФ, для исчисления подлежащего уплате в бюджет налога на прибыль инспекции следовало установить разницу между полученными доходами и произведенными расходами общества (Постановление ФАС ЗСО от 15 августа 2013 г. по делу № А81-3680/2012 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

инспекция не определила *точного количества* перевезенных пассажиров за смену, наполняемости автобусов, не установила, какое количество автобусов работало на маршруте и сколько рейсов было совершено, а также в течение какого времени использовалась катушка выданных контрольных билетов, если в конце смены она не сдавалась водителями. Признавая оспариваемое решение инспекции недействительным, суды сделали вывод о том, что доначисление налогов в ходе налоговых проверок не может быть основано на *усредненных данных* и должно отвечать критерию достоверности. Как видим, позиция судов основывалась на том, что инспекция исчислила налоги *приблизительно*, а не достоверно. Однако Президиум ВАС указал, что при расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности. Поэтому вывод суда о том, что исчисление налогов в ходе налоговых проверок не должно быть *приблизительным* и не может основываться на усредненных данных, противоречит *самой сути* расчетного метода исчисления налогов. При определении расчетным методом налоговых обязательств общества инспекция использовала как данные самого общества, так и данные об аналогичных налогоплательщиках. Общество не опровергло доводы инспекции, а контррасчет своих налоговых обязательств ни в ходе проведения проверки, ни в суды не представило. Поскольку общество не обеспечило сохранности документов бухгалтерского учета и не опровергло правильности расчета суммы налогов, произведенного инспекцией, основания считать необоснованным размер его налоговой обязанности, определенный инспекцией в порядке, установленном подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, отсутствуют⁵⁷³.

К сожалению, применение расчетного метода определения налоговых обязательств на практике сталкивается с многочисленными трудностями. Во-первых, его концептуальные и методологические основы не сформированы.

⁵⁷³ Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июля 2010 г. № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444 // Вестн. ВАС РФ. 2010. № 10.

Официальные методики и инструкции, ориентирующие налоговые органы, отсутствуют, нет ни монографических работ, ни диссертационных исследований по этой проблематике. Во-вторых, законодательство не содержит даже примерных критериев установления аналогичности налогоплательщиков (их количественных и качественных характеристик). В-третьих, не понятно, что делать, если в соответствующем регионе нет налогоплательщиков, которых можно было бы признать аналогичными.

Презумптивный метод активно используется в налогово-правовой конструкции *авансовых платежей*. В частности, авансовые платежи организаций по имущественным налогам рассчитываются исходя из реальных показателей. Другое дело – авансовые платежи по налогам, объектом которых выступают доход или прибыль. Так, индивидуальные предприниматели (нотариусы, адвокаты) обязаны уплачивать авансовые платежи по НДФЛ, расчет которых осуществляют налоговые органы. Поэтому точно рассчитать налоговую базу в принципе невозможно. Данная проблема преодолена законодателем следующим образом: согласно п. 8 ст. 227 НК РФ исчисление суммы авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы *предполагаемого дохода*, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода *за предыдущий налоговый период*. В последнем случае, в основе расчета авансовых платежей лежит предположение о том, что полученный налогоплательщиком в текущем периоде доход будет таким же, как и в предыдущем. Для вновь же зарегистрированных предпринимателей какие-либо объективные критерии определения будущих доходов (например, доходы прошлых лет, внешние признаки предпринимательской деятельности и т.п.) вообще отсутствуют, и вывод о предполагаемых доходах основывается лишь на субъективном усмотрении налогоплательщика. Очевидно, что предполагаемый и потому *несуществующий доход* представляет собой не что иное, как *юридическую фикцию*, но он позволяет рассчитать налоговую базу в ситуации объективной неопределенности, когда объект налогообложения еще реально не

существует, и исчислить налоговую базу реальными методами не представляется возможным.

Правовой режим ЕНВД (гл. 26.3 НК РФ), который вплоть до его отмены преобладал в сфере налогообложения отдельных сегментов малого бизнеса, базируется на целой совокупности *общих предположений*, а именно: предпринимательская деятельность сопровождается получением доходов; в определенных экономических условиях будет получен определенный доход и поэтому внешние признаки той или иной сферы малого бизнеса свидетельствуют о размере дохода. Причины введения «вмененки» хорошо известны – это поддержка малого бизнеса путем снижения налоговой нагрузки и упрощения налогового администрирования, но, главным образом, необходимость преодоления негативных тенденций (с точки зрения собираемости налоговых платежей) в тех сегментах экономики, где наличный денежный оборот создает массовые возможности для неуплаты налогов. Кроме того, в рамках этого режима не применяются расходные вычеты, что позволяет избежать весьма распространенного способа уклонения от уплаты налога путем завышения расходов от предпринимательской деятельности.

Презумптивный характер присущ и патентной системе налогообложения (гл. 26.5 НК РФ), которая с 1 января 2013 г. заменила упрощенную систему налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента, действовавшую ранее на основе ст. 346.25.1 НК РФ. В силу ст. 346.47 НК РФ объектом налогообложения признается *потенциально возможный* к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта РФ⁵⁷⁴. Таким образом, патентная система налогообложения представляет собой самостоятельную разновидность вмененного налогообложения.

Презумптивные методы могут применяться не только для определения налоговой базы (доходов, прибыли), но и в отношении *расходов* налогоплательщика. Так, в силу ст. 221 НК РФ, если индивидуальные

⁵⁷⁴ См. об этом подробно: Ильин А. Ю. Правовые основы применения патентной системы налогообложения // Финансовое право. 2013. № 7. С. 10-14.

предприниматели не могут документально подтвердить свои расходы, то профессиональные налоговые вычеты производятся в размере 20 % общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности. Как видим, законодатель признает наличие расходов налогоплательщика независимо от их реального осуществления, и для применения данного налогового вычета нужно лишь подтвердить факт получения дохода и его размер. Суды исходят из того, что налогоплательщик не обязан представлять доказательства несения расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, для получения профессионального налогового вычета в размере 20 % от полученного дохода; при подаче заявления он обязан доказать лишь факт осуществления деятельности в качестве индивидуального предпринимателя и получения дохода от этой деятельности; обязанность представлять доказательства понесенных расходов законом не установлена. В данном случае законодатель исходит из обоснованного предположения о том, что доходы от предпринимательства без расходов невозможны, и поэтому отказывать налогоплательщику в налоговом вычете было бы несправедливо.

Более очевиден *условный* (т. е. презумптивный) характер нормативов расходов по профессиональным налоговым вычетам для лиц творческих профессий (п. 3 ст. 221 НК РФ). Если в части индивидуальных предпринимателей размер установленного вычета (20 % от полученного дохода) еще может опираться на некие «усредненные данные», то применительно к писателям, композиторам, художникам и прочим лицам, получающим авторские вознаграждения, дифференциация предполагаемых расходов в пределах от 20 % до 40 % обусловлена не опорой на статистически объективные показатели, но *дискретным усмотрением* законодателя.

Итак, сущность налогово-правовой презумпции состоит в устойчивой взаимосвязи между фактами, когда из существования исходного факта-основания выводится наличие или отсутствие факта презюмируемого. Говоря о презумпциях с позиций налогового права, следует различать понятие презумпции в узком (или собственно юридическом) значении как нормативном

положении, прямо или косвенно легализованном в источниках налогового права, и презюмирование как юридико-технический метод, основанный на предположениях с более или менее высокой степенью вероятности. Если реальные методы налогообложения базируются на данных бухгалтерского и налогового учета, то презумптивные методы основаны на предположениях либо прямом вменении. Последние широко применяются российским законодателем, упрощая налоговый учет, восполняя недостающие факты в системе налогово-правового регулирования, снижая издержки налогового администрирования, помогая снять состояние неопределенности в налоговых правоотношениях и разрешая проблемы налогового правопорядка там, где применить другие юридические средства затруднительно или нецелесообразно.

В заключение пятой главы сделаем общий вывод:

Фикция в налоговом праве – это заведомо ложное, объективно неопровержимое положение, закрепленное в нормах налогового права с целью более эффективного правового регулирования налоговых отношений. Преодолевая излишний формализм налогового права, выполняя функции недостающего юридического факта и устраняя состояние неопределенности, юридические фикции вносят четкость и однозначность в содержание налоговых правоотношений, обеспечивают непрерывность функционирования процесса налогово-правового регулирования и, как следствие, стабильность налогового правопорядка, а также позволяют совершенствовать юридическую технику, способствуют экономии юридических средств, упрощают и ускоряют налоговые процедуры, снижают угрозу необоснованного произвола и волюнтаризма при применении налоговых норм, повышают эффективность юридической деятельности в сфере налогообложения.

Говоря о презумпциях с позиций налогового права, следует различать понятие презумпции в узком (или собственно юридическом) значении как нормативном положении, прямо или косвенно легализованном в источниках налогового права, и презюмирование – как юридико-технический метод,

основанный на общих предположениях с более или менее высокой степенью вероятности. Если реальные методы налогообложения базируются на данных бухгалтерского и налогового учета, то презумптивные методы основаны на предположениях либо прямом вменении.

Использование презумпций и презумптивных методов позволяет преодолеть состояние неопределенности в налоговых правоотношениях, упрощает, ускоряет и оптимизирует налоговые процедуры, снижает издержки налогового администрирования, способствует реализации принципа процессуальной экономии и стимулирует субъектов к активному участию в доказывании юридически значимых фактов, разрешая проблемы налогового правопорядка там, где применить другие юридические средства затруднительно или нецелесообразно.

Глава 6. Проблемы применения аналогии для преодоления неопределенности в налоговом праве

§ 1. Неполнота (фрагментация) как крайняя форма проявления неопределенности в налоговом праве. Квалифицированное молчание закона

Вопросы правовых пробелов и их преодоления как предмет научных исследований имеют многолетнюю историю. Подходы отечественных и зарубежных ученых к определению понятия «пробел», его сущности, классификации, методам выявления и устранения в значительной степени детерминируются юридическим мировоззрением конкретного автора, его правопониманием. Сегодня в правоведении преобладает мнение, что пробелы в праве – это *объективная реальность*, избежать которой нельзя, возможно лишь сформировать более или менее эффективные механизмы ее минимизации.

Для российского налогового права, создаваемого фактически «с нуля», пробелы и связанная с ними проблематика особенно актуальны. Потребности экономики переходного периода в 90-е гг. прошлого века диктовали ускоренные темпы формирования налогового законодательства, адекватного масштабным преобразованиям, которые разворачивались в стране. При этом процесс создания новой налоговой системы проходил сложно и противоречиво. Дефицит времени на доктринальное осмысление, нормотворческую разработку и практическую апробацию налоговых норм привел к тому, что вновь создаваемое налоговое право, как никакая другая отрасль, с самого начала своего существования столкнулось с колоссальными проблемами концептуального и технико-юридического свойства. Неполнота российского законодательства о налогах и сборах стали «притчей во языцех». Достаточно напомнить: вплоть до принятия части первой НК РФ процессуальные институты налогового права были нормативно не оформлены, правовой режим отдельных налогов и сборов регламентировался множеством ведомственных

инструкций, ключевые принципы и категории разрабатывались не законодателем, но Конституционным Судом, а российские суды всех уровней напрямую применяли положения Конституции РФ, поскольку многочисленные пробелы и противоречия в системе налогово-правового регулирования не позволяли разрешать налоговые споры на основе налоговых законов.

Масштабные трансформации социально-экономического пространства России до сих пор приводят к нестабильности налоговой системы, ее регулярным «перетряскам» и «перезагрузкам». Поэтому проблематика пробелов и их преодоления для отечественных налоговиков является не отвлеченной схоластикой, но поставлена в повестку дня самой жизнью.

Наличие пробела всегда означает отсутствие нормы, регулирующей отдельные аспекты определенного вида общественных отношений, в целом уже охваченного правовым воздействием. Неполнота (фрагментация) – характерное проявление неопределенности в налоговом праве⁵⁷⁵. Вместе с тем, сама по себе нормативная неурегулированность вопроса еще не свидетельствует о наличии пробела в праве, поскольку значительная масса социальных взаимодействий имеет принципиально неправовой характер⁵⁷⁶.

Сторонники т. н. *широкого подхода* предлагают считать пробелом и те случаи, когда нормативное урегулирование общественных отношений еще не произведено, но вполне назрело с точки зрения сложившихся объективных условий и субъективных факторов⁵⁷⁷; т. е. норма отсутствует, но с точки зрения господствующего правосознания соответствующие отношения уже подлежат правовому регулированию. На наш взгляд, такой подход неоправданно расширяет понимание «пробела», распространяя его фактически на всю *внеправовую сферу*, за исключением областей, которые объективно не могут

⁵⁷⁵ Е. И. Спектор верно называет пробел в правовом регулировании «состоянием правовой неопределенности» (Спектор Е. И. Пробелы в законодательстве и пути их преодоления: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 7).

⁵⁷⁶ «Пробелы в праве нельзя отождествлять с неурегулированностью тех общественных отношений, которые не подлежат правовому воздействию» (Недбайло П. Е. Указ. соч. С. 455). «Хотя пробел в праве и представляет собой объективное явление, – верно отмечает Д. А. Туманов, – его наличие целиком зависит от правового значения, которое придается определенному виду общественных отношений на разных отрезках времени» (Туманов Д. А. Пробелы в гражданском процессуальном праве. М.: Норма, 2008. С. 20).

⁵⁷⁷ См., напр.: Лазарев В. В. Пробелы в праве ... С. 9, 37; Уранский Ф. Р. К вопросу о понятии и видах пробелов в праве // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11: Право. 2005. № 5. С. 115 и др.

регулироваться правом. Кроме того, попытка обозначить термином «пробел» ситуации полной неурегулированности отдельных общественных отношений заводит нас в *ловушку субъективизма*. Действительно, а судьи кто? Кто может официально решить, что вопрос окончательно «созрел» для придания ему правового значения? Ответ очевиден: только законодатель. Все иные мнения имеют характер предварительного обсуждения, и «разброс» позиций может быть весьма значительным⁵⁷⁸.

Пробел всегда предполагает отсутствие в источниках налогового права нормы, регламентирующей тот или иной аспект общественного отношения, входящего в сферу налогово-правового регулирования. Для констатации пробела необходимо и достаточно соблюдение двух условий, а именно: во-первых, спорное отношение должно быть *в целом* «охвачено» правовым регулированием, во-вторых, действующая система права не содержит нормы, необходимую для регламентации *отдельных аспектов* этого правоотношения. Поэтому для констатации пробела нужно «обладать двумя видами информации: о спорном отношении, которое требует правового разрешения, и об отсутствии нормы, регулирующей данное отношение»⁵⁷⁹.

Таким образом, пробел возникает в случае, когда тот или иной вопрос попадает в сферу налогово-правового регулирования, но его законодательное решение не предусмотрено или предусмотрено лишь фрагментарно. Для налогового права совокупность отношений, составляющих его предмет, нормативно определена в ст. 2 НК РФ. Именно в рамках предмета налогового права возможно отыскивать и восполнять пробелы. Заметим, что здесь и далее мы говорим о пробелах исключительно в *статутном налоговом праве*, т. е. о налоговых законах и подзаконных нормативных актах. В практическом аспекте

⁵⁷⁸ «Пока законодатель не включил те или иные отношения в сферу правового регулирования, — справедливо указывает В. И. Акимов, — Эти отношения, а также связанные с ними споры не имеют юридического значения и не могут рассматриваться правоприменяющими органами» (Акимов В. И. Понятие пробела в праве // Изв. вузов. Правоведение. 1969. № 3. С. 111). Следует поддержать вывод А. С. Пиголкина о том, что пробелы в праве в собственном смысле слова имеют место, когда с очевидностью можно констатировать, что определенные вопросы входят в сферу правового регулирования, должны решаться юридическими средствами, но конкретные их решения в целом или частично не предусмотрены или предусмотрены не полностью (Пиголкин А. С. Обнаружение и преодоление пробелов права // Сов. государство и право. 1970. № 3. С. 50).

⁵⁷⁹ Черданцев А. Применение закона по аналогии // Росс. юстиция. 1998. № 6. С. 41.

наличие пробела означает, что решение конкретного вопроса регламентировано недостаточно полно, причем такая неполнота не является сознательным, целенаправленным намерением законодателя.

В литературе, как правило, называются две причины, продуцирующие возникновение пробелов: 1) непрерывная эволюция и видоизменение объекта правового регулирования, вследствие чего регулярно возникают новые аспекты социальных взаимодействий, нуждающиеся в правовом урегулировании; 2) просчеты законодателя, вольно или невольно «забывшего» при создании нормативной модели соответствующего правоотношения урегулировать отдельные его аспекты. Первая причина имеет объективный характер, вторая относится к несовершенству (дефектам) юридической техники.

Для налогового права характерны как объективные, так и субъективные причины возникновения пробелов. Даже самое совершенное законодательство неизбежно отстает от развития общественных отношений, а возможности законодательного предвидения существенно ограничены. Непрерывно изменяются условия хозяйствования, возникают новые жизненные реалии, и законодатель не всегда поспевает за этими изменениями⁵⁸⁰.

Пробелы могут появляться и в силу *специально-юридических причин*. В частности, пробел нередко образуется вследствие того, что действующие нормы налогового права ссылаются (как на действующий) на нормативный правовой акт, который еще не принят. Применительно к подобным ситуациям Конституционный Суд РФ подчеркнул, что пробелы в праве, сохраняющиеся в результате бездействия государственных органов, не могут составлять непреодолимое препятствие для разрешения спорного вопроса, если это

⁵⁸⁰ Эрлих одним из первых указал, что любая система правовых норм пробельна уже «по своей собственной природе», поскольку «устаревает в тот самый момент, когда она установлена, так что она едва ли в состоянии овладеть даже настоящим и ни в коей мере будущим» (*Erlich E. Freie Rechtsfindung und freie Rechtswissenschaft*. Berlin, 1903. P. 15). Выделяя объективные и субъективные причины появления пробелов в праве, И. А. Покровский писал, что «всякое законодательство, даже самая пространная кодификация, нередко обнаруживает пробелы – часто просто потому, что в момент его издания закон еще не имел перед собой тех жизненных явлений, которые развернулись впоследствии» (*Покровский И. А. Указ. соч.* С. 92). Правовые отношения не могут выражаться в неизменной форме при каждодневной трансформации человеческих взаимосвязей, детерминирующих гибкость правовой системы (*Цихоцкий А. В. Преодоление пробелов в праве посредством аналогии // Гуманитарные науки в Сибири. 2007. № 1. С. 83*). Отмечая, что мечты об идеальном и совершенном законе утопичны, И. А. Клепицкий указывает: «В законе нельзя учесть всего многообразия жизненных ситуаций, которое следовало бы предусмотреть при его применении» (*Клепицкий И. А. Указ. соч.* С. 49).

связано с реализацией гражданами и организациями их прав и законных интересов, вытекающих из Конституции РФ⁵⁸¹. Таким образом, отказ налогоплательщику в реализации его субъективных прав по причине того, что тот или иной нормативный акт еще не принят, недопустим⁵⁸².

Так, например, Суд указал, что пробел в законодательстве в результате бездействия уполномоченных государственных органов, которыми не приняты новые Правила оформления документов, подтверждающих право организаций на налоговые льготы, не может служить препятствием для использования льготы по налогу на имущество организаций, предусмотренной п. 8 ст. 381 НК РФ⁵⁸³. В другом деле Суд пояснил, что отсутствие норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ, не может служить основанием для отказа ОАО в праве на включение затрат в материальные расходы в целях налогообложения налогом на прибыль⁵⁸⁴. Еще пример: согласно выводу Суда, при установлении НК РФ права налогоплательщика исчислять НДС по налоговой ставке 0% с объемов нормативных потерь, понесенных при добыче полезных ископаемых, отсутствие установленного Правительством РФ порядка утверждения

⁵⁸¹ Определение КС РФ от 9 апреля 2002 г. № 68-О «По запросу Арбитражного суда Республики Карелия ...» // Вестн. КС РФ. 2002. № 4.

⁵⁸² В частности, в силу п. 2 ст. 164 НК РФ налогообложение НДС по ставке 10 % производится при реализации ряда продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий, медицинских товаров отечественного и зарубежного производства. Коды видов продукции, облагаемых НДС по ставке 10 %, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности, определяются Правительством РФ. К сожалению, соответствующие акты были приняты Правительством РФ со значительным опозданием: в отношении периодических печатных изданий и книжной продукции, а также продовольственных товаров и товаров для детей – в 2004 году, в отношении медицинских товаров – в 2008 году. Образовавшиеся пробелы привели к налоговым спорам, связанным с отнесением товаров к льготным видам продукции. В этих условиях суды выработали устойчивую позицию, что отсутствие перечня, утвержденного Правительством РФ, не является основанием для отказа налогоплательщику в праве применения ставки 10 % в случае реализации им товаров, перечисленных в п. 2 ст. 164 НК РФ. До вступления в силу соответствующих подзаконных актов суды преодолевали указанные пробелы, применяя по аналогии положения Общероссийского классификатора продукции, а также иных правовых актов (См., напр.: Постановления Фед. арб. суда ВСО от 12 декабря 2005 г. № А19-5581/05-45-Ф02-6153/05-С1; Фед. арб. суда ДВО от 3 марта 2006 г. № Ф03-А73/06-2/3319 по делу № А73-15514/2005-50; Фед. арб. суда ЗСО от 17 января 2007 г. № Ф04-7544/2006(29881-А27-14) по делу № А27-12489/2006-6; Фед. арб. суда МО от 21 марта 2006 г. и от 4 апреля 2006 г. № КА-А41/2048-68 по делу № А41-К2/14559/05; Фед. арб. суда СКО от 20 октября 2008 г. № Ф08-7008/2008 по делу № А32-21574/2007-26/402; Фед. арб. суда УО от 6 февраля 2007 г. № Ф09-195/07-С2 по делу № А60-11553/06 и др. // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

⁵⁸³ Постановление Фед. арб. суда ДВО от 6 июня 2005 г. № Ф03-А24/05-2/989 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁵⁸⁴ Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 29 января 2007 г. № Ф04-9155/2006(30637-А03-15) по делу № А03-1336/2006-31 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

нормативов не лишает налогоплательщика права, установленного НК РФ, применять налоговую ставку 0% к нормативу потерь, которые определены в порядке, действовавшем до введения главы 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых»⁵⁸⁵. Эти примеры можно продолжить и далее.

Появлению пробелов способствует резкая (и тем более – радикальная) *трансформация* налогово-правовых институтов. Так, отмена единого социального налога и его одновременное «возрождение» в оболочке обязательных страховых платежей привело к тому, что новое законодательство об обязательном страховании, в основном дублирующее прежний правовой режим ЕСН, до сих пор характеризуется неполнотой правового регулирования.

Причиной возникновения пробела может явиться и решение Конституционного Суда РФ о признании нормы *неконституционной* и не подлежащей применению. В силу ч. 6 ст. 125 Конституции РФ, акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу с момента провозглашения постановления Конституционного Суда РФ. Это означает, что с момента вступления решения Суда в силу такие акты не могут применяться и реализовываться каким-либо иным способом⁵⁸⁶. Пробел возникает вследствие того, что закон, утративший силу, уже не действует, а новый – еще не принят. В силу п. 4 ст. 79 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» пробел в правовом регулировании, образовавшийся из-за признания нормативного правового акта полностью или частично неконституционным, влечет непосредственное применение к спорным правоотношениям положений Конституции РФ вплоть до принятия нового нормативного правового акта.

В данном случае законодатель ориентирует правоприменителя на преодоление пробелов с использованием конституционных положений в качестве основы для аналогии закона и аналогии права. При этом какие-либо отраслевые ограничения для применения аналогии не устанавливаются.

⁵⁸⁵ См.: Постановление Фед. арб. суда СКО от 10 октября 2006 г. № Ф08-4711/2006-1983А по делу № А63-4269/2006-С4 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁵⁸⁶ Определение КС РФ от 5 февраля 2004 г. № 78-О «По ходатайству ВАС РФ ...» // Вестн. КС РФ. 2004. № 5.

Последнее обстоятельство очень важно для тех отраслей российского права (включая и налоговое право), которые не содержат прямого указания на возможность применения аналогии как метода преодоления пробелов. Непоследовательность законодателя состоит в том, что, указав на Конституцию как на «спасительный круг» для преодоления пробелов, он забыл про отраслевую и межотраслевую аналогию. Ведь «зачастую непосредственное применение Конституции невозможно»⁵⁸⁷, поскольку она не может охватить все многообразие общественных отношений, входящих в сферу правового регулирования. При возникновении пробела в первую очередь нужно искать сходную норму в той же самой или смежных отраслях права, и лишь затем обращаться к положениям Конституции РФ.

Наиболее распространены в налоговом праве т. н. *процедурные пробелы*, когда законодатель наделяет субъектов налогового права субъективными правами и обязанностями, но упускает из виду механизм их реализации. Такая неурегулированность может относиться к порядку совершения определенных действий, их документальному оформлению, срокам, подведомственности, применению мер контроля и принуждения. Общеизвестно, что четко прописанная процедура – важнейшая гарантия прав и законных интересов всех участников налоговых правоотношений. Вот почему пробелы в регламентации налоговых процедур подлежат устранению в первоочередном порядке. Для преодоления такого рода пробелов суды активно применяют метод аналогии⁵⁸⁸.

Сложнее, когда не урегулированными остаются *материально-правовые аспекты* налогового права, не разрешая, но и не запрещая определенных действий. В таких случаях оценить и адекватно квалифицировать «молчание»

⁵⁸⁷ Витрук Н. В. Повышение эффективности действия и исполнения решений Конституционного Суда Российской Федерации // Исполнение решений конституционных судов: сб. докладов. М., 2003. С. 16.

⁵⁸⁸ Так, например, предприниматель обратился в суд, оспаривая решение налогового органа по апелляционной жалобе. Заявитель ссылаясь на нарушение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, поскольку он не был извещен о времени и месте рассмотрения жалобы. Рассматривая данное дело, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что НК РФ содержит пробел в части рассмотрения вышестоящим органом апелляционных жалоб и жалоб налогоплательщиков на решение, вступившее в законную силу, поэтому к возникшим правоотношениям возможно применение по аналогии норм ст. 101 НК РФ. Позже этот вывод был поддержан судом кассационной инстанции (Постановление Фед. арб. суда ДВО от 16 ноября 2009 г. № Ф03-6158/2009 по делу № А04-3942/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».).

закона намного труднее, и наличие или отсутствие пробела определяется применительно к каждой конкретной ситуации. Иногда суды, анализируя пробелы материально-правового характера, учитывают различные типы правового регулирования, установленные для частных и властных субъектов налогового права: общедозволительный – для первых и разрешительный – для вторых. Властные субъекты должны действовать строго в пределах своей компетенции, рамки которой очерчиваются Законом, и потому отсутствие в нормах налогового права прямого указания на возможность тех или иных действий означает, как правило, запрет на их совершение⁵⁸⁹. Вместе с тем суды прибегают к правилам о различных типах правового регулирования крайне непоследовательно и избирательно.

К примеру, актуален вопрос о допустимости проведения повторных камеральных налоговых проверок одних и тех же налоговых деклараций по одним и тем налогам за одинаковые налоговые периоды⁵⁹⁰. Нормы законодательства о «повторной камеральной проверке» не упоминают, и это «молчание» оценивается судами по-разному. Одни суды признают, что поскольку Закон не предусматривает право налоговых органов проводить повторные КНП, в условиях разрешительного типа регулирования это означает фактический запрет на подобного рода действия⁵⁹¹. Другие суды приходят к противоположному выводу о том, что нормы РФ, регламентирующие порядок осуществления налогового контроля, не содержат запрета на проведение

⁵⁸⁹ «Публично-правовое административное действие нуждается в правовой основе. – пишет немецкий административист П. Леман. – Управленческие меры, представляющие собой вмешательство в права затронутого ими гражданина, допустимы лишь в том случае, если органы власти уполномочены на это законом либо действуют на основе закона» (*Lehmann P. Allgemeines Verwaltungsrecht. Munchen-Bruhl, 2000. S. 63*).

⁵⁹⁰ См. об этом: *Болдинова Е. С.* Защита налогоплательщика при повторных камеральных проверках // *Налоговые споры*. 2008. № 10. С. 16; *Зрелов А. П.* Камеральные налоговые проверки: налоговые споры // *Ваш налоговый адвокат*. 2009. № 4. С. 34-35; *Полтева А. М.* Камеральная налоговая проверка как гарантия прав налогоплательщика // *Административное и муниципальное право*. 2009. № 5. С. 49-50.

⁵⁹¹ Так, оставляя кассационную жалобу налоговой инспекции без удовлетворения, Суд указал, что «законодательством о налогах и сборах не предусмотрено право налоговых органов неоднократно проводить камеральные налоговые проверки одной и той же декларации (налогового расчета) по конкретному налогу за один и тот же период и принимать по ним решения, в том числе и в случае установления после вынесения по результатам проведенной проверки решения дополнительных нарушений, допущенных налогоплательщиком при исчислении налога» (Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 20 ноября 2007 г. по делу № А26-1048/2007). См., также: Постановления Фед. арб. суда ЗСО от 1 февраля 2006 г. № Ф04-49/2006(19308-А75-15); Фед. арб. суда МО от 13 января 2009 г. № КА-А40/12492-08 по делу № А40-18461/08-142-56; ПО от 8 ноября 2005 г. № А65-2268/2005-СА1-37 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».).

повторной КНП⁵⁹². Представляется, что до регламентации данного вопроса в НК РФ оптимальным решением было бы применение по аналогии норм, регламентирующих институт выездных налоговых проверок. Тогда мы получим следующий вывод: проведение повторных камеральных налоговых проверок по общему правилу запрещается, за исключением проверок уточненных налоговых деклараций, поданных налогоплательщиком, и проверок, осуществляемых в порядке контроля за деятельностью налогового органа вышестоящим налоговым органом. Правовой режим камеральных налоговых проверок характеризуется и другими пробелами. Так, нормативно не определена «глубина» КНП, т. е. формально никак не ограничивается проверяемый период. Полагаем, на практике для устранения подобного рода пробелов вполне допустимо использовать по аналогии нормы, регулирующие порядок проведения выездных налоговых проверок. Тогда трехлетний срок давности, закрепленный в п. 4 ст. 89 НК РФ применительно к выездным налоговым проверкам, может по аналогии закона применяться и при осуществлении камерального налогового контроля.

К пробелам следует отнести и ситуации, когда в нормативно-логических конструкциях «выпадает» один из структурных элементов – гипотеза, диспозиция или санкция. Такая ситуация складывается, например, когда нормативно установленные обязанности и запреты не обеспечены санкциями. Поэтому происходит «разрыв» нормативно-логической конструкции: обязанность законодательно предусмотрена, а ответственность за ее ненадлежащее исполнение – нет.

Например, в ранее действовавшей редакции п. 2 ст. 119 НК РФ «Непредставление налоговой декларации» размер штрафа определялся в соотношении к сумме налога, подлежащей уплате на основе декларации, при этом минимальный размер налоговой санкции не был установлен. Вместе с тем индивидуальный предприниматель обязан представлять налоговую декларацию

⁵⁹² См.: Постановления Фед. арб. суда ВВО от 17 декабря 2004 г. № А43-8355/2000-16-324; Фед. арб. суда ВСО от 6 февраля 2007 г. № А19-19531/06-20-Ф02-65/07-С1 по делу № А19-19531/06-20; Фед. арб. суда УО от 11 апреля 2007 г. № Ф09-1533/07-С3 по делу № А76-16845/06; ЦО от 28 марта 2006 г. по делу № А09-3220/05-3 // Документы не опубликованы Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

по НДФЛ независимо от результатов своей предпринимательской деятельности, т. е. независимо от факта получения дохода в соответствующем налоговом периоде. Таким образом, если налогоплательщик по истечении 180 дней после установленного срока представил декларацию, по которой налог, подлежащий уплате, равен нулю, то к ответственности по п. 2 ст. 119 НК РФ он не привлекался⁵⁹³. Соответственно, в правовом поле образовался пробел, а именно: подавать «нулевые» налоговые декларации налогоплательщик был обязан, но ответственность за ненадлежащее исполнение этой обязанности Законом не предусматривалась⁵⁹⁴. Подобные пробелы крайне «болезненны» для налогового правопорядка, поскольку они носят *невосполнимый* характер, т. е. не могут быть преодолены правоприменителем.

Иногда в нормативно-логической конструкции присутствует санкция, но «выпадает» гипотеза или диспозиция. В таких ситуациях применение санкции затруднительно, если вообще возможно. Рассмотрим пример, относящийся к ранее действовавшему налогу на пользователей автомобильных дорог. Отменяя решение нижестоящего суда, Президиум ВАС РФ пояснил следующее: согласно ст. 1, подп. 1 п. 1 ст. 23 и п. 1 и 6 ст. 80 НК РФ все налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего учета в установленном порядке налоговые декларации по каждому налогу, который они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством РФ о налогах и сборах, то есть – Налоговым кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах. Налоговые декларации представляются в установленные сроки. Ответственность налогоплательщиков, предусмотренная ст. 119 НК РФ, наступает за нарушение обязанности по представлению в налоговый орган

⁵⁹³ Такую позицию занимали и Минфин РФ (Письмо от 13 февраля 2007 г. № 03-02-07/1-63), и суды (Постановление Президиума ВАС РФ от 10.10.2006 № 6161/06 по делу № А45-1098/05-45/40).

⁵⁹⁴ «Это означает фактическое отсутствие санкции, хотя соответствующая санкция, подкрепляющая исполнение обязанности и стимулирующая правомерное поведение налогоплательщика, является традиционным элементом обязывающей нормы, – резонно замечает О. О. Журавлева. – Непредставление индивидуальным предпринимателем в предусмотренные законодательством сроки налоговой декларации является безусловным нарушением требования, закрепленного в ст. ст. 227 и 229 НК РФ. Фактическое отсутствие санкции делает существующее регулирование неэффективным» (Журавлева О. О. Правовая природа налоговой декларации // Журн. росс. права. 2007. № 11. С. 55).

декларации, срок представления которой установлен законодательством о налогах и сборах. Поскольку налоговым законодательством срок представления декларации по налогу на пользователей автомобильных дорог надлежаще не определен, отсутствуют основания для применения к налогоплательщику ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 119 НК РФ⁵⁹⁵.

Нередко к пробелам приравниваются нормы, содержащие нечеткие или двусмысленные формулировки и создающие зоны неопределенности в законодательстве о налогах и сборах. В данном случае пробел не образуется, поскольку действующая норма *налицо*, но ее дефекты такой нормы порождают трудности в ее применении. На помощь приходят различные методы толкования, а также презумпция правоты налогоплательщика (7 ст. 3 НК РФ). Категории «пробел» и «неясность» соотносятся как *часть и целое*, поскольку наличие пробела, как и другие изъяны налогового права, не позволяет непосредственно, без применения специальных юридических средств выяснить действительную волю законодателя, т. е. смысл нормативного правового акта остается *неясным* для правоприменителя. Означает ли это, что при выявлении пробела толкуемая норма всегда должна интерпретироваться в пользу налогоплательщика, как того требует п. 7 ст. 3 НК РФ?

Напомним, что в п. 7 ст. 3 НК РФ говорится лишь о «неустранимой неясности». В связи с этим огромное значение приобретает подразделение пробелов, обнаруживаемых практической юриспруденцией, на *восполнимые* и *невосполнимые*. Первые преодолеваются с помощью особого юридического инструментария (аналогия закона, аналогия права) и поэтому не относятся к числу «неустранимых». Следовательно, восполнимые пробелы не подпадают под действие п. 3 ст. 7 НК РФ, и налогоплательщик, при преодолении таких пробелов, не вправе претендовать на «особое» к себе отношение. Другое положение складывается при обнаружении невосполнимого пробела. Речь идет о ситуациях, когда применение аналогии не допускается в силу особых прерогатив законодателя в регулировании соответствующего вопроса. Это,

⁵⁹⁵ Постановление Президиума ВАС РФ от 5 сентября 2006 г. № 5133/06 по делу № А37-2620/04-9/2нр // Вестн. ВАС РФ. 2006. № 10.

например, отношения по установлению налогов и сборов или применению мер налоговой ответственности. Восполнять подобные пробелы вправе только законодатель, что придает им на практике характер «неустранимой неясности». Полагаем, что именно при выявлении такого рода невосполнимых пробелов вопрос должен решаться на основании п. 7 ст. 3 НК РФ в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Недопустимо относить к пробелам нормы с *относительно-определенным содержанием*, конкретизация которых осуществляется непосредственно участниками правоотношений. В данном случае законодатель «сознательно оставляет вопрос открытым, предлагая передать его решение на усмотрение правоприменителя»⁵⁹⁶. Речь идет о правовых принципах и иных нормах высокого уровня абстракции (целях, декларациях, констатациях), а также о рамочном законодательстве, оценочных понятиях, нормах с альтернативными элементами и т. п., целенаправленно делегирующих разрешение отдельных вопросов налогообложения на усмотрение участников налоговых отношений.

Не относятся к пробелам и *противоречия между нормами*, во всяком случае до тех пор, пока правовая система предусматривает юридические механизмы разрешения такого рода коллизий. Наличие противоречия означает, что спорная ситуация одновременно регулируется как минимум двумя нормами, при пробелах же речь идет об отсутствии нормы как таковой. Таким образом, в случае противоречия между нормами пробел не образуется, поскольку действующие нормы права налицо, и остается лишь выяснить, какая из них обладает *приоритетом* в урегулировании ситуации. Для решения этого вопроса правовая система располагает внушительным арсеналом юридических средств. Если же противоречие между нормами носит явно неустранимый характер, вопрос надлежит решить в пользу налогоплательщика, что следует из прямого указания Закона (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Если по вопросам понятия и сущности пробелов высказаны различные мнения, то в части аксиологической оценки пробелов существует безусловное

⁵⁹⁶ Морозова Л. А. Теория государства и права: Учебник. М.: ЭКСМО, 2008. С. 341.

единство: фрагментация (неполнота) – отрицательное явление в праве, существенный недостаток, подлежащий безусловному устранению. Наличие пробелов констатирует несовершенство правовой системы, т. е. пробел – очевидный порок в системе источников права⁵⁹⁷. Аксиологическая оценка фрагментации права как явления негативного, *анормального*, создающего значительные трудности в правоприменении, не вызывает сомнений. Пробелы дестабилизируют налоговый правопорядок, затрудняют реализацию налоговых норм, создают серьезные трудности в правоприменительной деятельности, снижают эффективность действия налогового законодательства⁵⁹⁸. Они объективно создают «питательную среду» для злоупотреблений со стороны недобросовестных участников налоговых правоотношений.

Единственно законным средством устранения пробелов в налоговом праве выступает нормотворчество – регулярный мониторинг действующих нормативных актов и своевременное внесение в них изменений и дополнений. Не случайно Конституционный Суд РФ относит восполнение пробелов к исключительной прерогативе законодателя⁵⁹⁹. В этом смысле актуальны слова И. А. Покровского о том, что наилучшее решение проблемы правовых пробелов следует искать «в оживлении и одухотворении законодательства, в совершенствовании его аппарата, дабы оно могло лучше улавливать голос жизни и живее реагировать на него»⁶⁰⁰.

Итак, лишь законодатель вправе полностью и окончательно *устранить пробел* в системе права, иные участники правоотношений казуально восполняют пробелы применительно к отдельным, конкретным случаям⁶⁰¹.

К сожалению, законотворчество как механизм ликвидации пробелов в праве обладает недостатками, главный из которых – консерватизм и

⁵⁹⁷ См.: *Вопленко Н. Н.* Реализация права. Волгоград: Изд-во Волгогр. гос. ун-та, 2001. С. 40.

⁵⁹⁸ *Гриценко В. В.* Концептуальные проблемы ... С. 194.

⁵⁹⁹ Определение КС РФ от 19 мая 1998 г. № 60-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы АКБ «Вятка-банк» ...» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁰⁰ *Покровский И. А.* Указ. соч. С. 106.

⁶⁰¹ Регулярное заполнение правовых пробелов в налоговом праве А. В. Брызгалин относит к проявлению принципа *подвижности (эластичности) налогообложения* (Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М.: ООО «Аналитика-Пресс», 1997. С. 188).

инерционность нормотворческих процедур, вследствие чего с момента выявления пробела и до его законодательного устранения проходит, как правило, длительный промежуток времени. Однако конкретные вопросы правоприменения необходимо решать *оперативно*, т. е. «здесь и сейчас». Поэтому, говоря словами С. С. Алексеева, в самом праве вырабатывается совокупность внутренних механизмов, позволяющих обеспечивать непрерывное действие правовых норм в соответствии с требованиями развивающихся общественных отношений⁶⁰². Именно способность эффективно адаптироваться ко вновь и вновь возникающим проблемам, включая неурегулированность отдельных аспектов правоотношений, дает праву возможность полноценно выполнять свои задачи и функции.

От пробелов в праве следует отличать т. н. *квалифицированное молчание закона*⁶⁰³ – малоизученный правовой феномен, которому юридическая наука уделяет незаслуженно мало внимания. О нем, как правило, не упоминают юридические справочники и словари, на эту тему отсутствуют специальные монографические исследования, а количество научных публикаций можно пересчитать по пальцам одной руки.⁶⁰⁴ Если же вопросы квалифицированного молчания закона и рассматриваются, то лишь в связи и в контексте более общих исследований пробелов в праве.

Вместе с тем актуальность и прикладное значение этой проблематики не вызывает сомнений как в общеправовом, так и в отраслевом контекстах.

⁶⁰² Алексеев С. С. Общая теория права ... С. 245. «Этим и достигаются саморегулирование, самонастройка правовой системы, ее эффективное функционирование в условиях изменчивой, развивающейся среды. В право как бы закладывается особая программа на случай возможных пробелов, предусматриваются приемы их восполнения в процессе применения права» (Там же).

⁶⁰³ Иногда возникает дискуссия о том, какую формулировку лучше использовать: «квалифицированное молчание закона» или «квалифицированное молчание законодателя». Полагаем, эти термины можно рассматривать как взаимозаменяемые: когда «молчит» законодатель – «молчит» и закон.

⁶⁰⁴ Отдельные публикации появились лишь в последние годы: Иваненко Ю. Г. Квалифицированное молчание в гражданском судопроизводстве // Закон. 2007. № 11. С. 37-44; Баранов В. М. «Квалифицированное молчание законодателя» как общеправовой феномен (к вопросу о сущности и сфере функционирования пробелов в праве) // Пробелы в российском законодательстве. 2008. № 1. С. 75-78; Трофимов В. В. «Квалифицированное молчание законодателя» как средство «профилактики» правотворческих ошибок // Правотворческие ошибки: понятие, виды, практика и техника устранения в постсоветских государствах: мат. Межд. науч.-практ. круглого стола / под ред. В. М. Баранова, И. М. Мацкевича. М., 2009. С. 590-597; Лавров В. А. Квалифицированное молчание в праве как один из элементов правовой действительности // Вестн. Владимир. юрид. ин-та. 2010. № 13. С. 100-102; Германов А. В. Молчание законодателя и пробел в гражданском процессуальном праве // Арбитражный и гражданский процесс. 2013. № 7. С. 2-5.

Отсутствие необходимой нормы (независимо от того, имеем ли мы дело с пробелом или с квалифицированным молчанием) всегда продуцирует ситуацию правовой неопределенности, разнообразие интерпретаций и юридические споры, тем самым создавая трудности для практической юриспруденции. Заслуживает поддержки позиция В. М. Баранова о том, что понятие «квалифицированное молчание законодателя» не может и не должно быть «зачислено» в разряд узкоспециальных либо популярно-публицистических и потому второстепенных, вспомогательных, малозначимых⁶⁰⁵.

Квалифицированное молчание закона – это особый прием юридической техники, состоящий в сознательном и целенаправленном нежелании законодателя регулировать ту или иную ситуацию при помощи нормативных предписаний. К сожалению, характеристика квалифицированного молчания именно как специфического приема (средства) правового регулирования в большинстве своем упускается из виду.

У квалифицированного молчания и пробелов в праве есть много общего. В обоих случаях речь идет об отсутствии правовой нормы, регулирующей отдельные аспекты определенной категории общественных отношений, в целом уже охваченных правовым воздействием. Как отмечалось выше, в случае пробела ситуация может и должна быть регламентирована при помощи нормативного предписания, но в силу причин объективного или субъективного характера такая норма в системе права не обнаруживается. Полагаем, пробел в праве можно именовать *неквалифицированным молчанием закона* в том смысле, что отсутствие нормы здесь носит непреднамеренный характер. Разграничение квалифицированного молчания и пробела должно проводиться по *субъективному намерению* законодателя: в первом случае, речь идет о целенаправленной правотворческой политике, во втором – о неосознанном бездействии, упущении законодателя.

Таким образом, применительно к квалифицированному молчанию закона речь идет не о недостатках правообразования (как в ситуации с пробелами), но,

⁶⁰⁵ Баранов В. М. Указ. соч. С. 75.

напротив, – с *целенаправленным волеизъявлением* субъекта правотворчества, пусть и выраженного особым образом. Квалифицированное молчание закона предполагает «вполне определенную государственную позицию»⁶⁰⁶ по тому или иному вопросу. Парадоксально, но факт: в данном случае законодатель именно «говорит», «разговаривает» с субъектами права, и поэтому о «молчании» здесь можно говорить лишь условно, имея в виду особую форму выражения и легализации такого «диалога». Причем отграничить квалифицированное молчание закона от пробела зачастую непросто⁶⁰⁷.

В типологии квалифицированного молчания закона можно выделить две качественно самостоятельные разновидности – негативную и позитивную⁶⁰⁸.

Квалифицированное молчание *негативного типа* представляет собой ситуацию, когда отсутствие нормы означает четко выраженную волю законодателя сказать по определенному вопросу «нет», «нельзя», «запрещается», «не предусматривается» и т. п. В данном случае налицо корреспонденция с разрешительным типом правового регулирования – «запрещено все, что прямо не разрешено законом». Тем самым квалифицированное молчание негативного типа «равнозначно запрету, который суд не может преодолеть посредством применения аналогии»⁶⁰⁹.

В зарубежной литературе такое «молчание закона» называют *negative-answer question*⁶¹⁰. К примеру, если законодатель не установил новый налог или какой-то состав налогового правонарушения – это означает не наличие пробела,

⁶⁰⁶ Баранов В. М. Указ. соч. С. 75.

⁶⁰⁷ В этой связи достаточно назвать проблему срока давности уплаты налога, не регламентированного в тексте НК РФ, вследствие чего обсуждение данного вопроса в научном сообществе и в судебной практике носит характер многолетней дискуссии.

⁶⁰⁸ Разделение квалифицированного молчания на негативное и позитивное (без употребления этих наименований) можно встретить у ряда авторов. Так, Е. И. Спектор выделяет случаи, когда, во-первых, законодатель не включает в сферу правового регулирования конкретное общественное отношение или их группу, и, во-вторых, правовое регулирование осуществляется лишь в самой общей форме, когда законодатель уполномочивает правоприменителя на конкретизацию данной нормы или решение дела по собственному усмотрению (Спектор Е. И. Некоторые аспекты применения института аналогии в административном законодательстве // Право и экономика. 2002. № 7). Л. А. Морозова определяет квалифицированное молчание как преднамеренное молчание законодателя, когда он либо сознательно оставляет вопрос открытым, предлагая передать его решение на усмотрение правоприменителя, либо сознательно выводит данные общественные отношения за сферу правового регулирования (Морозова Л. А. Указ. соч. С. 288).

⁶⁰⁹ Султанов А. Р. Применение европейских стандартов в гражданском судопроизводстве на примере проблемы «экстремистских дел» // Адвокат. 2010. № 8. С. 19.

⁶¹⁰ Langenbucher K. C. Argument by Analogy in European Law // Cambridge Law Journal. 1998. Vol. 57, № 3. P. 483.

но – четко выраженную волю не включать соответствующие институты в налоговую систему России. Так, М. А. Гармаева ошибочно именует пробелом то, что физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами, не имеют возможности предъявить к вычету какие-либо расходы, поскольку доходы этих лиц облагаются в России по налоговой ставке в размере 30 %, а вычеты возможны только в отношении доходов, облагаемых по 13 % налоговой ставке⁶¹¹. В данном случае налицо не пробел как таковой, но осознанное решение законодателя, ограничившего нерезидентов в праве на получение налоговых вычетов. Насколько целесообразно такое решение – другой вопрос.

Квалифицированное молчание негативного типа проявляется там, где в силу специфики объекта правового регулирования требуется прямое и явно выраженное нормативное предписание. В сфере налогового права это, во-первых, отношения по *установлению налогов и сборов*⁶¹². «Молчание закона» в подобных случаях должно расцениваться однозначно – как отсутствие у лица обязанности уплачивать соответствующий налог или сбор, поскольку он не является надлежаще установленным. Во-вторых, квалифицированное молчание негативного типа налицо, когда отсутствует норма, необходимая для квалификации деяния как налогового правонарушения и при применении налоговых санкций, т. е. при определении меры налоговой ответственности⁶¹³.

⁶¹¹ Гармаева М. А. Регулирование института налоговых вычетов как социальной услуги // Журн. росс. права. 2007. № 6. С. 42.

⁶¹² Например, введение единого налога на недвижимость, консолидирующего иные имущественные налоги, давно уже назрело с точки зрения социально-экономических условий, продекларировано политически, а сама концепция налога подверглась широкому обсуждению в научной и профессиональной среде. Но до тех пор, пока этот налог не установлен Законом, отсутствие соответствующих налоговых норм нельзя именовать пробелом, здесь налицо квалифицированное молчание негативного типа.

⁶¹³ Рассмотрим наглядный пример. В соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 86 НК РФ банки обязаны сообщать об открытии или о закрытии счетов, об изменении реквизитов счетов организаций (индивидуальных предпринимателей) на бумажном носителе или в электронном виде в налоговые органы по месту своего нахождения в течение пяти дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов таких счетов. Законом предусмотрена ответственность за *несообщение* в установленный срок банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета (п. 2 ст. 132 НК РФ). Налоговые органы неоднократно пытались привлекать к ответственности банки по этой статье также и за *несвоевременное сообщение* сведений об открытии или закрытии счета. Однако в данном случае должен констатироваться не пробел, восполняемый посредством аналогии, но квалифицированное молчание закона, т. е. явно выраженное волеизъявление законодателя не криминализировать рассматриваемое бездействие (пусть даже законодатель такое развитие событий фактически и не предполагал). Поэтому Президиум ВАС РФ, отменяя решения нижестоящих судов, указал, что ответственность за несвоевременное сообщение налоговому органу об открытии или закрытии счетов организациям в п. 2 ст. 132 НК РФ не установлена. Применение же норм о налоговой ответственности по аналогии, равно как и их расширительное толкование, не допускается (Постановление Президиума ВАС РФ от 10 апреля 2002 г. № 3611/01 по делу № А54-3509/2000-с3 // Вестн. ВАС РФ. 2002. № 8).

Квалифицированное молчание *позитивного типа* применяется в тех случаях, когда законодатель сознательно отказывается от нормативной регламентации либо регламентирует вопрос в самом общем виде, делегируя его дальнейшее урегулирование на уровень правоприменения. В данном случае законодатель не говорит «нет», «запрещено», «не допустимо», но признает, что на уровне статутного права исчерпывающая регламентация данного вопроса нецелесообразна. Поэтому он «сознательно оставляет вопрос открытым, чтобы предоставить возможность его разрешения в дальнейшем с учетом правоприменительной практики и специфики конкретной ситуации»⁶¹⁴.

К примеру, при невозможности удержать НДСЛ налоговые агенты обязаны письменно сообщать об этом налогоплательщикам и налоговым органам по месту своего учета (п. 5 ст. 226 НК РФ), однако форма и порядок представления такого уведомления в налоговый орган длительное время установлена не была; следовательно, в период «молчания» закона по этому вопросу налоговый агент мог составить уведомление в произвольной форме. Кроме того, в законодательстве о налогах и сборах отсутствует обязательная форма документов, подтверждающих факт уплаты (удержания) налоговым агентом налога в соответствии с законодательством иностранных государств, а также не установлен исчерпывающий перечень реквизитов данных документов. Еще один пример: Закон не закрепляет конкретного перечня документов, подтверждающих налоговый статус физических лиц, поэтому такое подтверждение возможно на основании любых документов, позволяющих установить количество календарных дней пребывания физического лица на территории РФ в течение предшествующих 12 последовательных месяцев либо его постоянное местопребывание в иностранном государстве. Эти примеры можно продолжать и далее.

Наиболее актуальным и практически значимым является отграничение негативного квалифицированного молчания от пробелов в праве, поскольку они

⁶¹⁴ Трофимов В. В. Указ. соч. С. 596.

приводят к совершенно различным юридическим последствиям⁶¹⁵. Констатация пробела предполагает обязанность законодателя его устранить путем законотворческих правок, а для правоприменителя – необходимость оперативного восполнения пробела при разрешении конкретной ситуации. С другой стороны, квалифицированное молчание негативного типа (в отличие от пробела) не требует оперативного вмешательства законодателя, а для правоприменителя носит *невосполнимый характер*. Поэтому первым условием применения аналогии закона или аналогии права является идентификация отсутствующей нормы как пробела, а не квалифицированного молчания.

Однако выработать методологию разграничения пробелов и квалифицированного молчания закона довольно сложно. В науке традиционно выделяют сферы правового регулирования, где отсутствие нормы всегда рассматривается в качестве пробела и носит невосполнимый характер. Как отмечалось выше, это сферы установления налогов и сборов, юридической ответственности, компетенции властных субъектов и т. д. Что же касается иных сфер правового регулирования, вряд ли здесь можно предложить какие-то общие критерии разграничения пробелов и квалифицированного молчания. Как показывает практика, в подобных случаях вопрос идентификации отсутствующей нормы решается *конкретно-исторически*, т. е. применительно к каждой отдельной ситуации, спору, обстоятельству. При этом допустимо отталкиваться от типа правового регулирования как разрешительного –

⁶¹⁵ Так, в п. 3 ст. 168 НК РФ определено, что счет-фактура выставляется не позднее пяти дней со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Последствия пропуска этого срока законом не прямо не обозначены, провоцируя налоговые споры. Официальная позиция фискальных органов и некоторых судов заключается в том, что составление счета-фактуры по истечении пяти дней является основанием для отказа налогоплательщику в вычете; для восполнения пробела используется п. 2 ст. 169 НК РФ о том, что «счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5, 5.1 и 6 настоящей статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению» (См.: Письма Минфина РФ от 26 августа 2010 г. № 03-07-11/370; от 17 сентября 2009 г. № 03-07-09/48; от 30 июня 2008 г. № 03-07-08/159; Постановление Фед. арб. суда ПО от 19 мая 2011 г. по делу № А65-20359/2010). Однако подавляющее большинство судов признают здесь наличие «негативного молчания закона», констатируя, что установленный срок выставления счетов-фактур не названо пресекательным и его нарушение не предусмотрено законом в качестве основания для отказа в применении налоговых вычетов (См.: Постановления Фед. арб. суда СЗО от 25 октября 2012 г. по делу № А26-9024/2011; Фед. арб. суда МО от 03 июля 2008 г. № КА-А40/4862-08 по делу № А40-860/08-75-4, от 23 декабря 2011 г. по делу № А40-142945/10-118-831; Фед. арб. суда ВСО от 05 сентября 2007 г. № А19-2735/07-43-Ф02-4551/07 по делу № А19-2735/07-43; Фед. арб. суда ПО от 19 февраля 2009 г. по делу № А65-6288/2008 // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

«запрещено все, что прямо не разрешено законом» или общедозволительного – «разрешено все, что прямо не запрещено законом».

Рассмотрим два налоговых спора, связанные с отношениями в сфере обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. В первом случае судам требовалось оценить отсутствие в НК РФ нормы, обязывающей вышестоящий налоговый орган обеспечивать участие налогоплательщика при рассмотрении его апелляционной жалобы на решение о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности. По этой проблеме сложилась достаточно противоречивая практика,⁶¹⁶ итог которой подвел Президиум ВАС РФ. Суд поддержал буквальное истолкование нижестоящими судами подп. 15 п. 1 ст. НК РФ, согласно которому налогоплательщик вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов *в случаях, предусмотренных Кодексом*. Также буквально судами были интерпретированы положения ст. 140 НК РФ, в которых отсутствует требование об обязательности привлечения налогоплательщика к участию в процедуре рассмотрения вышестоящим налоговым органом его жалобы. В конечном итоге Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что мы имеем дело с *квалифицированным молчанием закона*, обосновав свою позицию тем, что в контексте подп. 15 п. 1 ст. НК РФ подобный случай «Кодексом не предусмотрен», и поэтому его прямое невключение в текст Кодекса есть не пробел, но *осознанный выбор законодателя*. Итак, обязанность обеспечения присутствия налогоплательщика при рассмотрении жалобы в вышестоящем налоговом органе законодателем не предусмотрена, причем такое «молчание», по мнению Суда, *пробелом не является* и не подлежит восполнению на практике. Поэтому в данном случае недопустимо применять по аналогии нормы ст. 101 НК РФ, регламентирующие

⁶¹⁶ В одних случаях суды подтверждали право налогоплательщиков на участие в рассмотрении апелляционных жалоб, применяя по аналогии нормы ст. 101 НК РФ (См. напр., Постановления Фед. арб. суда СКО от 21 июня 2010 г. № А63-18334/2009, Фед. арб. суда ДВО от 16 ноября 2009 г. № Ф03-6158/2009, Фед. арб. суда УО от 6 июля 2009 г. № Ф09-4555/09-С2, Фед. арб. суда ПО от 10 июня 2010 г. № А72-17709/2009 и др.), в других – не признавали такой возможности (напр., Постановления Фед. арб. суда МО от 9 сентября 2010 г. № КА-А40/10194-10, ВВО от 19 августа 2010 г. № А11-5725/2009, Фед. арб. суда УО от 30 июня 2010 г. № Ф09-4824/10-С3 и др. // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

порядок первичного рассмотрения материалов налоговой проверки, где «право на участие» налогоплательщика закреплено Законом⁶¹⁷. Как видим, основу для рассуждения Суда составила идентификация правового режима апелляционного обжалования как сугубо *разрешительного*, не позволяющего расширительно толковать соответствующие положения НК РФ.

В другом случае в центре внимания судов также оказалось право налогоплательщика на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки, но дело касалось дополнительных материалов налогового контроля. Такие мероприятия назначаются руководителем (заместителем) налогового органа в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 6 ст. 101 НК РФ). Вправе ли налогоплательщик участвовать в рассмотрении таких материалов, и, соответственно, обязаны ли налоговики приглашать налогоплательщика на рассмотрение материалов дополнительных мероприятий? Президиум ВАС РФ на этот вопрос ответил утвердительно, оценив «молчание закона» в данном деле как *пробел, подлежащий восполнению*. При этом он указал, что «участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления налогового контроля». По мнению Суда, необеспечение лицу возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и безусловным основанием для отмены решения⁶¹⁸.

Как видим, в схожих ситуациях, связанных с участием налогоплательщика в рассмотрении материалов налоговой проверки, суд вынес прямо противоположные решения. В первом случае он отнес это правомочие к

⁶¹⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. № 4292/10 по делу № А04-3308/2009 // Вестн. ВАС РФ. 2010. № 12.

⁶¹⁸ Постановление Президиума ВАС РФ от 13 января 2011 г. № 10519/10 по делу № А41-24669/09 // Вестн. ВАС РФ. 2011. № 4.

разрешительному типу правового регулирования, истолковал налоговые нормы буквально и констатировал, что налогоплательщик наделяется таким правом лишь в случаях, четко перечисленных в НК РФ. Следовательно, если закон молчит – такое право отсутствует. Во втором деле Суд решил совершенно иначе, применив расширительное толкование к праву на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки и указав, что такое право должно быть обеспечено *на всех стадиях* осуществления налогового контроля. Тем самым, по мнению Суда, молчание закона по вопросу участия лица в рассмотрении материалов налоговой проверки должно расцениваться как пробел, т. е. недостаток (упущение) юридической техники. Такая непоследовательность в решении схожих проблем подтверждает вывод о том, что сформулировать четкие критерии разграничения пробелов в праве и квалифицированного молчания закона, которые априори подходили бы на все случаи жизни, вряд ли возможно. При возникновении проблемы вопрос должен решаться *ad hoc*, каждый раз заново и с учетом всех взаимосвязанных обстоятельств конкретного дела.

В процессе разграничения пробела и квалифицированного молчания закона, правоприменитель нередко прибегает к *внеправовым критериям*, включая нравственные ценности, цели налоговой политики, требования эффективности и здравого смысла, и пр. С другой стороны, неопределимую помощь могут оказать принципы налогового права, позволяющие в состоянии неопределенности принять окончательное решение⁶¹⁹.

⁶¹⁹ Так, в силу п. 4 ст. 80 НК РФ налоговые декларации могут представляться налогоплательщиками в налоговые органы лично или через представителей, направляться в виде почтового отправления с описью вложения или передаваться в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Последовательность действий и процедур, связанных с обработкой корреспонденции в налоговых органах, регламентируется Административным регламентом по исполнению государственной функции по бесплатному информированию) налогоплательщиков (Приказ Минфина РФ от 18 января 2008 г. № 9н). В силу ст. 141 и 146 Регламента, при приеме налоговых деклараций, представляемых налогоплательщиками лично либо через представителя на бумажных носителях по просьбе налогоплательщиков или их представителей на копиях налоговых деклараций проставляется отметка о принятии налоговой декларации и дата ее приема; в то же время для налогоплательщиков, направляющих налоговые декларации в виде почтовых отправлений, такая возможность нормативно не предусмотрена. Что означает такое «молчание»? Имеем ли мы дело с целенаправленным отказом законодателя наделять налогоплательщика субъективным правом и, соответственно, возлагать на налоговый орган корреспондирующую обязанность? Или же речь идет о дефектах юридической техники, т. е. пробеле, восполнимом в процессе правоприменения. ВАС РФ пришел к выводу, что налоговый орган обязан проставить на копии налоговой декларации отметку о получении налоговой декларации вне зависимости от способа доставки такой декларации. В качестве основы для аргументации Суд обратился к *принципу равного*

Итак, квалифицированное молчание закона в отличие от пробелов в праве представляет собой сознательно используемое законодателем средство правового регулирования социальных взаимодействий. В данном случае отказ от нормативной регламентации того или иного юридического вопроса является не упущением (недостатком) юридической техники, подлежащим скорейшему устранению, но целенаправленным выбором (волеизъявлением) законодателя. Разграничение пробелов и квалифицированного молчания закона всегда представляет известную сложность на практике, и должно осуществляться с учетом всех взаимосвязанных факторов и обстоятельств конкретного дела.

§ 2. Аналогия закона и аналогия права как универсальные методы преодоления пробелов в налоговом праве

К правовым средствам, позволяющим оперативно восполнять пробелы в рамках конкретного случая, традиционно относят аналогию закона (*analogia legis*) и аналогию права (*analogia juris*).

Заметим, что аналогия в праве, как и презюмирование, может рассматриваться широко – как *общелогический прием*, когда на основе сравнительного анализ объектов и их сходства делается вероятностный вывод о некоторых общих (для них) последствиях. Так, если деятельность двух налогоплательщиков и ее результаты сопоставимы, то при определенных условиях законодатель допускает признание налоговых обязательств таких налогоплательщиков аналогичными. «Целью правовой аналогии является устранение правовой неопределенности. Правовая аналогия дает возможность

обращения, указав, что «толкование налоговыми органами указанных положений Регламента, как не допускающих проставление на копии налоговой декларации штампа о принятии налоговой декларации, оригинал которой направлен почтовым отправлением ... привело бы – в нарушение принципа равного положения всех налогоплательщиков перед налоговым законом – к неравному подходу по отношению к налогоплательщикам, направляющим налоговые декларации в налоговые органы почтовым отправлением, по сравнению с налогоплательщиками, представляющими эти декларации лично или через представителя» (Решение ВАС РФ от 14 июля 2011 г. № ВАС-5591/11 // Документы и комментарии. 2011. № 16). Как видим, применение правового принципа позволило суду сделать обоснованный выбор в пользу одной из возможных альтернатив правового регулирования, что в отсутствие правового принципа было бы вряд ли возможно.

применять уже существующие правовые конструкции в отношениях, которые не имеют должной правовой регламентации»⁶²⁰.

Возможность применения аналогии для восполнения пробелов в налоговом праве, по нашему мнению, требуется обсуждать *в общеправовом контексте*. К сожалению, единой теории правовых пробелов до сих пор не создано, концептуальные, методологические и, главное, нормативные основы не разработаны, а аналогия закона (права) кратко упоминается лишь в нескольких отраслевых кодексах, причем соответствующие нормы разрозненны и не всегда стыкуются друг с другом. Этим объясняется непоследовательность судебной практики, которая вынуждена «бороться» с неполнотой правового регулирования методом проб и ошибок. Последнее приводит к нарушению конституционного принципа равенства всех и каждого перед законом. Поэтому на повестке дня – создание общих доктринальных и нормативно-правовых основ для единообразного преодоления пробелов во всех отраслях российского права, включая и налоговое право.

Мы убеждены в том, что система правил, направленных на снижение пробельности права, в т. ч. путем применения аналогии закона и аналогии права, должна носить *универсальный характер* и разрабатываться, прежде всего, как *общеправовой институт*, распространяющий свое влияние на все сегменты российского права (разумеется, с учетом отраслевой специфики). К сожалению, сегодня каждая отраслевая наука, не исключая налоговедение, при выработке механизмов выявления и преодоления пробелов в значительной степени опирается на «внутренние резервы».

Российская правовая наука традиционно настороженно относится к возможности применения метода аналогии в отраслях публичного права, и налоговое право исключением здесь не является. При принятии НК РФ законодатель обошел молчанием возможность применения аналогии, тем самым создав «питательную почву» для дискуссий и непоследовательности в применении этого института на практике.

⁶²⁰ Юзвак М. В. Аналогия в налоговом праве. М.: РИОР, 2014. С. 20.

Что означает подобное «молчание» – запрет или молчаливое согласие на применение аналогии в сфере налогов и сборов? С чем мы имеем дело: с квалифицированным молчанием или неупоминание аналогии в НК РФ само по себе должно рассматриваться как *своеобразный пробел*, подлежащий устранению? Часть специалистов поддерживает ограниченное применение аналогии для преодоления пробелов в налоговом праве⁶²¹, другие такую возможность не признают⁶²². Популярно мнение о том, что восполнение пробелов в налоговом праве путем аналогии «неэффективно и бесперспективно»⁶²³ и «может отрицательно повлиять на защиту интересов граждан и хозяйствующих субъектов»⁶²⁴. Поддерживая такую позицию, Н. Шиняева и М. Завязочникова указывают: «Налоговое право – отрасль публичного права, поэтому в отношении его не должна использоваться аналогия закона или права (в отличие от частного права)»⁶²⁵.

Вопрос об использовании института аналогии для преодоления пробелов в различных отраслях законодательства решается неоднозначно. Ряд кодифицированных актов – ГК РФ, СК РФ, ЖК РФ, АПК РФ и ГПК РФ – предусматривает возможность его применения к спорным правоотношениям. В ст. 3 УК РФ, напротив, содержится прямой запрет аналогии. Другие кодексы, включая НК РФ, об аналогии закона (права) не упоминают вовсе. Это

⁶²¹ См.: Маслов А. А. Применение налогового законодательства по аналогии // Налоговые споры: теория и практика. 2003. № 10. С. 8; Ильин А. В. Современное российское законодательство о налогах и сборах // Финансы. 2004. № 7. С. 25; Русяев Н. А. Аналогия в налоговом праве России // Финансовое право. 2007. № 8. С. 24; Гриценко В. В. Теория российского налогового права: современные проблемы / под ред. Н. И. Химичевой. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». 2005. С. 501; Пантюшов О. Аналогия закона (права) при разрешении налоговых споров // Корпоративный юрист. 2007. № 11. С. 51; Москвитин О. Аргументы в свою защиту // ЭЖ-Юрист. 2010. № 37. С. 11; Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права ... С. 235-239; Сасов К. А. Солидарная ответственность ... С. 157.

⁶²² См.: Зарипов В. М. Зачет излишне уплаченного налога сроками не ограничен // Налоговые споры. 2002. № 10. С. 125; Устюжанин В. Обжалование решений мировых судей: налоговый аспект // Росс. юстиция. 2002. № 11. С. 39-40; Джобс Т. Указ. соч. С. 113; Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М.: Юриспруденция, 2009. С. 148-149; Ашомко Т. А. Аналогия вне закона // Главная книга. 2010. № 1. С. 52-55.

⁶²³ Михайлова О. Р. Обязательные досудебные процедуры в налоговых спорах // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 10. С. 4-9.

⁶²⁴ Соколова Э. Д. К вопросу об источниках финансового права // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сб. тез. / отв. ред. О. С. Ростова. Саратов, 2011. С. 201.

⁶²⁵ Шиняева Н., Завязочникова М. Сибирский налоговый форум // ЭЖ-Юрист. 2009. № 39. С. 2.

позволило ВАС РФ сделать несколько поспешный вывод о том, что «налоговое законодательство не допускает применения норм закона по аналогии»⁶²⁶.

Реальная судебная практика, сложившаяся после вступления в силу НК РФ, расставила все на свои места: несмотря на отдельные ссылки на невозможность применения аналогии к налоговым правоотношениям, российские суды всех уровней самым активным образом прибегали, прибегают и, очевидно, будут прибегать в дальнейшем к аналогии для разрешения налоговых споров. Иногда суды, фактически прибегая к аналогии закона (права) для разрешения налоговых споров, но, избегая употреблять эти термины, ссылаются на принцип *универсальности воли законодателя*, который исключает возможность придания различного смысла налоговым нормам, регулирующим схожие отношения. Это показывает, что «необходимость правовосполнительной деятельности компетентных государственных органов (судов) вытекает из особенностей права как динамичной регулятивной системы, носит закономерный, *естественный* характер»⁶²⁷, обусловленный свойствами самого права.

Процессуальное законодательство, применяемое судами при рассмотрении налоговых споров, закрепляет возможность применения аналогии закона и аналогии права (п. 6 ст. 13 АПК РФ, п. 4 ст. 1 ГПК РФ). Примеры применения аналогии для разрешения налоговых споров разнообразны и многочисленны. Рассмотрим лишь один пример. Первоначальная редакция ст. ст. 78 и 79 НК РФ не устанавливала порядок зачета и возврата налогоплательщику излишне уплаченных (взысканных) штрафов, хотя подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ прямо предусматривал обязанность налоговых органов «осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом». Этот пробел суды преодолевали,

⁶²⁶ См. пункт 7 письма ВАС РФ от 31 мая 1999 г. № 41 «Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков» // Вестн. ВАС РФ. 1999. № 7. Данный пункт впоследствии исключен ВАС РФ (Специальное приложение к «Вестнику ВАС РФ». 2003. № 11 (ч. 2)).

⁶²⁷ Алексеев С. С. Общая теория права ... С. 244.

применяя к штрафам по аналогии нормы, регулирующие порядок зачета и возврата излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, сбора, пеней⁶²⁸.

Еще раз подчеркнем: метод аналогии должен рассматриваться как универсальное средство преодоления (казуального восполнения) пробелов для всех без исключения отраслей российского права, включая и отрасли публично-правового характера. Раз пробелы в праве неизбежны, то необходим и механизм их оперативного преодоления. Следует согласиться, что «аналогия разрешена повсюду, где нет специального запрещения и где сам нормодатель не связывает наступление юридических последствий только с конкретным законом»⁶²⁹. Процессуальное законодательство, предписывающее судам применять аналогию закона или права, не устанавливает запретов или ограничений для применения аналогии по спорам, возникающим в сфере публичных правоотношений, включая и налоговые споры. Кроме того, отказ от аналогии необоснованно обедняет юридический инструментарий налогового права. По верному замечанию А. А. Маслова, «запрет на применение норм налогового законодательства по аналогии сделал бы невозможным реализацию целого ряда прав, предоставленных НК РФ налогоплательщикам, а также парализовал бы деятельность налоговых органов»⁶³⁰.

Полагаем, сегодня нужно поставить вопрос не столько даже о возможности применения аналогии закона (права) в сфере налогово-правового регулирования, сколько о выработке *условий и пределов* ее применения. Как известно, четкие правила использования юридического инструментария —

⁶²⁸ См.: Постановления Фед. арб. суда ВВО от 2 февраля 2005 г. № А29-5391/2004а; Фед. арб. суда ВСО от 21 апреля 2006 г. № А19-19436/05-5-Ф02-1759/06-С1 по делу № А19-19436/05-5; Фед. арб. суда ДВО от 4 мая 2007 г. № Ф03-А51/07-2/1194 по делу № А51-14225/2006-33-340; МО от 17 декабря 2007 г. № КА-А40/13073-07 по делу № А40-19572/07-14-71; Фед. арб. суда СЗО от 25 декабря 2006 г. по делу № А05-9072/2006-11; УО от 17 марта 2004 г. № Ф09-937/04-АК по делу № А50-18138/03 // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»). Впоследствии законодатель устранил данный пробел, распространив действие ст. ст. 78 и 79 НК РФ на случаи возврата и зачета сумм излишне уплаченных (взысканных) штрафов (См.: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.).

⁶²⁹ Лазарев В. В. Применение советского права. Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1972. С. 137.

⁶³⁰ Маслов А. А. Указ. соч. С.8.

гарантия законности его применения. И, напротив, отсутствие правил и процедур неизбежно приводит к произволу и субъективизму.

С логической точки зрения метод аналогии предполагает соотнесение двух явлений и при установлении их *однородности* (но не тождественности) в *существенных признаках* – перенесение качеств одного явления на другое по принципу-презумпции: «сходные в главном – сходны в остальном». В Дигестах Юстиниана читаем: «Если мы не имеем писаных законов для каких-либо дел, то следует соблюдать установленное нравами и обычаем; а если этого нет для какого-либо дела, то (следует соблюдать) наиболее близкое и вытекающее из последнего (правило)»⁶³¹. Анализируя методологию рассуждения по аналогии судьями общего и континентального права, К. Лангенбухер пишет: «Если рассматриваются два сходных случая ... и законодателем установлено правило о том, как относиться к одному из них, то из этого следует, что другой случай требует к себе точно такого же отношения»⁶³².

Аналогия закона представляет собой применение к налоговым отношениям, недостаточно урегулированным нормами права, нормы, регулирующей сходные отношения. *Аналогия права* применяется при невозможности использования аналогии закона и предполагает, что субъективные права и обязанности участников налоговых отношений определяются исходя из общих начал и смысла законодательства.

Основное различие между аналогией закона и аналогией права заключается в *правовом основании*, которое принимается за основу для вынесения решения по делу: в первом случае – это правовая норма, во втором – принципы права или т. н. дух закона (*ratio legis*). Причем, если при аналогии закона происходит заимствование уже существующей нормы и ее перенос в новую область правового регулирования – туда, где обнаружен пробел, то при аналогии права формируется совершенно *новое правоположение*, фактически «замещающее» собой отсутствующую норму налогового права. Тем самым

⁶³¹ См.: Памятники римского права: Законы XII таблиц. Институции Гая. Дигесты Юстиниана. М.: Зерцало, 1997. С. 168.

⁶³² *Langenbucher K. C. Op. cit. P. 482.*

применение аналогии права лежит в «пограничной» области между нормативным и индивидуальным правовым регулированием.

Доктринальным обоснованием использования аналогии права выступают абстрактно-обобщающий характер и открытое содержание правовых принципов, которые охватывают своим воздействием всю сферу налоговых отношений, включая и случаи, прямо не регламентированные конкретными нормами-предписаниями (т. е. включая и область пробелов). Это обстоятельство позволяет прийти к интересному выводу о том, что неполнота права всегда носит *относительно-условный характер*. Ведь даже если отсутствует норма, регламентирующая ту или иную правовую ситуацию, ее всегда можно разрешить на основе некоторых общих принципов. Таким образом, важнейшее функциональное назначение принципов права – обеспечивать беспробельность права в широком смысле слова.

Применение аналогии нужно отличать от *интерпретационной* деятельности. В то время как цель толкования – выявить действительный смысл и содержание толкуемой нормы, цель применения аналогии принципиально иная: разрешить спорную ситуацию при отсутствии нормы права, ее регулирующей. Пробелы в праве нельзя восполнять путем толкования именно потому, что *если нет нормы – нечего и толковать*. «Пробел есть там, где отсутствует прямо ответ на вопрос правоприменителя, и этот ответ не может быть получен с помощью различных способов толкования»⁶³³. Применение аналогии закона (права) всегда включает толкование как необходимый элемент всякой правоприменительной деятельности, но им не ограничивается и идет дальше, осуществляя своеобразный «перенос применяемой нормы в область иных правоотношений»⁶³⁴.

Не следует путать аналогию и субсидиарное применение норм иных отраслей к налоговым отношениям. Между отраслями права нет жестких «перегородок», нормативно-логические конструкции носят, как правило, межотраслевой характер, и законодателю нет смысла дублировать одну и ту же

⁶³³ Кузнецова О. А. Гражданско-правовые принципы и аналогия права // Росс. юрид. журнал. 2005. № 2. С. 85.

⁶³⁴ Алиэскеров М. Процессуальная аналогия в гражданском судопроизводстве // Росс. юстиция. 2002. № 3. С. 18.

норму в различных отраслях права. Поэтому нередко к регулированию налоговых отношений помимо собственно налоговых норм подключаются нормы иной отраслевой природы. К примеру, все отрасли права используют термин «юридическое лицо», понятие и признаки которого даются в нормах ГК РФ. Разумно ли воспроизводить дефиницию этого понятия каждый раз заново? Разумеется, нет. Такое дублирование нерационально и способно лишь «загромоздить» действующее законодательство. В данном случае нельзя говорить об отсутствии правовой нормы и, соответственно, нельзя говорить о пробелах. Так, например, институт залога как способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов регулируется нормами и налогового, и гражданского права; понятие лиц, состоящих в брачных отношениях, отношениях родства или свойства содержится в нормах семейного законодательства; нормы, уточняющие признаки стихийного бедствия или иных чрезвычайных ситуаций, освобождающих лицо от ответственности за налоговое правонарушение, следует искать в административном законодательстве и т. д. В случае с аналогией закона мы имеем дело с правовыми явлениями, которые сходны лишь в некоторых существенных признаках, но все-таки не тождественны. В то же время при субсидиарном применении права речь идет именно о *тождественных* правовых институтах (понятиях, отношениях, обстоятельствах) межотраслевого характера, нормативное регулирование которых сконцентрировано в наиболее подходящей для этого, по мнению законодателя, отрасли права.

Как уже отмечалось, главная задача правовой науки, обладающая ярко выраженным прикладным значением, – установить критерии, пределы и правила применения аналогии закона (права). Нельзя не согласиться с тем, что «применение аналогии права и аналогии закона представляет собой сложный, логически выстроенный юридический процесс, состоящий из определенных этапов, тесным образом связанных с процессом применения права»⁶³⁵.

⁶³⁵ Шиндяпина Е. Д., Бошно С. В. Соотношение аналогии права и аналогии закона // Юрист. 2006. № 7. С. 7.

В рамках системы налогово-правового регулирования предлагаем следующие правила применения метода аналогии.

Во-первых, аналогия для восполнения пробелов применяется в случае, если какой-то аспект налогового правоотношения нормативно не урегулирован, и нельзя получить адекватное решение, используя различные способы толкования. То есть исходной точкой применения аналогии закона (права) выступает *констатация пробела*, причем такого, когда разрешить вопрос путем одной лишь интерпретации нормы не представляется возможным. Как верно замечает А. Т. Боннер, не следует прибегать к аналогии в ситуации т.н. формального пробела, когда те или иные вопросы в законодательстве непосредственно не регламентированы, но ответ на них можно найти путем анализа действующих актов и различных приемов толкования⁶³⁶. В тех случаях, когда спорные отношения нормативно урегулированы – пробел отсутствует, и необходимость в применении аналогии закона отпадает сама собой.

К примеру, обнаружив пробел в части регулирования порядка начисления и перерасчета суммы пеней, образовавшейся в результате неуплаты страховых взносов в территориальный фонд ОМС, Суд применил к спорным правоотношениям по аналогии нормы Постановления Правительства РФ от 9 июня 1998 г. № 576 «О начислении пеней и Порядке пересчета задолженности юридических лиц по уплате пеней». Отменяя данное решение, вышестоящий суд указал, что в данном случае необходимость применять аналогию закона отсутствует, поскольку действует Положение о порядке уплаты страховых взносов в федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования, подлежащее применению к спорным отношениям⁶³⁷.

В другом деле Суд пришел к выводу, что в п. 2 ст. 173 НК РФ установлен 3-летний срок после окончания соответствующего налогового периода для подачи налоговой декларации, служащей основанием возмещения НДС. В связи с этим при наличии в НК РФ положений о 3-летнем сроке давности

⁶³⁶ Боннер А. Т. Источники гражданского процессуального права. Избр. труды по гражданскому процессу. СПб., 2005. С. 176.

⁶³⁷ Постановление Фед. арб. суда ДВО от 4 мая 2000 г. № Ф03-А80/00-2/584 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

отсутствуют законные основания для применения по аналогии ст. 199 ГК РФ «Применение исковой давности»⁶³⁸.

В еще одном деле Федеральный арбитражный суд Московского округа пояснил: «В соответствии с ч. 6 ст. 13 АПК РФ арбитражные суды применяют аналогию закона лишь в случаях, если спорные отношения прямо не урегулированы федеральным законом и другими нормативными правовыми актами. Поскольку в данном случае спорные отношения прямо урегулированы Законом города Москвы «О ставках и льготах по налогу на прибыль», у суда отсутствуют законные основания применять Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций»⁶³⁹.

Во-вторых, спорное отношение должно находиться в сфере именно налогово-правового регулирования. Кроме того, аналогия закона применяется только в случае, если это не противоречит *существу* спорных отношений.

К примеру, суды пришли к выводу, что суть возникающих отношений по признанию для целей налогообложения суммовой и курсовой разницы различна, поэтому аналогия закона здесь не применима⁶⁴⁰. В другом деле суд исходил из того, что к требованию налогового органа к налогоплательщику о предоставлении им документов бухгалтерского и налогового учета не могут быть применены положения ст. 69 «Требование об уплате налога и сбора», так как данные правоотношения существенно различаются между собой⁶⁴¹. Еще пример: Суд кассационной инстанции пришел к выводу, что судами нижестоящих инстанций с учетом аналогии закона необоснованно применен п. 5 ст. 100 НК РФ, в соответствии с которым в случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты его отправки. Указанная норма, по мнению суда, регулирует порядок направления налогоплательщику акта проверки в

⁶³⁸ Постановление Фед. арб. суда МО от 29 мая 2009 г. № КА-А40/4495-09 по делу № А40-70242/08-107-338 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶³⁹ Постановление Фед. арб. суда МО от 10 октября 2002 г. № КА-А40/6671-02 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁴⁰ Постановление Фед. арб. суда МО от 3 июня 2009 г. № КА-А40/4667-09 по делу № А40-58242/08-20-265 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁴¹ Постановление Фед. арб. суда УО от 29 июля 2002 г. № Ф09-1549/02-АК по делу № А76-3508/02 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

определенных законом случаях (при уклонении от получения акта проверки) и не может рассматриваться в качестве аналогии закона при оценке наличия надлежащего уведомления налогоплательщика о рассмотрении материалов налоговой проверки в случае отсутствия доказательств уклонения лица, привлекаемого к ответственности, от получения такого уведомления⁶⁴².

Рассмотрим два примера, связанных с выводом о том, что применение аналогии не должно противоречить существу спорных отношений. Так, например, в связи с неуплатой ООО авансовых платежей по налогу на прибыль за октябрь, ноябрь, декабрь 2003 г. налоговая инспекция выставила инкассовые поручения на взыскание этих сумм в бесспорном порядке. Отменяя решение налогового органа, суд исходил из буквального толкования ст. 46 НК РФ и отсутствия прямого указания в Законе на возможность взыскания авансовых платежей по налогу на прибыль в бесспорном порядке. Исходя из характера спорных правоотношений, указал суд, аналогия закона (ст. 46 НК РФ) к ним не применима, а из общих начал и смысла налогового законодательства не следует, что такие дополнительные платежи могут взыскиваться в бесспорном порядке⁶⁴³. Действительно, правовая природа авансовых платежей и налогов существенно различается, что не позволяет применять в данном случае аналогию закона.

В другом деле суд установил, что в ст. 9 Закона РФ «О налоговых органах» предусмотрена возможность отмены, а не изменения вышестоящими налоговыми органами решений нижестоящих инспекций в случае их несоответствия Конституции РФ, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. Налоговым законодательством не определена процедура и механизм вынесения вышестоящими налоговыми органами инициативных решений в защиту государственных бюджетных интересов. Нормы ст. 140 НК РФ направлены на обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков путем проверки вышестоящими налоговыми органами

⁶⁴² Постановление Фед. арб. суда МО от 17 октября 2008 г. № КА-А40/9830-08 по делу № А40-2763/08-107-11 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁴³ Постановление Фед. арб. суда УО от 5 августа 2004 г. № Ф09-3132/04-АК по делу № А71-57/04 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

законности и обоснованности решений и действий налоговых органов по жалобам заинтересованных лиц. Тем самым, правила ст. 140 не могут быть произвольно распространены на решения, принимаемые вышестоящим налоговым органом по собственной инициативе в защиту бюджетных интересов, поэтому Управление МНС РФ не имело права на изменение решения нижестоящего налогового органа с целью обеспечения поступления в бюджет дополнительных платежей по налогу на прибыль. Довод налогового органа о применении аналогии закона несостоятелен, поскольку ч. 6 ст. 13 АПК РФ допускает применение аналогии закона только к сходным отношениям. Однако внутрисистемный контроль за деятельностью нижестоящих инспекций с позиций контроля за обеспечением бюджетных интересов и рассмотрение вышестоящими налоговыми органами жалоб налогоплательщиков и иных заинтересованных лиц сходными отношениями ни по предмету регулирования, ни по их цели не являются⁶⁴⁴.

В-третьих, принципиальным обоснованием применения аналогии выступает правовая аксиома, согласно которой одинаковые фактические ситуации должны регулироваться (и разрешаться) одинаково. Тем самым соблюдается общеправовой принцип равенства всех и каждого перед законом и судом. То есть для применения нормы по аналогии требуется установить *существенное сходство* урегулированного и неурегулированного данной нормой налогового отношения. Причем при применении аналогии речь идет не об абсолютном, но лишь относительном сходстве ситуаций, одна из которых урегулирована правовой нормой, другая – нет. М. В. Юзвак предлагает сравнивать налоговые отношения по трем критериям: субъектный состав; особенности взаимоотношения лиц, вступающих в отношения; содержание отношений⁶⁴⁵. При этом необходимо и достаточно, чтобы соответствующие случаи (отношения) были *однородными*, т. е. между ними наблюдается сходство в некоторых существенных (главных), но не случайных

⁶⁴⁴ Постановление Фед. арб. суда ЦО от 21 мая 2004 г. по делу № А62-2085/2003 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁴⁵ Юзвак М. В. Указ. соч. С. 98.

(второстепенных) признаках, а различия не должны носить принципиальный, сущностный характер. Очень важно «отыскать норму, регулирующую не просто схожее отношение, а отношение, в наибольшей степени похожее (по сравнению со другими –«хожими») на отношение, к которому должна быть применена аналогия»⁶⁴⁶.

В частности, примером такой существенной «однородности» выступают отношения, связанные, с одной стороны, с зачетом, а с другой – с возвратом излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней, штрафа. Так, в НК РФ не установлен срок для подачи заявления о зачете излишне уплаченных платежей, т. е. налицо пробел в правовом регулировании. Указывая, что для подачи заявления о зачете следует руководствоваться таким же сроком, который установлен НК РФ для подачи заявления о возврате, Президиум ВАС РФ исходил из возможности применения к данным отношениям аналогии закона. По мнению Суда, зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора и пеней представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, уплаченных ранее. Возврат излишне уплаченного налога заключается в изъятии из бюджета ранее уплаченных сумм налога, сбора и пеней. Следовательно, по своему экономическому содержанию между зачетом и возвратом налоговых платежей существенных различий не имеется, и фактически зачет излишне уплаченных сумм налога является разновидностью (формой) возврата этих сумм, восстановлением имущественного положения налогоплательщика⁶⁴⁷. Сходную правовую природу имеют налоговые отношения по возмещению НДС и по возврату налогов из бюджета, что также позволяет судам применять к ним аналогию закона⁶⁴⁸.

⁶⁴⁶ Туманов Д. А. Некоторые вопросы о процессуальной аналогии в гражданском процессе // Государство и право. 2006. № 7. С. 103.

⁶⁴⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04 по делу № А07-8637/03-А-ХИМ // Вестн. ВАС РФ. 2004. № 10.

⁶⁴⁸ См.: п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов» // Вестн. ВАС РФ. 2008. № 2; Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 16367/06 по делу № А40-753/06-90-9 // Вестн. ВАС РФ. 2007. № 8; Постановления Фед. арб. суда МО

Особенно тщательно и осторожно следует устанавливать существенное сходство урегулированного и неурегулированного отношений при применении *межотраслевой аналогии*. На наш взгляд, разнообразие и многогранность налоговых отношений приводят к тому, что принципиальных преград для применения к ним по аналогии норм каких-либо из отраслей российского права не существует. Анализируя содержание налоговых отношений, можно обнаружить в них элементы сходства с отраслями не только публичного, но и частного права. Поэтому вопрос допустимости межотраслевой аналогии должен решаться, исходя из обстоятельств конкретного дела, а не на основе вывода о том, что нормы той или иной отрасли (чаще всего – гражданского права) априори не могут быть применены по аналогии к налоговым отношениям. Этот вывод находит поддержку в научном сообществе⁶⁴⁹.

В-четвертых, применяемая по аналогии норма должна интерпретироваться точно так же (в тех же пределах), как и при обычном ее применении, т. е. нельзя изменять ее смысл и содержание, приспособляя к спорному налоговому отношению. Кроме того, должны неукоснительно соблюдаться пределы применения аналогии в сфере налогов и сборов. В частности, применение аналогии закона (права) не должно противоречить общим началам (принципам) налогового права и существу налоговых отношений. Кроме того, аналогия недопустима в тех случаях, когда законодатель явно или косвенно выразил свой запрет на ее применение.

Так, при рассмотрении дела в суде возник вопрос: можно ли на общественные организации, осуществляющие функции процессуального представительства, распространить по аналогии налоговый режим, установленный для коллегий адвокатов? Отменяя решение суда первой инстанции, Суд подчеркнул, что схожие функции, выполняемые адвокатами и

от 20 февраля 2009 г. № КА-А40/13197-08 по делу № А40-59202/07-118-396; СЗО от 2 сентября 2009 г. по делу № А56-7138/2009; СКО от 7 августа 2009 г. по делу № А32-25017/2008-5/403; ЦО от 19 октября 2005 г. по делу № А54-118/2005С18 // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁴⁹ В частности, М. В. Карасева, рассматривая вопрос об автономии налогового права, не исключает использование судами частнопроводных конструкций для восполнения законодательных пробелов при разрешении налоговых споров (Карасева М. В. Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) // Финансовое право. 2011. № 2. С. 34).

сотрудниками общественного движения «Лебедь» по процессуальному представительству физических лиц в суде, не дают движению «Лебедь» право по аналогии закона уплачивать налоги в том же налоговом режиме, который установлен для коллегий адвокатов. Налоговый режим коллегий адвокатов и непосредственно адвокатов определен исходя из совокупности возложенных на них по закону обязанностей и предоставленных им прав. Оказание общественным движением «Лебедь» и его сотрудниками юридических услуг гражданам на возмездной основе не превращает общественное объединение граждан в коллессию адвокатов. Взимание налогов и сборов по аналогии недопустимо⁶⁵⁰.

В правоведении сложилась, в целом, верная позиция, что по аналогии могут применяться лишь *действующие* нормы права. Но иногда юридическая практика сталкивается с ситуацией, когда один нормативный акт уже отменен, а новый – еще не принят. Общественные отношения оказываются как бы в «подвешенном состоянии». Полагаем возможным поставить на обсуждение вопрос о допустимости применения к таким ситуациям – пусть и в ограниченных пределах – положений нормативного правового акта, уже утратившего свою силу.

Рассмотрим интересный пример «продления жизни» уже недействующих налоговых норм из практики Конституционного Суда РФ. Суть дела такова: Федеральным законом от 24.07.2007 № 216-ФЗ были изменены положения ст. 213 НК РФ в части налоговой базы по НДФЛ. Если говорить кратко, то до 1 января 2008 г. налогом облагались страховые взносы, уплаченные из средств работодателей по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенных в пользу работников, а страховые выплаты освобождались от налогообложения. После 1 января 2008 года ситуация зеркально изменилась: законодатель исключил суммы страховых взносов из налоговой базы по НДФЛ и предусмотрел налогообложение доходов в виде страховых выплат. Соответственно, лица, застрахованные до 1 января 2008 года, уплачивали

⁶⁵⁰ Постановление Фед. арб. суда СКО от 13 марта 2003 г. № Ф08-693/2003-259А // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

НДФЛ лишь с суммы страховых взносов; лица, застрахованные после 1 января 2008 года, уплачивают НДФЛ с сумм страховых выплат. При этом в дискриминационном положении оказались лица, страховые взносы за которых были в полном объеме уплачены до 1 января 2008 г., но получающие страховые выплаты после указанной даты. Они попадают в ситуацию двойного налогообложения: сначала НДФЛ был удержан и уплачен с сумм страховых взносов, а в дальнейшем они обязаны уплачивать налог и с сумм страховых выплат. Суд указал, что двойное налогообложение экономической выгоды, которую получает застрахованное лицо, приводит к необоснованному снижению предоставляемых ему гарантий, и потому недопустимо. При этом Суд констатировал наличие пробела, поскольку для подобных случаев не предусмотрен переходный период, и предписал законодателю этот пробел устранить. Но чем надлежит руководствоваться на практике до внесения соответствующих изменений в законодательство? Суд вынес решение о том, что до того момента, когда в законодательство будут внесены необходимые изменения, для разрешения вопросов о налогообложении НДФЛ следует применять пункты 1 и 3 статьи 213 НК РФ в редакции, которая действовала до 1 января 2008 года⁶⁵¹. Как видим, для преодоления пробела путем аналогии закона Суд использовал уже недействующие налоговые нормы, фактически продлив их действие.

В-пятых, нужно следовать принципу «ближайшей аналогии», т. е. сначала искать норму, регулирующую сходные отношения, внутри самой системы налогового права (первоначально – в том самом разделе закона, где обнаружен пробел), и лишь затем – в других отраслях права. При невозможности прибегнуть к аналогии закона можно переходить к применению аналогии права. Логическая последовательность выглядит так: отраслевая аналогия закона – межотраслевая аналогия закона – аналогия права.

Иногда аналогия права сочетается с аналогией закона, усиливая обоснованность ее применения при разрешении конкретной проблемы. Так,

⁶⁵¹ Определение КС РФ от 19 января 2010 г. № 137-О-П «По жалобе гражданки Лимоновой ...» // Вестн. КС РФ. 2010. № 4.

Пленум ВАС РФ, констатируя пробел в части установления срока, в течение которого налоговый орган, не реализовавший полномочия на беспорное взыскание недоимки с юридического лица, вправе обратиться с иском в суд, и допустив применение к данным отношениям по аналогии п. 3 ст. 48 НК РФ, устанавливающего, что исковое заявление о взыскании недоимки с физического лица может быть подано налоговым органом в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога, подкрепил свои выводы ссылками на *принцип всеобщности и равенства налогообложения* (п. 1 ст. 3 НК РФ)⁶⁵².

Рассмотрим еще один пример «комбинирования» судом аналогии закона и аналогии права при рассмотрении конкретного дела. В частности, Суд, применяя к спорным отношениям, связанным с освобождением от уплаты акцизов, по аналогии ч. 3 подп. 1 п. 7 ст. 198 НК РФ, указал, что в случае, когда собственник-давальец не вступает с налогоплательщиком-переработчиком в непосредственные отношения по поводу переработки давальческого сырья и материалов, а организация переработки этих сырья и материалов осуществляется третьим лицом по поручению собственника-давального, право на предусмотренную подп. 4 п. 1 ст. 183, подп. 4 п. 1 ст. 182 НК РФ льготу реализуется налогоплательщиком-переработчиком по аналогии в порядке, установленном ч. 3 подп. 1 п. 7 ст. 198 НК РФ, путем представления соответствующих договоров между участниками хозяйственных операций – собственником-давальцем, посредниками и налогоплательщиком-переработчиком. При этом суд пояснил, что иное, осуществленное налоговым органом применение положений подп. 1 п. 7 ст. 198 НК РФ означало бы то, что налогоплательщик-переработчик, не входящий в непосредственные отношения с собственником-давальцем, в отличие от налогоплательщика, осуществившего переработку сырья на основании договора с собственником-давальцем, не может реализовать предоставленное ему налоговым законодательством право на освобождение от уплаты акцизов, что противоречило бы конституционному

⁶⁵² См.: п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ» (утр. силу) // Вестн. ВАС РФ. 2001. № 7.

принципу юридического равенства, закрепленному в п. 1 ст. 3 НК РФ и означающему всеобщность и равенство налогообложения⁶⁵³.

В-шестых, применение аналогии закона (права) должно быть юридически обосновано и мотивировано в тексте самого правоприменительного акта. То есть должен четко формулироваться принцип, положенный в основу решения по делу. Как верно отметил П. Е. Недбайло, при решении дела со ссылкой на общие принципы права нужно обязательно указывать общие начала законодательства, на которых основывается данное решение, поскольку без соответствующего указания решение останется необоснованным, открывая возможности для произвола при применении правовой нормы⁶⁵⁴.

К сожалению, нередко суды, ссылаясь на «общие начала и смысл налогового законодательства», не конкретизируют, о каких именно принципах или иных базовых началах налогового права идет речь. Так, Суд констатировал, что согласно подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения приравниваются потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ. Несмотря на то, что требование закона об утверждении норм естественной убыли в отраслях, отнесенных к сельскому хозяйству и сфере ведения Минсельхоза России, Правительством РФ не выполнено, налогоплательщик не может нести неблагоприятные последствия от бездействия государственного органа при расчете налогооблагаемой базы и решения вопроса о привлечении к налоговой ответственности. При отсутствии нормативного правового акта, устанавливающего нормы естественной убыли для продукции растениеводства и семеноводства при ее хранении и транспортировке, суд исходил из *общих начал и смысла НК РФ*, который позволяет налогоплательщику в целях главы 25 «Налог на прибыль организаций» уменьшать полученные доходы на сумму

⁶⁵³ Постановление Фед. арб. суда МО от 7 мая 2008 г. № КА-А40/3514-08 по делу № А40-36611/07-118-237 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁵⁴ Недбайло П. Е. Указ. соч. С. 467.

произведенных расходов⁶⁵⁵. Однако какое конкретное «начало» положено в основу подобных выводов, судом не сформулировано. Подобная практика вряд ли способствует законности и обоснованности судебных решений.

§ 3. Основания и пределы применения аналогии для преодоления пробелов в налоговом праве

Применение аналогии к налоговым отношениям, с одной стороны, подчиняется общим правилам, а с другой – имеет свои особенности, обусловленные отраслевой спецификой. В частности, *пределы использования аналогии* для восполнения пробелов вытекают из императивно выраженной воли законодателя, запрещающей регулирование тех или иных вопросов в сфере налогов и сборов иначе как нормами налоговых законов.

Первое ограничение касается сферы установления налогов и сборов и, главным образом, фиксации субъектов и элементов налогообложения. «Никакой налоговый орган не может вводить налоги, не предусмотренные законом, и ни один судья не может санкционировать налогообложение за рамками закона, – подчеркивает немецкий правовед К. Лангенбухер. – Там, где законно действовать может только законодатель, судебная власть не вправе распространять свои полномочия с помощью аналогии»⁶⁵⁶.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ устанавливать налоги или сборы допустимо исключительно в форме закона, и, соответственно, налог, взимаемый не на основе закона, не может признаваться «законно установленным»⁶⁵⁷. При этом законно установить налог или сбор – не значит только дать ему название, необходимо определить в законе все существенные элементы налоговых обязательств, которые исчерпывающе перечислены в ст. 17 НК РФ. Налоги и сборы, по мнению Суда, могут

⁶⁵⁵ Постановление Фед. арб. суда МО от 22 августа 2005 г. и от 18 августа 2005 г. № КА-А40/7915-05 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁵⁶ *Langenbucher K. C.* Op. cit. P. 486.

⁶⁵⁷ Постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов ...» // Вестн. КС РФ. 1996. № 2.

признаваться законно установленными лишь тогда, когда закон фиксирует существенные элементы налоговых обязательств, т. е. налоги устанавливаются лишь прямым перечислением в законах о налогах всех существенных элементов налоговых обязательств⁶⁵⁸. Впоследствии Конституционный Суд РФ конкретизировал свою правовую позицию, разъяснив, что налоги могут считаться законно установленными лишь при условии, что налоговым законом четко определены объекты налогообложения, налогооблагаемая база, суммы налоговых платежей, категории налогоплательщиков и иные существенные элементы налоговых обязательств, и только при соблюдении указанных условий на налогоплательщиков можно возложить закрепленную в статье 57 Конституции РФ обязанность и, соответственно, ответственность за ее неисполнение⁶⁵⁹.

В том, что применение аналогии в отношении субъекта и элементов налогового обязательства недопустимо с точки зрения понятия законно установленного налога, солидарны как наука налогового права, так и судебная практика. В частности, рассматривая вопрос о признании недействующим п. 7 разд. 4 Метод. рекомендаций по расчету налоговой базы, исчисляемой в силу ст. 10 Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ, утвержденных Приказом МНС России от 21 июля 2002 г. № БГ-3-02/458, Высший Арбитражный Суд РФ указал: пункт 7 раздела 4 Рекомендаций разъясняет порядок расчета налоговой базы организациями, освобожденными от уплаты налога на прибыль до 1 января 2002 г., не имеющими налоговой базы 2001 г. Данной нормой предусмотрено, что если в 2001 г. организация имела льготу по налогу на прибыль и в связи с этим сумма налога на прибыль за 2001 г. у нее составила нулевую сумму, то сумма налога на прибыль по налоговой базе переходного периода подлежит внесению в бюджет в порядке, аналогичном установленному п. 8 ст. 10 Закона. При этом исчисление суммы производится непосредственно от самой суммы налога, исчисленной по базе переходного

⁶⁵⁸ Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ ...» // Вестн. КС РФ. 1997. № 6.

⁶⁵⁹ См.: Определение КС РФ от 10 июля 2003 г. № 316-О «По жалобе гражданки Ивановой ...» // Вестн. КС РФ. 2004. № 2.

периода. Таким образом, положением п. 7 разд. 4 Рекомендаций порядок внесения в бюджет суммы налога на прибыль, предусмотренный ст. 10 Закона, был распространен на организации, не являющиеся плательщиками налога на прибыль в 2001 г. в связи с наличием у них льготы и не имеющие налоговой базы для исчисления налога в установленном порядке. Этим положением, по существу, был восполнен пробел в законе и применена аналогия в отношении субъекта и элементов налогового обязательства, что недопустимо с точки зрения понятия законно установленного налога⁶⁶⁰.

Таким образом, взимание налогов и сборов по аналогии неправомерно. «Неполнота (пробельность) юридического состава налога или сбора (отсутствие объекта, базы, ставки и т.д.), рассматривается в доктрине Конституционного Суда РФ как основание для признания закона неконституционным, что обусловлено требованием ст. 57 Конституции, в силу которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы»⁶⁶¹.

Рассмотрим пример из практики. Первоначальная редакция подп. 1 п. 1 ст. 228 НК РФ устанавливала, что самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ физические лица, получающие вознаграждения от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера. А как быть, если между гражданами заключен не гражданско-правовой, а трудовой договор? Полагаем, поскольку подп. 1 п. 1 ст. 228 НК РФ не упоминал трудовые договоры, обязанность уплаты налога физическими лицами, получающими вознаграждение от организаций и физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, по трудовым договорам в рассматриваемый период формально отсутствовала. Действительно, распространять налоговый режим гражданско-правовых договоров по аналогии на трудовые договоры не представляется возможным.

⁶⁶⁰ См.: Решение ВАС РФ от 14 мая 2003 г. № 2742/03 // Вестн. ВАС РФ. 2003. № 8. Аналогичные выводы сделаны судами и в других случаях (См., напр.: Решение ВАС РФ от 26 января 2005 г. № 16141/04 // Вестн. ВАС РФ. 2005. № 4; Постановление Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2005 г. № 14324/04 по делу № А05-5254/04-26 // Вестн. ВАС РФ. 2005. № 8; Постановления Фед. арб. суда ВСО от 14 марта 2001 г. № А19-8803/00-33-Ф02-477/01-С1; Фед. арб. суда СЗО от 13 августа 2004 г. № А44-630/04-С14; Фед. арб. суда СКО от 6 октября 2003 г. № Ф08-3742/03-1432А по делу № А53-3104/03-С6-37 // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»).

⁶⁶¹ *Тарибо Е.* Правоприменитель и законодатель: проблемы в пробелах // ЭЖ-Юрист. 2007. № 30. С. 11.

Отсутствие нормы здесь должно расцениваться как *квалифицированное молчание закона*, т. е. – как прямо выраженная воля законодателя на признание соответствующих операций не подпадающими под налогообложение. Впоследствии законодатель устранил эту неопределенность внесением поправок в подп. 1 п. 1 ст. 228 НК РФ⁶⁶².

В практике встречаются случаи грубого нарушения рассмотренного ограничения. Так, до введения в действие гл. 25.3 НК РФ законодательство в ряде случаев, формально указывая на обязанность уплатить государственную пошлину при обращении в суды общей юрисдикции, не устанавливало ее размер. Очевидно, без этого элемента сбор не может считаться законно установленным. В частности, ранее действовавший Закон РФ «О государственной пошлине» не предусматривал уплату государственной пошлины при подаче апелляционных жалоб на решения мировых судей. Более того, до введения в действие гл. 25.3 НК РФ в отношении таких жалоб законодательно не был установлен не только размер государственной пошлины, но и *сама обязанность* по ее уплате. Однако в п. 18 Справки ВС РФ «По применению норм Гражданского процессуального кодекса РСФСР, касающихся мировых судей», являвшейся приложением к письму ВС РФ от 7 июня 2001 г. № 7/общ-104, разъяснялось, что размер оплаты государственной пошлины при подаче апелляционной жалобы (до внесения соответствующих изменений в Закон РФ «О государственной пошлине») должен исчисляться так же, как и при подаче кассационной жалобы, т.е. в размере 50 % от государственной пошлины, взимаемой при подаче исковых заявлений (жалоб) неимущественного характера, а по спорам имущественного характера – от размера государственной пошлины, исчисленной из суммы, оспариваемой стороной или другим лицом, участвующим в деле. Как видим, Суд фактически установил новый сбор и определил его размер, используя аналогию закона, – на основе определенного сходства между стадиями апелляционного и

⁶⁶² Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2007. № 31. Ст. 4013.

кассационного обжалования. Разумеется, такое решение противоречит идее (принципу) законно установленных налогов и сборов.

Очевидно, что государственная пошлина не может взиматься с жалоб и заявлений, в отношении которых либо вовсе не установлена обязанность уплаты государственной пошлины, либо не определен ее размер. Молчание закона в таких случаях должно расцениваться однозначно, а именно: как отсутствие у лица обязанности уплачивать соответствующий сбор, поскольку он не является *надлежаще установленным* (п. 5 ст. 3 НК РФ). Поэтому практику взимания госпошлины, основанную на аналогии, нельзя признать законной и обоснованной.

Законодатель исходит из того, что элементы каждого налога и сбора носят строго оригинальный характер, и поэтому их применение по аналогии к другим налогам жестко ограничивается. «Например, налоговый орган может ссылаться на необходимость применения аналогии закона – норм, регулирующих уплату налога на прибыль, при рассмотрении спора, касающегося взыскания налога на добавленную стоимость, – резонно указывает Э. Н. Нагорная. – Тем более с осторожностью необходимо подходить к возможности применения аналогии закона при налогообложении другим видом налога, чтобы избежать возможности судебного произвола»⁶⁶³. Еще более категорична в этом отношении О. А. Борзунова: «Установление налогового бремени является делом законодателя, поэтому аналогия при толковании норм Особенной части, по общему правилу, недопустима»⁶⁶⁴.

Фискальные органы также поддерживают позицию о том, что применение положений одной главы НК РФ к отношениям, регулируемым другой главой, допустимо лишь при прямом указании Закона⁶⁶⁵.

Полагаем, что во всех случаях возможность использования элементов одного налога для исчисления других налогов должна быть закреплена при помощи отсылочных и бланкетных норм либо вытекать из существа налоговых

⁶⁶³ Нагорная Э. Н. Указ. соч. С. 98.

⁶⁶⁴ Борзунова О. А. Теория и практика кодификации в налоговом праве. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. С. 195.

⁶⁶⁵ См., напр.: Письмо Минфина РФ от 12 августа 2009 г. № 03-04-06-01/212 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

отношений. Так, Президиум ВАС РФ, отменяя решения нижестоящих судов, указал, что предельные нормы расходов организаций на выплату компенсаций за использование личного транспорта и расходов, связанных с его использованием в интересах работодателя, предусмотренные Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92, установлены в целях формирования расходов налогоплательщиков-организаций при исчислении налога на прибыль организаций и не могут быть применены для исчисления другого налога иной категории налогоплательщиков-физических лиц⁶⁶⁶. В другом деле Суд пояснил, что «ссылка ответчика на п. 1 ст. 374 НК РФ, согласно которому объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, является неправомерной. В указанной норме речь идет об определении объекта обложения налогом на имущество организаций, а не НДС, вычеты по которому являются предметом настоящего спора»⁶⁶⁷.

Вместе с тем жесткий запрет на применение по аналогии норм Особенной части НК РФ, на наш взгляд, должен быть распространен лишь на ситуации, прямо фиксирующие субъектов и обязательные элементы налогообложения. Что касается иных вопросов, в частности, терминологии, налоговых льгот и пр., то аналогия закона здесь допустима, и возможность ее применения должна определяться обстоятельствами конкретного дела. При этом, разумеется, первоначальный поиск «восполняющей» нормы следует осуществлять именно в том самом разделе (части, главе) Закона, где обнаружен пробел.

Из целого ряда примеров, подтверждающих этот тезис, приведем следующий. Как установил Суд, согласно п. 7 ст. 381 НК РФ освобождаются от налогообложения налогом на имущество организации в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения. При этом гл. 30 НК РФ «Налог на имущество

⁶⁶⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. № 10627/06 по делу № А32-35519/2005-58/731 // Вестн. ВАС РФ. 2007. № 4.

⁶⁶⁷ Постановление Фед. арб. суда МО от 10 апреля 2007 г. № КА-А40/2508-07 по делу № А40-54695/06-33-335 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

организаций» не содержит понятия объектов социально-культурной сферы, т. е. применительно к правовой конструкции налога на имущество организаций этот вопрос оказался нормативно не урегулирован. В этой связи Суд правомерно применил к рассматриваемым правоотношениям аналогию закона, а именно ст. 275.1 гл. 25 «Налог на прибыль» НК РФ, в которой раскрывается состав объектов социально-культурной сферы применительно к налогу на прибыль. В данный перечень включены, в частности, и базы отдыха. Материалами дела подтверждено, что база отдыха «Сосновый бор» является базой отдыха, числится на балансе налогоплательщика и фактически используется по целевому назначению. При таких обстоятельствах вывод суда о том, что налогоплательщик правомерно пользуется льготой по налогу на имущество в отношении указанного имущества, основан на правильном применении норм материального права⁶⁶⁸.

Применение права по аналогии недопустимо при квалификации деяния как *налогового правонарушения* и при определении *мер налоговой ответственности*. «Составы налоговых правонарушений исчерпывающим образом определены в гл. 16 НК РФ, – верно указывает О. Пантюшов, – и привлекать к ответственности за действия, которые хотя и являются внешне сходными, но не образуют конкретного состава налогового правонарушения, нельзя»⁶⁶⁹. Подчеркивая, что правоприменители не вправе преодолевать пробельность налогового права в части вопросов квалификации действий налогоплательщиков и налоговых агентов с точки зрения их противоправности и наказуемости, А. А. Маслов обоснованно замечает, что применение аналогии к таким отношениям «будет противоречить не только положениям НК РФ, но и общим принципам ответственности, выработанным юридической наукой»⁶⁷⁰.

Таким образом, все признаки и элементы состава налогового правонарушения должны быть непосредственно установлены в Законе. Нельзя признавать налоговым правонарушением деяние, прямо не названное таковым в

⁶⁶⁸ Постановление Фед. арб. суда ПО от 21 марта 2006 г. по делу № А72-7462/05-12/513 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁶⁹ Пантюшов О. Указ. соч. С. 50.

⁶⁷⁰ Маслов А. А. Указ. соч. С. 11.

нормах НК РФ, в т. ч. и путем применения к этому деянию статьи НК РФ, регламентирующей сходное по некоторым признакам налоговое правонарушение. К примеру, ООО «Кристалл» было привлечено к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату НДС. В ходе выездной налоговой проверки было установлено, что ООО «Кристалл», находясь на упрощенной системе налогообложения, выставляло в адрес покупателей счета-фактуры с выделением НДС, который в бюджет не уплачивало. Налоговики доначислили обществу НДС и привлекли его к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде взыскания штрафа в соответствующем размере. Отменяя это решение налогового органа, суды трех уровней привели следующую аргументацию. Согласно п. 5 ст. 173 НК РФ на налогоплательщике лежит обязанность по перечислению выделенного в счете-фактуре и полученного от покупателей НДС. Лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, не являются налогоплательщиками НДС: согласно п. 2 ст. 346.11 НК РФ организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товара на таможенную территорию РФ. В соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ на ООО «Кристалл» действительно лежит обязанность по перечислению выделенного в счете-фактуре и полученного от покупателей НДС, однако общество в спорный период не являлось плательщиком НДС и поэтому не подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, за неуплату данного налога. По мнению налогового органа, субъектом правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, выступает не только налогоплательщик, но и лицо, не являющееся таковым, но на которое законодательно возложена обязанность по исчислению и уплате в бюджет сумм налога. Суд отклонил эти доводы, обоснованно посчитав, что ответственность по ст. 122 НК РФ применяется исключительно к налогоплательщикам и плательщикам сборов. Привлекать к ответственности по данной статье иных субъектов налогового права, пусть и обладающих сходным правовым статусом, неправомерно. Применение аналогии здесь не допускается.

Таким образом, если лицо, находясь на упрощенной системе налогообложения, выставило счет-фактуру с НДС, но НДС не уплатило, оно не подлежит ответственности по ст. 122 НК РФ⁶⁷¹.

Другой пример. Пунктом 1 ст. 126 НК РФ в его первоначальной редакции была установлена ответственность налогоплательщиков (налоговых агентов) за непредставление в инспекцию в установленный срок документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Как видим, *субъектный состав* данного правонарушения был четко ограничен налогоплательщиками и налоговыми агентами. Несмотря на то, что плательщики сборов здесь упомянуты не были, налоговые органы неоднократно пытались привлекать их к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ. Однако суды такое «начинание» не поддержали⁶⁷². Действительно, в п. 1 ст. 1 НК РФ предусмотрено, что на отношения по установлению, введению и взиманию сборов действие НК РФ распространяется лишь в тех случаях, когда это прямо предусмотрено Кодексом. Из содержания п. 1 ст. 126 НК РФ видно, что его действие распространяется только на налогоплательщика либо налогового агента, следовательно, применение ответственности, предусмотренной данной нормой, к плательщику сбора неправомерно. В этом случае следует констатировать наличие пробела, носящего невосполнимый характер: метод аналогии для его преодоления применен быть не может⁶⁷³.

Аналогия закона также не допускается при *применении налоговых санкций*, т. е. при определении меры налоговой ответственности. Выше уже рассматривался пробел в первоначальной редакции п. 2 ст. 119, состоящий в неуказании минимального размера штрафа, применяемого в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый

⁶⁷¹ Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 1 декабря 2008 г. № Ф04-7521/2008(16976-А81-34 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁷² См.: Постановления Фед. арб. суда ЗСО от 25 сентября 2006 г. по делу № А44-565/2006-9, от 31 октября 2006 г. по делу № А05-5691/2006-20; от 7 ноября 2006 г. по делу № А44-1345/2006-9; от 28.09.2006 по делу № А42-3152/2006 и др. // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁷³ Впоследствии законодатель включил плательщиков сборов в число субъектов налогового правонарушения, установленного п. 1 ст. 126 НК РФ. См.: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса ...» // СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.

орган в течение более 180 дней по истечении установленного Законом срока. В результате этого пробела привлечение к ответственности лиц, своевременно не представивших т. н. нулевые декларации, оказалось под вопросом. Налоговые органы пытались применить к данным нарушениям по аналогии санкцию, предусмотренную п. 1 ст. 119 НК РФ, т. е. штраф в размере 100 руб. Однако суды признали такую практику незаконной, указывая, что «применение налоговой санкции, установленной для иного состава налогового правонарушения, хотя и аналогичного по ряду элементов, налоговым законодательством не предусмотрено»⁶⁷⁴. Таким образом, при невозможности точно определить *размер налоговой санкции* привлечение к ответственности, в т. ч. и по аналогии, не допускается.

Вместе с тем необоснованно полностью исключать применение аналогии из сферы налогового контроля и ответственности. Более того, о возможности применения *процессуальной аналогии* норм закона, связанных с привлечением к ответственности, неоднократно высказывался Конституционный Суд РФ⁶⁷⁵. И хотя эти выводы были сделаны в отношении административного и уголовно-процессуального права, полагаем, что они носят общеправовой характер, т. е. применимы и к налоговым правоотношениям.

К примеру, момент исполнения обязанности по уплате налоговой санкции действующим налоговым законодательством не определен. Разрешая спор, Суд применил к этим отношениям по аналогии нормы НК РФ, регулирующие исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (ст. 44, 45 НК РФ)⁶⁷⁶. В другом деле Суд указал, что поскольку статья 101.4 НК РФ (в ранее действовавшей редакции) не устанавливает срок, в течение которого должен быть составлен акт, фиксирующий факт налоговых правонарушений, применение по аналогии ст. 101 НК РФ к спорным правоотношениям является

⁶⁷⁴ Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 12 января 2006 г. № Ф04-9373/2005(18371-А45-25) // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁷⁵ См., напр.: Постановления КС РФ от 2 июля 1998 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 331 и 464 Уголовно-процессуального кодекса ...» // Вестн. КС РФ. 1999. № 5; от 28 мая 1999 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности части второй статьи 266 и пункта 3 части первой статьи 267 КоАП РСФСР ...» // Вестн. КС РФ. 1999. № 5.

⁶⁷⁶ Постановление Фед. арб. суда УО от 7 июня 2005 г. № Ф09-2008/05-С2 по делу № А76-27945/04 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

правомерным. При этом Суд подчеркнул: довод налоговой инспекции о том, что «налоговое законодательство не предусматривает применение аналогии закона при неурегулировании отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации, не основан на нормах права»⁶⁷⁷.

Итак, в отличие от аналогии правонарушений и аналогии санкций, применение которых полностью исключается из правоприменительной практики, *аналогия процедур* имеет право на существование в тех случаях, когда порядок, форма, сроки осуществления процессуальных действий надлежаще не урегулированы законом.

Вопрос о субъектах, правомочных преодолевать пробелы в праве, до сих пор остается открытым. Если в отношении судов такое правомочие общепризнанно, то за иными участниками правоотношений – несудебными органами, частными лицами – такое право, как правило, не признается.

Возможно ли применение аналогии закона и аналогии права налоговыми органами? Правомерно ли обвинять налоговый орган, восполнивший пробел в процессе разрешения конкретного дела, в превышении своих полномочий? К сожалению, вопрос о наделении правоприменительных органов правом восполнения пробелов нормативно не решен, «не определен круг таких органов, не оговорены способы, при помощи которых исполнительные органы могли бы решать проблему преодоления пробелов в праве»⁶⁷⁸. В доктрине единство мнений также отсутствует: многие авторы ограничивают круг субъектов, имеющих право на применение аналогии для преодоления пробелов, только судами⁶⁷⁹; другие включают в этот круг иные органы, осуществляющие правоприменительную деятельность⁶⁸⁰; отдельные специалисты полагают

⁶⁷⁷ Постановление Фед. арб. суда ВСО от 14 декабря 2010 г. по делу № А19-7532/10 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁷⁸ Уранский Ф. Р. Пробелы в праве и способы их восполнения в правоприменительной деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 74.

⁶⁷⁹ См., напр.: Карташов В. В. Применение права. Ярославль: Изд-во Ярославского ун-та, 1980. С. 21; Безина А. К. Судебная практика в механизме правового регулирования трудовых отношений. Казань, 1989. С. 91; Божок В. А. Институт аналогии в гражданском и арбитражном процессуальном праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 70; Пронин К. В., Францифоров Ю. В. Применение аналогии в реализации судом дискреционных полномочий по уголовному делу // Современное право. 2009. № 9. С. 96.

⁶⁸⁰ См.: Белкин А. А. Аналогия в государственном праве // Изв. вузов. Правоведение. 1992. № 6. С. 14, 23; Белоносов В. О. Теория и практика применения аналогии в уголовном судопроизводстве: дис. ... канд. юрид.

возможным использование аналогии и частным лицам в иных формах реализации права, т. е. вне правоприменительной деятельности⁶⁸¹. Существуют «промежуточная» позиция о том, что аналогию закона вправе использовать все правоприменительные органы, аналогию права – только суды⁶⁸².

На наш взгляд, правом применять аналогию закона (права) для преодоления пробелов должны обладать *все правоприменяющие органы*, включая налоговые. Смоделируем ситуацию. Налогоплательщик обращается в налоговый орган с целью реализовать предоставленное ему законодателем субъективное право. Однако в нормативной модели, описывающей механизм реализации этого права, существует пробел, вызывающий трудности в правоприменении. Как должен поступить налоговый орган? Отказать налогоплательщику, сославшись на неурегулированность вопроса в законодательстве? К сожалению, нередко именно так и поступают фискальные органы. К примеру, установив, что порядок возврата суммы излишне уплаченного НДФЛ наследникам умершего или объявленного умершим физического лица - налогоплательщика, а также порядок подтверждения наследником факта излишне уплаченного налогоплательщиком НДФЛ законом не урегулированы, Минфин России уклонился от разрешения ситуации по существу со ссылкой на то, что он «не уполномочен давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, изменяя или дополняя указанное законодательство»⁶⁸³. В другом случае, Минфин России констатировав пробел в урегулировании налогообложения доходов физлиц (акционеров ОАО), полученных от совершения сделок РЕПО с ценными бумагами и отказавшись применять аналогию закона, ограничился обтекаемой формулировкой о том, что «порядок налогообложения доходов

наук. Саратов, 1998. С. 173; Спектор Е. И. Указ. соч. С. 53; Петровский Н. А. Метод аналогии в современной методологии права // Философия права. 2007. № 2. С. 66; Рехтина И. В. Аналогия в гражданском и арбитражном процессе: проблемы теории и практики применения // Современное право. 2009. № 11. С. 103.

⁶⁸¹ См.: Лобанов Г. Поговорим об аналогиях // Бизнес-адвокат. 1999. № 18. С. 17; Сопнева Е. В. Аналогии в уголовном процессе // Росс. следователь. 2006. № 3. С. 10; Фидаров В. В. О допустимости использования института аналогии закона и аналогии права в различных формах реализации права // Юрид. образование и наука. 2007. № 3. С. 41-42.

⁶⁸² Шиндяпина Е. Д. Аналогия права в правоприменении: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 75.

⁶⁸³ Письмо Минфина России от 11 января 2013 г. № 03-02-07/1-2 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

физических лиц, полученных от операций РЕПО, в настоящее время уточняется»⁶⁸⁴.

Недопустимо отказывать налогоплательщику в осуществлении его прав и законных интересов под предлогом неполноты или неопределенности законодательства о налогах и сборах. Этот тезис подтверждают суды, подчеркивая, что налогоплательщику не может быть отказано в реализации субъективных прав по мотиву непринятия того или иного нормативного правового акта (нормы права). Так стоит ли дожидаться судебного решения? Полагаем, назрела необходимость доктринально признать и нормативно закрепить в НК РФ за налоговыми органами правомочие преодолевать пробелы действующего законодательства о налогах и сборах, прибегая к аналогии закона и аналогии права.

Разумеется, внедрение в практику налоговых органов такого сложного юридического инструментария как аналогии закона (права) вызывает немалые трудности. Применение аналогии – это в значительной степени вопрос профессиональной подготовленности и квалифицированности кадров, ведь она подразумевает серьезные творческие усилия, «немало мастерства и умственной энергии»⁶⁸⁵, «выход мышления за рамки стандартизированного применения норм»⁶⁸⁶. Российский же правоприменитель, исторически воспитанный в духе вульгарного нормативизма, привык решать юридические вопросы, руководствуясь исключительно буквой закона. К примеру, ФНС России, констатировав в Письме от 2 июня 2008 г. № ММ-9-3-/63 наличие многочисленных пробелов в регулировании производства по досудебному рассмотрению жалоб налогоплательщиков и отметив – как положительный пример – детально прописанный порядок рассмотрения и разрешения аналогичных споров в арбитражных судах, так и не решилась рекомендовать налоговым органам в производстве по жалобам применять по аналогии нормы

⁶⁸⁴ Письмо Минфина РФ от 12 августа 2009 г. № 03-04-06-01/212 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

⁶⁸⁵ Мордачев В. Д. Преодоление пробелов в праве // Изв. вузов. Северо-Кавказский регион. Серия: Обществ. науки. 2004. № 1. С. 60.

⁶⁸⁶ Белкин А. А. Указ. соч. С. 18.

АПК РФ, ограничившись дежурной фразой о том, что «ФНС России считает необходимым внесение изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах».

Разумеется, совершенствовать законодательство нужно и даже необходимо. Но как должен поступить чиновник, столкнувшись на практике с неурегулированностью налоговой процедуры? Отказаться от разрешения вопроса, заявив заинтересованным лицам: «Подождите, граждане, когда соответствующие нормы будут приняты законодателем»? Или может быть стоит «подождать», когда вышестоящий орган издаст официальные разъяснения? А может быть отправить налогоплательщиков сразу в суд? Решение представляется очевидным. Государственный орган не вправе отказаться от рассмотрения дела, входящего в его компетенцию, сославшись на отсутствие надлежащей регламентации. Следовательно, он не только вправе, но и обязан использовать все правомерные юридические средства для разрешения спорной ситуации, включая аналогию закона и аналогию права. При этом угроза административного произвола, а также возможность (и даже неизбежность) юридических ошибок и неправомерных решений адекватно компенсируется последующим судебным контролем за законностью и обоснованностью индивидуально-правовых актов ненормативного характера.

Общие условия, правила и пределы применения аналогии закона и аналогии права как для судебных, так и для иных правоприменительных органов должны быть *едиными*. Так, в случаях применения налоговым органом метода аналогии соответствующая аргументация (обоснование) должна содержаться в тексте самого индивидуального налогово-правового акта. Способность же правоприменителей разумно и качественно применять юридический инструментарий любой степени сложности – проблема, вполне решаемая в процессе юридического образования и повышения квалификации.

Нет причин отказывать в праве на использование метода аналогии и *частным лицам*, столкнувшимся с пробелами в процессе осуществления своих прав и обязанностей. Так, например, согласно норме, изложенной в пп. 5 п. 1 ст.

21 НК РФ, налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов. На основании п. 1 ст. 231 НК РФ, излишне удержанные налоговыми агентами из дохода налогоплательщиков суммы НДФЛ подлежат возврату налоговыми агентами по представлении налогоплательщиками соответствующих заявлений. Однако порядок такого возврата был урегулирован лишь в 2010 г. путем подробной детализации пункта 1 ст. 231 НК РФ. Ранее же этот порядок не был регламентирован Законом, а что касается зачета излишне удержанного налога в счет будущих платежей НДФЛ по доходам налогоплательщика, то ни ст. 231 НК РФ, ни иные нормы гл. 23 НК РФ о такой возможности не упоминали. Таким образом, правовой механизм реализации права налогоплательщика на зачет и возврат налога, излишне удержанного налоговым агентом, в действующем законодательстве долгое время отсутствовал. В этих условиях частным лицам (налогоплательщику и налоговому агенту) на практике не оставалось ничего иного, как прибегать к методу аналогии, используя в качестве нормативного ориентира нормы, регулирующие взаимоотношения по зачету и возврату сумм излишне уплаченного (удержанного) налога налоговыми органами (ст. 78 НК РФ), а в случаях, когда отдельные нормы ст. 78 НК РФ к данным отношениям не применимы, к общим началам и смыслу налогового законодательства.

Как мы уже отметили, отсутствие нормативного акта, к которому отсылает Закон, не должно препятствовать реализации субъективных прав участниками налоговых отношений. В таких случаях заинтересованное лицо вправе прибегать к методу аналогии. Так, в силу пп. 4 п. 1 ст. 259.3 НК РФ специальный коэффициент к основной норме амортизации налогоплательщики вправе использовать по амортизируемым основным средствам, относящимся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ. В настоящее время такой перечень Правительством РФ не установлен. Полагаем, что вплоть до утверждения соответствующего перечня для реализации предусмотренного в

пп. 4 п. 1 ст. 259.3 НК РФ субъективного права налогоплательщики могут применять по аналогии Постановление Правительства РФ от 25 октября 2010 г. № 857 «Об утверждении перечня объектов и технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, осуществление инвестиций в создание которых является основанием для предоставления инвестиционного налогового кредита»⁶⁸⁷.

Практику использования аналогии частными лицами поддерживают и суды. Так, отменяя решение судов, Суд пояснил, что «поскольку законодательством о налогах и сборах не определен порядок определения физического размера торговой площади, занятой под розничную торговлю, налогоплательщик вправе применить по аналогии закон, положения иных нормативных правовых актов, регулирующих схожие ситуации по исчислению других налогов. ... В рассматриваемом случае налогоплательщик избрал не противоречащий законодательству способ исчисления физического показателя. Иные критерии законодательством о налогах и сборах не установлены, а в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика»⁶⁸⁸.

Участники налоговых правоотношений должны быть готовы обосновать использование аналогии закона (права) соответствующими аргументами. Разумеется, использование аналогии частными лицами следует принципиально отличать от ее применения властными субъектами – различия между ними очевидны и в целом определяются спецификой правоприменения как особой разновидности реализации права.

Рассмотрим еще один пример. В ходе выездной налоговой проверки ЗАО «ВГ-пласт» была выявлена неполная уплата последним налога на прибыль в результате неправомерного, по мнению налоговиков, включения в состав расходов амортизационных отчислений по основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал от учредителя. Однако суд не поддержал

⁶⁸⁷ СЗ РФ. 2010. № 44. Ст. 5694.

⁶⁸⁸ Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 26 сентября 2006 г. № Ф04-6192/2006(26722-А70-29) по делу № А70-3472/20-06 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

позицию налогового органа, указав следующее. Поскольку налоговым законодательством, действовавшим в проверяемый период, не был урегулирован вопрос относительно определения стоимости имущества, переданного учредителями в счет вклада в уставный капитал, в целях налогообложения прибыли, Общество правомерно применило аналогичные нормы, регулирующие порядок определения стоимости основных средств в бухгалтерском учете. В частности, пунктом 9 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предусмотрено, что первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Кроме того, примененный сторонами способ оценки имущества соответствует положениям ст. 34 Федерального закона «Об акционерных обществах». Применение налогоплательщиком по аналогии этих норм, регулирующих сходные правоотношения, не противоречит нормам и принципам налогового законодательства. При таких обстоятельствах Суд посчитал необоснованным доначисление Обществу налога на прибыль в результате исключения из состава расходов суммы начисленной амортизации по основным средствам, переданным в уставный капитал Общества⁶⁸⁹.

В заключение шестой главы обобщим сказанное выше:

Неполнота (фрагментация) – неизбежное свойство правовой системы, в основе которой лежат как субъективные, так и объективные факторы. В этих условиях аналогия закона и аналогия права выступают *универсальными средствами* казуального восполнения пробелов для всех без исключения отраслей российского права, включая налоговое право. Применение аналогии не допускается в сфере установления и введения налогов и сборов, при определении элементов налогообложения, в части установления составов

⁶⁸⁹ Постановление Фед. арб. суда СЗО от 30 июня 2006 г. № А56-359/2005 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

налоговых правонарушений, а также при применении налоговых санкций, т. е. при определении мер налоговой ответственности.

Условия, пределы и правила применения аналогии закона и аналогии права в сфере налогов и сборов нуждаются в *законодательном закреплении*. При этом необходимо легально наделить налоговые органы правомочием применять аналогию закона (права) для оперативного преодоления пробелов, выявленных в процессе правоприменительной деятельности.

Заключение

Проведенное диссертационное исследование на тему: «Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления» позволяет сформулировать следующие выводы:

Принцип определенности налогообложения (на уровне налогового правотворчества) охватывает точность, ясность и доступность налоговых предписаний, разумный баланс абстрактного и конкретного, полноту, т. е. отсутствие фрагментации, логическую и системную согласованность (как минимум – отсутствие явных противоречий) в регламентации налоговых отношений, где каждая вновь принятая налогово-правовая норма должна быть вписана в отраслевую систему налогового права, а также согласована с нормами иных отраслей российского и международного права. Соответственно, неопределенность в налоговом праве можно определить, как отсутствие четкости, ясности, доступности, полноты, разумного баланса абстрактного и конкретного, внутриотраслевой и межотраслевой согласованности в системе налогово-правового регулирования.

Неопределенность в налоговом праве может проявляться двояко: во-первых, негативно – как дефект-упущение законодателя и, во-вторых, позитивно – как специфическая технология правового урегулирования, сознательно и целенаправленно применяемая в рамках налогового правообразования и правоприменения. Неизбежное присутствие в законодательстве «зон неопределенности» актуализирует поиск и совершенствование юридических технологий, способных предложить алгоритмы правомерного и добросовестного поведения в тех случаях, когда регламентация на уровне налоговых законов остается неясной либо вовсе отсутствует. Такие средства разнообразны и многоплановы, некоторые из них (например, источники права) относятся к форме выражения налоговых норм, другие (принципы, оценочные понятия, бланкетность и диспозитивность, презумпции, фикции, квалифицированное молчание закона и пр.) – к их

содержанию. Чрезмерное увлечение подобным инструментарием может неоправданно «размывать» контуры налогово-правовых требований, усиливать нестабильность, провоцировать налоговые споры. Поэтому поиск разумного баланса между абстрактностью и конкретностью, обобщением и детализацией, гибкостью и стабильностью в системе налогового права – важнейшая задача, стоящей перед налоговым сообществом.

Налоговое право, как и любая область права, состоит из значительного числа правовых норм, различающихся не только регулятивному содержанию, но и по тем инструментальным функциям, которые они выполняют, регулируя многообразные налоговые отношения. Для решения поставленной цели в диссертации, прежде всего, исследуется общее понятие нормы налогового права и ее отраслевая специфика, которая проявляется (и обуславливается) спецификой предмета правового регулирования (т. е. системой налоговых отношений). Норма как интеллектуально сконструированное образование суть результат обобщения наиболее существенных, типических качеств налоговых отношений, их фактического и юридического состава.

Классическое определение налогово-правовой нормы через родовое понятие «правило поведения» нуждается в переосмыслении, поскольку, во-первых, фактически отождествляет норму с ее диспозицией, а во-вторых, не учитывает наличия в источниках налогового права разнообразных нормативных явлений, которые формально нормами-правилами не являются. Речь идет о правовых принципах, дефинициях, декларациях, констатациях, оперативных и коллизионных предписаниях. Несмотря на значительную специфику содержания, структуры, функционального назначения, места и роли в системе налогово-правового регулирования, эти правовые феномены должны быть отнесены к особой разновидности налогово-правовых норм, а именно – к специализированным нормам. Тем самым дефинирование налогово-правовой нормы через «правило поведения» упускает из виду реальную специализацию и дифференциацию нормативного материала.

Налогово-правовая норма есть общеобязательное (по общему правилу *de jure*, но в некоторых случаях – *de facto*), формально определенное положение общего характера, установленное (или санкционированное) государственной волей и обеспеченное государственной защитой. Отраслевая специфика налоговых норм детерминируется предметом налогового права и выражается в их публично-правовой природе, субстанциональной (изначальной) конфликтности, существовании почти исключительно в правовой форме, преобладании законодательной формы в системе источников налогового права, субординационном характере, особом порядке темпорального действия, повышенных требованиях к определенности, особом значении международного «мягкого права» как универсального (глобального) ориентира для формирования национального законодательства о налогах и сборах.

Норма и налоговое правоотношение соотносятся как идеальное и фактическое. Будучи идеальной моделью правоотношения норма выступает его обязательной предпосылкой и основанием, а налоговое правоотношение – результатом действия нормы. Тем самым в налоговых нормах и правоотношениях наблюдается особое сочетание типического и уникального, общего и индивидуального, устойчивого и преходящего, должного и сущего, а именно: нормативной модели и конкретного факта.

С формально-логической точки зрения норма налогового права представляет собой минимально цельное, обладающее логической и смысловой завершенностью положение, непосредственно выраженное в обособленном фрагменте источника налогового права, которое в системной связи с иными правовыми нормами способно выполнять функцию правового регулирования налоговых отношений. По своей структуре, налоговые нормы могут состоять из различного числа элементов, где преобладают двухэлементные структуры.

Сложносоставные образования, сформированные по схеме «если – то – если не то – тогда это», повсеместно присутствуют в системе права. Они представляют собой не одну-единственную норму права (пусть и т. н. логическую), но являются особой разновидностью элементарных юридических

конструкций – нормативно-логическими конструкциями. Последние суть устойчивые сочетания правовых норм, которые, несмотря на различную структуру и отраслевую природу образующих их норм, содержат в своем составе гипотезы, диспозиции и санкции. Такая конструкция обладает четырехэлементной структурой и строится по схеме «если – то – если не то – тогда это». Отказ от концепции логической нормы в пользу категории «нормативно-логическая конструкция» дает возможность идентифицировать не совпадающие с нормой по структуре, но реально присутствующие в праве явления, и вместе с тем позволяет, не отбрасывая наработанные в теории права достижения, обобщить и переосмыслить их на новом уровне научного знания.

Преобладание описательных (дескриптивных) элементов над прескриптивными в нормах налогового права способно дезориентировать правоприменителя, поскольку простое описание поведения без четко выраженных модальных форм не позволяет однозначно и недвусмысленно интерпретировать характер предписания, обращенного к адресату нормы. Поэтому требуется формулировать налоговые нормы исключительно *прескриптивно*, чтобы исключить их двоякое толкование.

Регулятивные и охранительные нормы-предписания, за редкими исключениями, имеют двухэлементную структуру и строятся по бинарной схеме «если – то», связывая между собой *юридическое основание* (гипотезу) и *правовое последствие* (диспозицию или санкцию). Элементный состав охранительной нормы носит гибкий характер, видоизменяясь в зависимости от адресата нормы. Способ изложения регулятивных норм может быть *прямым* (текстуальное изложение в источнике права) либо *косвенным* (выведение логическим путем из содержания охранительной нормы права). Охранительные нормы должны прямо формулироваться в источниках налогового права.

Существенное значение для цели исследования имеют вопросы дифференциации налоговых норм, поскольку, по убеждению автора, для обеспечения системности регулирования в определенной области права необходимо обращать внимание в первую очередь на системные

характеристики налоговых норм, предопределяющие особенности их взаимодействия с иными взаимосвязанными нормами. Следовательно, схемы классификации и дифференциации правовых норм в различных областях права (прежде всего, в отраслях и подотраслях) могут существенно различаться с учетом функций, присущих соответствующей области права. В частности, специализированные нормы налогового права (нормы-принципы, декларативные, дефинитивные, констатационные, оперативные и коллизионные нормы) не содержат четко выраженных правил поведения в виде дозволений, запретов, обязанностей, выполняя особые функции в системе налогово-правового регулирования; их структура специфичная, поскольку не содержит традиционных элементов (гипотез, диспозиций, санкций); они участвуют в налогово-правовом регулировании не самостоятельно, но в устойчивых сочетаниях с регулятивными и охранительными нормами.

Норма-дефиниция содержит легальное определение понятия, используемого в источниках налогового права. Нормы-дефиниции снижают (устраняют) уровень неопределенности в налоговом праве, позволяют исключить различные интерпретации определяемых понятий, способствуют единообразному толкованию и применению налогово-правовых норм. Неоправданным представляется включение в НК РФ отдельных статей для определения одного-двух понятий, как это сделано, к примеру, в ст. 8 НК РФ в отношении понятий «налог» и «сбор»; подобные дефиниции следует размещать в общей статье-словаре (ст. 11 НК РФ).

Принципы налогового права могут быть легализованы различным образом, а именно: либо сформулированы в виде специализированных норм, либо названы (упомянуты) в нормативных текстах, либо выведены индуктивно из контекста налоговых норм. Целесообразно выделить в части первой НК РФ самостоятельную главу 1.1 «Общие принципы налогообложения», структурированную по схеме: «каждому принципу – отдельная статья Закона». Практическое использование принципов налогового права целесообразно при толковании налогово-правовых норм; для оценки правового характера

(конституционности) налоговой нормы; для дополнительного обоснования участниками налоговых отношений своих позиций; в части непосредственного регулирования налоговых отношений; в качестве нормативных ограничителей в тех областях, где правовая регламентация осуществляется на основании общедозволительной модели; при отграничении квалифицированного молчания закона от пробелов в праве; в качестве правового основания для разрешения дел в ситуации абсолютной неопределенности (пробел в праве, неразрешимая коллизия норм и т. п.).

Следует различать *текстуальную форму* налоговой нормы (идеальная словесная оболочка нормы, закреплённая в тексте законов и подзаконных актов) и ее *актуальное содержание* (реальная нормативная модель, формулируемая в результате практической интерпретации, конкретизации и применения текстуальной нормы на практике). Первая носит статичный характер в том смысле, что остается неизменной вплоть до изменения ее законодателем, второе – выражает мобильность правового регулирования, поскольку смысл и содержание действующей нормы может перманентно изменяться в процессе ее фактического применения. Участники налоговых правоотношений в конкретных условиях должны «раскодировать» актуальную информацию, заложенную в тот или иной фрагмент нормативного текста. Для этого применяются широко известные методы юридической интерпретации и конкретизации, а также аналогия закона и права.

Универсальной тенденцией современного правового развития является расширение круга источников налогового права (плюрализация), включая акты судебного налогового права, обыкновения правоприменительной практики, документы «мягкого права». В зонах неопределенности, «нетипичные» источники способны предложить субъектам налогового права устойчивые алгоритмы правомерного поведения, укрепляя стабильность и предсказуемость налоговых отношений. В качестве источников налогового права могут рассматриваться акты российских и международных судебных инстанций, связанные с формулированием правовых позиций. В процессе судебной

деятельности происходит как уточнение и развитие смысла и содержания норм статутного налогового права в пределах формально неизменной текстуальной оболочки, так и дополнение законодательства новыми положениями, непосредственно регламентирующими поведение субъектов налогового права. К нетипичным источникам возможно отнести и налоговые обыкновения – общие положения, сформированные в процессе правоприменения, многократно и единообразно применяемые в сфере налогов и сборов, но официально не зафиксированные в нормах статутного или судебного права. Речь идет о стихийной нормативной саморегуляции, в результате которой налоговое законодательство воспринимается как живой, развивающийся организм, органично дополняемый положениями, спонтанно формируемыми практической юриспруденцией. В свою очередь, положения «мягкого права» охватывает совокупность положений, которые не имеют юридически обязательного характера, не обеспечены санкциями и соблюдаются добровольно в силу заинтересованности субъектов международного права в формировании и поддержании стабильного трансграничного налогового правопорядка, основанного на взаимном согласии и компромиссах.

Оценочное налогово-правовое понятие есть закрепленное в нормах налогового права относительно-определенное понятие с открытой структурой, сознательно не конкретизированное законодателем с целью предоставления такой возможности адресатам нормы с учетом фактических обстоятельств конкретного дела. Основная задача, стоящая перед налоговым сообществом состоит не в полном искоренении оценочных понятий, а в том, чтобы оптимизировать их общее количество, сформулировать эффективную методологию их применения и, прежде всего, выработать единые критерии (основания) оценки и конкретизации таких понятий. Конечная цель – добиться соблюдения равенства и правовой унификации по принципу «в аналогичных правовых ситуациях – аналогичные решения», обеспечить надлежащий баланс между жестко формальным и относительно-определенным в налоговом праве.

В то время как императивная норма содержит категорическое предписание, которому нужно однозначно следовать и отклонения от которого правил не допустимо, диспозитивная налоговая норма, устанавливая некоторое общее правило, предоставляет адресатам возможность урегулировать свое поведение иначе, чем предусмотрено диспозитивной нормы. Представляется возможным и необходимым активно развивать диспозитивные начала в системе налогово-правового регулирования. Использование диспозитивности позволяет задействовать мощный мотивационный потенциал, прежде всего, частных лиц для достижения общих целей налогово-правового регулирования.

Бланкетность в налоговом праве – наглядное проявление единства и системности правового регулирования на уровне структурных элементов правовых норм, которые конкретизируют и дополняют друг друга, совместно «встраиваются» в юридические конструкции, образуя устойчивые комплексы, ассоциации, институты отраслевого и межотраслевого характера. Вместе с тем злоупотребление бланкетностью приводит к текстуальному и содержательному усложнению источника налогового права, вследствие чего затрудняется его толкование и применение участниками правоотношений. Неналоговые нормы, касающиеся элементов налогообложения и на которые ссылается законодательство о налогах и сборах, должны вводиться исключительно законами, но не подзаконными актами; порядок их темпорального действия должен соответствовать положениям ст. 5 НК РФ.

Фикция в налоговом праве – это заведомо ложное, объективно неопровержимое положение, закрепленное в нормах налогового права с целью более эффективного правового регулирования налоговых отношений. Использование презумпций и фикций в налоговых правоотношениях, упрощает и ускоряет налоговый процесс, снижает издержки налогового администрирования, способствует реализации принципа процессуальной экономии и стимулирует субъектов к активному участию в доказывании юридически значимых фактов. Выполняя функции недостающего юридического факта и устраняя состояние неопределенности, юридические

фикции и презумпции вносят четкость и однозначность в содержание налоговых правоотношений, обеспечивают непрерывность функционирования процесса налогово-правового регулирования и, как следствие, стабильность налогового правопорядка, а также позволяют совершенствовать юридическую технику, способствуют экономии юридических средств, упрощают и ускоряют налоговые процедуры, снижают угрозу необоснованного произвола и волюнтаризма при применении налогово-правовых норм, повышают эффективность юридической деятельности в сфере налогообложения.

Налогово-правовая презумпция – условное суждение, прямо или косвенно закрепленное в источниках налогового права, о наличии либо отсутствии презюмируемого объекта (факта, события, свойства, правоотношения) при установленном наличии (отсутствии) связанного с ним факта-основания. К ее признакам относятся индуктивный метод формирования (презюптивные суждения выступают результатом обобщения частных случаев и потому подтверждаемые эмпирически), вероятностный характер (причем степень вероятности не имеет решающего значения), фактическая опровержимость, т. е. признание факта юридически достоверным, пока не будет доказано обратное (контрпрезумпция), а также официальная легализация в источниках налогового права. Нужно различать понятие презумпции в узком (или собственно юридическом) значении как нормативном положении, прямо или косвенно легализованном в источниках налогового права, и презюмирование – как особая технология налогообложения, основанная на предположениях с более или менее высокой степенью вероятности.

Фрагментация (неполнота) налогового права – объективная реальность, избежать которой нельзя, но возможно сформировать более или менее эффективные механизмы ее минимизации. Причинами пробельности, помимо субъективных упущений законодателя, являются: появление новых аспектов налоговых взаимодействий, объективно нуждающихся в правовом урегулировании; непринятие (несвоевременное принятие) нормативных правовых актов, на которых имеется ссылка в действующих нормах налогового

права; признание судом налоговой нормы не подлежащей применению и др. Пробел предполагает отсутствие в источниках налогового права нормы, регламентирующей тот или иной аспект общественного отношения, входящего в сферу налогово-правового регулирования. Для констатации пробела необходимо и достаточно соблюдения двух условий, а именно: во-первых, спорное отношение должно быть в целом «охвачено» правовым регулированием, во-вторых, должна отсутствовать норма, необходимая для регламентации отдельных аспектов такого правоотношения. Следует различать пробелы в праве и квалифицированное молчание закона: в первом случае речь идет об отсутствии нормы, регулирующей тот или иной аспект налоговых взаимодействий, во втором – о целенаправленном, сознательном нежелании законодателя регламентировать определенный вопрос, предоставляя участникам налоговых отношений право самим урегулировать его наиболее оптимальным образом.

Метод аналогии выступает универсальным средством преодоления (казуального восполнения) пробелов для всех без исключения отраслей российского права, включая и налоговое право. Аналогия не допускается в сфере установления и введения налогов и сборов, при определении элементов налогообложения, в части установления составов налоговых правонарушений, а также при применении налоговых санкций, т. е. при определении мер налоговой ответственности. Условия, пределы и правила применения аналогии закона и аналогии права в сфере налогов и сборов нуждаются в законодательном закреплении. При этом целесообразно легально наделить налоговые органы правомочием применять аналогию закона (права) для оперативного преодоления пробелов, выявленных в процессе правоприменительной деятельности и препятствующие реализации частными лицами их субъективных прав и обязанностей в сфере налогов и сборов.

Список использованных нормативных правовых актов и литературы

1. Акты представительных и исполнительных органов власти

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ) // СЗ РФ. – 2009. – № 4. – Ст. 445.
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (ред. от 2 ноября 2013 г.) // СЗ РФ. – 2002. – № 30. – Ст. 137.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 28 декабря 2013 г.) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 28 декабря 2013 г.) // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
5. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (ред. от 2 апреля 2014 г.) // СЗ РФ. – 2002. – № 46. – Ст. 220.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 2 апреля 2014 г.) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 5 мая 2014 г.) // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
8. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ (ред. от 2 апреля 2014 г.) // СЗ РФ. – 2002. – № 1 (ч. 1). – Ст. 3.
9. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ (ред. от 23 июля 2013 г.) «О консолидированной финансовой отчетности» // СЗ РФ. – 2010. – № 31. – Ст. 4177.
10. Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 28 декабря 2013 г.) // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.
11. Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 (ред. от 26 августа 2013 г.) «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2011. – № 10. – Ст. 1385.
12. Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 (ред. от 25 октября 2012 г.) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // СЗ РФ. – 2010. – № 10. – Ст. 1078.

13. Постановление Правительства РФ от 15 сентября 2008 г. № 688 (ред. от 11 октября 2012 г.) «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» // СЗ РФ. – 2008. – № 38. – Ст. 4321.
14. Постановление Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908 (ред. от 9 марта 2013 г.) «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» // СЗ РФ. – 2005. – № 3. – Ст. 196.
15. Постановление Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 41 (ред. от 11 октября 2012 г.) «О перечне видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов» // СЗ РФ. – 2003. – № 4. – Ст. 338.
16. Постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814 (ред. от 22 ноября 2012 г.) «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов» // СЗ РФ. – 2002. – № 46. – Ст. 4596.
17. Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Документы и комментарии. – 2007. – № 12.
18. Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@ (ред. от 23 июля 2012 г.) «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» // БНА. – 2007. – № 13.
19. Письмо Минфина России от 11 января 2013 г. № 03-02-07/1-2 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
20. Письмо Минфина РФ от 1 августа 2011 № 03-07-09/26 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
21. Письмо Минфина РФ от 12 августа 2009 г. № 03-04-06-01/212 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
22. Письмо Минфина РФ от 3 октября 2006 г. № 03-03-04/1/677 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
23. Письмо Минфина РФ от 31 марта 2004 г. № 22-1-15/597 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

24. Письмо Минюста РФ от 23 февраля 2000 г. № 1187-ЭР // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
25. Письмо ФНС России от 2 июня 2008 г. № ММ-9-3-/63 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

2. Акты российских судебных инстанций

26. Постановление КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Встреча»» // СЗ РФ. – 2013. – № 22. – Ст. 2862.
27. Постановление КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Жарболит», «Завод «Микропровод» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор»» // Вестн. КС РФ. – 2010. – № 2.
28. Постановление КС РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // Вестн. КС РФ. – 2009. – № 4.
29. Постановление КС РФ от 27 мая 2008 г. № 8-П «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 188 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки М. А. Асламазян» // Вестн. КС РФ. – 2008. – № 4.
30. Постановление КС РФ от 23 января 2007 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 779 и пункта 1 статьи 781 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами общества с ограниченной ответственностью «Агентство корпоративной безопасности» и гражданина В. В. Макеева» // Вестн. КС РФ. – 2007. – № 1.
31. Постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда МО» // Вестн. КС РФ. – 2005. – № 4.
32. Постановление КС РФ от 27 июня 2005 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности положений частей второй и четвертой статьи 20, части шестой статьи 144, пункта 3 части первой статьи 145, части третьей статьи

- 318, частей первой и второй статьи 319 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестн. КС РФ. – 2005. – № 4.
33. Постановление КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса РФ в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева» // Вестн. КС РФ. – 2004. – № 6.
 34. Постановление КС РФ от 29 июня 2004 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 7, 15, 107, 234 и 450 Уголовно-процессуального кодекса РФ в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // Вестн. КС РФ. – 2004. – № 4.
 35. Постановление КС РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса РФ, статьи 11 Таможенного кодекса РФ и статьи 10 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО «Напирус», ОАО «Дальневосточное морское пароходство» и ООО «Коммерческая компания «Балис»» // Вестн. КС РФ. – 2003. – № 5.
 36. Постановление КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса РФ в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // Вестн. КС РФ. – 2003. – № 4.
 37. Постановление КС РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «ж» пункта 1 статьи 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И. В. Савченко» // Вестн. КС РФ. – 2000. – № 4.
 38. Постановление КС РФ от 28 мая 1999 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности части второй статьи 266 и пункта 3 части первой статьи 267 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях в связи с жалобами граждан Е. А. Арбузовой, О. Б. Колегова, А. Д. Кутырева, Р. Т. Насибулина и В. И. Ткачука» // Вестн. КС РФ. – 1999. – № 5.
 39. Постановление КС РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»» // Вестн. КС РФ. – 1999. – № 5.
 40. Постановление КС РФ от 2 июля 1998 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 331 и 464 Уголовно-процессуального кодекса РСФСР в связи с жалобами ряда граждан» // Вестн. КС РФ. – 1999. – № 5.
 41. Постановление КС РФ от 11 декабря 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации»» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 46. – Ст. 5339.

42. Постановление КС РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году"» // Вестн. КС РФ. – 1997. – № 5.
43. Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»» // Вестн. КС РФ. – 1997. – № 4.
44. Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции»» // Вестн. КС РФ. – 1996. – № 5.
45. Постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «О проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // Вестн. КС РФ. – 1996. – № 2.
46. Постановление КС РФ от 5 февраля 1993 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности правоприменительной практики, связанной с судебным порядком рассмотрения споров о предоставлении жилых помещений; о проверке конституционности административного порядка выселения граждан из самоуправно занятых жилых помещений с санкции прокурора; о проверке конституционности отказа в возбуждении уголовного дела» // Вестн. КС РФ. – 1994. – № 1.
47. Определение КС РФ от 8 апреля 2010 г. № 468-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб граждан Дроздова Виктора Васильевича и Дроздовой Елены Алексеевны на нарушение их конституционных прав статьей 52 и пунктом 6 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
48. Определение КС РФ от 1 марта 2010 г. № 430-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Святогор» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 5 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестн. КС РФ. – 2010. – № 4.
49. Определение КС РФ от 3 февраля 2010 г. № 165-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации» // Вестн. КС РФ. – 2010. – № 4.
50. Определение КС РФ от 19 января 2010 г. № 137-О-П «По жалобе гражданки Лимоновой Людмилы Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положением статьи 213 Налогового кодекса Российской Федерации» //

Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

51. Определение КС РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества «Арсенал», общества с ограниченной ответственностью «Форторгкомплекс» и гражданина Захарова Александра Николаевича на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 390 и 391 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 65 и 66 Земельного кодекса Российской Федерации» // Вестн. КС РФ. – 2010. – № 1.
52. Определение КС РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товарищ» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
53. Определение КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
54. Определение КС РФ от 4 апреля 2007 г. № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ» // Вестн. КС РФ. – 2007. – № 6.
55. Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востокибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса РФ и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ» // Вестн. КС РФ. – 2006. – № 6.
56. Определение КС РФ от 8 ноября 2005 г. № 438-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб ОАО «Уфимский нефтеперерабатывающий завод», ОАО «Ново-Уфимский нефтеперерабатывающий завод», ОАО «Уфанефтехим», ОАО «Акционерная нефтяная компания «Башнефть» и ОАО «Уфаоргсинтез» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим пункта 1 статьи 83 Налогового кодекса РФ» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
57. Определение КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
58. Определение КС РФ от 18 января 2005 г. № 24-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ЗАО «Нечоранефтегаз» на нарушение

конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 11 НК РФ и частью второй статьи 32.1 Федерального закона «О введении в действие части второй НК РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

59. Определение КС РФ от 8 июня 2004 г. № 226-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Уфимский нефтеперерабатывающий завод» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 169 Гражданского кодекса РФ и абзацем третьим пункта 11 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
60. Определение КС РФ от 5 февраля 2004 г. № 78-О «По ходатайству Высшего Арбитражного Суда РФ об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда РФ от 14 января 1999 года по жалобе гражданки И.В. Петровой на нарушение ее конституционных прав частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде РФ» // Вестн. КС РФ. – 2004. – № 5.
61. Определение КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса РФ» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
62. Определение КС РФ от 10 июля 2003 г. № 316-О «По жалобе гражданки Ивановой Ирины Николаевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 119 Налогового кодекса РФ» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
63. Определение КС РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Притулы Галины Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11, статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса РФ» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
64. Определение КС РФ от 9 апреля 2002 г. № 68-О «По запросу Арбитражного суда Республики Карелия о проверке конституционности пункта 5 статьи 83 Бюджетного кодекса Российской Федерации, статей 4 и 11 Закона РФ «О донорстве крови и ее компонентов» // Вестн. КС РФ. – 2002. – № 4.
65. Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в

- Российской Федерации» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
66. Определение КС РФ от 19 мая 1998 г. № 60-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерно-коммерческого банка «Вятка-банк» о проверке конституционности части четвертой статьи 15 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
 67. Постановление Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестн. ВАС РФ. – 1999. – № 8.
 68. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 58 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
 69. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
 70. Постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов» // Вестн. ВАС РФ. – 2008. – № 2.
 71. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестн. ВАС РФ. – 2006. – № 12.
 72. Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» (утр. силу) // Вестн. ВАС РФ. – 2001. – № 7.
 73. Постановление Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» // Бюллетень ВС РФ. – 2008. – № 1.
 74. Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010 // Вестн. ВАС РФ. – 2012. – № 3.
 75. Постановление Президиума ВАС РФ от 13 января 2011 г. № 10519/10 по делу № А41-24669/09 // Вестн. ВАС РФ. – 2011. – № 4.
 76. Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 4903/10 по делу № А40-51817/09-33-302 // Вестн. ВАС РФ. – 2010. – № 12.
 77. Постановление Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. № 4292/10 по делу № А04-3308/2009 // Вестн. ВАС РФ. – 2010. – № 12.

78. Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июля 2010 г. № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444 // Вестн. ВАС РФ. – 2010. – № 10.
79. Постановление Президиума ВАС РФ от 8 декабря 2009 г. № 11715/09 по делу № А40-60571/08-109-188 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
80. Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 16367/06 по делу № А40-753/06-90-9 // Вестн. ВАС РФ. – 2007. – № 8.
81. Постановление Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. № 10627/06 по делу № А32-35519/2005-58/731 // Вестн. ВАС РФ. – 2007. – № 4.
82. Постановление Президиума ВАС РФ от 5 сентября 2006 г. № 5133/06 по делу № А37-2620/04-9/2нр // Вестн. ВАС РФ. – 2006. – № 10.
83. Постановление Президиума ВАС РФ от 4 апреля 2006 г. № 14118/05 по делу № А73-1812/2005-50 // Вестн. ВАС РФ. – 2006. – № 7.
84. Постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 8665/04 по делу № А40-17669/04-109-241 // Вестн. ВАС РФ. – 2006. – № 2.
85. Постановление Президиума ВАС РФ от 11 июня 2005 г. № 16507/04 по делу № А55-4606/04-6 // Вестн. ВАС РФ. – 2005. – № 8.
86. Постановление Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04 по делу № А07-8637/03-А-ХИМ // Вестн. ВАС РФ. – 2004. – № 10.
87. Постановление Президиума ВАС РФ от 10 апреля 2002 г. № 3611/01 по делу № А54-3509/2000-с3 // Вестн. ВАС РФ. – 2002. – № 8.
88. Постановление Президиума ВАС РФ от 4 апреля 2006 г. № 14118/05 по делу № А73-1812/2005-50 // Вестн. ВАС РФ. – 2006. – № 7.
89. Постановление Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2005 г. № 14324/04 по делу № А05-5254/04-26 // Вестн. ВАС РФ. – 2005. – № 8.
90. Решение ВАС РФ от 14 июля 2011 г. № ВАС-5591/11 // Документы и комментарии. – 2011. – № 16.
91. Решение ВАС РФ от 26 января 2005 г. № 16141/04 // Вестн. ВАС РФ. – 2005. – № 4.
92. Решение ВАС РФ от 14 мая 2003 г. № 2742/03 // Вестн. ВАС РФ. – 2003. – № 8.
93. Определение ВАС РФ от 24 сентября 2010 г. № ВАС-12567/10 по делу № А76-42359/2009-33-850/169 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
94. Определение ВАС РФ от 27 марта 2008 г. № 4122/08 по делу № А68-1153/07-66/10 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
95. Инф. письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ» // Вестн. ВАС РФ. – 2003. – № 5.
96. Постановление Фед. арб. суда ВВО от 19 августа 2010 г. № А11-5725/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

97. Постановление Фед. арб. суда ВВО от 17 декабря 2007 г. по делу № А28-5338/2007-191/21 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
98. Постановление Фед. арб. суда ВВО от 30 ноября 2006 г. по делу № А17-1793/5-2006 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
99. Постановление Фед. арб. суда ВВО от 2 февраля 2005 г. № А29-5391/2004а // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
100. Постановление Фед. арб. суда ВВО от 17 декабря 2004 г. № А43-8355/2000-16-324 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
101. Постановление Фед. арб. суда ВСО от 14 декабря 2010 г. по делу № А19-7532/10 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
102. Постановление Фед. арб. суда ВСО от 6 февраля 2007 г. № А19-19531/06-20-Ф02-65/07-С1 по делу № А19-19531/06-20 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
103. Постановление Фед. арб. суда ВСО от 21 апреля 2006 г. № А19-19436/05-5-Ф02-1759/06-С1 по делу № А19-19436/05-5 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
104. Постановление Фед. арб. суда ВСО от 14 марта 2006 г. № А33-28616/05-Ф02-962/06-С1 по делу № А33-28616/05 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
105. Постановление Фед. арб. суда ВСО от 12 декабря 2005 г. № А19-5581/05-45-Ф02-6153/05-С1 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
106. Постановление Фед. арб. суда ВСО от 4 июля 2002 г. по делу № А10-745/02-11-Ф02-1752/02-1С // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
107. Постановление Фед. арб. суда ВСО от 14 марта 2001 г. № А19-8803/00-33-Ф02-477/01-С1 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
108. Постановление Фед. арб. суда ДВО от 16 ноября 2009 г. № Ф03-6158/2009 по делу № А04-3942/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
109. Постановление Фед. арб. суда ДВО от 4 мая 2007 г. № Ф03-А51/07-2/1194 по делу № А51-14225/2006-33-340 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
110. Постановление Фед. арб. суда ДВО от 3 марта 2006 г. № Ф03-А73/06-2/3319 по делу № А73-15514/2005-50 // Документ официально не

опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

111. Постановление Фед. арб. суда ДВО от 6 июня 2005 г. № Ф03-А24/05-2/989 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
112. Постановление Фед. арб. суда ДВО от 4 мая 2000 г. № Ф03-А80/00-2/584 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
113. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 16 октября 2013 г. по делу № А03-15007/2012 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
114. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 15 августа 2013 г. по делу № А81-3680/2012 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
115. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 29 июля 2009 г. № Ф04-4497/2009(11781-А03-37) по делу № А03-9308/2008 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
116. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 12 мая 2009 г. № Ф04-2692/2009(5852-А45-29) по делу № А45-9675/2008 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
117. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 1 декабря 2008 г. № Ф04-7521/2008(16976-А81-34) // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
118. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 29 января 2007 г. № Ф04-9155/2006(30637-А03-15) по делу № А03-1336/2006-31 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
119. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 17 января 2007 г. № Ф04-7544/2006(29881-А27-14) по делу № А27-12489/2006-6 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
120. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 26 сентября 2006 г. № Ф04-6192/2006(26722-А70-29) по делу № А70-3472/20-06 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
121. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 20 апреля 2006 г. № Ф04-1436/2006(21704-А46-7) по делу № 25-830/05 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
122. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 1 февраля 2006 г. № Ф04-49/2006(19308-А75-15) // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

123. Постановление Фед. арб. суда ЗСО от 12 января 2006 г. № Ф04-9373/2005(18371-А45-25) // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
124. Постановление Фед. арб. суда МО от 24 июля 2013 г. по делу № А40-100926/12-115-683 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
125. Постановление Фед. арб. суда МО от 9 сентября 2010 г. № КА-А40/10194-10 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
126. Постановление Фед. арб. суда МО от 3 июня 2009 г. № КА-А40/4667-09 по делу № А40-58242/08-20-265 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
127. Постановление Фед. арб. суда МО от 29 мая 2009 г. № КА-А40/4495-09 по делу № А40-70242/08-107-338 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
128. Постановление Фед. арб. суда МО от 20 февраля 2009 г. № КА-А40/13197-08 по делу № А40-59202/07-118-396 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
129. Постановление Фед. арб. суда МО от 13 февраля 2009 г. № КА-А41/251-09 по делу № А41-К2-18135/07 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
130. Постановление Фед. арб. суда МО от 13 января 2009 г. № КА-А40/12492-08 по делу № А40-18461/08-142-56 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
131. Постановление Фед. арб. суда МО от 17 октября 2008 г. № КА-А40/9830-08 по делу № А40-2763/08-107-11 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
132. Постановление Фед. арб. суда МО от 24 сентября 2008 г. № КА-А40/8110-08 по делу № А40-7876/08-90-16 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
133. Постановление Фед. арб. суда МО от 7 мая 2008 г. № КА-А40/3514-08 по делу № А40-36611/07-118-237 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
134. Постановление Фед. арб. суда МО от 17 декабря 2007 г. № КА-А40/13073-07 по делу № А40-19572/07-14-71 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
135. Постановление Фед. арб. суда МО от 10 апреля 2007 г. № КА-А40/2508-07 по делу № А40-54695/06-33-335 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
136. Постановление Фед. арб. суда МО от 18 августа 2005 г. № КА-А40/7915-05 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

137. Постановление Фед. арб. суда МО от 23 июля 2004 г. № КА-А40/5996-04 по делу № А40-40594/03-98-459 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
138. Постановление Фед. арб. суда МО от 10 октября 2002 г. № КА-А40/6671-02 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
139. Постановление Фед. арб. суда ПО от 27 декабря 2010 г. по делу № А12-14278/2010 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
140. Постановление Фед. арб. суда ПО от 10 июня 2010 г. № А72-17709/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
141. Постановление Фед. арб. суда ПО от 21 июля 2009 г. по делу № А57-178/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
142. Постановление Фед. арб. суда ПО от 29 января 2009 г. по делу № А12-10703/08-С36 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
143. Постановление Фед. арб. суда ПО от 9 декабря 2008 г. по делу № А06-2176/2008 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
144. Постановление Фед. арб. суда ПО от 16 сентября 2008 г. по делу № А49-395/08 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
145. Постановление Фед. арб. суда ПО от 23 октября 2007 г. по делу № А65-7246/2007-СА2-9 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
146. Постановление Фед. арб. суда ПО от 21 марта 2006 г. по делу № А72-7462/05-12/513 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
147. Постановление Фед. арб. суда ПО от 8 ноября 2005 г. № А65-2268/2005-СА1-37 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
148. Постановление Фед. арб. суда ПО от 28 апреля 2005 г. № А12-33803/04-С51 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
149. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 22 марта 2011 г. № А56-26396/2010 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
150. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 19 апреля 2011 г. по делу № А56-94331/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
151. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 31 августа 2009 г. по делу № А56-52294/2008 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

152. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 2 сентября 2009 г. по делу № А56-7138/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
153. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 24 ноября 2008 г. по делу № А56-52896/2007 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
154. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 20 ноября 2007 г. по делу № А26-1048/2007 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
155. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 25 декабря 2006 г. по делу № А05-9072/2006-11 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
156. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 25 сентября 2006 г. по делу № А44-565/2006-9 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
157. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 30 июня 2006 г. № А56-359/2005 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
158. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 3 марта 2004 г. № А56-17028/03 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
159. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 13 августа 2004 г. № А44-630/04-С14 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
160. Постановление Фед. арб. суда СКО от 21 июня 2010 г. № А63-18334/2009 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
161. Постановление Фед. арб. суда СКО от 7 августа 2009 г. по делу № А32-25017/2008-5/403 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
162. Постановление Фед. арб. суда СКО от 20 октября 2008 г. № Ф08-7008/2008 по делу № А32-21574/2007-26/402 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
163. Постановление Фед. арб. суда СКО от 22 октября 2007 г. № Ф08-6925/07-2581А по делу № А01-569/07-5 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
164. Постановление Фед. арб. суда СКО от 10 октября 2006 г. № Ф08-4711/2006-1983А по делу № А63-4269/2006-С4 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
165. Постановление Фед. арб. суда СКО от 6 октября 2003 г. № Ф08-3742/03-1432А по делу № А53-3104/03-С6-37 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

166. Постановление Фед. арб. суда СКО от 13 марта 2003 г. № Ф08-693/2003-259А // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
167. Постановление Фед. арб. суда СЗО от 30 июня 2006 г. № А56-359/2005 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
168. Постановление Фед. арб. суда СКО от 13 марта 2003 г. № Ф08-693/2003-259А // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
169. Постановление Фед. арб. суда УО от 5 июля 2010 г. № Ф09-4280/10-СЗ по делу № А76-42359/2009-33-850/169 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
170. Постановление Фед. арб. суда УО от 30 июня 2010 г. № Ф09-4824/10-СЗ // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
171. Постановление Фед. арб. суда УО от 11 ноября 2009 г. № Ф09-8703/09-С2 по делу № А76-27106/08-44-86 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
172. Постановление Фед. арб. суда УО от 25 февраля 2009 г. № Ф09-660/09-С2 по делу № А50-8546/2008-А19 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
173. Постановление Фед. арб. суда УО от 6 февраля 2007 г. № Ф09-195/07-С2 по делу № А60-11553/06 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
174. Постановление Фед. арб. суда УО от 11 апреля 2007 г. № Ф09-1533/07-СЗ по делу № А76-16845/06 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
175. Постановление Фед. арб. суда УО от 14 марта 2007 г. № Ф09-909/07-С2 по делу № А60-10790/06 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
176. Постановление Фед. арб. суда УО от 7 июня 2005 г. № Ф09-2008/05-С2 по делу № А76-27945/04 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
177. Постановление Фед. арб. суда УО от 5 августа 2004 г. № Ф09-3132/04-АК по делу № А71-57/04 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
178. Постановление Фед. арб. суда УО от 17 марта 2004 г. № Ф09-937/04-АК по делу № А50-18138/03 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
179. Постановление Фед. арб. суда УО от 29 июля 2002 г. № Ф09-1549/02-АК по делу № А76-3508/02 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

180. Постановление Фед. арб. суда УО от 17 февраля 2000 г. № Ф09-68/00-АК // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
181. Постановление Фед. арб. суда ЦО от 4 декабря 2008 г. по делу № А35-6838/07-С21 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
182. Постановление Фед. арб. суда ЦО от 28 марта 2006 г. по делу № А09-3220/05-3 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
183. Постановление Фед. арб. суда ЦО от 21 мая 2004 г. по делу № А62-2085/2003 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
184. Постановление Фед. арб. суда ЦО от 19 октября 2005 г. по делу № А54-118/2005С18 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
185. Постановление Девятого ААС от 17 августа 2010 г. № 09АП-17695/2010-АК по делу № А40-144495/09-108-1067 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

3. Акты международных судов

186. Постановление ЕСПЧ от 6 декабря 2007 г. «Лю и Лю (Liu and Liu) против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. – 2008. – № 8.
187. Постановление ЕСПЧ от 28 июня 2007 г. «Шухардин (Shukhardin) против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. – 2008. – № 5.
188. Постановление ЕСПЧ от 21 июня 2007 г. «Мельникова (Melnikova) против Российской Федерации» // Росс. хроника Европейского Суда. – 2008. – № 2.
189. Постановление ЕСПЧ от 24 мая 2007 г. «Игнатов (Ignatov) против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. – 2007. – № 10.
190. Постановление ЕСПЧ от 24 мая 2007 г. «Соловьев (Solovyev) против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. – 2007. – № 12.
191. Постановление ЕСПЧ от 24 марта 1988 г. «Олссон (Olsson) против Швеции» // Европейский суд по правам человека. Избранные решения. Т. 1. – М., 2000. – С. 549-567.

4. Учебная литература, комментарии законодательства

192. *Алексеев, С. С.* Общая теория права / С. С. Алексеев. – М.: Проспект, 2009. – 576 с.
193. *Алексеев, С. С.* Общая теория права: в 2-х т. / С. С. Алексеев. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 360.

194. *Белых, В. С.* Налоговое право России / В. С. Белых, Д. В. Винницкий. – М.: Норма, 2004. – 320 с.
195. *Вельяминов, Г. М.* Международное экономическое право и процесс (академический курс): учебник / Г. М. Вельяминов. – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 496 с.
196. *Землин, А. И.* Налоговое право: учебник / А. И. Землин. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 304 с.
197. *Злобин, Н. Н.* Налог как правовая категория / Н. Н. Злобин. – М.: РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.
198. *Ильин, И. А.* Теория права и государства: воспр. по изд. 1915 и 1956 гг. / И. А. Ильин. – М.: Зерцало, 2003. – 400 с.
199. *Карташов, В. В.* Применение права: учеб. пособие / В. В. Карташов. – Ярославль: Изд-во Ярославского ун-та, 1980. – 75 с.
200. *Кашанина, Т. В.* Юридическая техника: учебник / Т. В. Кашанина. – М.: Эксмо, 2007. – 512 с.
201. *Кокошкин, Ф. Ф.* Лекции по общему государственному праву / Ф. Ф. Кокошкин. – 2-е изд. – М.: Изд-во Бр. Башмаковых, 1912. – 306 с.
202. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / под ред. Р. Ф. Захаровой, С. В. Земляченко. – М.: ПБОЮЛ С. М. Грачев, 2001. – 720 с.
203. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / А. Н. Козырин [и др.]; под ред. А. Н. Козырина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 648 с.
204. *Коркунов, Н. М.* Лекции по общей теории права / Н. М. Коркунов. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 430 с.
205. *Кучеров, И. И.* Налоговое право России: курс лекций / И. И. Кучеров. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. – 448 с.
206. *Кучерявенко, Н. П.* Курс налогового права: В 2-х т. / Н. П. Кучерявенко. – М.: Статут, 2009. – Т. 1. – 863 с.
207. *Любашиц, В. Я.* Теория государства и права: учеб. пособие / В. Я. Любашиц, А. Ю. Мордовцев, И. В. Тимошенко. – Ростов н/Д.: ИЦ «МарТ», 2002. – 512 с.
208. *Мальцев, В. А.* Налоговое право: учебник / В. А. Мальцев. – М.: ИЦ Академия, 2004. – 240 с.
209. *Миляков, Н. В.* Налоговое право: учебник / Н. В. Миляков. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 383 с.
210. *Морозова, Л. А.* Теория государства и права: учебник / Л. А. Морозова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЭКСМО, 2008. – 477 с.
211. *Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина.* – М.: «Аналитика-Пресс», 1997. – 600 с.
212. *Налоговое право России: учебник / И. А. Цинделиани, В. Е. Кирилина, Е. Г. Костикова и др.* – М.: Эксмо, 2008. – 576 с.
213. *Налоговое право России: учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева; под ред. Н.А. Шевелевой.* – М.: Юристъ, 2001. – 490 с.

214. Налоговое право России: учебник / Под ред. Ю. А. Крохиной. – М.: Норма, 2008. – 752 с.
215. Налоговое право: учеб. пособие / под ред. Г. Б. Поляка, И.Ш. Кисляханова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2007. – 303 с.
216. Налоговое право: Учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2004. – 591 с.
217. *Нашиц, А.* Правотворчество. Теория и законодательная техника / А. Нашиц. – М.: Прогресс, 1974. – 256 с.
218. *Павлов, П. В.* Финансовое право: учеб. пособие / П. В. Павлов. – М.: Омега-Л, 2009. – 299 с.
219. *Парыгина, В. А.* Налоговое право Российской Федерации: учеб. пособие / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. – Ростов н/Д.: «Феникс», 2002. – 480 с.
220. *Парыгина, В. А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики: учеб. пособие / В. А. Парыгина. – М.: Статус-Кво 97, 2005. – 336 с.
221. *Парыгина, В. А.* Финансовое право: учебник / В. А. Парыгина, А.А. Тедеев. – М.: Эксмо, 2006. – 752 с.
222. *Пиголкин, А. С.* Теория государства и права: учебник / А. С. Пиголкин, А. Н. Головистикова, Ю. А. Дмитриев. – М.: Высш. образование, 2008. – 613 с.
223. *Пилипенко, А. А.* Финансовое право: учеб. пособие / А. А. Пилипенко. – Мн.: Книжный Дом, 2007. – 608 с.
224. *Рассолов, М. М.* Проблемы теории государства и права: учеб. пособие / М. М. Рассолов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 431 с.
225. Римское частное право: учебник / под ред. И. Б. Новицкого и И. С. Перетерского. – М.: Юриспруденция, 2000. – 448 с.
226. *Сырых, В. М.* Теория государства и права: учебник / В. М. Сырых. – М.: Юстицинформ, 2006. – 704 с.
227. *Тарановский, Ф. В.* Энциклопедия права / Ф. В. Тарановский. – СПб.: Лань, 2001. – 560 с.
228. Теория государства и права: учебник / отв. ред. В. Д. Перевалов. – М.: Норма, 2008. – 496 с.
229. *Трубецкой, Е. Н.* Энциклопедия права / Е. Н. Трубецкой. – СПб.: Лань, 1998. – 224 с.
230. *Тютин, Д. В.* Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин. – М.: РАП; Эксмо, 2009. – 432 с.
231. Финансовое право: учеб. пособие / отв. ред. И. В. Рукавишникова. – М.: Норма, 2007. – 512 с.
232. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Норма, 2008. – 768 с.
233. Финансовое право: учебник / под ред. С. В. Запольского. – М.: РАП, Эксмо, 2006. – 640 с.
234. *Худяков, А. И.* Основы налогообложения: учеб. пособие / А. И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. – СПб.: Европейский дом, 2002. – 432 с.

235. *Чантурия, Л. Л.* Введение в общую часть гражданского права (сравнительно-правовое исследование с учетом некоторых особенностей постсоветского права) / Л. Л. Чантурия. – М.: Статут, 2006. – 349 с.
236. *Черданцев, А. Ф.* Теория государства и права: учебник / А. Ф. Черданцев. – М.: Юрайт-М, 2001. – 432 с.
237. *Шершеневич, Г. Ф.* Общая теория права / Г. Ф. Шершеневич. – М.: Спарк, 1995. – Т.1. – 231 с.
238. *Эрделевский, А. М.* Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / А. М. Эрделевский. – М.: Юрист, 1999. – 285 с.

5. Монографии

239. *Алексеев, С. С.* Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М.: Статут, 1999. – 712 с.
240. *Алексеев, С. С.* Социальная ценность права в советском обществе / С. С. Алексеев. – М.: Юрид. лит., 1971. – 223 с.
241. *Алексеев, С. С.* Структура советского права / С. С. Алексеев. – М.: Юрид. лит., 1975. – 264 с.
242. *Алекси, Р.* Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму) / Р. Алекси; пер. с нем. А.Н. Лаптева. – М.: Инфотропик Медиа, 2011. – С. 192.
243. *Андреева, М. В.* Действие налогового законодательства во времени: учеб. пособие / М. В. Андреева; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2006. – 172 с.
244. *Асланян, Н. П.* Основные начала российского частного права / Н. П. Асланян. – Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2001. – 270 с.
245. *Бабаев, В. К.* Презумпции в советском праве / В. К. Бабаев. – Горький: Изд-во ГВШ МВД СССР, 1974. – 124 с.
246. *Байтин, М. И.* Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков) / М. И. Байтин. – М.: ИД «Право и государство», 2005. – 544 с.
247. *Барак, А.* Судейское усмотрение / А. Барак. – М.: Норма, 1999. – 376 с.
248. *Баранов, В. М.* Истинность норм советского права. Проблемы теории и практики / В. М. Баранов. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1989. – 400 с.
249. *Барон, Ю.* Система римского гражданского права. Книга 2. Владение. Книга 3. Вещные права / Ю. Барон. – СПб.: Издание Московского юридического магазина А. Ф. Скорова, 1898. – 174 с.
250. *Бахрах, Д. Н.* Действие норм права во времени: Теория, законодательство, судебная практика / Д. Н. Бахрах. – М.: Норма, 2004. – 124 с.
251. *Бержель, Ж. Л.* Общая теория права / Ж. Л. Бержель; пер. с фр. Г. В. Чуршукова. – М.: ИД «NOTA BENE», 2000. – 576 с.

252. *Бондарь, Н. С.* Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ) / Н. С. Бондарь. – М.: ООО «Викор-Медиа», 2006. – 223 с.
253. *Борзунова, О. А.* Теория и практика кодификации в налоговом праве / О. А. Борзунова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 255с.
254. *Бородянский, В. И.* Гражданское право. Принципы и нормы / В. И. Бородянский; под ред. Н. М. Коршунова. – М.: Книжный мир, 2004. – 96 с.
255. *Брагинский, М. И.* Договорное право. Книга первая: Общие положения / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М.: Статут, 1999. – 847 с.
256. *Вавилин, Е. В.* Осуществление гражданских прав и исполнение обязанностей / Е. В. Вавилин. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2008. – 240 с.
257. *Васильев, А. М.* Правовые категории. Методологические аспекты разработки категории теории права / А. М. Васильев. – М.: Юрид. лит., 1976. – 264 с.
258. *Васьковский, Е. В.* Цивилистическая методология: Учение о толковании и применении гражданских законов / Е. В. Васьковский. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – С. 508.
259. *Винницкий, Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – М.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 397 с.
260. *Винницкий, Д. В.* Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. – М.: Норма, 2000. – 192 с.
261. *Власенко, Л. В.* Налоговые правовые позиции судов: теория и практика / Л. В. Власенко. – М.: Норма; Инфра-М, 2011. – 160 с.
262. *Власенко, Н. А.* Коллизионные нормы в советском праве / Н. А. Власенко. – Иркутск: Изд-во Иркут. ун-та, 1984. – 100 с.
263. *Власенко, Н. А.* Язык права / Н. А. Власенко. – Иркутск: Вост.-Сиб. кн. изд-во, 1997. – 176 с.
264. *Вопленко, Н. Н.* Источники и формы права / Н. Н. Вопленко. – Волгоград: Изд-во Волгогр. гос. ун-та, 2004. – 102 с.
265. *Вопленко, Н. Н.* Реализация права / Н. Н. Вопленко. – Волгоград: Изд-во Волгогр. гос. ун-та, 2001. – 48 с.
266. *Вопленко, Н. Н.* Сущность, принципы и функции права / Н. Н. Вопленко. – Волгоград: Изд-во Волгогр. гос. ун-та, 1998. – 56 с.
267. *Воронов, А. Ф.* Гражданский процесс: эволюция диспозитивности / А. Ф. Воронов. – М.: Статут, 2007. – 149 с.
268. *Воронов, А. Ф.* Принципы гражданского процесса: прошлое, настоящее будущее / А. Ф. Воронов. – М.: Городец, 2009. – 496 с.
269. *Гаджиев, Г. А.* Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: учеб. пособие / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – 592 с.
270. *Головина С. Ю.* Понятийный аппарат трудового права / С. Ю. Головина. – Екатеринбург: Изд-во УрГЮА, 1997. – 180 с.

271. *Горшенев, В. М.* Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе / В. М. Горшенев. – М.: Юрид. лит., 1972. – 258 с.
272. *Грибанов, В. П.* Осуществление и защита гражданских прав / В.П. Грибанов. – М.: Статут, 2000. – 411 с.
273. *Гриценко, В. В.* Теория российского налогового права: современные проблемы / В. В. Гриценко; под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». 2005. – 439 с.
274. *Давид, Р.* Основные правовые системы современности / Р. Давид, К. Жоффре-Спинози; пер. с фр. В. А. Туманова. – М.: Междунар. отношения, 2009. – 456 с.
275. *Давыдова, М. Л.* Юридическая техника: проблемы теории и методологии / М. Л. Давыдова. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2009. – 318 с.
276. *Давыдова, М.Л.* Нормативно-правовое предписание: природа, типология, технико-юридическое оформление / М.Л. Давыдова. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2009. – 214 с.
277. *Дормидонтов, Г. Ф.* Классификация явлений юридического быта, относимых к случаям применения фикций / Г. Ф. Дормидонтов. – Казань: Унив. тип., 1895. – 231 с.
278. *Еллинек, Г.* Общее учение о государстве / Ш. Еллинек. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. – 752 с.
279. *Жеребкин, В. Е.* Логический анализ понятий права / В. Е. Жеребкин. – Киев: Вища шк., 1976. – 150 с.
280. *Запольский, С. В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права / С. В. Запольский. – М.: РАП; ЭКСМО, 2008. – 160 с.
281. *Зорькин, В. Д.* Современный мир, право и Конституция / В. Д. Зорькин. – М.: Норма, 2010. – 544 с.
282. *Игнатенко, В. В.* Оценочные понятия и административно-деликтный закон / В. В. Игнатенко. – Иркутск: Изд-во Иркут. ун-та, 1996. – 224 с.
283. *Иеринг, Р.* Дух римского права на различных ступенях его развития / Р. Иеринг. – СПб.: Тип. В. Безобразова и Ко, 1875. – Ч. 1. – 321 с.
284. *Ильин, А. В.* Налоговые споры в арбитражном суде / А.В. Ильин. – Новосибирск: Изд-во СО РАН, 2009. – 238 с.
285. *Иоффе, О. С.* Вопросы теории права / О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский. – М.: Юрид. лит., 1961. – 381 с.
286. *Кабрияк, Р.* Кодификации / Р. Кабрияк; пер. с фр. Л. В. Головки. – М.: Статут, 2007. – 476 с.
287. *Каминская, В. И.* Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе / В. И. Каминская. – М.; Л.: Изд-во АН СССР, 1948. – 132 с.
288. *Карасев, М. Н.* Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России / М. Н. Карасев. – М.: ООО «Вершина», 2004. – 224 с.
289. *Керимов, Д. А.* Законодательная техника / Д. А. Керимов. – М.: Норма, 1998. – 127 с.

290. Крохина, Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм / Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2001. – 352 с.
291. Кудрявцев, В. Н. Общая теория квалификации преступлений / В. Н. Кудрявцев. – М.: Юрид. лит., 2004. – 352 с.
292. Кудрявцев, В. Н. Право и поведение / В. Н. Кудрявцев. – М.: Юрид. лит., 1990. – 192 с.
293. Кудрявцев, Ю. В. Нормы права как социальная информация / Ю. В. Кудрявцев. – М.: Юрид. лит., 1981. – 144 с.
294. Кузнецова, О. А. Нормы-принципы российского гражданского права / О. А. Кузнецова. – М.: Статут, 2006. – 269 с.
295. Кузнецова, О. А. Презумпции в гражданском праве / О.А. Кузнецова. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. – 349 с.
296. Кулапов, В. Л. Поднормативное правовое регулирование / В. Л. Кулапов, Ю. В. Медная. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. – 200 с.
297. Кучеров, И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) / И. И. Кучеров. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.
298. Лазарев, В. В. Применение советского права / В. В. Лазарев. – Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1972. – 200 с.
299. Лазарев, В. В. Пробелы в праве и пути их устранения / В. В. Лазарев. – М.: Юрид. лит., 1974. – 184 с.
300. Лапшин, И. С. Диспозитивные нормы права / И. С. Лапшин. – Н. Новгород: Изд-во Нижегород. акад. МВД России, 2002. – 132 с.
301. Лейст, О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права / О. Э. Лейст. – М.: Зерцало-М, 2002. – 288 с.
302. Леони, Б. Свобода и закон / Б. Леони; пер. с англ. В. Кошкина; под ред. А. Куряева. – М.: ИРИСЭН, 2008. – 308 с.
303. Леушин, В. И. Юридическая практика в системе социалистических общественных отношений / В. И. Леушин. – Красноярск: Изд-во Краснояр. ун-та, 1987. – 152 с.
304. Лившиц, Р. З. Теория права / Р. З. Лившиц. – М.: БЕК, 1994. – 224 с.
305. Лукич, Р. Методология права / Р. Лукич; под ред. Д. А. Керимова; пер. с сербохорватского В. М. Кулистика. – М.: Прогресс, 1981. – 304 с.
306. Лукьяненко, М. Ф. Оценочные понятия гражданского права: разумность, добросовестность, существенность / М. Ф. Лукьяненко. – М.: Статут, 2010. – 423 с.
307. Лучин, В.О. Конституционные нормы и правоотношения / В.О. Лучин. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 159 с.
308. Магазинер, Я. М. Общая теория права на основе советского законодательства // Избранные труды по общей теории права / Я. М. Магазинер. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2006. – 352 с.
309. Мальцев, Г. В. Социальные основания права / Г. В. Мальцев. – М.: Норма, 2007. – 800 с.

310. *Марочкин, С. Ю.* Действие и реализация норм международного права в правовой системе Российской Федерации / С. Ю. Марочкин. – М.: Норма, ИНФРА-М, 2011. – 288 с.
311. *Марченко, М. Н.* Судебное правотворчество и судебское право / М.Н. Марченко. – М.: Проспект, 2008. – 512 с.
312. *Миронов, А. В.* Оценочные понятия в избирательном законодательстве Российской Федерации / А. В. Миронов. – Иркутск: Изд-во ин-та законодательства и правовой политики, 2005. – С. 56.
313. *Мосин, С. А.* Презумпции и принципы в конституционном праве Российской Федерации / С. А. Мосин. – М.: Юстицинформ, 2009. – 112 с.
314. *Москаленко, И. В.* Гражданско-правовые дефиниции (методологический аспект) / И. В. Москаленко // Гражданское право современной России. Очерки теории / под ред. Н. М. Коршунова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 592 с.
315. *Муравский, В. А.* Актуальное право: происхождение, сущность, источники, соотношение с законом / В. А. Муравский. – Екатеринбург: Изд-во Гуманитар. ун-та, 2004. – 444 с.
316. *Муромцев, Г. И.* Определение и основное разделение права / Г. И. Муромцев. – СПб.: Изд-во С.-Петербур. гос. ун-та, Изд-во юридического факультета СПбГУ, 2004. – 224 с.
317. *Мэн, Г. С.* Древнее право, его связь с древней историей общества и его отношение к новейшим идеям / Г. С. Мэн: пер. с англ. – СПб.: Издание Д. Е. Кожанчикова, 1873. – 312 с.
318. *Нагорная, Э. Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах / Э. Н. Нагорная. – М.: Юстицинформ, 2006. – 528 с.
319. *Нашиц, А.* Правотворчество. Теория и законодательная техника / А. Нашиц. – М.: Прогресс, 1974. – 256 с.
320. *Недбайло П. Е.* Применение советских правовых норм / П. Е. Недбайло. – М.: Госюриздат, 1960. – 511 с.
321. *Никиташина, Н. А.* Презумпции и фикции в механизме правового регулирования / Н. А. Никиташина. – Красноярск: Изд-во Сиб. юрид. ин-та МВД России, 2007. – 108 с.
322. *Нормы советского права. Проблемы теории / под ред. М. И. Байтина, В. К. Бабаева.* – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1987. – 248 с.
323. *Ойгензихт, В. А.* Презумпции в советском гражданском праве / В. А. Ойгензихт. – Душанбе: Ирфон, 1976. – 190 с.
324. *Опалев, Р. О.* Оценочные понятия в арбитражном и гражданском процессуальном праве / Р. О. Опалев. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 248 с.
325. *Панько, К. К.* Фикции в уголовном праве и правоприменении / К. К. Панько. – Воронеж: Истоки, 1998. – 135 с.
326. *Питецкий, В. В.* Оценочные признаки уголовного закона (сущность, функции, использование в законодательстве) / В. В. Питецкий. – Красноярск: Краснояр. гос. ун-т, 1993. – 89 с.
327. *Плешанов, А. Г.* Диспозитивное начало в сфере гражданской юрисдикции: проблемы теории и практики / А. Г. Плешанов. – М.: Норма, 2002. – 352 с.

328. *Покровский, И. А.* Основные проблемы гражданского права. Изд. 3-е / И.А. Покровский. – М.: Статут, 2001 (Классика российской цивилистики). – 354 с.
329. *Порохов, Е. В.* Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы / Е. В. Порохов. – Алматы: ТОО «Налоговый эксперт», 2009. – 456 с.
330. *Пронина, М. П.* Презумпции в современном российском праве / М. П. Пронина. – М.: Юрлитинформ, 2011. – 152 с.
331. *Радбрух, Г.* Философия права / Г. Радбрух; пер. с нем. Ю. М. Юмашева. – М.: Междунар. отношения, 2004. – 240 с.
332. *Руковишникова, И. В.* Метод финансового права / И. В. Руковишникова; отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристь, 2006. – 285 с.
333. *Сасов, К. А.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / К. А. Сасов; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 320 с.
334. *Сасов, К. А.* Солидарная ответственность в налоговом праве / К. А. Сасов. – М.: Альпина Паблишер, 2011. – 202 с.
335. *Семенов, В. М.* Конституционные принципы гражданского судопроизводства / В. М. Семенов. – М.: Юрид. лит., 1982. – 152 с.
336. *Серветник, А. А.* Правоприменение в гражданско-правовых договорах по отчуждению имущества / А. А. Серветник. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2005. – 364 с.
337. *Серигов, Ю. А.* Презумпции в гражданском судопроизводстве / Ю. А. Серигов. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 184 с.
338. *Скурко, Е. В.* Принципы права / Е. В. Скурко. – М.: Ось-89, 2008. – 192 с.
339. *Смирнов, Д. А.* Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация / Д. А. Смирнов; под ред. Н. Н. Химичевой. – М.: Юрлитинформ, 2011. – 248 с.
340. *Смирных, С. Е.* Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике / С. Е. Смирных. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 176 с.
341. *Смит, А.* Исследование о природе и причинах богатства народов: В 2-х т. / А. Смит. – М.; Л.: Госсоцэкгиз., 1935. – Т.2. – 475 с.
342. *Соколова, Э. Д.* Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований / Э. Д. Соколова. – М.: Юриспруденция, 2009. – 264 с.
343. *Сорокин, В. Д.* Метод правового регулирования. Теоретические проблемы / В. Д. Сорокин. – М.: Юрид. лит., 1976. – 142 с.
344. *Старых, Ю.В.* Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю.В. Старых; под ред. М.В. Карасевой. – М.: Юриспруденция, 2007. – 176 с.
345. *Толстик, В. А.* Системное толкование норм права / В. А. Толстик, Н. Л. Дворников, К. В. Каргин. – М.: Юриспруденция, 2010. – 136 с.
346. *Трофимов, В. В.* Правообразование в современном обществе: теоретико-методологический аспект / В. В. Трофимов. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. – 308 с.

347. *Туманов, Д. А.* Пробелы в гражданском процессуальном праве / Д. А. Туманов. – М.: Норма, 2008. – 208 с.
348. *Тургенев, Н. И.* Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев // У истоков финансового права. – М.: Статут, 1998. – С. 107-274.
349. *Хабриева, Т.Я.* Теория современной конституции / Т. Я. Хабриева, В. Е. Чиркин. – М.: Норма, 2005. – 320 с.
350. *Хайек, Ф. А.* Право, законодательство и свобода: Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / Ф. А. Хайек; пер. с англ. Б. Пинскера и А. Кустарева. – М.: ИРИСЭН, 2006. – 644 с.
351. *Халфина, Р. О.* Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М.: Юрид. лит., 1974. – 348 с.
352. *Цуканов, Н. Н.* Правовые презумпции в административной деятельности милиции / Н. Н. Цуканов. – Красноярск: Изд-во Сиб. юрид. ин-та МВД России, 2003. – 161 с.
353. *Черданцев, А. Ф.* Толкование права и договора / А.Ф. Черданцев. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 381 с.
354. *Шагиева, Р. В.* Процессуально-правовые нормы и их реализация в социалистическом обществе / Р. В. Шагиева. – Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1986. – 101 с.
355. *Шаукенов, А. Т.* Некоторые проблемы теории и философии налогового права / А. Т. Шаукенов. – Алматы: Print S, 2009. – 314 с.
356. *Шахмаметьев, А. А.* Международный фактор в правовом регулировании налогов / А. А. Шахмаметьев. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 216 с.
357. *Шепенко, Р. А.* Международные налоговые правила. Ч. 1 / Р. А. Шепенко. – М.: Юрлитинформ, 2012. – 512 с.
358. *Щекин, Д. М.* Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учеб. пособие / Д. М. Щекин; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008. – 412 с.
359. *Щекин, Д. М.* Налоговые риски и тенденции развития Налогового права / Д. М. Щекин; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2007. – 236 с.
360. *Щекин, Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве / Д. М. Щекин; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Академ. правовой ун-т, 2002. – 252 с.
361. *Юзвак, М. В.* Аналогия в налоговом праве / под ред. Д. М. Щекина. – М.: РИОР; ИНФРА-М, 2014. – 138 с.
362. *Явич, Л. С.* Сущность права / Л. С. Явич. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1985. – 205 с.
363. *Язык закона* / под ред. А. С. Пиголкина. – М.: Юрид. лит., 1990. – 189 с.

6. Научные публикации

364. *Авакьян, С. А.* Пробелы и дефекты в конституционном праве и пути их устранения / С. А. Авакьян // Конст. и муницип. право. – 2007. – № 8. – С. 3-12.

365. *Акимов, В. И.* Понятие пробела в праве / В. И. Акимов // Изв. вузов. Правоведение. – 1969. – № 3. – С. 110–113.
366. *Алексеева, Л. А.* Стоит оглянуться на Закон / Л. А. Алексеева // Налоговед. – 2013. – № 12. – С. 75-80.
367. *Алимбеков, М. Т.* Судебное решение и его роль в совершенствовании гражданского законодательства / М. Т. Алимбеков // Изв. вузов. Правоведение. – 2009. – № 4. – С. 6-15.
368. *Алиэскеров, М.* Процессуальная аналогия в гражданском судопроизводстве / М. Алиэскеров // Росс. юстиция. – 2002. – № 3. – С. 18-20.
369. *Анисимов, Л. Н.* Природа норм международного права / Л. Н. Анисимов // Ленингр. юрид. журнал. – 2010. – № 3. – С. 32-42.
370. *Ардашев, В. Л.* ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности / В. Л. Ардашев // Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11. – С. 10-12.
371. *Арзамасов, Ю. Г.* О понятии презумпций и их месте в системе средств юридической техники / Г. О. Арзамасов // Юрид. техника. – 2010. – № 4. – С. 72-76.
372. *Ашмарина, Е. М.* Некоторые особенности предмета, метода, правового регулирования и отдельных норм современного финансового права / Е. М. Ашмарина // Государство и право. – 2011. – № 11. – С. 16-23.
373. *Ашомко, Т. А.* Аналогия вне закона (Примеры недопустимого отступления от буквального текста Налогового кодекса) / Т. А. Ашомко // Главная книга. – 2010. – № 1. – С. 52-55.
374. *Ашомко, Т. А.* Когда налогоплательщик «всегда прав» / Т. А. Ашомко // Главная книга. – 2009. – № 23. – С. 38-44.
375. *Бабенко, А. Н.* Аксиологическое содержание правовых норм / А. Н. Бабенко // Вестн. Южно-Уральского гос. ун-та. – 2005. – № 6. – С. 4-8.
376. *Байтин, М. И.* Система права: к продолжению дискуссии / М. И. Байтин, Д. Е. Петров // Государство и право. – 2003. – № 1. – С. 25-34.
377. *Баранов, В. М.* «Квалифицированное молчание законодателя» как общеправовой феномен (к вопросу о сущности и сфере функционирования пробелов в праве) / В. М. Баранов // Пробелы в российском законодательстве. – 2008. – № 1. – С. 75-78.
378. *Бару, М. И.* Оценочные понятия в трудовом законодательстве / М. И. Бару // Сов. государство и право. – 1970. – № 7. – С. 104-108.
379. *Белкин, А. А.* Аналогия в государственном праве / А. А. Белкин // Изв. вузов. Правоведение. – 1992. – № 6. – С. 12-24.
380. *Белоносов, В. О.* Конкретизация и аналогия в уголовно-процессуальном праве / В. О. Белоносов, Н. А. Громов, Ю. В. Францифоров // Изв. вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 210.
381. *Бельский, К. С.* Принципы налогообложения / К. С. Бельский // Гражданин и право. – 2006. – № 12. – С. 12-19.
382. *Болдинова, Е. С.* Защита налогоплательщика при повторных камеральных проверках / Е. С. Болдинова // Налоговые споры. – 2008. – № 10. – С. 16-18.

383. *Бондарь, Н. С.* Налоги как связующее звено между властью и свободой / Н. С. Бондарь // Сравнит. конст. обозрение. – 2006. – № 3. – С. 123-137.
384. *Брызгалин, А. В.* Принципы налогового права: теория и практика / А. В. Брызгалин // Законодательство и экономика. – 1997. – № 19-20. – С. 4-78.
385. *Брызгалин, А. В.* Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса / А. В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 2000. – № 9. – С. 19-23.
386. *Брызгалин, А. В.* Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика / А. В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 1999. – № 9. – С. 13-18.
387. *Брызгалин, А. В.* К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права / А. В. Брызгалин, С. А. Кудреватых // Государство и право. – 2000. – № 6. – С. 61-67.
388. *Брызгалин, В. В.* Некоторые аспекты исчисления и применения трехлетнего срока на возмещение НДС / В. В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 2011. – № 2. – С. 53-59.
389. *Будылин, С. Л.* Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика / С. Л. Будылин // Современное право. – 2008. – № 5. – С. 10-16.
390. *Вавилова, А. А.* Презумпция знания закона / А. А. Вавилова // Вестн. Моск. ун-та. – Сер.11: Право. – 2006. – № 1. – С. 84-93.
391. *Валеев, Д. Ж.* Обычное право и начальные этапы его генезиса / Д. Ж. Валеев // Изв. вузов. Правоведение. – 1974. – № 6. – С. 71-78.
392. *Варийчук, Е. К.* Место запретов в налогово-правовом регулировании / Е. К. Варийчук // Финансовое право. – 2008. – № 12. – С. 14-17.
393. *Васькова Е. П.* Принцип диспозитивности в налоговом праве и его интерпретация в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. / Е. П. Васькова // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: по мат. VI Межд. науч.-практ. конф. 17-18 апреля 2009 г. / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2010. – С. 38-39.
394. *Верещагин, С. Г.* Налоговые восстания и бунты в Германии / С. Г. Верещагин // Журн. рос. права. – 2010. – № 4. – С. 789-800.
395. *Верещагин, С. Г.* Формы разрешения социально-политических конфликтов в налоговой сфере: революции, восстания и бунты / С. Г. Верещагин // Правовая политика и правовая жизнь. – 2010. – № 1. – С. 61-71.
396. *Ветер, Е. И.* Реформа трансфертного ценообразования: новая версия законопроекта / Е. И. Ветер, Р. М. Раджабов // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 7. – С. 24-29.
397. *Визентин, М.* ЕСПЧ о защите интересов бизнеса в рамках налоговых дел / М. Визентин // Налоговед. – 2012. – № 4. – С. 67-75.
398. *Власенко, Н. А.* Неопределенность в праве и правовое регулирование / Н. А. Власенко // сб. статей: Судебное правоприменение: проблемы теории и практики / под ред. В. М. Сырых. – М.: РАП, 2007. – С. 37-50.

399. *Власенко, Н. А.* Неопределенность в праве: понятие и формы / Н. А. Власенко, Т. Н. Назаренко // Государство и право. – 2007. – № 6. – С. 5-12.
400. *Гаджиев, Г. А.* Особенности толкования норм налогового законодательства / Г. А. Гаджиев // Налоговед. – 2009. – № 8. – С. 13-21.
401. *Гаджиев, Г. А.* Принципы права и право из принципов / Г. А. Гаджиев // Сравнительное конституционное обозрение. – 2008. – № 2. – С. 22-45.
402. *Гармаева, М. А.* Регулирование института налоговых вычетов как социальной услуги / М. А. Гармаева // Журн. росс. права. – 2007. – № 6. – С. 36-46.
403. *Германов, А. В.* Молчание законодателя и пробел в гражданском процессуальном праве / А. В. Германов // Арбитражный и гражданский процесс. – 2013. – № 7. – С. 2-5.
404. *Годун, Л. И.* Оценочные категории в гражданском законодательстве / Л. И. Годун // Вестн. Ин-та права СГЭА. – 2002. – № 2. – С. 65-67.
405. *Голишевский, В. И.* Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования / В. И. Голишевский, А. С. Кизимов // Финансы. – 2011. – № 7. – С. 32-36.
406. *Голунский, С. А.* К вопросу о понятии правовой нормы в социалистическом праве / С. А. Голунский // Сов. государство и право. – 1961. – № 4. – С. 21-36.
407. *Горшенев, В. М.* Нетипичные нормативные предписания / В. М. Горшенев // Сов. государство и право. – 1978. – № 3. – С. 113-118.
408. *Гревцов, Ю. И.* Беспринципность в империи права / Ю. И. Гревцов // Принципы права: мат. Всерос. науч.-практ. конф.: СПб., 30 ноября 2006 г. / под общ. ред. Д. И. Луковской. – СПб., 2007. – С. 21-25.
409. *Громов, Н. А.* Принципы уголовного процесса, их понятие и система / Н. А. Громов, В. В. Николайченко // Государство и право. – 1997. – № 7. – С. 33-40.
410. *Губаева, Т. В.* Лингвистические правила законодательной техники / Т. В. Губаева, А. С. Пиголкин // Проблемы юридической техники: сб. статей; под ред. В. М. Баранова. – Н. Новгород: Юрид. техника, 2000. – С. 275-283.
411. *Гудков, Ф. А.* Некоторые замечания о процедуре применения оценочных категорий в налоговом праве / Ф. А. Гудков // Ваш налоговый адвокат. – 2006. – № 4. – С. 84-86.
412. *Гусева, С. В.* Философское осмысление категории «презумпция» в структуре юриспруденции как гуманитарного научного знания / С. В. Гусева // Вестник ПАГС. – 2009. – С. 217-221.
413. *Давыдова, М. Л.* О юридической природе нормативно-правовых предписаний: основные научные концепции / М. Л. Давыдова // Журн. росс. права. – 2003. – № 10. – С. 75-84.
414. *Деготь, Б. Е.* Налоговые процессуальные нормы / Б. Е. Деготь // Налоги и налогообложение. – 2006. – № 1. – С. 33-38.
415. *Деревнин, А. А.* К вопросу о норме права / А. А. Деревнин // Академ. юрид. журнал. – 2001. – № 2. – С. 21-25.

416. *Джобс, Т.* Некоторые аспекты немецкого налогового права / Т. Джобс // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИКК «Статус-Кво97», 2004. – С. 110-115.
417. *Дмитриев, М. Н.* О принципе правовой определенности в российском гражданском процессе / М. Н. Дмитриев // Цивилист. – 2010. – № 4. – С. 94-98.
418. *Дресвянкин, В. Б.* Методы преодоления пробелов в российском трудовом праве / В.Б. Дресвянкин // Вестн. Пермского ун-та. Юридические науки. – 2001. – № 2. – С. 151-166.
419. *Дуран, Т. В.* Сущность государственных правовых норм и технологии их проектирования / Т. В. Дуран // Вестн. ВЭГУ. – Сер.: Юриспруденция. – 2009. – № 5. – С. 4-11.
420. *Евдокимов, П. В.* Некоторые проблемы реализации международных налоговых конвенций в России / П. В. Евдокимов // Реформы и право. – 2009. – № 3. – С. 12-15.
421. *Еременко, А. С.* Взаимосвязь гипотезы и диспозиции нормы гражданского права с юридическими основаниями и гражданско-правовыми последствиями / А. С. Еременко // Адвокатская практика. – 2011. – № 3. – С. 33-40.
422. *Ершов, В. В.* Спор между Г. Хартом и Р. Дворкиным: теоретический анализ концептуальных положений и связанных с ними современных дискуссионных проблем правотворчества и правореализации / В. В. Ершов // Правотворчество в РФ: проблемы теории и практики: сб. науч. статей / отв. ред. В. М. Сырых, М. А. Занина. – М.: РАП, 2010. – С. 39-40.
423. *Журавлева, О. О.* Правовая природа налоговой декларации / О. О. Журавлева // Журн. росс. права. – 2007. – № 11. – С. 48-55.
424. *Зажицкий, В.* Оценочные понятия в уголовно-процессуальном законе: язык и стиль / В. Зажицкий // Сов. юстиция. – 1993. – № 13. – С. 25-26.
425. *Зайцев, И.* Правовые фикции в гражданском процессе / И. Зайцев // Росс. юстиция. – 1997. – № 1. – С. 35-36.
426. *Запольский, С. В.* Наука финансового права – от статики к динамике / С. В. Запольский // Финансовое право. – 2008. – № 9. – С. 8-12.
427. *Зорькин, В. Д.* Интеграция европейского конституционного пространства: вызовы и ответы // Журн. росс. права. – 2006. – № 12. – С. 14-23.
428. *Зорькин, В. Д.* Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда / В. Д. Зорькин // Сравнит. конст. обозрение. – 2006. – № 3. – С. 98-106.
429. *Зрелов, А. П.* Камеральные налоговые проверки: налоговые споры / А. П. Зрелов // Ваш налоговый адвокат. – 2009. – № 4. – С. 30-43.
430. *Иваненко, Ю. Г.* Квалифицированное молчание в гражданском судопроизводстве / Ю. Г. Иваненко // Закон. – 2007. – № 11. – С. 37-44.
431. *Иванов, А. А.* Закон сохранения налога / А. А. Иванов // Налоговед. – 2010. – С. 13-14.

432. *Илларионова, Н. В.* Значение правовых фикций в налоговых спорах / Н. В. Илларионова // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 6. – С. 24-27.
433. *Ильин, А. Ю.* Правовые основы применения патентной системы налогообложения / А. Ю. Ильин // Финансовое право. – 2013. – № 7. – С. 10-14.
434. *Ильин, А. В.* Современное российское законодательство о налогах и сборах / А. В. Ильин // Финансы. – 2004. – № 7. – С. 21-25.
435. *Исаенкова, О. Е.* Дефиниции принципов исполнительного права: современное состояние и перспективы / О. Е. Исаенкова // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы: мат. Межд. «круглого стола» / под ред. В. М. Баранова, П. С. Пацуркивского, Г. О. Матюшкина. – Н. Новгород: Юрид. лит., 2007. – С. 623-642.
436. *Ишигилов, И. Л.* Понятие и признаки юридических презумпций / И.Л. Ишигилов // Сиб. юрид. вестник. – 2007. – № 2. – С. 3-9.
437. *Казаков, В. В.* Налоговая политика, налогообложение, налоговые правоотношения – основополагающие категории в системе налогового права / В. В. Казаков // Финансовое право. – 2011. – № 7. – С. 26-28.
438. *Калиниченко, П. А.* Развитие правового регулирования отношений между Россией и Европейским союзом: итоги 2010 года / П. А. Калиниченко // Балтийский регион. – 2011. – № 3. – С. 34-37.
439. *Каранина, Н. С.* К вопросу о необходимости обеспечения системной связи между нормами материального и процессуального права // Правотворчество в Российской Федерации: проблемы теории и практики: сб. науч. статей / отв. ред. В. М. Сырых, М. А. Занина. – М.: РАП, 2010. – С. 298-304.
440. *Каранина, Н. С.* Сущность правовой презумпции: определение понятия «презумпция» в современной теории права и российском законодательстве; признаки правовой презумпции / Н. С. Каранина // Юрид. техника. – 2010. – № 4. – С. 213-220.
441. *Карасев, М. Н.* Субъективные и неоднозначные дефиниции в Налоговом кодексе Российской Федерации / М. Н. Карасев // Финансовое право. – 2004. – № 1. – С. 46-51.
442. *Карасева, М. В.* Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) / М. В. Карасева // Финансовое право. – 2011. – № 2. – С. 32-36.
443. *Карасева, М. В.* Презумпции и фикции в части первой НК РФ / М. В. Карасева // Журн. рос. права. – 2002. – № 9. – С. 76-80.
444. *Кашанина, Т. В.* Правовые понятия как средства выражения содержания права / Т. В. Кашанина // Сов. государство и право. – 1981. – № 1. – С. 36-44.
445. *Кашанина, Т. В.* Эволюции форм права / Т. В. Кашанина // Lex Russica. Научные труды МГЮА. – 2011. – № 1. – С. 34-53.

446. *Киримова, И. А.* О структурном составе системы российского права / И. А. Киримова // Правовая политика и правовая жизнь. – 2002. – № 2. – С. 50-58.
447. *Клепицкий, И. А.* Форма и цель в уголовном праве / И. А. Клепицкий // Государство и право. – 2012. – № 1. – С. 45-56.
448. *Ковалев, М. И.* Оптимальное соотношение формального и оценочного в уголовном законе / М. И. Ковалев // Сов. государство и право. – 1973. – № 11. – С. 68-74.
449. *Ковальчук, А. Т.* Финансовое право – «ревматизм» старой эпохи или комплексный регулятор публичных отношений? / А. Т. Ковальчук // Государство и право. – 2010. – № 1. – С. 35-44.
450. *Кокотов, А. Н.* Некоторые направления современных конституционно-правовых исследований / А. Н. Кокотов // Журн. конституц. правосудия. – 2008. – № 4. – С. 3-5.
451. *Колесников, Е. В.* Обычай как источник советского государственного права / Е. В. Колесников // Изв. вузов. Правоведение. – 1989. – № 4. – С. 19-25.
452. *Корнаухов, М. В.* Методология споров об обоснованности налоговой выгоды / М. В. Корнаухов // Налоги (журнал). – 2008. – № 1. – С. 2-5.
453. *Кострова, М. Б.* Дефинирование понятий и терминов, используемых в УК РФ / М. Б. Кострова // Журн. росс. права. – 2003. – № 12. – С. 80-88.
454. *Крашенинников, Е. А.* Гражданско-правовые нормы / Е. А. Крашенинников // Вестник ВАС РФ. – 2011. – № 2. – С. 6-13.
455. *Крохина, Ю. А.* Принцип экономической обоснованности в правовых позициях Конституционного Суда РФ / Ю. А. Крохина // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года. / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2004. – С. 28-38.
456. *Кудрявцев, В. Н.* Юридические нормы и фактическое поведение / В. Н. Кудрявцев // Сов. государство и право. – 1980. – № 1. – С. 12-20.
457. *Кузнецова, О. А.* Гражданско-правовые принципы и аналогия права / О. А. Кузнецова // Росс. юрид. журнал. – 2005. – № 2. – С. 84-91.
458. *Курылев С. В.* Санкция как элемент правовой нормы / С. В. Курылев // Сов. государство и право. – 1964. – № 8. – С. 47-54.
459. *Кутафин, О. Е.* Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве / О. Е. Кутафин // Lex Russica: Науч. тр. Моск. гос. юрид. академии. – 2007. – Т. LXVI, № 4. – С. 610-622.
460. *Кучеров, И. И.* К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2010. – № 1. – С. 22-27.
461. *Кучерявенко, Н. П.* Понятие и структура налогово-правовой нормы / Н. П. Кучерявенко // Финансовое право. – 2004. – № 6. – С. 4-16.
462. *Лавров, В. А.* Квалифицированное молчание в праве как один из элементов правовой действительности / В. А. Лавров // Вестн. Владимир. юрид. ин-та. – 2010. – № 13. – С. 100-102.

463. *Лопашенко, Н.* Еще раз об оценочных категориях в законодательных формулировках преступлений в сфере экономической деятельности / Н. Лопашенко // Уголовное право. – 2002. – № 2. – С. 42-45.
464. *Лотфуллин, Р. К.* Юридические фикции в истории отечественного права / Р. К. Лотфуллин // История государства и права. – 2006. – № 1. – С. 12-15.
465. *Лукьяненко, М. Ф.* Особенности применения гражданско-правовых норм, содержащих оценочные понятия / М. Ф. Лукьяненко // Государство и право. – 2008. – № 8. – С. 26-35.
466. *Лукьяненко, М. Ф.* Оценочные понятия гражданского права: общее и особенное / М. Ф. Лукьяненко // Государство и право. – 2007. – № 8. – С. 39-47.
467. *Лютлова, О. И.* Коэффициенты-дефляторы – способ повышения налогов? / О. И. Лютлова // Налоговед. – 2014. – № 4. – С. 27-19.
468. *Магомедов, С. К.* Унификация нормативной правовой терминологии и единое правовое пространство России / С. К. Магомедов // Журн. рос. права. – 2004. – № 3. – С. 23-31.
469. *Македонский, С.* Применение специального режима налогообложения: зарубежный опыт / С. Македонский // Рынок ценных бумаг. – 2005. – № 6. – С. 26-31.
470. *Мамбеталиева, А. Н.* Контроль за трансфертным ценообразованием в государствах – членах ЕврАзЭС (правовой обзор) / А. Н. Мамбеталиева // Финансовое право. – 2010. – № 6. – С. 33-37.
471. *Манташян, А. О.* Принцип определенности в современном гражданском процессе / А. О. Манташян // Мировой судья. – 2011. – № 5. – С. 18-20.
472. *Масаладжиу, Р.* Принцип правовой определенности в науке, практике ЕСПЧ и его влияние на доступность правосудия на стадии надзорного производства в гражданском и арбитражном процессе / Р. Масаладжиу // Арбитражный и гражданский процесс. – 2009. – № 7. – С. 22-25.
473. *Маслов, А. А.* Применение налогового законодательства по аналогии / А. А. Маслов // Налоговые споры: теория и практика. – 2003. – № 10. – С. 8-12.
474. *Матузов, Н. И.* О сущности, содержании и структуре юридической обязанности / Н. И. Матузов, Б. М. Семенко // Вопросы теории государства и права. – Саратов: Изд-во Сарат. ун-та, 1983. – С. 58-72.
475. *Мачехин, В. А.* Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ / В. А. Мачехин // Налоговед. – 2011. – С. 32-39.
476. *Милова, И. Е.* К вопросу о понятии принципов права / И. Е. Милова, Е. А. Милова // Вопр. экономики и права. – 2009. – № 2. – С. 39-42.
477. *Миролевич, А. В.* Рассуждения о природе оценочных понятий / А. В. Миролевич // Сиб. юрид. вестник. – 2006. – № 4. – С. 19-29.
478. *Михайлова, О. Р.* Обязательные досудебные процедуры в налоговых спорах / О. Р. Михайлова // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 10. – С. 4-9.
479. *Мордачев, В. Д.* Преодоление пробелов в праве / В. Д. Мордачев // Изв. вузов. Северо-Кавказский регион. – Сер.: Обществ. науки. – 2004. – № 1. – С. 60-63.

480. *Муравский, В. А.* Актуально-правовой аспект правопонимания / В. А. Муравский // Государство и право. – 2005. – № 2. – С. 13-18.
481. *Назаров, В. Н.* К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов / В. Н. Назаров // Финансовое право. – 2007. – С. 26-28.
482. *Нешатаева, Т. Н.* Суд и общепризнанные принципы и нормы международного права / Т. Н. Нешатаева // Вестник ВАС РФ. – 2004. – № 3. – С. 124–140.
483. *Новожинов, А. Ю.* Проблемы принципов налогового права / А. Ю. Новожинов // Ваш налоговый адвокат. – 2002. – № 4. – С. 51-54.
484. *Нурмагамбетов, А. А.* Оценочные понятия как критерии ограничения свободы гражданско-правового договора / А. А. Нурмагамбетов // Журн. росс. права. – 2007. – № 2. – С. 129-137.
485. *Овсянников, С. В.* Понятие «правовая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» в контексте налогового права / С. В. Овсянников // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 10. – С. 11-29.
486. *Орлов, М. Ю.* Особенности норм налогового права / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2007. – № 2. – С. 22-27.
487. *Орлов, М. Ю.* Принцип публичности налоговых отношений и правоприменительная практика / М. Ю. Орлов // Реформы и право. – 2008. – № 1. – С. 39-43.
488. *Пантюшов, О.* Аналогия закона (права) при разрешении налоговых споров / О. Пантюшов // Корпоративный юрист. – 2007. – № 11. – С. 49-51.
489. *Парыгина, В. А.* Спорные вопросы порядка установления региональных налогов в Российской Федерации / В. А. Парыгина // Налоги (газета). – 2008. – № 14. – С. 27.
490. *Пепеляев, С. Г.* Проблемы разрешения налоговых споров в Российской Федерации / С. Г. Пепеляев, В. М. Зарипов // Налоговый вестник. – 2006. – № 3. – С. 7-10.
491. *Петровский, Н. А.* Метод аналогии в современной методологии права / Н. А. Петровский // Философия права. – 2007. – № 2. – С. 62-68.
492. *Пиголкин, А. С.* Обнаружение и преодоление пробелов права / А. С. Пиголкин // Сов. государство и право. – 1970. – № 3. – С. 49-57.
493. *Пиликин Г. Г.* Значение дистинкции в финансовом праве / Г. Г. Пиликин // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 3. – С. 192-196.
494. *Пилипенко, А. А.* Потенциальная совместимость налоговой неопределенности и налоговых рисков / А. А. Пилипенко // Налоги (журнал). – 2013. - № 2. – С. 20-24.
495. *Пилипенко, А. А.* Экономико-правовые начала формирования налоговой системы / А. А. Пилипенко // Финансовое право. – 2006. – № 10. – С. 21-30.
496. *Погорлецкий, А. И.* Перспективы становления системы глобального налогового регулирования / А. И. Погорлецкий, С. Ф. Сутырин // Вестн. Санкт-Петерб. ун-та. – Сер.: Экономика. – 2010. – № 2. – С. 47-59.
497. *Подорожная, Т. С.* Ведущая роль законодательных определений в правовой системе / Т. С. Подорожная // Право и политика: история и

- современность: тез. докл. и сообщ. всерос. науч.-практ. конф. – отв. ред. Т. Е. Грязнова, М. А. Засыпкин. – Омск, 2011. – С. 24-27.
498. *Полисюк, Г. Б.* Анализ государственного регулирования трансфертного ценообразования: пути развития международного и российского законодательства / Г. Б. Полисюк, И. В. Ильяшик // Межд. бухгалтерский учет. – 2010. – № 9. – С. 32-38.
499. *Поляков, А. В.* Прощание с классикой, или как возможна коммуникативная теория права / А. В. Поляков // Росс. ежегодник теории права. – 2008. – № 1. – С. 9-42.
500. *Пронин, К. В.* Применение аналогии в реализации судом дискреционных полномочий по уголовному делу / К. В. Пронин, Ю. В. Францифоров // Современное право. – 2009. – № 9. – С. 94-99.
501. *Пустовалов, Е. В.* Правовые основы обмена информацией с иностранными государствами: пути развития / Е. В. Пустовалов // Налоги (журнал). – 2011. – № 5. – С. 17-21.
502. *Пяткин, В. Н.* Понятие и роль правовых фикций в праве Древнего Рима / В. Н. Пяткин // История государства и права. – 2014. – № 7. – С. 33-37.
503. *Разуваев Н. В.* Принципы права: системно-функциональный аспект / Н. В. Разуваев // Принципы права: мат. Всерос. науч.-практ. конф. / сост. С. В. Волкова, Н. И. Малышева; под общ. ред. Д.И. Луковской. – СПб.: , 2007. – С. 95-101.
504. *Разумович, Н. И.* Источники и форма права / Н. И. Разумович // Сов. государство и право. – 1988. – № 3. – С. 20-27.
505. *Рахматуллина, З. З.* Неопределенность правовой нормы – как технико-юридический прием правотворчества / З. З. Рахматуллина // Правотворчество в Российской Федерации: проблемы теории и практики: сб. науч. статей / отв. ред. В. М. Сырых, М. А. Занина. – М.: РАП, 2010. – С. 375-382.
506. *Рахматуллина, З. З.* Юридическая неопределенность и современные источники права России / З. З. Рахматуллина // Источники права: проблемы теории и практики: мат. конференции. – М.: РАП, 2008. – С. 273-279.
507. *Рехтина, И. В.* Аналогия в гражданском и арбитражном процессе: проблемы теории и практики применения / И. В. Рехтина // Современное право. – 2009. – № 11. – С. 102-106.
508. *Русяев, Н. А.* Аналогия в налоговом праве России / Н. А. Русяев // Финансовое право. – 2007. – № 8. – С. 22-24.
509. *Ряпина, А. С.* Оценочные категории как прием юридической техники / А. С. Ряпина // Вестн. ЮУГУ. – Сер.: Право. – 2011. – № 28. – С. 25-29.
510. *Саак, А. Э.* К вопросу о логической структуре нормы права / А. Э. Саак, И. Г. Иванов, Н. Б. Ельчанинова // Известия ТГРТУ. – 1998. – Т. 7, № 1. – С. 291-295.
511. *Садиков, О. Н.* Императивные и диспозитивные нормы в гражданском праве / О. Н. Садиков // Юридический мир. – 2001. – № 7. – С. 4-9.

512. Сапун, В. А. Правовые презумпции как юридические средства закрепления социальных притязаний в праве / В. А. Сапун, М. Г. Смирнова // Юрид. техника. – 2010. – № 4. – С. 28-34.
513. Сасов, К. А. Недобросовестная фикция / К. А. Сасов // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 11. – С. 10-14.
514. Сергевнин, С. Л. Конституционный нормоконтроль и отдельные общетеоретические проблемы судебного нормотворчества / С. Л. Сергевнин // История государства и права. – 2009. – № 22. – С. 6-10.
515. Ситникова, А. И. Фикции в уголовном праве / А. И. Ситникова // Ленингр. юрид. журнал. – 2008. – № 1. – С. 60-67.
516. Скворцова, Ю. В. Источники права и правотворчества: современное состояние и перспективы обновления в условиях модернизации правовой системы России / Ю. В. Скворцова // Правовая политика и правовая жизнь. – 2001. – № 1. – С. 35-43.
517. Смирнов, Д. А. О понятии принципов налогового права // Известия вузов. Правоведение. – 2009. – №5. – С. 50-69.
518. Смирнов, А. В. Презумпции в уголовном процессе / А. В. Смирнов, К. Б. Калиновский // Росс. правосудие. – 2008. – № 4. – С. 68-74.
519. Смирнов, Д. А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения: логико-семантический анализ / Д. А. Смирнов // Налоги и финансовое право. – 2009. – № 8. – С. 168-175.
520. Смирнов, Д. А. О понятии принципов налогового права / Д. А. Смирнов // Изв. вузов. Правоведение. – 2010. – № 5. – С. 50-69.
521. Смирнов, Л. В. Типичные дефекты дефиниций в законодательстве Российской Федерации / Л. В. Смирнов // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы: мат. межд. «круглого стола». – под ред. В. М. Баранова, П. С. Пацуркивского, Г. О. Матюшкина. – Н. Новгород: Юрид. техника, 2007. – С. 327-339.
522. Соколова, Э. Д. К вопросу об источниках финансового права / Э. Д. Соколова // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сб. тез. докладов / отв. ред. О. С. Ростова. – Саратов, 2011. – С. 200-201.
523. Спектор, Е. И. Некоторые аспекты применения института аналогии в административном законодательстве / Е. И. Спектор // Право и экономика. – 2002. – № 7. – С. 49-54.
524. Старых, Ю. В. Оценочные понятия налогового законодательства и проблема усмотрения / Ю. В. Старых // Право и экономика. – 2006. – № 8. – С. 78-81.
525. Сырых, В. М. Основы материалистического правопонимания / В. М. Сырых // Росс. ежегодник теории права. – 2008. – № 1. – С. 99-123.
526. Сырых, В. М. Система источников права в материалистической теории права / В. М. Сырых // Ленингр. юрид. журнал. – 2008. – № 3. – С. 7-24.
527. Танимов, О. В. Фикции в международном праве / О. В. Танимов, Ю. Н. Малеев // Моск. журнал межд. права. – 2004. – № 4. – С. 3-18.

528. *Тарасенко, О. А.* Налоговый кодекс и общие принципы налогообложения и сборов / О. А. Тарасенко // Право и политика. – 2002. – № 1. – С. 68-74.
529. *Тарибо, Е. В.* Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества / Е. В. Тарибо // Налоговед. – 2011. – № 5. – С. 13-16.
530. *Терехина, А. П.* Правовые принципы налогообложения / А. П. Терехина // Финансовое право. – 2012. – № 5. – С. 33-39.
531. *Токарева, К. К.* Правовой статус комментариев Организации Экономического Содействия и Развития к Модели Конвенции по налогу на доход и на капитал в странах ОЭСР / К. К. Токарева // Актуальные проблемы российского права. – 2010. – № 3. – С. 350-362.
532. *Трегубова, Е. В.* К вопросу о классификации административных запретов в российском праве / Е. В. Трегубова // Право и политика. – 2010. – № 2. – С. 327-335.
533. *Трофимов, В. В.* «Квалифицированное молчание законодателя» как средство «профилактики» правотворческих ошибок / В. В. Трофимов // Правотворческие ошибки: понятие, виды, практика и техника устранения в постсоветских государствах: мат. Межд. науч.-практ. круглого стола (29-30 мая 2008 года) / под ред. В.М. Баранова, И.М. Мацкевича. – М.: РАП, 2009. – С. 590-597.
534. *Трунов, И. Л.* Проблемы правовой определенности российского законодательства / И. Л. Трунов // Межд. публичн. и частн. право. – 2008. – № 6. – С. 32-35.
535. *Туманов, Д. А.* Некоторые вопросы о процессуальной аналогии в гражданском процессе / Д. А. Туманов // Государство и право. – 2006. – № 7. – С. 100-104.
536. *Тумов, В. В.* Фикции как фактор становления иудейского и римского права / В. В. Тумов, Н. В. Малиновская // Вестн. ВГУ. – Сер.: Право. – 2008. – № 1. – С. 45-56.
537. *Уранский, Ф. Р.* К вопросу о понятии и видах пробелов в праве / Ф. Р. Уранский // Вестн. Моск. ун-та. – Сер. 11: Право. – 2005. – № 5. – С. 111-121.
538. *Фаршатов, И.А.* Специализированные и специальные нормы права / И.А. Фаршатов // Государство и право. – 2003. – № 6. – С. 22-28.
539. *Филимонова, И. В.* Понятие фикции в правовой науке: уголовно-процессуальный и криминалистический аспекты / И. В. Филимонова // Адвокатская практика. – 2007. – № 4. – С. 31-33.
540. *Франк, Ф. К.* Об определении понятия и сущности общих принципов налогового права / Ф. К. Франк // Журн. росс. права. – 2004. – № 3. – С. 107-112.
541. *Худяков, А. И.* Дискуссионные вопросы предмета финансового права / А. И. Худяков // Финансовое право. – 2009. – № 3. – С. 2-8.
542. *Цветков, И. В.* Коммерческое право как важный ориентир совершенствования применения концепции налоговой выгоды / И. В. Цветков // Налоговые споры: опыт России и других стран: сборник / сост.

- М. В. Завязочникова; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 98-104.
543. *Цихоцкий, А. В.* Институт аналогии в механизме преодоления пробелов в праве / А. В. Цихоцкий // Вестн. НГУ. – Сер.: Право. – 2011. – Т.7, № 2. – С. 67-75.
544. *Цихоцкий, А. В.* Преодоление пробелов в праве посредством аналогии / А. В. Цихоцкий // Гуманитарные науки в Сибири. – 2007. – № 1. – С. 83-86.
545. *Цуканов, Н. Н.* О критериях правовой презумпции / Н. Н. Цуканов // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы, совершенствование: Сборник статей: В 2 т. / под ред. В. М. Баранова. – Т. 1. – Н. Новгород: Юрид. техника, 2001. – С. 502-510.
546. *Черниловский, З. М.* Ложь и приблизительность в жизни права / З. М. Черниловский // Государство и право. – 1987. – № 4. – С. 124-130.
547. *Черниловский, З. М.* Презумпции и фикции в истории права / З. М. Черниловский // Сов. государство и право. – 1984. – № 1. – С. 98-105.
548. *Чернобель, Г. Т.* Правовые принципы как идеологическая парадигма / Г. Т. Чернобель // Журн. росс. права. – 2010. – № 1. – С. 84-94.
549. *Чернобель, Г. Т.* Формализация норм права / Г. Т. Чернобель // Сов. государство и право. – 1979. – № 3. – С. 30-31.
550. *Честнов, И. Л.* Субъект права: от классической к постклассической парадигме / И. Л. Честнов // Изв. вузов. Правоведение. – 2009. – № 3. – С. 22-30.
551. *Чуряев, А. В.* Определение налоговым органом суммы налога расчетным путем: вопросы методологии / А. В. Чуряев // Налоговед. – 2013. – № 3. – С. 39-47.
552. *Шафиров, В. М.* Первичные элементы системы права (методологический и теоретико-прикладной аспекты проблемы) / В. М. Шафиров // Система права в Российской Федерации: проблемы теории и практики: сб. науч. статей / отв. ред. В. М. Сырых, С. А. Рубаник. – М.: РАП, 2011. – С. 68-78.
553. *Шередеко, Е. В.* Проекты типовых налоговых соглашений Российской Федерации 1992 г. и 2010 г.: сравнительно-правовой анализ / Е. В. Шередеко // Финансовое право. – 2011. – № 1. – С. 37-40.
554. *Шиндяпина, Е. Д.* Соотношение аналогии права и аналогии закона / Е. Д. Шиндяпина, С. В. Бошно // Юрист. – 2006. – № 7. – С. 6-9.
555. *Щекин, Д. М.* Влияние неопределенности законодательства о налогах и сборах на рыночные отношения / Д. М. Щекин // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 1. – С. 3-5.
556. *Ядрихинский, С.* Принцип ясности закона в налоговых отношениях: теория вопроса и практика применения / С. Ядрихинский // Хозяйство и право. – 2005. – № 2. – С. 101-108.

7. Диссертации и авторефераты

557. *Белов, В. А.* Юридическая техника российского налогового законодательства (общетеоретический аспект): дис. ... канд. юрид. наук / В. А. Белов. – Н. Новгород, 2002. – 191 с.
558. *Белоносов, В. О.* Теория и практика применения аналогии в уголовном судопроизводстве: дис. ... канд. юрид. наук / В. О. Белоносов. – Саратов, 1998. – 199 с.
559. *Бирюков, М. М.* Современное развитие Европейского Союза: международно-правовой подход: дис. ... д-ра юрид. наук / М. М. Бирюков. – М., 2004. – 334 с.
560. *Божок, В. А.* Институт аналогии в гражданском и арбитражном процессуальном праве: дис. ... канд. юрид. наук / В. А. Божок. – М., 2005. – С. 172 с.
561. *Брюхов, Р. Б.* Диспозитивность в гражданском праве России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. Б. Брюхов. – Екатеринбург, 2006. – 26 с.
562. *Велижанина, М. Ю.* «Мягкое право»: его сущность и роль в регулировании международных отношений: дис. ... канд. юрид. наук / М. Ю. Велижанина. – М., 2007. – 165 с.
563. *Гриценко, В. В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: дис. ... д-ра юрид. наук / В. В. Гриценко. – Саратов, 2006. – 564 с.
564. *Давыдова, М. Л.* Теоретические и методологические проблемы понятия и состава юридической техники: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / М. Л. Давыдова. – Волгоград, 2010. – 50 с.
565. *Долгополова, М. В.* Актуальные проблемы предмета и метода правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – СПб., 2009. – 26 с.
566. *Игнатенко, В. В.* Правовое качество законов об административных правонарушениях. Теоретические и прикладные проблемы: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / В. В. Игнатенко. – Екатеринбург, 1999. – 41 с.
567. *Калашникова, Э. Л.* Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук / Э. Л. Калашникова. – М., 2008. – 176 с.
568. *Кашанина, Т. В.* Оценочные понятия в советском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т. В. Кашанина. – Свердловск, 1974. – 17 с.
569. *Колобкова, Л. В.* Процессуальные нормы в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук / Л. В. Колобкова. – М., 2007. – 170 с.
570. *Комарова, Т. Е.* Функции запретов в механизме гражданско-правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т. Е. Комарова. – М., 2008. – 27 с.
571. *Комиссарова, Е. Г.* Принципы в праве и основные начала гражданского законодательства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Е. Г. Комиссарова. – Екатеринбург, 2002. – 303 с.
572. *Коробец, Б. Н.* Оценочные понятия в российском уголовном праве (социальная обусловленность и юридическая сущность): автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Б. Н. Коробец. – М., 2007. – 21 с.

573. *Кривых, И. А.* Источники налогового права Российской Федерации: понятие, проблемы классификации, основные принципы действия: дис. ... канд. юрид. наук / И. А. Кривых. – Екатеринбург, 2009. – 284 с.
574. *Кузнецова, О. А.* Специализированные нормы российского гражданского права: теоретические проблемы: дис. ... д-ра юрид. наук / О. А. Кузнецова. – Екатеринбург, 2007. – 430 с.
575. *Курсова, О. А.* Фикции в российском праве: дис... канд. юрид. наук / О. А. Курсова. – Н. Новгород, 2001. – 193 с.
576. *Марохин, Е. Ю.* Юридическая фикция в современном российском законодательстве: дис. ... канд. юрид. наук / Е. Ю. Марохин. – Ставрополь, 2004. – 179 с.
577. *Миронов, А. В.* Оценочные понятия в избирательном законодательстве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Миронов. – Владивосток, 2004. – 243 с.
578. *Михайлова, И. А.* Бланкетные нормы в уголовном законе: дис. ... канд. юрид. наук / И. А. Михайлова. – М., 2009. – 290 с.
579. *Назаренко, Т. Н.* Неопределенность в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук / Т. Н. Назаренко. – М., 2006. – 227 с.
580. *Овсянников, С. В.* Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. ... дис. канд. юрид. наук / С. В. Овсянников. – СПб., 2001. – 40 с.
581. *Петрова, Г. О.* Уголовно-правовое регулирование и его средства: норма и правоотношение: дис. ... канд. юрид. наук / Г. О. Петрова. – М., 2003. – 47 с.
582. *Разгильдиева, М. Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. ... д-ра юрид. наук / М. Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 58 с.
583. *Садчикова, О. В.* Решения Европейского Суда по правам человека и их значение для российской правоприменительной практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. В. Садчикова. – М., 2009. – 22 с.
584. *Сапожников, С. А.* Принцип диспозитивности в гражданском процессе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Сапожникова. – М., 2006. – 24 с.
585. *Степанова, Е. А.* Оценочные понятия трудового права: дис. ... канд. юрид. наук / Е. А. Степанова. – Ростов-на-Дону, 2005. – 187 с.
586. *Уранский, Ф. Р.* Пробелы в праве и способы их восполнения в правоприменительной деятельности: дис. ... канд. юрид. наук / Ф. Р. Уранский. – М., 2005. – 192 с.
587. *Цыбулевская О. И.* Нравственные основания современного российского права: дис. ... д-ра юрид. наук / О. И. Цыбулевская. – Саратов, 2004. – 220 с.
588. *Шабуров, А. С.* Формальная определенность права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. С. Шабуров. – Свердловск, 1973. – 25 с.
589. *Шапченко, С. Д.* Оценочные признаки в составах конкретных преступлений: дис. ... канд. юрид. наук / С. Д. Шапченко. – Киев, 1988. – 223 с.
590. *Шиндяпина, Е. Д.* Аналогия права в правоприменении: дис. ... канд. юрид. наук / Е. Д. Шиндяпина. – М., 2007. – 168 с.

591. Якушев, А. О. Эффективность действия норм общей части налогового права: дис. ... канд. юрид. наук / А. О. Якушев. – Воронеж, 2003. – 186 с.

8. Электронные ресурсы

592. *Avi-Yonah, R.S.* Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State / R.S. Avi-Yonah // *Harvard Law Review*. – 2000. – Vol. 113, № 7. – pp. 1573-1677. URL: <http://ssrn.com/abstract=208748> (дата обращения: 18.06.2013).
593. *Braithwaite, J.* Making Tax Law More Certain: A Theory / J. Braithwaite // *Working Paper*. – 2002. – № 44. – 26 pp. URL: http://www.anu.edu.au/fellows/jbraithwaite/_documents/Articles/Making_Tax_2003.pdf (дата обращения: 11.03.2013).
594. *Chiang, T.-J.* Formalism, Realism, and Patent Scope / T.-J. Chiang // *IP Theory*. – 2010. – Vol. 1, № 2. – pp. 88-99. URL: <http://ssrn.com/abstract=1871148> (дата обращения: 24.08.2013).
595. *Christians, A.* Hard Law, Soft law, and No Law: The World of International Tax Dispute Resolution / A. Christians // *Tax Policy & Public Finance*. – March, 2011. – 10 pp. URL: <http://ssrn.com/abstract=988782> (дата обращения: 14.01.2013).
596. *Lang, M.* The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation / M. Lang, F. Brugger // *Australian Tax Forum*. – 2008. – pp. 95-108. URL: http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen.LangBrugger_australiantaxforum_95ff.pdf (дата обращения: 17.09.2013).
597. *Mak, V.* Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism / V. Mak // *Tilburg Law School Research Paper*. – July, 2013. – 28 pp. URL: <http://ssrn.com/abstract=2302562> (дата обращения: 21.08.2013).
598. *Peters, A.* Soft Law as a New Mode of Governance: A Legal Perspective / A. Peters, I. Pagotto // in *“NEWGOV: New Modes of Governance”*. 2006. URL: <http://ssrn.com/abstract=1668531> (дата обращения: 29.11.2013).
599. *Raskolnikov, A.* Accepting the Limits of Tax Law and Economics / A. Raskolnikov // *Columbia Law and Economics Working Paper*. – 2012. – № 417. – 64 pp. URL: <http://ssrn.com/abstract=1990430> (дата обращения: 10.03.2013).
600. *Schäfer, H.-B.* Legal Rules and Standards / H.-B. Schäfer // *German Working Papers in Law and Economics*. – 2002. – Vol. 2002, № 2. – 7 pp. URL: <http://ssrn.com/abstract=999860> (дата обращения: 25.08.2013).
601. *Shaffer, G. C.* How Hard and Soft Law Interact in International Regulatory Governance: Alternatives, Complements and Antagonists / G. C. Shaffer, M. A. Pollack // *Online Proceedings Working Paper № 45/08*. URL: <http://ssrn.com/abstract=1156867> (дата обращения: 28.11.2013).
602. *Somma, A.* Some Like it Soft. Soft Law and Hard Law in the Shaping of European Contract Law / A. Somma // in *“The Politics of the Draft Common Frame of Reference”* / A. Somma (Ed.). – 2009. – pp. 51-68. URL: <http://ssrn.com/abstract=2161520> (дата обращения: 29.11.2013).

603. *Thomas, K. D.* Presumptive Collection: A Prospect Theory Approach to Increasing Small Business Tax Compliance / K. D. Thomas // *Tax Law Review*. – 2013. – Vol. 67, № 1. URL: <http://ssrn.com/abstract=2316233>. (Дата обращения: 25.08.2013).
604. *Vasconcellos, R. P.* Vague Concept and Uncertainty in Tax Law: the case of comparative tax judicial review. – 2007. – 48 pp. URL: http://works.bepress.com/roberto_vasconcellos/1 (дата обращения: 22.07.2013).

9. Иностранная литература

605. *Бабін, І.І.* Презумпції та фікції в податковому праві / І.І. Бабін. – Чернівці: Рута, 2009. – 320 с.
606. *Бабін, І.І.* Презумпції у правовій конструкції прямих податків / І.І. Бабін // *Науков. Вісн. Чернівецьк. ун-ту. Правознавство*. – 2007. – № 402. – С. 67-70.
607. *Гаврилюк, Р.О.* Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб / Р. О. Гаврилюк. – Чернівці: Рута, 2002. – 392 с.
608. *Abbott, K.W.* Hard and Soft Law in International Governance / K. W. Abbott, D. Snidal // *International Organization*. – 2000. – Vol. 54, № 3. – pp. 441-456.
609. *Abreu, A. G.* Defining Income / A. G. Abreu, R. K. Greenstein // *Florida Tax Review*. – Vol. 11, № 5. – 2011. – pp. 295-348.
610. *Ahmad, E.* The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries / E. Ahmad, N. Stern. – Cambridge: Cambridge University Press, 1991. – 344 pp.
611. *Aspremont, de J.* Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials / J. de Aspremont // *European Journal of International Law*. – 2008. – Vol. 19, № 5. – pp. 1075-1093.
612. *Bentley, D.* The Rise of «Soft Law» in Tax Administration – Good News for Taxpayers? / D. Bentley // *Asia-Pacific Tax Bulletin*. – 2008. – Vol. 14, № 1. – pp. 32-39.
613. *Blank, J. D.* Corporate Shams / J. D. Blank, N. C. Staudt // *New York University Law Review*. – 2012. - Vol. 87, № 6. – P. 1641-1712.
614. *Blutman, L.* In the Trap of a Legal Metaphor: International Soft Law / L. Blutman // *International and Comparative Law Quarterly*. – 2010. – Vol. 59, № 3. – pp. 606-624.
615. *Burg, D. F.* A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present / D. F. Burg. – New York: Routledge, 2004. – 502 pp.
616. *Christie, G. C.* Vagueness and Legal Language / G. C. Christie // *Minnesota Law Review*. – 1964. – Vol. 48. – pp. 885-911.
617. *Cardozo, B. N.* The Paradoxes of Legal Science / B. N. Cardozo. – Third printing. – New Jersey, 2000. – 142 pp.
618. *Cullinan, T. A.* Economic Substance Doctrine: Unconstitutionally Vague? / T. A. Cullinan, Sh. A. Lord // *Tax Notes*. – 2011. – № 2. – pp. 700-705.

619. *D'Amato, A.* Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials: A Reply to Jean d'Aspremont / A. D'Amato // *European Journal of International Law*. – 2009. – Vol. 20, № 3. – 897-910.
620. *Dean, S. A.* Neither Rules Nor Standards / S. A. Dean // *Notre Dame Law Review*. – 2011. – Vol. 87, № 2. – pp. 537-583.
621. *Dean, S. A.* Tax Deregulation // *New York University Law Review*. – 2011. – Vol. 86, № 2. – pp. 387-436.
622. *Diane, R.* Who is Making International Tax Policy?: International Organizations as Power Players in a High Stakes World / R. Diane // *Fordham International Law Journal*. – 2010. – Vol. 33, № 3. – pp. 649-722.
623. *Dragneva, R.* Is «Soft» Beautiful? Another Perspective on Law, Institutions, and Integration in the CIS / R. Dragneva // *Review of Central and East European Law*. – 2004. – Vol. 29, № 3. – pp. 279-324.
624. *Dworkin, R.* Taking Rights Seriously / R. Dworkin. – Cambridge: Harvard University Press, 1977. – 371 pp.
625. *Ellis, J.* Shades of Grey: Soft Law and the Validity of Public International Law / J. Ellis // *Leiden Journal of International Law*. – 2012. – Vol. 25, № 2. – pp. 313-334.
626. *Erlich, E.* Freie Rechtsfindung und freie Rechtswissenschaft / E. Erlich. – Berlin, 1903. – 170 s.
627. *Field, H. M.* Tax Elections & Private Bargaining / H. M. Field // *Virginia Tax Review*. – 2011. – Vol. 31, № 1. – pp. 3-60.
628. *Givati, Y.* Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings / Y. Givati // *Virginia Tax Review*. – 2009. – Vol. 29, Forthcoming. – pp. 1-34.
629. *Goldmann, M.* We Need to Cut Off the Head of the King: Past, Present, and Future Approaches to International Soft Law // *Leiden Journal of International Law*. – 2012. – Vol. 25, № 2. – pp. 2-29.
630. *Gribnau, H.* Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law / H. Gribnau // *Intertax*. – 2007. – Vol. 35, № 1. – pp. 30-44.
631. *Gribnau, H.* Soft law and Taxation: EU and International Aspects / H. Gribnau // *Legisprudence*. – 2008. – Vol. 2, № 2. – pp. 67-117.
632. *Gribnau, H.* Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands / H. Gribnau // *Legisprudence*. – 2007. – Vol. I, № 3. – pp. 291-326.
633. *Grodin, J. R.* Are Rules Really Better than Standards? / J. R. Grodin // *Hastings Law Journal*. – 1994. – Vol. 45. – pp. 569-572.
634. *Guzman, A. T.* International Soft Law / A. T. Guzman, T. L. Meyer // *Journal of Legal Analysis*. – 2011. – Vol. 2, № 1. – pp. 171-225.
635. *Hariton, D. P.* Sorting Out the Tangle of Economic Substance / D. P. Hariton // *Tax Lawyer*. – 1999. – Vol. 52, № 2. – pp. 235-273.
636. *Harris, P.* International Commercial Tax / P. Harris, D. Oliver. – Cambridge, 2010. – 483 pp.
637. *Hart, H. L. A.* The Concept of Law / H. L. A. Hart. – New York: Oxford University Press, 1997. – 315 pp.

638. *Hayek, F. A.* Law, Legislation and Liberty: Rules and Order / F. A. Hayek. – Chicago: The University of Chicago Press, 2006. – 191 pp.
639. *Hoeck, M. van.* Laws as Communication / M. van Hoeck. – Oxford; Portland; Oregon, 2002. – 224 pp.
640. *Jones, J. A.* Tax Law: Rules or Principles / J. A. Jones // Fiscal Studies. – 1996. – Vol. 17. – pp. 63-89.
641. *Kaplow, L.* Rules versus Standards: An Economic Analysis / L. Kaplow // Duke Law Journal. – 1992. – Vol. 42, № 3. – pp. 557-629.
642. *Kelsen, H.* Pure Theory of Law / H. Kelsen; ed. by M. Knight. – Berkley: University of California Press, 1967. – 356 pp.
643. *Korobkin, R. B.* Behavioral Analysis and Legal Form: Rules vs. Standards Revisited / R. B. Korobkin // Oregon Law Review. – 2000. – Vol. 79, № 1. – pp. 23-60.
644. *Langenbucher, K. C.* Argument by Analogy in European Law / K. C. Langenbucher // Cambridge Law Journal. – 1998. – Vol. 57, № 3. – pp. 481-521.
645. *Logue, K. D.* Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation / K. D. Logue, G. G. Vettory // Columbia Journal of Tax Law. – 2011. – Vol. 2, № 1. – pp. 100-149.
646. *Meyer, J. W.* Globalization: Sources and Effects on National States and Societies / J. W. Meyer // International Journal of Comparative Sociology. – 2000. – Vol. 15, № 2. – pp. 235-250.
647. *Meyer, T.* Soft Law as Delegation / T. Meyer // Fordham International Law Journal. – 2008. – Vol. 32, № 3. – pp. 888-942.
648. *Morse, G.* Principles of Tax Law / G. Morse, D. Salter, D. Williams; ed. by Geoffrey. – London: Sweet & Maxwell, 1996. – 475 pp.
649. *Osofsky, L.* The Case Against Strategic Tax Law Uncertainty / L. Osofsky // Tax Law Review. – 2011. – Vol. 64, № 4. – pp. 501-550.
650. *Peters, A.* Soft Law as a New Mode of Governance / A. Peters // The Dynamics of Change in EU Governance. – Cheltenham; Northampton: Edward Elgar Publishing, 2011. – pp. 21-51.
651. *Pildes, R. H.* Forms of Formalism (Symposium: Formalism Revisited) / R. H. Pildes // The University of Chicago Law Review. – 1999. – Vol. 66, № 3. – pp. 607-621.
652. *Pollack, S. D.* Tax Complexity, Reform, and the Illusions of Tax / S. D. Pollack // George Mason Law Review. – 1994. – Vol. 2, № 2. – pp. 319-359.
653. *Pound, R.* Hierarchy of Sources and Forms in Different Systems of Law / R. Pound // Tulane Law Review. – 1933. – Vol. VII, № 4. – pp. 475-487.
654. *Rabban, O.* The fallacy of legal certainty: why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism / O. Rabban // Boston University Public Interest Law Journal. – 2010. – Vol. 19, № 175. – pp. 175-191.
655. *Ring, D. M.* Who is Making International Tax Policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World / D. M. Ring // Fordham International Law Journal. – 2010. – Vol. 33, № 3. – pp. 649-722
656. *Robilant, di A.* Genealogies of Soft Law / A. di Robilant // The American Journal of Comparative Law. – 2006. – Vol. 54, № 3. – pp. 499-554.

657. *Samuel, G.* Epistemology and method in Law / G. Samuel. – Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., 2003. – 384 pp.
658. *Senden, L.* Soft Law in European Community Law / L. Senden // Oxford: Hart Publishing, 2004. – 533 pp.
659. *Sunstein, C. R.* Problems with Rules / C. R. Sunstein // California Law Review. – 1995. – Vol. 83. № 4. – pp. 955-1026.
660. *Scalia, A.* The Rule of Law as a Law of Rules / A. Scalia // The University of Chicago Law Review. – 1989. – Vol. 56, № 4. – pp. 1175-1181.
661. *Schauer, F.* Thinking Like a Lawyer: A New Introduction to Legal Reasoning / F. Schauer. – Massachusetts: Harvard University Press, 2009. – 256 pp.
662. *Schauer, F.* Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life / F. Schauer. – Oxford, 1993. – 249 pp.
663. *Senden, L.* Soft Law in European Community Law / L. Senden. – Oxford Portland Oregon: Hart Publishing, 2004. – 304 pp.
664. *Shelton, D. L.* International law and «relative normativity» / D. L. Shelton // International Law. – Oxford: Malcolm Evans (ed.), 2006. – P. 180-181.
665. *Schlag, P. J.* Rules and Standards / P. Schlag // Ucla Law Review. – 1985. – Vol. 33, № 2. – pp. 379-430.
666. *Slemrod, J.* Analyzing the standard deduction as a presumptive tax / J. Slemrod, S. Yitzhaki // International Tax and Public Finance. – 1994. – Vol. 1, № 1. – pp. 25-34.
667. *Taylor, D. O.* Formalism and Anti-Formalism in Patent Law Adjudication: Rules and Standards / D. O. Taylor // Connecticut Law Review. – 2013. – Vol. 20, № 1. – pp. 3-87.
668. The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law / Editor(s): Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever. – Amsterdam: IBFD, 2011. – 368 pp.
669. The Legal Status of the OECD Commentaries / ed. S. C.W. Douma, F.A. Engelen. – Amsterdam: IBFD, 2008. – Vol.1 (Conflict of Norms in International Tax Law Series). – 272 pp.
670. *Thuronyi, V.* Presumptive Taxation / V. Thuronyi // Tax Law Design and Drafting. – Washington: International Monetary Fund, 1996-1998. – Vol. 1. – pp. 401-433.
671. *Tittle, M. B.* Principles vs. Rules: Toward a More Fundamental Formulation of Tax Law / M. B. Tittle // Tax Notes International. – 2006. – Vol. 42, № 9. – pp. 769-770.
672. *Weisbach, D. A.* Formalism in the Tax Law / D. A. Weisbach // University of Chicago Law Review. – 1999. – Vol. 66, № 3. – pp. 860-886.
673. *White, M. J.* Why are Taxes so Complex and Who Benefits? / M. J. White // Tax Note. – 1990. – Vol. 47. – pp. 341-359.
674. *Zelenak, L.* Custom and the Rule of Law in the Administration of the Income Tax / L. Zelenak // Duke Law Journal. – 2012. – Vol. 62, № 3. – pp. 829-855.
675. *Lehmann, P.* Allgemeines Verwaltungsrecht / P. Lehmann. – Munchen; Bruhl: Bayerische Verwaltungssch.: Bundesakad. fur off. Verwaltung im Bundesmin. des Innern, 2000. – 288 ss.

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

к проекту Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»

Нормативное закрепление общих принципов налогообложения и сборов в части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) не отвечает современным потребностям налоговой системы России и нуждается в серьезном совершенствовании.

В настоящее время общие принципы налогообложения и сборов закреплены в статье 3 НК РФ – «Основные начала законодательства о налогах и сборах». К сожалению, неполнота, бессистемность и нечеткость юридико-технического их изложения в тексте НК РФ вызывает заслуженную критику. Содержание общих принципов налогообложения в НК РФ изложено схематично и поверхностно. К примеру, в пункт 1 статьи 3 НК РФ законодатель умудрился «втиснуть» сразу четыре принципа (законности, всеобщности и равенства налогообложения, а также фактической способности к уплате налога), а в пункт 3 – два (принципы экономического основания налога и соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод человека и гражданина). Даже наименование того или иного принципа вызывает многочисленные дискуссии. Характерно, что текст статьи 3 НК РФ не редактировался с 1999 года. Поэтому содержание принципов налогообложения, упомянутых в ст. 3 НК РФ, не обогащается новыми императивами, сформированными доктриной и судебной практикой, а некоторые важнейшие принципы налогового права, которыми уже давно и успешно оперирует российские суды всех уровней (например, принципы верховенства права, однократности налогообложения, разумного баланса публичных и частных интересов, запрет на злоупотребление правом в сфере налогов и сборов и пр.), в тексте НК РФ вовсе не упоминаются.

В настоящем законопроекте предлагается изложить общие принципы налогообложения и сборов в отдельной главе части первой НК РФ, используя схему: «каждому принципу – отдельная статья Закона». В этом смысле целесообразно использовать позитивный опыт уголовного законодательства, где правовые принципы более четко обозначены путем их «разведения» по отдельным статьям общей части Уголовного кодекса Российской Федерации. Предлагаемый подход позволит более четко и адекватно отразить в части первой НК РФ позитивный опыт, наработанный отечественной доктриной налогового права и судебной практикой в части формирования системы общих принципов налогообложения и сборов, что соответствует их особой роли и значению в механизме налогово-правового регулирования.

Принятие проекта федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» не потребует дополнительных финансовых затрат, покрываемых за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН**О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации****Статья 1**

Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения и дополнения:

- 1) статью 3 признать утратившей силу.
- 2) раздел I дополнить главой 1.1. следующего содержания:

«Глава 1.1. Общие принципы налогообложения и сборов

Статья 10.1. Принцип всеобщности налогообложения и законного установления налогов и сборов

1. Каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы. Взимание налога и сбора не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, представляя собой законное изъятие части имущества в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

2. Законно установленными признаются налоги и сборы, которые установлены законодательными (представительными) органами Российской Федерации, субъектов Российской Федерации или муниципальных образований в форме актов законодательства о налогах и сборах при соблюдении общих условий установления налогов и сборов, а также надлежащей процедуры принятия и введения в действие актов законодательства о налогах и сборах.

3. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом.

Статья 10.2. Принцип верховенства права

1. Акты законодательства о налогах и сборах должны соответствовать правовым ценностям, целям и принципам, провозглашенным Конституцией Российской Федерации. Права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение актов законодательства о налогах и сборах.

2. Законодательство о налогах и сборах и его применение должны отвечать требованиям справедливости и эффективности.

При установлении и введении налогов и сборов, а также в процессе налогового администрирования должен соблюдаться разумный баланс между публичными и частными интересами.

3. Налоговые органы (их должностные лица) осуществляют свои права и обязанности исключительно в порядке и пределах, которые исчерпывающе определены настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах. Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества не допускается

Статья 10.3. Принцип равенства налогообложения

1. Одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя. Налогоплательщики при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения.

В целях справедливого перераспределения доходов и в иных конституционно значимых целях допускается дифференциация налогов и сборов. Различия в правах и обязанностях участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не могут устанавливаться произвольно, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах,

Дифференцированное налогообложение отдельных категорий налогоплательщиков при отсутствии между ними существенных различий, которое в сходных обстоятельствах ставит одну категорию налогоплательщиков в менее или более благоприятные условия по сравнению с другими категориями, не допускается.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных, гендерных и иных подобных критериев.

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, гражданства физических лиц, местонахождения налогоплательщика, места происхождения капитала и иных носящих дискриминационный характер оснований.

Статья 10.4. Принцип соразмерности налогообложения и фактической платежеспособности налогоплательщика

1. При установлении налогов и сборов должен соблюдаться принцип соразмерности ограничений прав и свобод человека и гражданина конституционно значимым целям. Недопустимы налоги и сборы,

препятствующие реализации физическими лицами и организациями их конституционных прав и свобод.

2. При установлении налогов должна учитываться фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

Статья 10.5. Принцип федерализма и единого экономического пространства Российской Федерации

1. Установление и введение налогов и сборов осуществляется федеральными органами власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления в соответствии с разграничением полномочий и предметов ведения, предусмотренным Конституцией Российской Федерации и другими федеральными законами.

2. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Не допускается введение региональных и местных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) за счет налоговых доходов других субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других субъектов Российской Федерации (муниципальных образований).

3. Исчерпывающий перечень федеральных, региональных и местных налогов и сборов, а также специальных налоговых режимов устанавливается настоящим Кодексом.

Статья 10.6. Принципы экономического основания налога и однократности налогообложения

1. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

2. Один и тот же объект налогообложения может облагаться только одним налогом и только однократно за определенный налоговый период.

Статья 10.7. Принцип определенности налогообложения

1. При установлении налогов и сборов должны быть исчерпывающе определены налогоплательщики и элементы налогообложения, необходимые и достаточные для исчисления и уплаты налогов. Установление налоговых льгот, включая круг лиц, на которые они распространяются, и основания их использования, относится к дискреционным прерогативам законодателя и не является обязательным при установлении налогов и сборов.

2. Законодательство о налогах и сборах должно отвечать требованиям точности, ясности и доступности для понимания, полноты, недвусмысленности, логической и системной согласованности. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

3. Внесение изменений в законодательство о налогах и сборах должно сопровождаться поддержанием доверия налогоплательщиков к закону и действиям государства, что предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в налоговую систему, а также в случае необходимости – предоставление гражданам возможности в течение некоторого переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям.

4. Все неустранимые противоречия и неясности актов законодательства и подзаконных актов о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Статья 10.8. Запрет на злоупотребление правом в сфере налогов и сборов

1. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, должны добросовестно осуществлять свои права и обязанности.

2. Каждый участник отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, считается действующим разумно и добросовестно, пока в установленном порядке не будет доказано иное. Ни на кого не может возлагаться бремя доказывания добросовестности своих действий (бездействия).

3. Налоговое планирование, осуществляемое физическими лицами и организациями, не должно нарушать конкретные положения и общие начала законодательства о налогах и сборах. Извлечение налоговой выгоды не может признаваться в качестве цели предпринимательской или иной экономической деятельности.

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с «___» января 201_ года.

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

к проекту Федерального закона «О внесении дополнения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»

Законопроект направлен на легализацию в законодательстве о налогах и сборах таких универсальных методов преодоления пробелов, как аналогия закона и аналогия права. Актуальность данной тематики не вызывает сомнений. Фрагментация (неполнота) действующего законодательства о налогах и сборах является общепризнанной проблемой, имеющей в своей основе как субъективные причины, так и объективные факторы. Поэтому требуются предусмотренные Законом методы оперативного преодоления пробелов в налоговом праве.

Полагаем, аналогия закона и аналогия права являются универсальными средствами казуального восполнения пробелов для практически всех отраслей российского права, включая налоговое право. В основе такого понимания лежит фундаментальная правовая аксиома, согласно которой одинаковые фактические ситуации должны регулироваться (и разрешаться) одинаково. Тем самым соблюдается общеправовой принцип равенства всех и каждого перед законом и судом.

Анализ судебной практики показывает: российские суды всех уровней активно прибегают к аналогии для разрешения налоговых споров. Вместе с тем, в тексте Налогового кодекса Российской Федерации возможность применения аналогии закона и аналогии права для преодоления пробелов в налоговом праве до сих пор не предусмотрена. Такая неопределенность порождает многочисленные споры и дискуссии как в рамках научного сообщества, так и на уровне правоприменения.

С учетом вышесказанного, условия, пределы и субъекты применения аналогии закона и аналогии права в сфере налогов и сборов нуждаются в законодательном закреплении.

Применение аналогии к налоговым отношениям, с одной стороны, подчиняется общим правилам, а с другой – имеет свои особенности, обусловленные отраслевой спецификой. Поэтому законопроект устанавливает пределы использования аналогии как методов преодоления пробелов в законодательстве о налогах и сборах, а именно: они не допускаются в сфере установления и введения налогов и сборов, т. е. при определении налогоплательщиков и элементов налогообложения, в части установления составов налоговых правонарушений, а также при применении налоговых санкций, т. е. при определении мер налоговой ответственности, а также в иных случаях, когда применение аналогии противоречит общим началам законодательства о налогах и сборах и (или) буквальному смыслу конкретных положений настоящего Кодекса.

Представляется возможным наделить налоговые органы правомочием применять аналогию закона и аналогию права для оперативного преодоления пробелов, выявленных в процессе правоприменительной деятельности и препятствующие реализации частными лицами их субъективных прав и обязанностей в сфере налогов и сборов. При этом общие условия, пределы и порядок применения метода аналогии как для судебных, так и для налоговых органов должны быть едиными (универсальными).

Принятие проекта федерального закона «О внесении дополнения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» не потребует дополнительных финансовых затрат, покрываемых за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН**О внесении дополнения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации****Статья 1**

Дополнить часть первую Налогового кодекса Российской Федерации статьей 5.1 следующего содержания:

«Статья 5.1. Применение законодательства о налогах и сборах по аналогии

1. В случаях, если предусмотренные абзацем первым статьи 2 настоящего Кодекса отношения прямо не урегулированы законодательством о налогах и сборах и другими нормативными правовыми актами о налогах и сборах или международным договором, к таким отношениям, если это не противоречит их существу, суды и налоговые органы применяют нормы права, регулирующие сходные отношения (аналогия закона), а при отсутствии таких норм рассматривают дела исходя из общих начал и смысла законодательства о налогах и сборах (аналогия права).

2. Применение законодательства о налогах и сборах по аналогии не допускается при определении налогоплательщиков и элементов налогообложения, в части установления составов налоговых правонарушений и применении налоговых санкций, а также в иных случаях, когда применение аналогии противоречит общим началам законодательства о налогах и сборах и (или) буквальному смыслу конкретных положений настоящего Кодекса.».

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с «___» января 201__ года.

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

к проекту Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»

Специфика законодательства о налогах и сборах состоит в том, что усмотрение налогоплательщика в осуществлении некоторых субъективных прав (например, при использовании некоторых налоговых льгот) существенно ограничивается законодателем.

К примеру, в трех пунктах статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) перечислены операции, не подлежащие налогообложению НДС. При этом отказаться от применения налоговых освобождений в отношении операций, указанных в пп. 1 и 2 ст. 149 НК РФ, налогоплательщик не вправе ни при каких обстоятельствах; что касается операций, предусмотренных в п. 3 ст. 149, налогоплательщик вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, но лишь при соблюдении определенных условий (п. 5 ст. 149 НК РФ). Конституционность законодательных ограничений права налогоплательщика на отказ от использования налоговых льгот подтверждена Конституционным Судом Российской Федерации в Определении от 5 февраля 2004 г. № 43-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Н.Г. Таланкина на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 56 НК РФ» (*Вест. КС РФ. 2004. № 5*).

Использование налоговых льгот при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, законодатель относит к правам налогоплательщиков (подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ). В силу п. 2 ст. 56 НК РФ, «налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Исходя из смысла указанной нормы, в тех случаях, когда «иное предусмотрено Кодексом»,

использование налоговой льготы становится атрибутивным элементом юридической конструкции соответствующего налога, а их использование приобретает для налогоплательщика обязательный характер.

Таким образом, в случаях, подобных закреплённому в ст. 149 НК РФ, использование налоговых льгот императивно «вменяется» налогоплательщику, и отказ в ее применении обусловлен угрозой негативных последствий. Налицо конструкция юридической обязанности, а нормы, устанавливающие такие льготы, приобретают обязывающий характер. Тем самым положения законодательства о налогах и сборах, устанавливающие налоговые льготы, отказаться от использования или приостановить действие которых возможно, пусть и в особом порядке, носят управомочивающий характер; в то же время положения, устанавливающие налоговые льготы, отказ от реализации которых не допускается, носят обязывающий характер, и использование таких льгот трансформируется в позитивную обязанность налогоплательщика.

С учетом сделанных выводов положения Налогового кодекса Российской Федерации в части однозначного отнесения использования налоговых льгот к правам налогоплательщика (подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ) требуют корректировки: необходима прямая и недвусмысленная оговорка о том, что в случаях, когда отказ от использования налоговой льготы или приостановление ее использования налогоплательщиком не допускается, использование такой льготы относится к обязанности налогоплательщика.

Принятие проекта федерального закона «О внесении дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» не потребует дополнительных финансовых затрат, покрываемых за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

О внесении дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации

Статья 1

Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации следующие дополнения:

1) пункт 2 статьи 56 дополнить абзацем вторым следующего содержания:

«В случаях, когда отказ от использования налоговой льготы или приостановление ее использования налогоплательщиком настоящим Кодексом не допускается, использование такой льготы относится к обязанности налогоплательщика.».

2) пункт 1 статьи 23 дополнить подпунктом 8.1 следующего содержания:

«8.1) использовать налоговые льготы в тех случаях, когда отказ от использования налоговой льготы или приостановление ее использования налогоплательщиком настоящим Кодексом не допускается;».

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с «___» января 201__ года.

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

к проекту Федерального закона «О внесении дополнения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»

Приоритет норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) перед нормами иных нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов вытекает из пп. 1-5 ст. 1 НК РФ. В ст. 6 НК РФ определены признаки, по которым тот или иной нормативный правовой акт о налогах и сборах может быть признан ему не соответствующим.

Вместе с тем, значительную проблему составляет вопрос о соотношении юридической силы норм, содержащихся в НК РФ, и норм, содержащихся в нормативных правовых актах иных отраслей права или отраслей комплексного характера. Речь идет об актах одинаковой юридической силы, причем в действующем законодательстве отсутствует норма, прямо разрешающая подобные правовые коллизии. При этом нормы, закрепляющие приоритет кодифицированного акта над нормами иных нормативных актов, включая и нормы федеральных законов, включены законодателем в целый ряд действующих кодексов.

Полагаем, что в подобных ситуациях следует рассматривать НК РФ в качестве специального акта, принятого для регулирования отношений в сфере налогов и сборов, руководствуясь принципом *«lex specialis derogat generali»*. Для устранения споров в процессе правоприменения целесообразно дополнить ст. 6 НК РФ соответствующей коллизионной нормой.

Принятие проекта федерального закона «О внесении дополнения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» не потребует дополнительных финансовых затрат, покрываемых за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН**О внесении дополнения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации****Статья 1**

Дополнить статью 6 части первую Налогового кодекса Российской Федерации пунктом 5 следующего содержания:

«5. Нормы налогового права, содержащиеся в законах, не относящихся к законодательству о налогах и сборах, и иных нормативных правовых актах, не относящихся к актам о налогах и сборах, должны соответствовать настоящему Кодексу».

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с «___» января 201_ года.

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

к проекту Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»

Законопроект предполагает устранение неопределенности в вопросе о возможности опровержения т. н. презумпции «шестого дня», связанной с направлением налоговыми органами уведомлений налогоплательщикам.

В силу п. 4 ст. 52 и п. 6 ст. 69 НК РФ в случае направления налогового уведомления (а в случае неуплаты налога по уведомлению – требования об уплате налога) по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Вопрос о возможности опровержения этой презумпции неоднократно становился предметом острой дискуссии, причем правовые позиции судов нередко противоположны друг другу. Полагаем, таких разногласий можно было бы легко избежать при дополнении рассматриваемых налогового-правовых норм таким элементом, как контрпрезумпция, имеющим следующее содержание: *«если налогоплательщиком не доказано обратное»*. В этом случае структура норм-презумпций получит законченный вид, а их содержание – в части возможности опровержения – не будет вызывать споров и разногласий.

Принятие проекта федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» не потребует дополнительных финансовых затрат, покрываемых за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН**О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации****Статья 1**

Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения:

1) пункт 4 статьи 52 изложить в следующей редакции:

«В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма, если налогоплательщиком не доказано обратное.»;

2) пункт 6 статьи 69 изложить в следующей редакции:

«В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма, если налогоплательщиком не доказано обратное».

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с «___» января 201_ года.