

Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Юридический институт
Кафедра «Теория государства и права, конституционное
и административное право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Заведующий кафедрой
_____ Е.В. Титова
_____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

**ПРИНЦИП ОПРЕДЕЛЕННОСТИ
В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**
ЮУрГУ – 40.04.01.2017.358 Юм

Руководитель магистерской
диссертации
д.и.н., доцент, профессор
кафедры
_____ Т.К. Махрова
_____ 2017 г.

Автор магистерской
диссертации
магистрант группы Юм-358
_____ А.А. Белешов
_____ 2017 г.

Нормоконтролер
_____ В.П. Худякова
_____ 2017 г.

АННОТАЦИЯ

Белешов А.А. Магистерская диссертация «Принцип определенности в налоговом праве Российской Федерации»: ЮУрГУ, Юм-358, 98 с., список использованных источников и литературы – 94 наим.

Объектом исследования выступают общественные отношения, связанные с реализацией принципа определенности налогообложения, а также система правовых средств, используемых в процессах налогового правообразования и правоприменения.

Целью настоящей работы является рассмотрение формальных и методологических основ принципа определенности налогообложения и выявление потенциальных возможностей повышения определенности налогового права Российской Федерации.

Достижение данной цели исследования непосредственно связана с решением следующих задач:

1) сформулировать принцип определенности, как один из основополагающих принципов налогового права;

2) в контексте реализации принципа определенности проанализировать типы норм налогообложения;

3) произвести анализ судебной практики с целью выявления возможностей повышения степени определенности налогового права

Ключевые слова: налоговое право, налогообложение, принцип определенности, определенность налогообложения.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
ГЛАВА 1. ПРИНЦИП ОПРЕДЕЛЕННОСТИ, КАК ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЙ ПРИНЦИП НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	8
1.1. Понятие принципа определенности и его место в структуре налогового права Российской Федерации	8
1.2. Причины возникновения неопределенности в налоговом праве Российской Федерации.....	13
ГЛАВА 2. СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	28
2.1. Нормы-принципы и нормы-дефиниции и их роль в повышении уровня определенности налогового права Российской Федерации	28
2.2. Презумпции, фикции, аналогия закона, как способ реализации принципа определенности налогового права Российской Федерации.....	41
ГЛАВА 3. АНАЛОГИЯ ЗАКОНА КАК СПОСОБ ДОСТИЖЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ НАЛОГОВОГО ПРАВА	55
3.1. Аналогия закона и аналогия права как универсальные методы повышения определенности.....	55
3.2. Пределы применения аналогии для преодоления пробелов в налоговом праве.....	74
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	86
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ.....	89

ВВЕДЕНИЕ

Налогообложение является одним из основных инструментов государственного управления, призванным аккумулировать средства, необходимые для ведения деятельности не просто отдельного субъекта, а целого государства. Тем более важны принципы, на которые опирается данная деятельность государства.

Магистерская диссертация посвящена принципу определенности в налоговом праве Российской Федерации. Роль, которую играет налоговое право в повседневной жизни современного общества трудно переоценить. Налоговое право является необходимым элементом в сложнейшей структуре взаимодействия государства с физическими и юридическими лицами.

Несмотря на то, что указанный принцип был сформулирован значительное время назад, эффективная его реализация в налоговой системе любого государства является приоритетной задачей, как законодателя, так и всех субъектов регулируемых отношений. Актуальность исследования данной темы заключается и в том, что в настоящее время в Российской Федерации решение проблем реализации принципа определенности влияет не только на наполнение государственного бюджета, стабильность налоговой системы, но и внутренние настроения внутри общества.

Объектом исследования являются общественные отношения, связанные с реализацией принципа определенности налогообложения, а также система правовых средств, используемых в процессах налогового правообразования и правоприменения.

Предметом настоящего исследования являются источники российского налогового права, материалы правоприменительной практики и иные документы по теме исследования.

Целью настоящей работы является рассмотрение формальных и методологических основ принципа определенности налогообложения и выявление потенциальных возможностей повышения степени определенности налогового права Российской Федерации.

Для достижения указанной цели определены следующие задачи:

- 1) сформулировать принцип определенности, как один из основополагающих принципов налогового права;
- 2) в контексте реализации принципа определенности проанализировать типы норм налогообложения;
- 3) произвести анализ судебной практики с целью выявления возможностей повышения степени определенности налогового права.

Степень научной разработанности. Рассматриваемой теме в юридической литературе уделялось и уделяется достаточно внимания. Заслуживают по этой проблеме внимания работы: А. Смита, А.В. Брызгалина, М.Ю. Орлова, Д.А. Смирнова, А.В. Демина, и других.

Методологическую основу исследования составляют общенаучные и частнонаучные методы. К общенаучным методам исследования можно отнести методы анализа, синтеза, индукции, дедукции, аналогии, формально-логический метод. К частнонаучным методам исследования относится, прежде всего, формально-юридический метод. Были использованы методы историко-правового анализа и сравнительного правоведения, а также метод системного анализа.

Нормативную базу данного исследования составляют: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации и другие нормативные акты, судебная практика.

Структура работы состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемых источников и литературы.

ГЛАВА 1. ПРИНЦИП ОПРЕДЕЛЕННОСТИ КАК ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЙ ПРИНЦИП НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Понятие принципа определенности и его место в структуре налогового права

Под принципами налогового права понимаются основополагающие идеи и существенные начала, на которых происходит построение налогового права. При ведении своей деятельности основополагающими принципами должны руководствоваться как законодательные органы при осуществлении законотворчества в налоговом праве, так и субъекты указанных правоотношений, при этом данные принципы не должны подлежать пересмотру при изменении курса налоговой политики, как Российской Федерации, так и любого иного правового государства.

Вышеуказанные принципы являются основополагающими принципами как при построении налоговой системы Российской Федерации, так и для формирования налоговой политики. В постановлении Конституционного суда Российской Федерации от 30.01.2001г. №2-П суд пришел к выводу о том, что «...общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации»¹. При возникновении спорных ситуаций в налоговой сфере Конституционный суд достаточно часто обращается к основным принципам налогообложения. В

¹ См.: Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 5 февраля 1993 г. № 2П «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» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 1994. – № 1.

соответствии со ст.57 Конституции Российской Федерации любое установление налогов, сборов и иных обязательных платежей возможно только в соответствии с законодательством Российской Федерации¹.

В соответствии с п. 3 ст. 75 Конституции Российской Федерации общие принципы налогообложения и иных сборов устанавливаются федеральными законами. В части основных принципов налогообложения таким федеральным законом является Налоговый кодекс Российской Федерации. Пунктом 2 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации установлены общие принципы налогообложения².

Однако в Налоговом кодексе Российской Федерации нет точного определения и полного поименованного перечня общих принципов налогообложения. Из чего следует, что указание Конституции Российской Федерации об установлении общих принципов налогообложения в настоящее время в полном объеме не соблюдено, а именно Налоговым кодексом Российской Федерации, как и иными федеральными законами не закреплены общие принципы налогообложения.

В 1993 году на территории Российской Федерации зарождается процесс приведения налогового права к конституционным началам, данный процесс способствовал формированию и закреплению конституционно-правовых начал в регулировании процесса налогообложения. Вышеуказанный процесс оказал существенное влияние как на развитие системы налогообложения в Российской Федерации, так и на развитие правовой системы в целом.

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.

² «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 2 апреля 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

Среди сформулированных и действующих на территории Российской Федерации принципов налогообложения принято выделять следующие:

взимание налогов в публичных целях;

финансовая цель взимания налогов;

установление налогов только законом; установление

налогов в особой процедуре; запрет обратной силы

налоговых законов; всеобщность налогообложения;

равенство налогоплательщиков; равное налоговое бремя;

недопустимость чрезмерного налогообложения; разделение

полномочий в сфере налогообложения и сборов; единство

системы налогов и сборов;

единая налоговая политика и недопустимость установления налогов, нарушающих единое экономическое пространство страны.

Вышеуказанные принципы в большей своей части находят свое закрепление в ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Следует отметить, что в налоговом праве стран романо-германской семьи, к которой исторически принято относить и Российскую Федерацию, основополагающие принципы налогообложения имеют значение только постольку, поскольку они находят отражения в действующем законодательстве.

Вышеуказанный подход к основополагающим принципам налогообложения со временем меняется. Такие изменения и переосмысление принципов налогообложения выразились в том, что в последнее время данные принципы приобрели универсальное значение, в том числе в области прав человека. Как следствие, указанные изменения привели к изменению роли основных принципов в правовой системе государства. В настоящее время вышеуказанные принципы можно рассматривать, как высшее право. Как выше указано, Конституционным судом Российской Федерации констатировано наличие общих принципов налогообложения, воплощающихся, в том числе, в конституционных принципах.

Следует отметить, что основные принципы налогообложения являются общеобязательными, что способствует не только приоритетности данных принципов перед иными правовыми конструкциями, так и в распространении их действия на всех субъектов права. Основной формой проявления правовых принципов можно назвать конституционные принципы. Как следствие складывается иерархическая цепочка в которой общие принципы права проявляются в принципах, закрепленных конституцией Российской Федерации, которые находят свое отражения в множестве отраслевых принципов.

В теории налогообложения, сформировавшейся за рубежом и восходящей к работам шотландского экономиста А. Смита, выделяют следующие основные принципы налогообложения:

принцип справедливости; принцип определенности налогообложения; принцип удобства налогообложения; принцип экономии; финансовые принципы организации налогообложения; народно-хозяйственные принципы.

Среди рассматриваемых принципов особо выделяется принцип определенности налогообложения, являющийся, на наш взгляд, основополагающим в любой правовой системе налогообложения.

При рассмотрении принципа правовой определенности М.В. Сидоренко очень точно определяет причину необходимости его закрепления «идея (принцип) правовой определенности прежде всего объективирует себя через потребность в стабильном правовом регулировании»¹.

Следует отметить, что принцип определенности налогообложения был впервые сформулирован Адамом Смитом следующим образом: каждое лицо,

¹ Сидоренко М. В. Правовая определенность как фундаментальная общеправовая идея: понятие, сущность и назначение // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия Право. – 2016. – №3 (том16). – С. 48.

которое должно уплачивать налог, должно точно понимать срок его оплаты, способ его платежа и так же его размер. Данные обстоятельства должны быть точно и ясно сформулированы как для плательщика такого налога, так и для любого другого заинтересованного лица¹.

Налоговый кодекс Российской Федерации в п. 6 ст. 3 так характеризует принцип определенности налогообложения: «При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить».

В соответствии с вышеуказанным принципом все нормативно-правовые акты, касающиеся налогов и сборов, должны в своем содержании точно определять, какие налоги (сборы), в какой период и в каком порядке должны быть оплачены соответствующими лицами.

Принцип определенности в своей сути направлен не на возможность контроля над системой налогов и сборов, так как он не только способствует более эффективному ее исполнению, но и предотвращает злоупотребления со стороны контролирующих органов.

Конституционным судом Российской Федерации при принятии постановления Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 г. № 5-П выражена позиция, в соответствии с которой «законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к несогласующемуся с принципом правового государства (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ)

¹ См.: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: ЭКСМО, 2016. – С. 754.

произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ)»¹.

Как следствие, взимание налога, определенного нормативным правовым актом, не отвечающим требованиям принципа определенности, является не допустимым, чему, в том числе, способствует презумпция добросовестности налогоплательщика, закрепленная в п.7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

1.2. Причины возникновения неопределенности в налоговом праве Российской Федерации

Правильное применение и понимание норм налогообложения достигаются их определенностью и формализацией. При этом большую проблему для налогового права Российской Федерации представляют собой его фрагментация, неопределенность и противоречивость. На преодоление вышеуказанной проблемы направлены силы не только научного сообщества, но и представителей практической юриспруденции и законодательных органов всех уровней.

Необходимо отметить, что вследствие большого количества объективных и субъективных причин невозможно достичь полной определенности налогового законодательства, полная определенность является недостижимым идеалом. Данное обстоятельство влечет за собой большое количество конфликтов, связанных с тем, что субъекты правоотношений в сфере налогообложения с

¹ См.: Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 28 марта 2000 г. № 5П «По делу о проверке конституционности подпункта к пункту 1 статьи 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И. В. Савченко» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 2000. – № 4.

полярными интересами будут стремиться приводить такое толкование каждой имеющейся неопределенности, которое будет поддерживать именно их позицию.

Данная позиция подтверждается А.В. Брызгалиным: «Идея бесспорного закона – это утопия, а точное и квалифицированное определение смысла закона в условиях спора между теми или иными лицами – суть всей судебной деятельности»¹.

Белорусский исследователь А.А. Пилипенко указывает на то, что полная определенность в налоговом праве является недостижимой целью, вследствие чего следует говорить исключительно об оптимизации налогового права, а не достижении полной его определенности².

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что определенность является объективным качеством, в той или иной степени присущим всем правовым явлениям.

Следует отметить, что категории «определенность» можно противопоставить категорию «неопределенность», которая принимает множество разных форм и формируется в процессе деятельности не только законодательных органов, но и непосредственно при правоприменении субъектами соответствующих отношений.

Целый ряд объективных и субъективных факторов влияет на возникновение правовой неопределенности. К субъективным факторам относят недоработки, упущения, просчеты, допущенные в процессе законотворчества, и другие дефекты юридической техники³.

Среди объективных факторов возникновения неопределенности в налоговом праве можно выделить, прежде всего, причины, связанные с семантикой

¹ Брызгалин А. В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика // Налоговый вестник. – 1999. – № 9. – С. 13.

² См.: Пилипенко А. А. Потенциальная совместимость налоговой неопределенности и налоговых рисков // Налоги. – 2013. – № 2. – С. 23.

³ См.: Авакьян С. А. Пробелы и дефекты в конституционном праве и пути их устранения // Конституционное и муниципальное право. – 2007. – № 8. – С. 4.

описывающего языка, которая при интерпретации подлежит толкованию в каждом конкретном случае. Любое языковое и словесное изложение правовых норм влечет необходимость в их интерпретации как правоприменителем, так и субъектами правоотношений, а, как следствие этого, «говорить об определенности и ясности правовых норм можно лишь с позиции относительности и условности, учитывая абстрактность правовых предписаний»¹.

Следует отметить, что в случае, если мы рассматриваем исключительно содержание норм налогового законодательства, следует рассуждать лишь о меньшей или большей неопределенности указанных норм.

Все нормы налогового права Российской Федерации можно в виде общего массива поместить между двумя различными полюсами – «определенность/неопределенность». При этом в случае рассмотрения конкретной нормы налогового права характеристика ее определенности всегда будет некоей условной величиной, как так сама по себе норма формируется при помощи абстрактного обобщения ряда существенных признаков в рамках идеальной модели.

Как следствие, при проведении сравнения двух норм, выявление более определенной и менее определенной нормы будет методологически неверно. Определенность правовых норм выступает скорее не сущностной, а качественной характеристикой, таким образом, можно допустить рассуждение о степени определенности нормы, вне сравнения ее с иными нормами налогового права Российской Федерации.

При этом следует отметить позицию М.В. Сидоренко, касающуюся необходимости понимания сути формирования правовой определенности:

¹ Алимбеков М. Т. Судебное решение и его роль в совершенствовании гражданского законодательства // Изв. вузов. Правоведение. – 2009. – № 4. – С. 6.

отсутствие точного понимания сути и содержания идеи «правовая определенность» минимизирует и основное назначение последней¹.

На основании изложенного можно сделать вывод, о том, что безупречное налоговое законодательства изначально обречено на неудачу вследствие его однозначности и точности, которые приведут к отсутствию требования его интерпретации со стороны всего юридического сообщества. Нормы налогового законодательства, с силу своих специфических особенностей ориентированы на некие «усредненные» жизненные обстоятельства и не могут в полной мере выразить все многообразие взаимоотношений, возникающих при процессе налогообложения. Как верно указывает З.З. Рахматуллина, неопределенность правовой нормы заложена в ее правовой природе и является ее свойством².

В случае абстрактного формирования позиций налогового права законодательные органы имеют возможность описать определенно большее количество похожих ситуаций, не только имеющих прецеденты в настоящее время, но и возможных в будущем, данная позиция так же подтверждается Э.Л. Калашниковой³.

Присутствие зон, в которых высока степень неопределенности в налогообложении, является следствием вышеуказанных приемов законодателя по использованию типизации при разработке правовых норм и их модели изложения.

При этом следует отметить, что казуистический способ нормотворчества, который использует формирование исчерпывающего перечня и полной конкретизации, также не способен полностью преодолеть правовую неопределенность. Указанное обстоятельство является следствием невозможности учета всей полноты влияющих факторов, как существующих на момент принятия

¹ См.: Сидоренко М. В. Указ. соч. – С. 46.

² См.: Рахматуллина З. З. Неопределенность правовой нормы – как технико-юридический прием правотворчества // Правотворчество в Российской Федерации: проблемы теории и практики: сборник научных статей – М.: РАП, 2010. – С. 377, 378.

³ См.: Калашникова Э. Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – С. 33.

закона, так и возникающих в будущем. Как следствие, более детализированные нормы чаще порождают проблемы при интерпретации таких норм по отношению к фактическим обстоятельствам, а степень детализации, используемая при разработке правовых норм, имеет свои пределы¹.

Таким образом, все требования, отражающиеся на детальности описания ситуаций в налоговом праве, должны иметь четко обусловленные границы, в случае пересечения которых данные действия приобретают свойства юридического формализма, что подрывает эффективность данного действия.

Следует отметить, что в настоящее время идет период нарастания степени неопределенности в законодательстве, и не только Российской Федерации. Привычные и ранее устоявшиеся образы, которыми руководствовались еще наши отцы и деды, стремительно теряют свою актуальность. Все изменения, происходящие в мире, множатся и нарастают, что не может не отражаться и на правовой системе любой страны. В качестве примера можно привести возростание влияния информационных технологий в жизни общества и необходимость регулирования отношения в данной сфере, которая сама по себе является очень гибкой.

В настоящее время происходит усложнение объектов правового регулирования, что с одной стороны приводит к тому, что ранее заданные механизмы регулирования не успевают регулировать стремительно развивающиеся объекты, а с другой стороны – происходит детерминация роста объема законодательства. В результате вышеописанного процесса зоны неопределенности только нарастают, а попытки законодателя справиться с нарастающей неопределенностью напоминает не решение нарастающей проблемы, а судорожное латание дыр.

¹ См.: Назаренко Т. Н. Неопределенность в российском праве: дис. ... канд. Юрид. наук – М., 2006. – С. 83.

Считаем, что в тех реалиях, в которых находится в настоящее время законодательство Российской Федерации, существуют два варианта внесения изменений в налоговое право для его модернизации и унификации. Первый вариант предусматривает внесение регулярных дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации. Второй вариант предусматривает использование в процессе законотворчества законодательных органов всех уровней относительно-определенных юридических средств, что приведет к передаче ряда функций, имеющих ярко выраженные признаки законотворчества и нормообразования, на правоприменительный уровень. В настоящее время мы наблюдаем внесение большого количества поправок в текст Налогового кодекса Российской Федерации. Например, проект Федерального закона №274631-7

«О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и статью 1 Федерального закона от 29 июля 2017 года № 254-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», проект Федерального закона № 244939-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам социальноэкономического развития Калининградской области», проект федерального закона № 204712-7 «О внесении изменений в статью 88 и главу 21 Налогового кодекса Российской Федерации». Однако данные действия законодательной власти не способны устранить накапливающуюся правовую неопределенность.

Таким образом, среди перечисленных вариантов второй, на наш взгляд, является более перспективным.

Присутствие в налоговом праве «зон неопределенности» приводит в действие механизм актуализации поиска и совершенствования технологий и правовых средств, которые будут способны переосмыслить и правильно и корректно сформулировать критерии добросовестного и правомерного поведения субъектов в

тех случаях, когда регламентация на уровне налоговых законов является противоречивой.

Таким образом, одним из возможных направлений развития налогового права Российской Федерации является децентрализация правотворческого процесса, возможная деформализация, существенное вовлечение в процесс нормотворчества большого круга субъектов, в том числе правоприменяющих органов, органов судебной власти, различных юридических и физических лиц.

В этом случае существенно возрастает значение относительноопределенных элементов налогового законодательства, при этом особенное внимание будет уделяться общим стандартам и правовым принципам.

Тенденции развития права, в том числе налогового права только подтверждают ваше сказанное. Следует отметить, что именно в налогообложении широко применяются технологии, которые можно определить как относительноопределенные. К таким технологиям следует отнести различные расчетные методы определения налоговых обязательств.

Следует понимать, что принцип определенности налогового права является одной из парадигм современного налогового права, но со временем средства и методы его обеспечения претерпевают существенные изменения.

При рассмотрении мировой практики и пути, на котором сейчас находится большое количество развитых стран, можно выделить переход к более гибкому правовому регулированию налогового права, в котором предусмотрены определенные смещения от законодательного органа к правоприменительному в части возможности установления содержания налоговых норм в контексте конкретных сложившихся фактов и жизненных ситуаций. При таких обстоятельствах все субъекты налогового права становятся «как бы законодательными органами», что в итоге приводит к синтезу «особых явлений правоприменительного творчества, которые по своему фактическому статусу

выполняют функции источников права, в то время как официально они таковыми не признаны»¹.

Использование вышеописанных средств преследует целью не только снижения неопределенности, но и противодействие произволу со стороны субъектов налоговых правоотношений. Таким образом, описанный механизм является специфическим инструментом осуществляющим повышение определенности налогового законодательства. При этом складывается парадокс, в котором неопределенность, сформированная источниками права, противопоставляется неопределенности, сформированной использованием вышеописанных механизмов. Вышеуказанные средства действительно понижают уровень определенности на законодательном уровне, однако эти же средства позволяют повысить уровень определенности в конкретной фактической ситуации.

На основании изложенного, можно прийти к выводу о том, что низкий уровень правовой определенности может выступать не только с негативной точки зрения, но и как средство регулирования правоотношений, складывающихся в процессе налогообложения. Вышеуказанный подход имеет как своих сторонников так и противников в современной научной мысли.

Например, Т.Н. Назаренко приходит к выводу о том, что свобода субъектов правоотношений в выборе вариантов своего правового поведения может исключаться излишним формализмом регулирующего данные взаимоотношения права. Как следствие, Т.Н. Назаренко рассматривает низкий уровень правовой определенности не только как средство правового регулирования, но и как дефект текста права. При всем вышеуказанном «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

¹ Вопленко Н. Н. Источники и формы права. – Волгоград: Издательство Волгоградского университета, 2004. – С. 22.

органов. В этом качестве неопределенность выступает «пределом» формальной определенности как своей правовой антиномии»¹.

Н.А. Власенко высказывает мнение о том, что низкий уровень правовой определенности, проявляющийся в некорректной форме либо некорректном содержании, содержит в себе не только исключительно негативные показатели, но и позитивное значение. По мнению Власенко Н.А. позитивное значение заключается в том, что низкий уровень правовой определенности по сути является юридическим приемом регламентирования различного рода ситуаций, выражающийся в абстрактной форме юридических норм. В вышеуказанном смысле низкий уровень правовой определенности является необходимым условием для свободы выбора решений, являющихся с точки зрения правоприменителя более приемлемыми, что позволяет учесть динамику сегодняшнего развития².

Рассматривая уровень определенности нормы как свойство, присущее всем нормам ввиду их способа изложения, З.З. Рахматуллина приходит к выводу, что в настоящее время законодателем активно используется данное свойство, что приводит к максимальному регулирующему эффекту действующего права, что не только учитывает различные особенности правоотношений, но и позволяет учесть из развитие³.

В свою очередь А.С. Рясина делает вывод о том, что неопределенность своим присутствием делает возможным индивидуальное правовое регулирование. «Данный способ позволяет учитывать конкретные жизненные обстоятельства и динамику общественных отношений, способен обеспечить устойчивое действие нормативно-правового акта и его соответствие изменениям общественных отношений»³.

¹ Назаренко Т. Н. Указ. соч. – С. 61, 82.

² См.: Власенко Н. А. Язык права. – Иркутск: Вост.-Сибирское книжное издательство, 1997. – С. 39. ³ См.: Рахматуллина З. З. Указ. соч. – С. 379, 382.

³ См.: Рясина А. С. Оценочные категории как прием юридической техники // Вестник ЮУГУ. Серия: Право. – 2011. – №28. – С. 26-27.

Э.Л. Калашникова сформулировала два понятия неопределенности, по различному отражающие природу данного явления. В широком смысле, по мнению Э.Л. Калашниковой, правовая неопределенность в налоговом праве является дефектом, выражающим неверное указание в налоговом праве должной формы поведения налогоплательщика. При этом, в узком смысле, по мнению Э.Л. Калашниковой, правовая неопределенность является относительно-условным средством регулирования действий налогоплательщика. Таким образом, она приходит к выводу о том, что неопределенность является в применении к налогоплательщику как позитивное, так и негативное явление¹.

В зарубежной доктрине так же встречаются позиции, которые солидарны с вышеприведенными выводами².

Например, Офе Рабан указывает на то, что при определенных обстоятельствах правовые стандарты приводят к большей степени определенности, чем жесткие нормативные предписания³.

К аналогичным выводам также приходит и Джон Эйвори Джонс, который указывает на то, что детализирование законодательства не позволяет повысить уровень определенности⁴.

Таким образом, низкий уровень определенности может по-разному оцениваться – как с негативной, так и с позитивной стороны, в случае их осознанного применения.

К относительно-определенным средствам права относятся достаточно большой круг средств, например, абстрактные правовые принципы, оценочные

¹ См.: Калашникова Э. Л. Указ. соч. – С. 34.

² См.: Osofsky L. The Case Against Strategic Tax Law Uncertainty // *Tax Law Review*. – 2011. – Vol. 64, № 4. – P. 501-550.

³ См.: 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. 177, 179.

⁴ См.: Jones J. A. Tax Law: Rules or Principles // *Fiscal Studies*. – 1996. – Vol. 17. – P. 65, 69, 78-79, 87-88.

понятия, отсылочные и бланкетные нормы. Более того, несмотря на императивную направленность налогового права в нем присутствуют так же и диспозитивные начала, выражающиеся в свободе выбора поведения субъектов правоотношений в рамках, установленных законом.

В налогообложении большая роль отводится презумпции и фикции, при этом большие споры возникают в рамках таких судебных доктрин, как «обоснованная налоговая выгода», «деловая цель».

К юридическим средствам, направленным на повышения уровня определенности можно отнести и молчание закона, как предоставление возможности субъектам правоотношений урегулировать сложившуюся ситуацию наилучшим образом, так же к таким средствам относят метод аналогии, толкование и конкретизацию правовых норм.

Следует отметить, что споры о том, какие, высокоточные правовые нормы или относительно-определенные, ведут к большей определенности давно ведутся не только среди представителей отечественной науки, но и в зарубежной практике. Данную дискуссию так же называют «rules vs. standarts»¹. В данном случае возникает дискурс о возможности и необходимости использования нормпредписаний, максимально жестко описывающих модель поведения, и общих стандартов, подвергающихся уточнению правоприменителем с учетом сложившейся ситуации.

Вышеуказанные споры во многом воспринимаются как локальный дискурс в огромном столкновении двух правовых подходов: формалистским правовым подходом и антиформалистским правовым подходом.

Нормы-предписания в романо-германской правовой системе рассматриваются как императивное предписание, устанавливающееся заранее, при этом стандарт определяется как императивное предписание, которое квалифицируется после совершения юридического факта. Таким образом,

¹ См.: Schlag P. J. Rules and Standards // Ucla Law Review. – 1985. – Vol. 33, № 2. – P. 379

предписания навязывают модель поведения субъекта, а правоприменителям остается принимать во внимание только вопросы совершения юридических фактов.

Степень детализации стандарта, должны быть определена при разрешении дела лицом, на это уполномоченным. В некоторых зарубежных источниках стандарты именуется «открытыми нормами», в виду того, что вышеуказанные нормы имеют такую структуру, которая требует от правоприменителей уделять внимание абстрактным и общим факторам.

В отечественной науке вышеуказанные стандарты с некоторыми допущениями называют нормами с оценочным понятием.

При этом научные деятели, являющиеся сторонниками точно-определенных норм и правил, указывают на то, что точная определенность норм ведет к тому, что при применении законов достигаются принципы справедливости и равенства¹. Низкий уровень определенности стандартов, как следствие, приводит к тому, что субъекты правоотношений не имеют возможности с определенностью сделать вывод о том, каким образом будет расценено их действие (бездействие) по отношению к сложившейся ситуации.

Принятие в оборот норм с четко определенными предписаниями во многом снижают риски не только произвола со стороны правоприменителя, но и со стороны судейского сообщества. Основываясь на этой позиции, мы признаем, что стандарты при их использовании требуют больших усилий в правоприменении, а нормы-предписания не являются столь затратными.

При этом сторонники стандартов приводят ряд аргументов, обосновывающих их позицию. Так, например, их позиция говорит о том, что стандарты приводят к большей справедливости путем интерпретации закона в рамках каждого конкретных обстоятельств. Так же они отмечают, что законотворчество при использовании норм-предписаний затрачивает значительно большее количество

¹ См.: Scalia A. The Rule of Law as a Law of Rules // University of Chicago Law Review. – 1989. – Vol. 56. – P. 1175, 1178.

времени, средств и затраченных усилий вследствие необходимости сбора и обработки большого объема информационных ресурсов. Вследствие того, что со временем изменяются не только общепринятые ценности, но и возможные фактические обстоятельства применения закона, должна происходить и соответствующая корректировка самих нормативных предписаний. Низкий уровень гибкости указанной системе ведет за собой невозможность законодательных органов одновременно отражать все происходящие изменения в тексте закона, в тоже время использование стандартов обеспечивает возможность оперативного отражения происходящих изменений без существенных изменений. Более того, следует отметить, что часть правовых требований невозможно сформулировать, используя точные правила.

Как не трудно отметить, точной границы между стандартами и предписаниями провести невозможно. Часто авторы в своих научных статьях приходят к выводу о большой степени условности в этих понятиях. Со временем точные правила и предписания перерождаются в сложные стандарты и, наоборот, стандарты со временем формируются в точные предписания.

Герберт Харт в своих трудах высказывает мнение о том, что любая норма в своей структуре содержит как «центральное ядро», которое составляет ее основу и максимально точно определено, так и «менее точные очертания на периферии», которые добавляют часть неопределенности вышеуказанной норме. Однако, наличие именно данной периферии обуславливает возможность при использовании соответствующей нормы к случаям, описанным в «центральном ядре», использовать исключительно данное «ядро», а в более сложных случаях правоприменитель использует при интерпретации именно выше описанную «периферию» со всевозможным творческим подходом.

Подводя к итогу все вышесказанное о споре «rules vs. standards», можно прийти к выводу о том, что в западной научной мысли в целом сложилось взаимопонимание в части равенства этих правовых форм. Обе данные формы имеют как свои плюсы, так и свои минусы. При этом к предписаниям прибегают в

тех крайних случаях, когда необходимо достичь максимальной предсказуемости и максимального единообразия, а к стандартам принято прибегать в случае необходимости создания гибкой открытой структуры, которой присущи индивидуализация и динамизм.

При этом законодатель в процессе своей деятельности должен сделать вывод об оптимальности того или иного выбора с учетом конкретной ситуации при правообразовании. В любом случае данная дискуссия вырождается в обсуждение степени детализации требований, закрепленных в законодательстве.

Относительно данной ситуации очень точно высказался американский ученый И.Р. Гордон – «историю правового течения общества можно свести к качанию маятника между двумя противоположными полюсами которыми являются предписания и стандарты»¹.

Вышеуказанная дискуссия переносится в сферу налогового законодательства в виде вопроса о целесообразности и возможности применения общих стандартов вместо строго императивных норм, в настоящее время повсеместно используемых в налоговом праве.

Большое количество авторов приходят к выводу о том, что применение одного или нескольких стандартов приводит к понижению уровня определенности в практическом применении законодательства, что приводит к повышению налоговых рисков и сложной предсказуемости разрешения споров, касающихся налогообложения. Однако в случае устранения данного инструментария практически невозможно вести борьбу с злоупотреблением правом в сфере налогообложения, которое возникает при большом количестве многоэтапных транзакций субъектов налоговых правоотношений, которые не приводят к реальному экономическому отражению ситуации. Более того, именно

¹ Grodin J. R. Are Rules Really Better than Standards? // Hastings Law Journal. – 1994. – Vol. 45. – P. 572.

использование стандартов позволяет действующему законодательству уйти от лишней детализации.

Дэвид Вэйсбах приходит к мнению, что построение налогового законодательства на исключительном императивных началах и предписаниях стал рассматриваться как неудачный. Причина данного вывода заключается в том, что субъекты налогообложения интерпретируют предписания таким образом, чтобы прийти к выводам заведомо, не предусмотренным законодателем.

Такого рода действия приводят не только к деморализации других субъектов налогообложения, но и сокращению бюджетных поступлений и снижению эффективности экономики. Ответной реакцией законодательных органов послужила ориентация всей системы налогообложения к «полюсу» стандартов, путем принятия anti-abuse rules. Данная система позволяет государству осуществлять действия, противоречащие букве закона. Как альтернатива оно имеет возможность требовать более разумного налогового результата в тех случаях, когда субъекты налогообложения целенаправленно устраивают свою деятельность таким образом, чтобы максимально уменьшить объем своей налоговой нагрузки, способом хоть и формально соответствующим налоговому законодательству, но противоречащим целями принятия закона.

Придя к выводу о том, что содержание закона четко взаимосвязано с его структурой, а именно строением его на основе предписаний или стандартов, становится достаточно распространенным явлением, Д Вэйсбах задается вопросом: «Почему с данной проблемой налоговое законодательство сталкивается более тесно, чем иные области права?». Возможным ответом на данный вопрос он указывает на проблему типизации нетипичных сделок. Именно законодательство в сфере налогообложения очень тесно основывается на форме, которой достаточно легко манипулировать без изменения экономического смысла ее содержания. Более того, субъекты налогообложения достаточно часто приходят к выводу о возможности минимизации налогового бремени путем простой смены структуры транзакций, данный вывод имеет свои истоки в прецедентном праве. Данные

обстоятельства подстрекают субъектов налогообложения к выходу за границы, очерченные законодателем, что приводит к требованию четкой и быстрой реакции законодателя именно в сфере налогообложения.

Данная дискуссия находит свое отражение и на уровне международного права. Например, американский правовед С.А. Дин проводит анализ противоречивых тенденций международного налогового права в контексте превосходства в нем именно гибких стандартов над жесткими и детально описанными требованиями¹. Как примеры вышеописанных стандартов Дин приводит положения об обмене налоговой информацией, в том числе во избежание двойного налогообложения, и метод вытянутой руки в трансфертном ценообразовании. При этом он делает вывод о том, что смена стандартов на более жесткие предписания не способствует выходу из сформированных в сфере международного налогового права проблем.

Итак, мы можем сделать вывод о том, что относительная определенность в налоговом праве, как и во всех других отраслях права, заведомо лучше полной неопределенности. При этом первостепенной задачей является поиск оптимального баланса между гибкостью налоговых норм и их жесткой формализацией, для обеспечения не только динамического развития налогового права, но и его стабильности и жизнеспособности в эпоху ускоряющегося развития общественных отношений, присущего нашему времени.

¹ См.: Dean S. A. Neither Rules Nor Standards // Notre Dame Law Review. – 2011. – Vol. 87, № 2. – P. 537-583.

ГЛАВА 2. СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Нормы-принципы и нормы-дефиниции и их роль в повышении уровня определенности налогового права Российской Федерации

Принципы налогового права отличаются высокой нормативной абстрактностью и обобщением. Заключая в себе некоторые особенности, как-то: аксиологический и идеологический характер, открытая структура и т.д. – эти принципы считаются наименее детализированными, чем другие юридические явления, а потому следует поднять тему неопределенности в налоговом праве как с точки зрения теоретической, так и практической.

Общеправовые подходы к понятию «принцип права» многообразны и разноплановы. Определяя термин «принцип налогового права», следует начинать с общеправовых подходов. В разных типах литературы (как в научной, так и в учебной) даются самые разнообразные определения «принципам налогового права»: исходные направления, общие начала, базовые положения, руководящие идеи (установки), специализированные нормы особого типа и т. д. Для обобщения всего вышесказанного используется такая категория, как «принципы налогообложения», которая объединяет в себе юридические, социальноэкономические, политические, организационные и нравственные принципы.

Поскольку все эти принципы так или иначе оказываются вовлеченными в систему правового регулирования (хотя изначально и имеют другую природу), в итоге они получают правовой характер, и поэтому становится возможным их рассмотрение как правовых принципов. Говоря об этих принципах как об идеях, обычно имеются в виду идеи, которые нашли свое воплощение в праве; если же

рассматривать их с точки зрения основ и установок, то следует говорить именно о нормативных началах правового института.

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 целом¹.

Конституционно-правовой термин «общие принципы налогообложения» является недостаточно определенным. Описывая его в ч.3 ст. 75 Конституции Российской Федерации, законодатель имел в виду основные положения налогового права в целом, что подтверждается анализом п.2 ст.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в котором законодатель рассказывает о всех основных институтах налогового права, изложенных в части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Таким образом, понятие «общие принципы налогообложения» приравнивается к общей части налогового права, что расширяет границы этой категории. Согласно пункту 2 ст.1 Налогового кодекса Российской Федерации, регулятивные, охранительные и специализированные нормы налогового права относятся к общим принципам налогообложения, а правовые принципы со своей особой структурой и функциями оказываются самостоятельными средствами правового регулирования, и смешивание их с остальными нормами недопустимо.

Существуют общеправовые, межотраслевые, специальные и отраслевые принципы права, между которыми построены иерархическая взаимосвязь и

¹ См.: Крохина Ю. А. Принцип экономической обоснованности в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года. – М.: Волтерс Клувер. – 2004. – С. 31.

взаимодействия: общеправовые принципы конкретизируются в межотраслевых, межотраслевые – в отраслевых, отраслевые – в специальных. Из этого следует, что рассмотрение этих принципов независимо друг от друга некорректно, поскольку действие каждого отдельного принципа обусловлено еще и полноценным функционированием всей системы, что приводит к появлению «единой совокупности правовых начал».

Часто случается, что появляются конфликтующие принципы, которые могут быть применимы к одной и той же проблеме, и это обычное явление, обусловленное природой и функциональными особенностями принципов. В процессе разрешения спорной ситуации правоприменитель должен выбрать нужный принцип и обосновать свой выбор. Сила конфликтующих принципов при этом будет сохранена в качестве действующих регуляторов. Но бывает и так, что при столкновении конфликтующих принципов в конкретной ситуации, если она повторяется, сначала приоритет может быть отдан одному принципу, а в следующий раз – другому.

В конечном итоге получается, что принципы налогового права являются дополнениями друг другу, что приводит к «горизонтальной» и «вертикальной» справедливости. «Горизонтальная» справедливость означает, что при наличии одинаковых условий налогоплательщики должны вносить одинаковые налоги, в то время, как «вертикальная» справедливость указывает на то, что при наличии одинаковых объектов, но разных налоговых баз налогоплательщики должны уплачивать разные по размеру налоги. При этом должен действовать и принцип соразмерности налогообложения, т.е. должны учитываться и реальные возможности плательщика к внесению налогов¹.

Помимо этого, появляется и еще один важный вопрос – проблема соотношения конституционных и отраслевых принципов налогового права.

¹ См.: Парыгина, В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики: учеб. пособие. – М.: Статус-Кво 97, 2005. – С. 103.

Одним из ключевых вопросов это вопрос соотношения отраслевых и общеправовых принципов. Считаем, что необходимо исходить из того, что регулирование взаимоотношений в сфере налогов и сборов должно осуществляться законодательными органами не только из положений ст.57 Конституции Российской Федерации, но и из закрепленных в конституции основ правового государства.

При этом конституционные принципы, в соответствии с ч.1 ст.15 Конституции Российской Федерации могут действовать и непосредственно, однако в большинстве случаев они перерастают на уровне отрасли права приобретая ее специфику, а в общем случае конституционные принципы служат правовой основой для формирования отраслевых принципов.

У принципов налогового права есть своя особенная специфика. Во-первых, фундаментальный и основополагающий характер. Если сравнивать принципы с другими нормами налогового права, то принципы будут являться первичными элементами, поскольку они определяют структуру, содержание и функции всех остальных норм налогового права. Принципы – это ключевые положения, без которых налогово-правовое регулирование теряет свою основу, поскольку все остальные менее важные идеи никак не смогут образовать принцип налогового права. В принципах в сжатом виде излагаются все ценности налоговой культуры общества, определяется смысл налогового права, его назначение и функции.

Во-вторых, принципы имеют целостный характер, так как на них зиждется система налогового права. Именно принципы обеспечивают единое и полноценное взаимодействие всех институтов и согласованность их отдельных частей.

Как утверждает В.А. Парыгина, принципы – это система координат, где происходит развитие отрасли права, и одновременно вектор, который определяет, в какую сторону должно это развитие двигаться¹.

¹ См.: Парыгина В.А. Указ. соч. – С. 105.

В-третьих, принципы носят программно-аксиологический характер. Это объясняется тем, что в них заключается глубокий социокультурный контекст и особенности ментальности народа, а потому, исследуя эти принципы, можно составить мнение не только о сущности и содержании налогового права, но и о перспективах его развития, об особенностях данного общества¹.

В-четвертых, принципы обладают достаточно абстрактным характером. Это говорит о том, что при формулировании принципов отсутствует подробная детализация, следует отметить, что С.С. Алексеев называет принципы нормативными обобщениями высокого уровня, максимально сконцентрированным выражением содержания права, своего рода сгустками правовой материи², они обобщают и абстрагируют нормативные предписания, а потому должны получать объяснение посредством других правовых норм³.

Также принципы носят приоритетный характер, поскольку все нормы законодательства должны им соответствовать.

Принципы отличаются стабильностью и устойчивостью. Поскольку налоговое право имеет высокую динамику развития и изменчивость, принципы в сравнении с ним оказываются более устойчивыми, так как их сущность заключается не в кратковременных целях, а стойких приоритетах законодателя относительно общественных ценностей. Поэтому, даже несмотря на то, что законодательство довольно часто реформируется, принципы остаются его краеугольным камнем. Конечно же, среди них тоже происходят изменения, но

¹ См.: Разуваев Н. В. Принципы права: системно-функциональный аспект // Принципы права: материалы Всероссийской научно-практической конференции / под ред. Д. И. Луковской. – СПб., 2007. – С. 101.

² См.: Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования. – М.: Статут, 2010. – С. 293.

³ См.: Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм. – М.: Норма, 2001. – С. 33. ³ Семенов В. М. Конституционные принципы гражданского судопроизводства. – М.: Юрид. лит., 1982. – С. 15.

случаются они гораздо реже и, как правило, бывают связаны с более качественным переосмыслением основ жизни общества.

Следует отметить, что принципы обладают открытой структурой. Содержание принципов «не ограничивается только формулировкой в конкретной норме, а выражается в других нормах права, сформировавшихся под влиянием данного принципа». Так как принципы обладают большим потенциалом развития, что связано с формированием развивающихся представлений о них, часто во время истолкования они подвергаются определенной трансформации³. Принципы информационно насыщены, емкие и имеют открытую структуру, а их обширное содержание постигается с помощью старательной интерпретации субъектов налогового права и в первую очередь – судов. Содержимое принципа очень разностороннее и эволюционирует в процессе развития налогово-правовой науки и практики. И если нормы имеют четкое и однозначное содержание, то принцип многогранен.

Таким образом, получается, что принципы устроены достаточно сложно и состоят из различных юридических предписаний, тесно взаимосвязанных и взаимодействующих между собой. Причем указанная «сумма юридических императивов» включает не только нормы статутного права, но и правоположения судебной практики. Принцип концентрирует в себе не одно единственное правило, а сочетание нескольких правил, а это значит, что при официальном узаконивании принцип можно обозначить лишь контура с той или иной мерой определенности, но исчерпывающе описать его не представляется возможным.

Если рассматривать принципы с точки зрения определенности налогообложения, то излагать их следует прямо. В то же время есть вероятность вывести принцип из содержания налоговых норм посредством логики. Часто бывает так, что принцип не описан в правовой системе напрямую, а находится в ней в скрытом виде, и чтобы четко его сформулировать, нужно задействовать анализ законодательства и судебной и юридической практик.

Несмотря на то, что правовые принципы должны обязательно присутствовать в источниках права, их узаконивание может происходить в различной форме. Бывают случаи, когда они не указываются в нормативных актах, но сформулировать принцип имеют возможность все субъекты права. Если же эти идеи оказываются признанными и часто используются, то они приобретают свойство общеобязательности.

Таким образом, формализовать принципы налогового права могут как законодатели, так и судебные органы, и другие участники налоговых отношений путем стабильной правоприменительной практики и утверждения ее государством; последнее является обязательным требованием, так как принцип должен быть санкционирован.

Существуют также и доктринальные принципы – принципы в виде научных или политических тезисов. Достичь единообразия в этом вопросе представляется невозможным, так как у каждого ученого имеется свой собственный список доктринальных принципов права, что и является их основным отличием от правовых принципов, которые в определенной степени поддаются унификации. Доктринальные принципы не закреплены в источниках права, а потому у них нет качества нормативности и их нельзя использовать для принятия конкретных юридических решений¹. Правовой же принцип воплощается в праве, а потому он общеобязателен.

У принципов и норм есть общие признаки и отличия. Принципы императивны и обязательны и исполняются с помощью всех возможных правовых средств². Принципы, как и нормы, могут быть регуляторами социальных взаимодействий, но формулируются они по-разному: один принцип определяется в виде специализированной нормы, а другой может только упоминаться в

¹ См.: Чернобель Г. Т. Правовые принципы как идеологическая парадигма // Журнал Российского права. – 2010. – № 1. – С. 88.

² См.: Громов Н. А., Николайченко В. В. Принципы уголовного процесса, их понятие и система // Государство и право. – 1997. – № 7. – С. 33.

источниках права. Третий же вообще возможно будет вывести из группы налоговых норм. Если принцип будет позиционироваться только как норма статутного права, то не будут учитываться судебные правовые позиции, что приведет к несостоятельности института принципов налогового права. Поэтому у принципа есть вышеозначенная открытая структура, благодаря чему он вмещает в себя больше возможностей, чем норма.

Поэтому каждый принцип представляет собой «супероценочную» категорию, требующую от участников налоговых отношений постоянной кропотливой работы по интерпретации его смысла и содержания.

Правовые принципы играют серьезную роль в системе налогово-правового регулирования, но зачастую к ним относятся лишь как к теоретическому материалу, который не имеет реального правоприменительного значения.

Нормы-дефиниции представляют собой налогово-правовые нормы, которые содержат определения различных понятий – выделений и обособлений схожих явлений в сфере правового регулирования.

Налогово-правовые понятия можно разделить на статутные, доктринальные, судебные и интерпретационные. Первые содержатся в нормативно-правовых актах; вторые разработаны юридической наукой, но не имеют закрепления в законодательстве (налоговая система, источник налогового права, налоговый процесс); третьи вырабатываются судебной практикой (налоговая выгода, должная осмотрительность и осторожность); последние описываются в официальных разъяснениях налоговых органов.

Понятия могут быть основополагающими и узкоспециальными (их можно применить только в редких, особенных случаях).

Так как нормы-дефиниции не включают в себя прямые запреты, то считается, что они не регулируют налоговые отношения. На это довольно часто обращал внимание Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 6 июня 2002 г. № 116-О, отмечая, что нормы-дефиниции, не имея самостоятельного

регулятивного значения, не могут нарушать права и свободы частных лиц. Они могут участвовать в налогово-правовом регулировании лишь в сочетании с нормами-правилами, в которых описываются все необходимые понятия¹.

Однако же между нормами-дефинициями и другими нормами есть устойчивые связи, как отмечает А.О. Якушев, эффективность действия налоговоправовых норм-дефиниций является предпосылкой эффективного действия иных налогово-правовых норм, в тексте своем использующих указанные дефиниции. Если нет законного определения налогово-правовых понятий, то и наделить субъектов налогового права нужными правами и обязанностями не представляется возможным. Несовершенство нормы-дефиниции или ее отсутствие приводит к затруднениям в применении налоговых норм, которые содержат соответствующее понятие. Как заметил Р. Кабрияк, определения упрощают язык закона и упорядочивают понятия, находящиеся на разных страницах кодекса или в разных отраслях права².

Дефиниции очень важны в особо конфликтных отраслях типа налогового права. Они приводят к единообразию понятия налогового права и позволяют добиваться единообразного же применения налогово-правовых норм.

Таким образом, норма-дефиниция является важной ступенью при переходе от неопределенности к определенности в налоговом праве.

Нормы-дефиниции необходимы для правотворчества, так как с их использованием уменьшается количество ошибок³. Если дефиниции сформулированы грамотно, то они позволяют проникнуть в суть понятий, избегая

¹ См.: Определение Конституционного суда Российской Федерации 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 Российской Федерации» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

² См.: Кабрияк Р. Кодификации – М.: Статут, 2007. – С. 343.

³ См.: Губаева Т. В., Пиголкин А. С. Лингвистические правила законодательной техники // Проблемы юридической техники: сборник статей. – Н. Новгород: Юридическая техника, 2000. – С. 279

путаницы с похожими явлениями. Чаще всего без дефиниций невозможно определить смысл налоговых норм, в которых используется понятие, что приводит к проблемам с применением подобных норм на практике.

Сейчас, поскольку известно, что многие налоговые споры представляют собой споры о понятиях и их содержании, проблема низкого уровня определенности становится наиболее актуальной.

Если бы некоторые понятия были заранее определены («имущественные права», «оптовая торговля», «авансовые платежи», «переквалификация» и другие), то не возникло бы и множество налоговых споров.

Разработкой понятийного аппарата занимаются не только суды, но и регулирующие органы, наделенные соответственными полномочиями. Они вносят конкретику в неопределенные и относительно определенные понятия, официальные дефиниции которых требуют большей прозрачности, а также работают с контекстуальными понятиями, смысл которых не изложен прямо, но может быть выведен на основе нормативного акта в целом¹. Конкретизацией оценочных категорий, в свою очередь, занимаются правоприменительная и судебная практики. Лучшим вариантом работы с дефинитивными проблемами является законотворчество.

Немаловажную роль играют и внутренняя и внешняя согласованности. Внутренняя согласованность – это единство понятийного аппарата в рамках налогового права, а внешняя согласованность представляет собой соответствие понятийного аппарата определениям других отраслей права.

Важно, чтобы более современные нормы-дефиниции соответствовали тем, что были приняты ранее, а также пристальное внимание должно уделяться согласованию понятийного аппарата и международно-правовых источников. Можно привести следующий пример. В подпункте 3 п.4 ст.271 Налогового кодекса

¹ См.: Власенко Н. А. Язык права. – Иркутск: Восточно-Сибирское книжное издательство, 1997. – С. 158.

Российской Федерации используется термин «роялти», но его содержание не определено. С помощью заданного контекста можно понять, что «роялти» - это вид лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности и «роялти» - это часть лицензионных платежей. Но международные договоры, заключенные Российской Федерацией, дают «роялти» другое определение - «платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования» объекта интеллектуальной собственности, то есть понятие «роялти» в данном случае становится более широким, чем в Налоговом кодексе Российской Федерации.

В связи с низким уровнем определенности налогообложения возникает и проблема соответствия терминов налогового права универсальным логикоязыковым требованиям. Обособленное существование налоговых норм абсолютно невозможно, а потому они быть встроены в общую систему права. Если же происходит межотраслевой конфликт, то обязательно должна быть учтена сфера правового регулирования, то есть, если было затронуто налоговое правоотношение, то именно налоговые нормы-дефиниции имеют приоритет над всеми остальными отраслями права.

На данные выводы так же указывает Конституционный суд Российской Федерации в своем определении от 18 января 2005г. №24-О, в котором делает вывод о том, что приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается, таким образом, налоговому законодательству. 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 законодательства¹.

¹ См.: Определение Конституционного суд Российской Федерации от 18 января 2005 г. № 24-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ЗАО – Печоранефтегаз 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

Существуют определенные правила, которые должны применяться при использовании налогово-правовых дефиниций: 1) если в законодательстве имеется законная дефиниция о налогах и сборах, то применяться должны именно она; 2) если же подобной дефиниции не существует, то возможно применение вспомогательных дефиниций из других отраслей права; 3) в том случае, если легальная дефиниция отсутствует совсем, суть дефиниции устанавливается посредством использования установленных правил толкования, а руководствоваться следует общепринятым значением термина.

«Качество норм-дефиниций обычно не превосходит доктринальный уровень разработки определяемых правовых явлений»¹. Научный понятийный аппарат в любом случае оказывается обширнее понятийного аппарата действующего права. Некоторые категории науки общего характера могут быть не закреплены налоговыми нормами. Гуманитарные же науки имеют лояльное отношение к синонимам, а отсюда следует, что использование различных слов для обозначения одних и тех же явлений – очень распространенное явление в доктринальных источниках. Кроме того, развитие научного познания сложно представить без дискуссий, которые приводят к появлению различных подходов к развитию понятийного аппарата.

Например, в ст.17 Налогового кодекса Российской Федерации законодатели подробнейшим образом описывают систему элементов налогообложения, но при этом выделяются и другие элементы («предмет налога», «метод учета налоговой базы», «масштаб налога», «носители налога»), с помощью которых также можно провести достаточно глубокий анализ различных аспектов налогообложения.

некоторые законодательные акты РФ о налогах» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

¹ Смирнов Л. В. Типичные дефекты дефиниций в законодательстве Российской Федерации // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, моральнопсихологические и практические проблемы: мат. межд. «круглого стола» / под ред. В. М. Баранова, П. С. Пацуркивского, Г. О. Матюшкина. – Н. Новгород: Юридическая техника, 2007. – С. 329.

Конкретные научные задачи позволяют выделять новые элементы налогообложения, ведь объекты научного исследования всегда могут быть разбиты на большое множество элементов. Тем не менее, только нормативно закрепленный элемент приобретает юридическое значение.

Появляются все новые и новые дефиниции, и посредством их легализации налоговое право обогащает себя новейшими успехами налогово-правовой науки. В свою очередь, неразработанность понятий тормозит процесс формулирования подходящей дефиниции, и тогда законодатель пытается уклониться от использования некоторых понятий вообще.

Форма изложения налоговых дефиниций имеет достаточно большое значение, поскольку, в зависимости от конкретной ситуации, здесь могут быть использованы абсолютно разные языковые и грамматические инструменты. Тире используется как связка между понятиями. Часто используются глагольные формы: «считается», «означает», «представляет собой» и т.д. Зачастую связкой бывает частица «то есть». Для выделения определяющего понятия могут использоваться скобки.

Размещаются дефиниции в источниках налогового права разнообразными способами. Для Налогового кодекса Российской Федерации используются особые статьи-словари, а также термины могут определяться сразу же по их первом применении. Зачастую нормы-дефиниции можно найти в тех разделах Кодекса, где есть регулятивные и охранительные нормы с определяемыми понятиями.

Стоит согласиться с мнением, что при употреблении какого-либо термина в нескольких актах, которые связаны между собой иерархическими отношениями, уместно давать ему определение, которое было использовано в акте, обладающим большей юридической силой. В то время, как другие налоговые законы могут пользоваться нормами-дефинициями отдельных понятий, дефиниции универсальных понятий должны находиться в Налоговом кодексе Российской Федерации.

При этом деятельность законодательных органов по уточнению форм действующего законодательства путем принятия подзаконных нормативных актов является недопустимой. Стоит отметить, что, к сожалению, нарушение этого правила не редкость. Например, несмотря на то, что термин «крупнейший налогоплательщик» достаточно активно используется, в Налоговом кодексе Российской Федерации нет определения его понятия, но попытки дать это определение предпринимаются на подзаконном уровне – Приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ утверждены Критерии отнесения организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам¹.

Традиционно налогово-правовая норма определяется как «правило поведения», что приравнивает понятие нормы к диспозиции и не учитывает факт наличия в налоговом праве таких явлений, которые могут не быть нормами/правилами (дефиниции, принципы, оперативные и коллизионные предписания). Обобщающим понятием может стать категория «нормативное положение», так как она охватывает все нормы-правила и дополнена видовыми признаками.

Налогово-правовая норма является общеобязательным правилом поведения, установленное или санкционированное государством и находится под его защитой. Именно особенности налоговых отношений определяют особенности налогово-правовых норм.

К определенности предъявляются повышенные требования в сфере налогообложения, которые оттесняют на второй план особую значимость специализированных норм, логичное использование которых приводит к заметному повышению стабильности и упорядоченности налогового права. В

¹ См.: Приказ ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@» // «Экономика и жизнь» – 2007. – № 23 – С.43.

частности, норма-дефиниция содержит легальное определение понятия, используемого в источниках налогового права.

В комбинации с другими нормами налогового права дефинитивные нормы служат снижению и даже устранению низкого уровня определенности в праве, исключают неверные интерпретации понятий и обеспечивают общность при определении и использовании налоговых норм.

Принципы налогового права настолько сложны как категория, что им можно дать множество определений – это и общие начала, и руководящие установки, и базовые направления и положения. Формулироваться они могут поразному: некоторые становятся специализированными нормами, а некоторые могут лишь упоминаться в источниках налогового права, третий вид выводится посредством индукции из правовых норм.

2.2. Презумпции, фикции, аналогия закона, как способ реализации принципа определенности налогового права Российской Федерации

Презумпцией в юридической науке признается предположение, которое выдается истинным, до того момента пока не будет установлено обратное. Как средства правового регулирования презумпции возникли еще во времена римского права и используются по сей день.

Основополагающей презумпцией в налоговом праве выступает презумпция правоты налогоплательщика, которая используется для повышения общего уровня определенности в системе налогового права Российской Федерации.

Пунктом 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что все неустранимые сомнения, неясности и противоречия актов законодательства, регулирующих налогообложения трактуются в пользу налогоплательщика.

В соответствии с мнением Конституционного суда Российской Федерации, высказанном в определении от 1 марта 2010 г. № 430-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО Святогор», «правовой принцип *in dubio contra fiscum*» осуществляет собой одно из проявлении основополагающего принципа законного установления налогов и сборов, установленного ст.57 Конституции РФ, в силу которого контролирующие органы только в установленных законом пределах, которые приняты с соблюдением всех необходимых процедур. Норма, установленная п.7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации, относится к федеральному коллизионному праву и ставит перед собой цель в виде защиты интересов наименее защищенного субъекта налоговых правоотношений - налогоплательщика¹.

Пунктом 7 статья 3 Налогового кодекса Российской Федерации закреплена презумпция только в отношении лиц, являющихся плательщиками налогов и сборов, в результате чего данную норму так же именуют «презумпцией правоты налогоплательщика». Основанием для введения данной нормы послужили неустранимые области низкой определенности в действующем законодательстве регулирующем налоги и сбора, а резюмируемым фактом в данном случае является право трактовки налогоплательщика всех таких неопределенностей в свою пользу. Случаем, что данные положения необходимо понимать более расширено и к таким лицам так же причислять банки, налоговых агентов и иных лиц, у которых имеется информация, относительно проверяемых лиц. При этом, в случае когда спор возникает при взаимоотношениях между банком и налогоплательщиком или налоговым агентом и налогоплательщиком положения данной статьи следует понимать исключительно в пользу налогоплательщика.

¹ См.: 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» // Вестник Конституционного суд Российской Федерации. – 2010. – № 4.

При этом действие данной статьи не следует ограничивать только налоговым законодательством. На наш взгляд, данная норма должна распространять свой действия и на иные подзаконные акты, регулирующие налоговое право Российской Федерации, возникающие на основании ст.4 Налогового кодекса Российской Федерации.

Может возникнуть вопрос, с какой целью именно субъектам налоговых правоотношений, в отношении которых имеется обязанность по оплате налогов, представлено такое преимущество. К этому ведет целый ряд факторов, а именно: вышеописанные субъекты являются заведомо ведомой стороной в налоговых правоотношениях. Как отмечает С.В. Запольский, «вышеописанные субъекты как бы противопоставляются государству в данных правоотношениях и юридически являются слабой стороной, исходя из самой природы таких правоотношений, а как следствие должна быть повышена защита их интересов»¹. Учитывая принцип защиты наиболее слабой стороны в правоотношениях, преследуя целью выравнивание правового положения в спорах, касающихся уплаты налогов и сборов таким субъектам правоотношений и предоставлен приоритет в части толкования неустранимых сомнений. Так же следует отметить, что наличие неустранимых сомнений является следствием действий именно законодательных органов, в результате чего налогоплательщики не могут повлиять на устранения таких обстоятельств, вследствие чего государство возлагает на себя ответственность за наличие такого рода несостыковок.

В этом ключе пункт 6 и пункт 7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации являются взаимосвязанными, ведь на законодательные органы возлагается обязанность по такому формированию законодательных актов, которое максимально обеспечит выполнения ранее определенного нами принципа определенности налогового законодательства, а государство, обязано отвечать за все случаи невыполнения взятых на себя обязательств.

¹ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. – М.: РАП; ЭКСМО, 2008. – С. 154.

Исходя из вышесказанного, исполнение принципа определенности налогового права и является основанием для введения такого рода презумпции.

Предпосылками к введению презумпции налогоплательщика сложились еще в римском праве, в котором действовала максима *in dubio pro reo* (все сомнения трактуются в пользу обвиняемого).

Значение описываемой нормы значительно возросло после принятия Конституционным судом Определения от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам ...», в которой выражена позиция, подтверждающая тот факт, что презумпция добросовестности субъекта налоговых правоотношений является логическим продолжением положений п.7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации¹.

Данная презумпция добросовестности налогоплательщика является следствием принципа недопустимости злоупотребления правом, который в правовой системе Российской Федерации является логическим продолжением положений п.3 ст.17 Конституции Российской Федерации, закрепляющим положение о том, что права и свободы гражданина заканчиваются там, где они нарушают права и свободы других лиц.

При этом, законодательным органом в п.7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации используются такие понятия как «противоречие», «неясность», «сомнение» которые не являются определенными в законодательстве Российской Федерации. При анализе судебной практики можно прийти к выводу о том, что судебные органы так же не определяют вышеуказанные понятия, и, как

¹ См.: Определение Конституционного суда Российской Федерации 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».

следствие, для качественного применения вышеописанных понятий требуется установить их конкретное юридическое значение.

Можно предположить, что категория «сомнение» является невозможностью как для судебного органа, так и для любого иного правоприменителя истолковать значение определенных норм налогового законодательства таким образом, чтобы данное толкование являлось однозначным и не оспоримым, в виду низкого уровня определенности таких положений. Вышеуказанное значение дефиниции «неустранимые сомнения» упоминается законодательным органом в п.6 ст.108 Налогового кодекса Российской Федерации, в котором идет речь о привлечении субъектов налоговых правоотношений к ответственности за совершение правонарушений в области налогового права. Вышеуказанное противоречие предполагает действие двух или более норм в отношении рассматриваемой ситуации, при этом положения данных норм являются взаимоисключающими.

Как пишет Т.А. Ашомко, юридическая коллизия возникает в том случае, когда к одним и тем же отношениям применяются две и более нормы, по разному предписывающие поведения в данных правоотношениях, что приводит к неопределенности субъекта правовых отношений в понимании своих прав¹. Вышеуказанная неопределенность возникает при наличии противоречия между смысловой составляющей и ее изложением в одном из сегментов законодательства, в следствие чего возникает невозможность интерпретации воли законодательного органа.

При рассмотрении споров в рамках налогового законодательства, основанием которых является различное мнение по правоприменению законодательных актов, суд должен оценить степень определенности тех положений закона в результате применения которых возникла спорная ситуация,

¹ См.: Ашомко Т. А. Когда налогоплательщик «всегда прав» // Главная книга. – 2009. – № 23. – С. 38. ² См.: 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.

именно такое мнение высказано в п. 4 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»².

Следует отметить, что прибегать к использованию презумпции правоты налогоплательщика следует лишь в том случае, если отсутствуют любые иные возможности разрешения возникшей правовой задачи. Под неустранимыми сомнениями следует понимать те, которые невозможно разрешить путем логического, исторического, грамматического и иных возможных методов толкования законодательных актов, в том числе путем обращения к основополагающим началам налогового законодательства и сравнительно-правового анализа не только рассматриваемой нормы, но и смежных с ней положений законодательства¹.

Для примера следует рассмотреть ситуацию, в которой рассматриваются две нормы, противоречащие друг другу, но установленные двумя различными правовыми актами, имеющими разную юридическую силу. Данная ситуация достаточно легко разрешается применением закрепленного в законодательстве Российской Федерации принципа приоритета акта большей юридической силы. При этом, в случае возникновения противоречия между нормами общего законодательства и специальной нормой, противоречие будет разрешаться путем применения принципа привилегированности специального законодательства над общим. Также имеется принцип приоритета кодифицированного акта, действующий в случае возникновения противоречий между положениями, например, Налогового кодекса Российской Федерации и нормой иного, не кодифицированного, законодательного акта.

В случае обнаружения не состыковок в нормах разных отраслей права, выбор положения закона, подлежащего применению, осуществляется на основе принципа

¹ См.: Грачев С.М. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / под ред. Р. Ф. Захаровой, С. В. Земляченко. – М.: ПБОЮЛ, 2001. – С. 38.

отраслевого приоритета, исходя из существа рассматриваемых отношений. При этом приоритет норм частного права над нормами публичного права в законодательстве Российской Федерации не закреплен, как и наоборот.

При этом при государственном регулировании налогов и сборов так же используется принцип субсидиарности, в соответствии с которым понятия, термины и институты, которые регулируются другими отраслями права Российской Федерации, и используемые налоговым праве, соответствуют тем дефинициям, которые определены в таких областях, если такие дефиниции не переопределены Налоговым кодексом Российской Федерации. Данные принцип находит свое отражение в п.1 ст.11 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные положения, подтверждающие отраслевой приоритет в Российской Законодательства, так же находят свое подтверждение в определении Конституционного суда Российской Федерации от 18 января 2005 г. № 24-О, в котором высказана позиция в соответствии с которой правила, в соответствии с которыми термины и понятия иных отраслей права Российской Федерации находят применение в налоговом праве в аналогичных значениях, когда такие понятие не переопределены непосредственно Налоговым кодексом Российской Федерации, направлены исключительно на возможность повышения определенности при разрешении возникающих споров и применяются только при привязке к положениям налогового законодательства. При этом приоритет при определении той или иной дефиниции остается за налоговым правом и исключительно в случае невозможности определения какого либо термина или понятия путем интерпретации положений Налогового кодекса Российской Федерации возможно использование соответствующих норм других отраслей права¹.

¹ См.: Определение Конституционного суда Российской Федерации от 18 января 2005 г. № 24-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ЗАО —Печоранефтегаз 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».

При этом все вышеуказанные случаи возникновения неопределенности носят вполне известные механизмы устранения и технологии разрешения возникающих правовых коллизий.

Вышеуказанные положения так же находят свое отражение и при правоприменении. В соответствии с п.п.8 п.1 ст.23 Налогового кодекса Российской Федерации в обязанность ответственных лиц налогоплательщика входит обеспечения сохранности налогового и бухгалтерского учета в течение четырех лет с момента их формирования. При этом, положениями п.1 ст.17 Федерального закона «О бухгалтерском учете» установлена необходимость в хранении первичных документов и бухгалтерской отчетности в течении периода пяти лет. Как следствие, одна и та же документация должна храниться разный период времени в соответствии с положениями разных норм права. При этом, в данном случае отсутствуют противоречия между применением таких норм, поскольку у данных норм различная природа и регулируемые правоотношения, в одном случае это правоотношения в сфере налогов и сборов, а в другом с сфере бухгалтерского учета, а приоритет применяемой норм определяется из существа возникшего спора. Таким образом, при возникновении спора в области налогового права, применению подлежит соответственно ст.23 Налогового кодекса Российской Федерации. Однако, на наш взгляд, было бы целесообразно привести такого рода положения законодательства к единому значению, что приведет к упрощенному его пониманию.

При этом, в соответствии с п.7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации, неустранимыми противоречиями будет являться конфликт между нормами равной юридической силы. Как пример можно привести ситуацию, при которой АО несвоевременно предоставило аудиторское заключение. В тоже время при рассмотрении указанного спора суд пришел к выводу о противоречии двух норм федерального закона. Так, например, п.2 ст.15 Федерального закона «О бухгалтерском учете» были закреплены положения о предоставлении бухгалтерской отчетности в течение 90 дней с момента окончания года.

В тоже время п.1 ст.47 Федерального закона «Об акционерных обществах» общее годовое собрания акционеров, проводится не позднее чем через 6 месяцев с момента окончания финансового года. Таким образом, акционерное общество могло провести общее собрание акционеров и утвердить бухгалтерскую отчетность за периодом необходимости предоставления такой отчетности в налоговый орган. При разрешении такого рода споров суды должны были прийти к мнению о наличии неустранимых оснований и применить п.7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации, как видно из Постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 5 июля 2010 г. № Ф09-4280/10-С3 по делу № А76-42359/2009-33-850/169¹.

Так же, к положениям, носящим неустранимых характер, следует отнести те положения, при применении которых возникают коллизии, не подлежащие разрешению путем применения аналогии права или аналогии закона. Такие коллизии в том числе возникают в сфере определения налогов и сборов, определения совершенного действия как правонарушения и назначение соответствующей ответственности. Для примера возьмем юридическое лицо которому было отказано в регистрации прекращения действия договора аренды. Основанием для отказа являлось не предоставление документа, подтверждающего оплату государственной пошлины. При этом, налоговым законом не предусмотрена уплата государственной пошлины при указанных обстоятельствах.

Ранее в Федеральном законе «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» так же отсутствовали указанные положения. В соответствии с принципом, устанавливающим положение о том, что любые налоги и сбора подлежащие уплате должны быть установлены в соответствии с законодательством, отсутствие в законодательстве соответствующего положения могло быть устранено исключительно

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 5 июля 2010 г. № Ф09-4280/10-С3 по делу № А76-42359/2009-33-850/169 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

законодательными органами в процессе своей деятельности, а как следствие судебные органы до исключения данной коллизии были вынуждены применять положения п.7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации, как например позиция, высказанная в Постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 5 июля 2010 г. № Ф09-4280/10-С3 по делу № А7642359/2009-33-850/169¹.

При этом пробелы законодательства, которые возможно разрешить путем применения методов аналогии права или аналогии закона, а так же толкования закона не разрешаются путем применения п.3 ст.7 Налогового кодекса Российской Федерации.

При рассмотрении фикций и их влияния на законодательство Российской Федерации в сфере налогообложения следует ввести соответствующее понятие. Фикцией является прием, в соответствии с которым намеренно создается положение, не имеющее отражения в действительности. У истоков юридического применений фикций лежала необходимость к преодолению излишнего консерватизма и формализма древнего права, в основах которого лежали религиозные догмы и традиции. Использование фикций привело к тому, что без формального введение изменений в букву закона появилась возможность в его трансформации в зависимости от определенной сложившейся ситуации. Целый ряд авторов, в том числе В.Н. Пяткин, пришел к мнению, что именно благодаря введению фикций и произошло развитие такого количества правовых систем².

В римском праве фикции часто придавали значение «что было бы, если бы это случилось». Термин «*fictio*» изначально нес смысловую нагрузку как заявление истца, являющегося недостоверным, но в то же время которое не позволялось

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 5 июля 2010 г. № Ф09-4280/10-С3 по делу № А76-42359/2009-33-850/169 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

² См.: Пяткин В. Н. Понятие и роль правовых фикций в праве Древнего Рима // История государства и права. – 2014. – № 7. – С. 33-37.

опровергать ответчику. В процессе развития общества фикции повысили свое значение не только в праве Европы, но и нашли очень широкое применение и в современном законодательстве.

При рассмотрении юридической науки в России дореволюционного времени, можно найти большое количество разнящихся определений фикции, однако все таким определения будут носить общее начало, а именно, какое либо несуществующее явление, установить реальным в целях осуществления правового регулирования.

Определения фикции применительно к налоговому законодательству нашли достаточно широкое распространение. Как пример, Корнаухова М.В. дает определение фикции как вымыслу, приему, заключающемуся в том, что действительности заключается в условную формулу¹.

Ю.Л. Смирникова приходит к определению фикции как к приему, который является обязательным в соответствии с отражением его в норме, в соответствии с которым несуществующее закрепляется как существующее и наоборот.

При этом Н.В. Илларионова определяет фикцию как прием законодателя, связывающий заведомо недействительный факт с конкретными юридическими последствиями².

Можно сделать вывод о том, что большинство специалистов в указанной области рассматривают фикцию как обособленный прием юридической техники не в коем случае не отождествляя ее в нормой.

Фикции, собственно наравне с презумпциями, выступают основой нормативных предписаний и они определяют способ изложения таких предписаний, а как следствие могут выступать основанием как для правовых принципов и дефиниций, так и для регулятивных и охранительных норм. Для

¹ См.: Корнаухов М. В. Методология споров об обоснованности налоговой выгоды // Налоги (журнал). – 2008. – № 1. – С. 3.

² См.: Илларионова Н. В. Значение правовых фикций в налоговых спорах / Н. В. Илларионова // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 6. – С. 24

определения фикции и ее легального применения может использоваться как правовой институт, так и одна единственная норма.

Фикция, как явление, в котором заведомо ложные вещи признаются истинными, всегда требует признания вымышленного образа за реальный. Фикция является ложью, но только от части, такой образ не ставит собой целью быть скрытым, а наоборот его невозможность очевидна для всех участников правоотношений и признается в качестве истинного исключительно из-за всеобщего согласия, закрепленного в законодательстве.

В налоговом праве фикции заставляют всех участников правоотношений принять ложное утверждение за истину, при этом не допускается опровержения указанных положений. «Как следствие юридическая фикция в любом случае не соответствует действующей реальности, но является своеобразной ложью во благо для принятия ряда решений и получения соответствующих юридических последствий»¹.

Одной из причин использования фикций в законодательстве является полная неизвестность, в результате наличия которой невозможно принять юридически значимое решение, а так же необходимость каким либо образом избавиться от такой неизвестности и положить в основу юридический факт.

Юридические фикции являются важной составляющей системы налогового права. Как высказывается Н.В. Илларионова, фикции позволяют повысить уровень определенности в налоговом праве, снизить нагрузку при переходе к право применению в сложных ситуациях право исполняющих и право применяющих субъектов, обеспечивают более линейное построение практики при право применении и оптимизацию налоговых споров².

¹ Сасов К. А. Недобросовестная фикция // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 11. – С. 13. ² См.: Илларионова Н. В. Значение правовых фикций в налоговых спорах / Н. В. Илларионова // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 6. – С. 24.

Фикции обеспечивают политику справедливости при использовании их в налоговом законодательстве, а так же вносят ясность в налоговое законодательства, именно к данному выводу пришла М.В. Карасева¹.

Ю.В. Старых приходит к выводу о том, что «фикции не только способствуют повышению уровня определенности налогового права, но и способствуют понижению отрицательного воздействия налоговых органов и иных уполномоченных лиц». Как следствие, фикция, используемая в налоговом праве способствует стабильности правопорядка в налоговой сфере².

Юридические фикции, используя механизм сознательного упрощения налоговых взаимодействий являются одним из средств пресечения недобросовестных действий всех участников правоотношений. Как пример можно привести положения, закрепленные в п.2 ст.11 Налогового кодекса Российской Федерации, а именно в случае, если физическое лицо, осуществляет деятельность, являющуюся предпринимательской, но в тоже время, вопреки требованиям закона, не зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя, при исполнении своих обязанностей по уплате соответствующих налогов и сборов не может апеллировать на факт отсутствия регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

По сути, такие физические лица, в соответствии с положениями статьи, приравниваются к индивидуальным предпринимателям, в следствии чего описанные физические лица не могут получить необоснованную налоговую выгоду.

Таким образом, фикции, используемые в налоговом законодательстве, способствуют содержательному подходу в налогообложении и снижению формализма в налоговом законодательстве.

¹ См.: Карасева М. В. Презумпции и фикции в части первой НК РФ // Журнал российского права. – 2002. – № 9. – С. 78.

² Старых Ю. В. Оценочные понятия налогового законодательства и проблема усмотрения // Право и экономика. – 2006. – № 8. – С. 79.

Как пример можно привести положения, закрепленные п.4 ст.195 Налогового кодекса Российской Федерации. Данная норма устанавливает определения момента реализации товаров, подлежащих акцизу, а именно, при установлении недостачи таких товаров днем их реализации устанавливается день обнаружения такой недостачи. Фиктивность вышеупомянутого положения видна в приравнивании недостачи товаров, подлежащих акцизу, факту из реализации. Используя данный инструмент законодательный орган хочет не дать возможность уклониться об уплаты налогов при помощи подпольной реализации указанных товаров.

Как было указано ранее фикции так же способствуют удовлетворению требованию справедливости. Сутью фикции является защита тех частных и общественных интересов, без которых невозможно существование целой системы институтов. Можно сделать вывод о том, что законодатель при осуществлении своей деятельности использует фикцию не в следствии того, что фикция является идеальным инструментом, а в следствии того, что иные юридические средства выставляют себя с еще более худшей стороны. Как высказывается Панько К.К. фикции являются меньшим злом по сравнению с тем, что было бы при их отсутствии¹.

Фикции повышают общий уровень определенности налогового права. При использовании фикций законодательные органы ставят целью защиту не только публичных, но и частных интересов. Как пример можно привести положения п.4 ст.80 Налогового кодекса Российской Федерации которым установлено, что при почтовом направлении налоговой декларации днем ее получения налоговым органом считается день ее направления. Данные положения так же являются фикцией, ведь в действительности дата получения налоговым органом соответствующей документации всегда будет располагаться после даты

¹ См.: Панько К. К. Фикции в уголовном праве и правоприменении. – Воронеж: Истоки, 1998. – С. 31.

направления такой документации, но для повышения определенности законодателем введены именно такие положения.

При анализе соотношения презумпций и фикций в налоговом законодательстве можно прийти к тому, что они во многом схожи. И те и другие могут выражаться в форме предположения. Обе данных формы являются одними из приемов юридической техники и оба приема так или иначе направлены на повышения определенности налогового права.

При этом, несмотря на все вышеперечисленные сходства, эти инструменты представляют собой в корне различные правовые явления. Презумпция является методом, в основании которого лежит взаимосвязь наблюдаемого явления и предполагаемого факта, в то время как фикция является абстрактной идеализацией. Также в основе презумпции всегда лежит возможное явление, в то время как фикция всегда является заведомым вымыслом. Таким образом, презумпция приравнивает сколь либо вероятное стечение событий к истине, а фикция приравнивает явно ложное к истине. Презумпция является истинной до того времени, пока не будет доказано обратное, а фикция рассматривается всегда истинной и не опровержимой.

Неопровержимость является основополагающим качеством юридических фикций, а как следствие данную структуру даже теоретически нельзя опровергнуть. При этом, презумпция, даже самая наиболее вероятная допускает возможность своего опровержения. Таким образом, неопровержимой презумпция становится только при таком замысле законодательного органа. При этом, любая презумпция, при практическом применении может быть опровергнута.

ГЛАВА 3. АНАЛОГИЯ ЗАКОНА КАК СПОСОБ ДОСТИЖЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

3.1 Аналогия закона и аналогия права как универсальные методы повышения определенности

Аналогия права и аналогия закона традиционно относятся к тем правовым средствам, что позволяют восполнять пробелы в пределах конкретной ситуации. Рассматривать аналогию в праве можно с нескольких разных точек зрения. Это и общелогический прием, который позволяет сделать наиболее оптимальный вывод об общих последствиях посредством сравнения нескольких объектов. Например, если есть возможность сопоставить деятельность двух налогоплательщиков и ее результаты, то при определенном стечении обстоятельств законодатель может признать налоговые обязательства таких налогоплательщиков аналогичными. Правовая аналогия преследует такую цель – избавиться от низкого уровня правовой определенности и использовать такие правовые конструкции, у которых еще нет нужной правовой регламентации¹.

Следует отметить, что требуется принять к обсуждению возможность применения аналогии в случае разрешения вопросов, связанных с налоговым законодательством для заполнения его пробелов. В настоящее время полная и всеописывающая теория, об восполнении таких пробелов не сформирована, отсутствует проработка ее методологических, нормативных и концептуальных основ. При этом аналогия права затрагивается только в некоторых отраслевых кодифицированных актах, а нормы, закрепляющие такую аналогию, временами противоречат друг другу. Как следствие, судебные органы при разрешении вопросов, связанных с налоговым регулированием, вынуждены преодолевать пробелы в таком регулировании методом проб и ошибок, чем и обуславливается их непоследовательность. Это явление служит причиной принципа нарушения всеобщего равенства перед законом. Таким образом, обсуждению подлежит формулирование не только нормативно-правовых основ для формирования системы повышения определенности в налоговом праве Российской Федерации, но и доктринальных принципов.

¹ См.: Юзвак М. В. Аналогия в налоговом праве. – М.: РИОР, 2014. – С. 20.

Мы считаем, что система правил применения аналогии права и аналогии закона для повышения уровня определенности права должна быть разработана как единый акт, действующий во всех отраслях российского законодательства и носящий единый универсальный характер. В настоящее время все отрасли российского законодательства, включая налоговое право, при разработке механизмов повышения определенности и исключения проблемных зон в большой степени основываются на своих внутренних резервах.

Отечественная наука о праве в свои традиции осторожно применяет методы аналогии права и аналогии закона при разрешении вопросов в публичном праве, а налогообложение не является исключением из этого правила. Законодательные органы при формировании норм Налогового кодекса Российской Федерации не определили применение аналогии в налоговом праве Российской Федерации, в связи с чем создали основу для ведения большого числа дискуссий относительно возможности применения аналогии и, как следствие, отсутствие последовательности в применении аналогии на практике.

Данное молчание законодательных органов может расцениваться и как согласие, и как полный запрет на применение института аналогии в налоговом законодательстве Российской Федерации. Или же в данном случае отсутствие такого положения в Налоговом кодексе Российской Федерации необходимо рассматривать как серьезный пробел в законодательстве, который подлежит немедленному устранению. Большое количество специалистов поддерживают применение аналогии при разрешении вопросов, касающихся налогообложения при невозможности преодоления возникающих разногласий иным образом¹. При этом немалая часть специалистов считает такое применение аналогии недопустимым².

¹ См.: Маслов А. А. Применение налогового законодательства по аналогии // Налоговые споры: теория и практика. – 2003. – № 10. – С. 8

² См.: Ашомко Т. А. Аналогия вне закона // Главная книга. – 2010. – № 1. – С. 52-55.

Распространена позиция, провозглашающая мнение о том, что использование аналогии права при преодолении пробелов в налоговом законодательстве Российской Федерации является бесперспективным и неэффективным инструментом¹, а также отрицательно сказывается на защите интересов не только граждан Российской Федерации, но и хозяйствующих субъектов². Завязочникова М. и Шиняева Н. полностью поддерживают вышеуказанное мнение и делают вывод о том, что к налоговому праву в силу его публичного характера невозможно применение аналогии права или аналогии закона, также, как это делается в частном праве.

Применение аналогии права и аналогии закона для разрешения спорных вопросов в различных областях российского права разрешается по-разному. Такие кодифицированные акты, как Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации, Семейный кодекс Российской Федерации, Жилищный кодекс Российской Федерации и Гражданский кодекс Российской Федерации устанавливают возможность применения аналогии права и аналогии закона в случае необходимости преодоления пробелов в законодательстве. При этом положение ст.3 Уголовного кодекса Российской Федерации наоборот полностью запрещает применение аналогии. Остальные кодифицированные акты, в том числе Налоговый кодекс Российской Федерации о возможности применения аналогии права не высказываются. Эти обстоятельства послужили основой к принятию Высшим арбитражным судом Российской Федерации письма от 31 мая 1999 года №41, п.7 которого установлен несвоевременный вывод о том, что при разрешении спорных

¹ См.: Михайлова О. Р. Обязательные досудебные процедуры в налоговых спорах // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 10. – С. 4-9.

² См.: Соколова Э. Д. К вопросу об источниках финансового права // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сборник тезисов / ответственный редактор О. С. Ростова. – Саратов, 2011. – С. 201.

вопросов в налоговом праве применение аналогии закона и аналогии права недопустимо.

Судебная практика, появившаяся после принятия Налогового кодекса Российской Федерации, вопреки отдельным правоприменительным актам, указывающим на невозможность использования аналогии закона при разрешении споров, касающихся налогов и сборов, пришла к мнению о том, что аналогия закона и аналогия права вполне могут применяться для разрешения споров в налоговом законодательстве Российской Федерации. Отчасти судебные органы, фактически используя инструмент аналогии права при принятии решений в спорах, касающихся налогообложения, избегают употребление терминов «аналогия закона» и «аналогия права», указывая на то, что принцип универсальности воли законодательных органов представляет невозможным различную трактовку норм налогового права, которые регулируют схожие отношения. «Такие факты указывают на то, как сильно необходимо простимулировать правозоисполнительную деятельность судебных органов, исходя из свойств права»¹.

Пунктом 6 ст.13 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и п.4 ст.1 Гражданско-процессуального кодекса Российской Федерации закреплена возможность использования аналогии права и аналогии закона, в том числе при разрешении налоговых споров.

Однако судебная практика при применении аналогии закона и аналогии права при разрешении споров в налоговом законодательстве многочисленна и разнообразна. Как пример, ст.78, 79 Налогового кодекса Российской Федерации в первоначальной своей редакции не определяли порядок действий при осуществлении зачета или же возврата субъекту налоговых правоотношений излишне уплаченных штрафов, хотя подпункт 5 п.1 ст.32 Налогового кодекса Российской Федерации содержал обязанность регулирующих органов зачесть или вернуть такие средства в порядке, предусмотренным Налоговым кодексом

¹ Алексеев С. С. Общая теория права – М.: Проспект, 2009. – С. 244.

Российской Федерации. Такие пробелы налогового законодательства судебные органы разрешали путем применения к штрафам аналогии закона норм, устанавливающих порядок возврата излишне уплаченных сумм налогов.

Следует отметить, что метод аналогии закона и аналогии права необходимо применять только в качестве универсального инструмента преодоления зон неопределенности во всех отраслях российского законодательства, не делая исключения для отраслей российского права, носящих публично-правовой характер. Так как области неопределенности в законодательстве в любом случае будут присутствовать, то нужно разработать инструмент преодоления таких областей. В.В. Лазарев высказывает мнение о том, что «применение аналогии права и аналогии закона оправдано во всех отраслях российского законодательства, за исключением тех отраслей российского права, в которых законодательные органы не указали на запрет применения аналогии права и аналогии закона»¹.

Следует отметить, что нормы Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, устанавливающие возможность судебных органов применять аналогию права и аналогию закона, не содержат каких-либо ограничений для применения аналогии права и аналогии закона при разрешении споров в публичных областях, в том числе при разрешении споров в налоговом законодательстве. Также отказ от применения инструмента аналогии права и аналогии закона приведет к обеднению юридического инструментария, имеющегося в налоговом праве Российской Федерации. Как верно отмечает А.А. Маслов, осуществление такого запрета привело бы к «полной невозможности осуществления большого количества прав, предоставленных Налоговым кодексом Российской Федерации субъектам

¹ Лазарев В. В. Применение советского права. – Казань: Издательство Казанского университета, 1972. – С. 137.

налогообложения, а как следствие, привело бы к невозможности реализации налоговыми органами своих полномочий»¹.

Считаем необходимым сформулировать вопрос о возможной разработке условий и пределов применения аналогии права и аналогии закона при разрешении споров, касающихся налогов и сборов. Как доподлинно известно, гарантиями законности применения юридического инструмента являются четко сформированные правила его использования, а отсутствие таковых правил будет причиной произвола и субъективизма при применении таких юридических инструментов.

Инструмент аналогии права при своем применении предусматривает сопоставление двух различных явлений, и в случае, если правоприменитель придет к мнению об их однородности в их существенных признаках, то возможно осуществление переноса свойств одного такого явления на другое по принципу по принципу «сходны в основах – сходны в остальном». В Дигестах Юстиниана установлено: в случае отсутствия определенных законов для сложившейся ситуации следует руководствоваться действующими нравами и обычаями, а в случае, когда такие нравы и обычаи не определены для сложившейся ситуации, то следует руководствоваться наиболее близким или вытекающим из последнего правилом. Таким образом, при анализе двух сходных явлений и в случае, если законодательным органом установлены положения относительно одного такого явления, то данные положения должны быть применены аналогичным образом ко второму явлению. То есть аналогия закона является правилом, описывающим возможность применения к налоговым отношениям, где имеются пробелы законодательства, норм, определенным к другим сходным правоотношениям. Аналогия права подлежит применению в случае, когда использование аналогии закона является недопустимым, и устанавливает, что права и обязанности

¹ Маслов А. А. Применение налогового законодательства по аналогии // Налоговые споры: теория и практика. – 2003. – № 10. – С. 8.

субъектов налоговых правоотношений устанавливаются в соответствии с общими началами законодательства.

Одно из существенных отличий между аналогией права и аналогией закона содержится в правовом основании, которое лежит в основе принятия решения по делу. В случае аналогии права таким основанием являются принципы права, а в случае аналогии закона в основании лежит правовая норма. При этом при применении аналогии закона правоприменитель берет к использованию уже существующую правовую норму и осуществляет ее применение в области, где зафиксирован пробел законодательства, а при применении аналогии права судебный орган по сути создает абсолютно новое суждение, которое занимает место отсутствующей нормы права. Таким образом, инструмент аналогии права лежит между индивидуальным правовым регулированием и нормотворчеством.

В основе использования инструмента аналогии права выступают установленные общеправовые принципы, которые распространяют свое действие на всю сферу налогообложения, в том числе в тех случаях, когда отсутствует законодательно закрепленное условие нормы. Такие рассуждения ведут к выводу о том, что неопределенность закона является условной характеристикой. В случае отсутствия нормы любой спор можно разрешить, основываясь исключительно на общих принципах, определенных в законе, а как следствие, существенным назначением всех принципов права является возможность устранения в праве.

Следует отметить, что инструмент аналогии существенно отличается от интерпретации действующего законодательства. Основной целью интерпретации является уяснение смысла и содержания рассматриваемого положения законодательства, а целью использования механизма аналогии является необходимость правильным образом решить возникшую спорную ситуацию при отсутствии соответствующих регулирующих норм. Существующие области низкой определенности невозможно устранить путем интерпретационной деятельности ввиду того, что в случае отсутствия нормативного закрепления нет возможности что-либо интерпретировать. Как точно отмечает Кузнецова О.А., пробел имеется в

тех местах, где нет прямого ответа на вопрос правоприменителя и к такому ответу невозможно прийти с использованием различных способов интерпретации¹.

Инструмент аналогии закона в любом случае содержит в себе интерпретацию как основной элемент любой правоприменительной деятельности, но аналогия закона не ограничивается использованием исключительно этого элемента и производит интерпретацию применяемой нормы в иную область права². Следует различать аналогию закона и субсидиарное применение положений иных отраслей российского законодательства к налоговым правоотношениям. Различные отрасли права не содержат четких разграничений, используемые логические конструкции в основном являются межотраслевыми, а как следствие, законодательным органам нет необходимости в дублировании одного положения законодательства во всех иных отраслях права. На основании этого часто при регулировании правоотношений в области уплаты налогов и сборов используются нормы других отраслей права. Для примера многие отрасли права используют определение «юридическое лицо», которое детерминировано в Гражданском кодексе Российской Федерации. Можно задать вопрос: имеется ли необходимость указывать определение таких терминов в каждой области законодательства?

На наш взгляд, такой необходимости не имеется, а дублирование приведет к излишней иррациональности и будет способствовать загромождению существующего законодательства. В таких случаях нет пробела в действующем законодательстве, а как следствие, нет возможности утверждать об отсутствии соответствующей правовой нормы.

Как пример можно привести такой способ обеспечения обязательств по внесению налогов и сборов, как залог, использование которого обусловлено не только нормами налогового права, но и нормами гражданского права. Также

¹ См.: Кузнецова О. А. Гражданско-правовые принципы и аналогия права // Росс. юрид. журнал. – 2005. – № 2. – С. 85.

² См.: Алиэскеров М. Процессуальная аналогия в гражданском судопроизводстве // Росс. юстиция. – 2002. – № 3. – С. 18.

понятие индивидов, состоящих в браке, являющихся родственниками, отражается в Семейном кодексе Российской Федерации. Нормативное закрепление определяющих наличие признаков стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций, влекущих за собой освобождение от ответственности за правонарушение в области налогового права, закреплены в нормах административного законодательства.

При применении аналогии закона мы осуществляем действие над явлениями, которые сходны в своих основополагающих принципах, но не являющихся идентичными. При этом при субсидиарном применении права используются идентичные правовые понятия, носящие межотраслевой характер, а регулирование таких понятий и отношений отдано той области права, которая, по мнению законодательных органов, более подходит для этого.

Как мы отмечали ранее, основной задачей всей правовой науки является разработка четких пределов, ясных критериев и установленных правил, применение аналогии права и аналогии закона. Е.Д. Шиндяпина и С.В. Бошно высказали мнение о том, что применение инструментов аналогии права и аналогии закона является одним из сложнейших юридических инструментов, в которых можно выделить логически определенные этапы, тесно связанные с процессом применения права к сложившимся обстоятельствам¹.

Можно попытаться вывести ряд правил при использовании инструмента аналогии права и аналогии закона.

В качестве первого правила можно привести применение аналогии закона и аналогии права для внесения определенности в пробелы действующего законодательства только в том случае, когда рассматриваемые правоотношения не отражены в законодательстве, регулирующем налоговое право, и нет возможности прийти к адекватному, логически завершённому выводу, используя все имеющиеся способы интерпретации законодательства. Как следствие, наличие пробела в

¹ См.: Шиндяпина Е. Д., Бошно С. В. Соотношение аналогии права и аналогии закона // Юрист. – 2006. – № 7. – С. 7.

законодательстве, который нет возможности разрешить путем механизмов толкования, и является основанием для использования методов аналогии права и аналогии закона. К такому же мнению приходит Боннер А.Т., который в своих работах указывает на то, что использовать механизм аналогии необходимо только в том случае, когда в действующем законодательстве нет закрепления тех или иных вопросов, однако к соответствующим ответам можно прийти при анализе действующих актов и использовании различных приемов интерпретации¹. А как следствие, при условии наличия нормативного закрепления рассматриваемых отношений в полном соответствии с действующими принципами законодательства отсутствует необходимость пользоваться инструментами аналогии.

Так, при наличии пробела в законодательстве при определении условий начисления и перерасчета пени, образовавшейся вследствие отсутствия взносов в территориальные фонды обязательного медицинского страхования, Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа в своем постановлении от 04.05.2000 №Ф03-А80/00-2/584 применил к рассматриваемой ситуации аналогию права, а именно нормы постановления правительства Российской Федерации от 09.06.1998 №576 (о начислении пени и порядке перерасчета задолженности юридических лиц по уплате пени). При отмене решения нижестоящего суда суд указал: ввиду действия положений о порядке оплаты страховых взносов, которые подлежат применению, в данной ситуации применение аналогии закона является недопустимым².

При рассмотрении другого дела судебный орган пришел к мнению, что п.2 ст.173 Налогового кодекса Российской Федерации определен трехлетний срок для осуществления передачи налоговой декларации, являющейся основанием для

¹ См.: Боннер А. Т. Источники гражданского процессуального права. Избранные труды по гражданскому процессу. – СПб., 2017. – С. 176.

² См.: Постановление Федерального арбитражного суд Дальне-Восточного округа от 4 мая 2000 г. № Ф03-А80/00-2/584 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

возмещения налога на добавленную стоимость, в налоговый орган. Однако в Налоговом кодексе Российской Федерации указанные положения о трехлетнем сроке имеются, а как следствие, применение аналогии закона со ст.119 Гражданского кодекса Российской Федерации является недопустимым.

В другом деле Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлении от 10.10.2002 №КА-А40/6671-02 высказал мнение о том, что ч.6 ст.13 Арбитражно-процессуального кодекса Российской Федерации подлежит применению исключительно в тех случаях, когда рассматриваемые правоотношения не урегулированы ни положениями Федерального закона, ни положениями иных нормативно-правовых актов. Так как в данном случае рассматриваемые правоотношения являются определенными законом г.Москвы «О ставках и льготах по налогу на прибыль», у судебного органа нет оснований применять закон Российской Федерации «Налоги на прибыль предприятий и организаций»¹.

В качестве второго правила можно указать, что рассматриваемые спорные взаимоотношения должны быть расположены в сфере налогового законодательства, а инструмент аналогии закона подлежит применению в тех случаях, когда он не противоречит существу рассматриваемых правоотношений. В качестве примера можно рассмотреть ситуацию, когда судебные органы сделали вывод о том, что природа рассматриваемых отношений по установлению для целей налогообложения курсовой и суммовой разницы, является различной, а как следствие, аналогия закона не подлежит применению.

В другом рассматриваемом деле судебный орган при рассмотрении заявления налогового органа к налогоплательщику о предоставлении последним документов бухгалтерского учета пришел к выводу о невозможности использования ст.69

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 10 октября 2002 г. № КА-А40/6671-02 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

Налогового кодекса Российской Федерации ввиду существенного различия просматриваемых фактических ситуаций.

Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлении от 17.10.2008 по делу № А40-2763/08-107-11 сделал обоснованный вывод, что суды нижестоящей инстанции необоснованно применили п.5. ст.100 Налогового кодекса Российской Федерации, который устанавливает положение о том, что при направлении акта налоговой проверки почтовым отправлением, а именно заказным письмом, датой вручения такого акта является шестой день со дня его отправки. По мнению судебного органа, данная норма осуществляет регулирование порядка направления налогоплательщику акта налоговой проверки именно при уклонении от получения акта проверки и не должна применяться при использовании аналогии закона в случае дачи оценки, наличия уведомления налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки в случае отсутствия у налогового органа достоверных доказательств уклонения субъекта налогообложения, привлекаемого к ответственности, от получения указанного уведомления¹.

Следует рассмотреть и примеры из судебной практики, основывающиеся на том, что применение инструмента аналогии должно соответствовать существу рассматриваемых отношений. ООО допустило неуплату авансовых платежей по налогу на прибыль, в связи с чем контролирующий орган выдал предписание о взыскании таких сумм. Судебный орган при отмене такого решения контролирующего органа руководствовался буквальным толкованием ст.46 Налогового кодекса Российской Федерации и отсутствием в законодательстве о налогах и сборах указания на возможность контролирующих органов осуществлять взыскания авансовых платежей в бесспорном порядке. В соответствии с существом

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа 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».

рассматриваемых правоотношений судебный орган сделал вывод о том, что аналогия закона, а именно аналогия ст.46 Налогового кодекса Российской Федерации, не может быть применена к рассматриваемым отношениям, а руководствуясь общими началами налогового права Российской Федерации, указанные дополнительные платежи не могут быть взысканы в вышеуказанном порядке. Следует отметить, что природа обязательных налогов и сборов и авансовых платежей является абсолютно разной, что не позволяет к рассматриваемым правоотношениям применять инструмент аналогии закона.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа в постановлении от 5.08.2004 по делу № А71-57/04 пришел к выводу, что ст.9 Закона Российской Федерации о налоговых органах отражены полномочия вышестоящих налоговых органов по отмене решений нижестоящих регулирующих органов при их противоречии Конституции Российской Федерации и действующему законодательству. При этом в налоговом праве Российской Федерации не установлен механизм принятия вышестоящими налоговыми органами решений, позволяющих защитить государственные интересы по пополнению бюджета Российской Федерации. Положение ст.140 Налогового кодекса Российской Федерации ставит перед собой цель обеспечить соблюдение законных прав и интересов субъектов налогообложения путем контроля вышестоящими налоговыми органами действий, обоснованности решений и соответствие таких решений действующему законодательству при рассмотрении жалоб заинтересованных субъектов налогообложения. Как следствие ст.140 Налогового кодекса Российской Федерации не может быть применена к решениям вышестоящих налоговых органов, принятых в защиту интересов государства, а как следствие вышестоящий налоговый орган не мог изменить решение нижестоящего регулирующего органа, ставя перед собой цель пополнения бюджета Российской Федерации. Довод налогового органа, касающийся применения механизма аналогии закона является несостоятельным, так как ч.6 ст.13 Арбитражно-

процессуального кодекса Российской Федерации допускается применение инструмента аналогии закона исключительно к сходным правоотношениям¹.

Таким образом, контроль за осуществлением полномочий нижестоящих контролирующих органов с точки зрения обеспечения интересов государства по пополнению бюджета и рассмотрение вышестоящими налоговыми органами заявлений заинтересованных субъектов налогообложения не являются сходными.

Третьим таким правилом можно признать то, что принципиальным обоснованием применения инструментов аналогии является правовая аксиома, в соответствии с которой идентичные ситуации подлежат одинаковому регулированию и разрешению. Данным правилом соблюдается принцип равенства всех перед законом. Как следствие, при применении определенной нормы права, используя механизмы аналогии, следует определить сходства урегулированного и неурегулированного данной нормы права налоговых отношений. При этом в данном случае при использовании механизма аналогии следует говорить не о полном, а лишь о примерном сходстве описываемых ситуаций в том случае, когда одна из таких ситуаций урегулирована нормой действующего законодательства, а вторая – нет. М.В. Юзвак приходит к сравнению отношений в сфере налогового права по трем моментам: по особенности взаимодействия лиц, являющихся субъектами правоотношений; по свойствам таких лиц; по непосредственному содержанию рассматриваемых правоотношений².

Как следствие, для применения аналогии закона нужно убедиться в том, что рассматриваемые отношения являются однородными и между ними можно провести соотношение по их существенным признакам, но ни в коем случае не второстепенным, а различия таких случаев не должны являться принципиальными.

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа 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».

² См.: Юзвак М. В. Аналогия в налоговом праве / под ред. Д. М. Щекина. – М.: РИОР; ИНФРАМ, 2014. – С. 98.

Очень важным представляется то, что необходимо найти норму действующего законодательства, которая описывает не просто похожие отношения, а отношения, в наибольшей степени похожие на рассматриваемую в настоящее время сложившуюся ситуацию¹. Как пример такого совпадения, можно представить отношения, которые основываются, с одной стороны, на возврате излишне уплаченных денежных средств за налоги, сборы и пени, а с другой стороны, на зачете таких сумм. Налоговым кодексом Российской Федерации не обозначены сроки, в которые необходимо уложиться при подаче вышеуказанных заявлений, что свидетельствует о наличии правовой неопределенности в действующем правовом законодательстве. При этом президиум высшего Арбитражного суда Российской Федерации при формировании своей позиции относительно данного вопроса руководствовался применением к нему аналогии закона и необходимостью руководствоваться сроком, установленным Налоговым кодексом Российской Федерации для подачи заявления о возврате излишне потраченных сумм налогов, сборов, пени и штрафов. В соответствии с мнением президиума высшего арбитражного суда Российской Федерации, зачет таких сумм по сути является уменьшением обязательств субъекта налоговых правоотношений по уплате налогов на будущий период, а как следствие влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм. Возврат излишне уплаченного налога представляется как извлечение из бюджета ранее уплаченных сумм. Как следствие, по экономическому содержанию рассматриваемых явлений различий в их основополагающих принципах не имеется, следовательно, зачет по своей сути является одной из форм возврата таких сумм и способствует восстановлению правового положения налогоплательщика. Сходная природа содержится и в случае возмещения налога на добавленную стоимость и в случае возврата средств из бюджета, что, в свою

¹ См.: Туманов Д. А. Некоторые вопросы о процессуальной аналогии в гражданском процессе // Государство и право. – 2006. – № 7. – С. 103.

очередь, открывает судебным органам возможность применения инструмента аналогии закона.

Следует с вниманием подойти к установлению сходства по существенным признакам сравниваемых отношений при необходимости применения аналогии закона. Многогранность и разнообразие налоговых отношений приводит к тому, что отсутствует принципиальное препятствие для применения аналогии закона. При проведении анализа налоговых отношений можно прийти к выводу о наличии в них элементов как частного, так и публичного права. Из этого следует, что возможность проведения аналогии закона в таких случаях должна быть определена в соответствии с рассматриваемыми фактическими обстоятельствами.

Такие выводы также находят свое отражение и в научном сообществе.

Четвертое правило можно сформулировать следующим образом: норма законодательства, которая используется при применении инструмента аналогии права, должна трактоваться так же, как и при ее обычном применении, а следовательно, нельзя искажать ее смысл в ключе рассматриваемой ситуации. Более того, судебными органами должны в полной мере соблюдаться заданные пределы при применении аналогии в сфере налогообложения. Как пример использование механизма аналогии не должно входить в конфликт с принципами налогового права, а также применение аналогии является невозможным в случае, когда законодательный орган указал запрет на ее применение.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа в постановлении от 13 марта 2003г. №Ф09-693/2003-259А высказал мнение о возможности применения аналогии права при определении режима налогообложения общественных организаций, оказывающих услуги по представлению интересов своих клиентов, таким же образом, как определяется режим налогообложения коллегии адвокатов. Своим постановлением суд кассационной инстанции пришел к выводу о необходимости отмены решения суда нижестоящей инстанции, при этом указал, что наличие схожих по своему

назначению функций, которые исполняют как сотрудники таких организаций, так и адвокаты, а именно представление интересов своих клиентов в судебном органе не может служить основанием для использования механизма аналогии права в части определения режима налогообложения таких организаций. Режим налогообложения адвокатов и их коллегий сформирован на основании полного объема возложенных на них функций. При этом объем услуг и полномочий организаций, оказывающих вышеописанные услуги, не совпадает с такими параметрами коллегии адвокатов, но даже в случае полного совпадения из полномочий и функций использование аналогии закона при установлении налогов и сборов является категорически недопустимым, как явление, противоречащее Конституции Российской Федерации¹.

В правовой науке сформировалась положительная тенденция применения аналогии права, основанная на том, что применению по аналогии подлежат только действующие на данный момент нормы права. Однако, в некоторых случаях судебные органы оказываются в таком положении, когда новые нормативно-правовой акт, описывающий рассматриваемые положения еще не принят, а ранее действующий нормативно-правовой акт уже отменен. А рассматриваемые отношения в настоящий момент оказываются ничем не регулируемы. Таким образом, суды приходят ко мнению о возможности применения к таким правоотношениям положений закрепленных в том нормативно-правовом акте который на момент рассмотрения уже утратил свою силу.

Как пример применения такой аналогии закона можно рассмотреть Определение Конституционного суда Российской Федерации от 19 января 2010 г. № 137-О-П. Федеральным законом от 24.07.2007г. были приняты изменения в ст.213 Налогового кодекса Российской Федерации, в части определения налоговой

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13 марта 2003 г. № Ф08-693/2003-259А // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

базы по налогу на доходы физических лиц. До 01 января 2008г. при определении налогооблагаемой базы, не велся учет страховых взносов, которые были уплачены в пенсионный фонд. Однако после 01 января 2008г. вышеуказанные суммы стали попадать под налогообложение.

Вследствие этого часть субъектов правоотношений, которая была зарегистрирована до 01 января 2008г. оплачивала налог на доход физических лиц исходя из суммы страховых взносов, а остальные субъекты оплачивали вышеуказанные налоги руководствуясь суммой страховых выплат. При этом, субъекты правоотношения, которые выполнили обязанность по уплате страховых взносов до 01 января 2008г., и при этом получили соответствующие страховые выплаты после 01 января 2008г. фактически оказались в положении, при котором должны были заплатить налог на доходы физических лиц дважды. При разрешении этого дела судебный орган пришел к выводу о том, что двойное налогообложение противоречит духу закона и является недопустимым. Так же суд указал на наличие пробела в действующем законодательстве, в следствии чего, указал законодательным органам устранить возникшую не состыковку. При этом судебный орган указал, что до внесения соответствующих изменений в действующее законодательства необходимо руководствоваться той редакцией ст.213 Налогового кодекса Российской Федерации, которая распространяла свое действие в период до 01 января 2008г.

В указанном примере Конституционный суд Российской Федерации прибег к инструменту аналогии закона для преодоления спорной ситуации, фактически применяя к сложившейся ситуации норму законодательства, в настоящее время утратившую своей действие¹.

¹ См.: Определение Конституционного суда Российской Федерации 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».

В качестве пятого правила можно указать необходимость использовать ближайшую аналогию, а именно при использовании инструмента аналогии закона необходимо проводить поиск соответствующих норм изначально среди норм налогового права и, только не найдя соответствующих норм там, необходимо производить поиск в других отраслях. В случае же, когда нет возможности использовать метод аналогии закона, открывается возможность к использованию метода аналогии права.

В некоторых случаях аналогия закона сочетается с аналогией права, как бы дополнительно обосновывая позицию судебного органа в необходимости применения указанных инструментов. В качестве примера можно привести постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ» в котором судебный орган установив наличие пробела действующего законодательства в установлении срока, в который налоговый орган может обратиться с иском заявлением в суд с требованиями к юридическому лицу, в случае если такой налоговый орган не осуществил свое право на беспорное взыскание. Для преодоления такого пробела суд пришел к выводу о необходимости применения аналогии права, а именно аналогии п.3 ст.48 Налогового кодекса Российской Федерации, которым установлено, что налоговый орган имеет право обратиться в суд для взыскания недоимки с физических лиц только в течение шести месяцев с момента истечения сроков, установленных в соответствующем требовании об уплате такой недоимки. При этом, в обосновании своей позиции суд так же указал на необходимость соблюдения принципа равенства налогообложения, закрепленного в ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации¹.

¹ См.: Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» (утр. силу) // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2001. – № 7.

Завершающим условием использования аналогии права является юридическая мотивация и четкое обоснование применения аналогии в тексте законодательного акта. Как следствие, необходимо четко прослеживать основополагающий принцип, являющийся основой решения по делу. П.Е. Недбайло пришел к выводу, что при принятии решения по делу и использовании ссылок на общие принципы права является необходимым указанием на общее начала законодательства, на которые опирается принимаемое решение, а без такого указания принятое решение становится необоснованным, вследствие чего формируется возможность произвола при использовании правовой нормы¹.

Суды при высказывании своей позиции, основывающейся на общих началах налогового законодательства, достаточно часто не конкретизируют к каким именно принципам они в настоящее время обращаются. В качестве примера можно привести Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 августа 2005 г. и от 18 августа 2005 г. № КА-А40/7915-05 при принятии которого суд пришел к мнению, о том, что в соответствии с п.7 ст.254 Налогового кодекса Российской Федерации для целей налогообложения под материальными расходами следует понимать, в том числе, и потери от порче при хранении и транспортировке, а так же недостаче и естественной убыли, утвержденной Правительством Российской Федерации. При этом, так как в нормах регулирующих сельское хозяйство Правительством Российской Федерации не установлены такие норм, налогоплательщики не могут нести неблагоприятные последствия от бездействия законодательных органов при установлении налоговой базы².

Ввиду отсутствия норм законодательства, которыми были бы закреплены нормы естественной убыли для растений и семян при их хранении и

¹ См.: Недбайло П. Е. Указ. соч. С. 467

² См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 18 августа 2005 г. № КА-А40/7915-05 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

транспортировке суд руководствовался общими началами Налогового кодекса Российской Федерации. Однако конкретное правовое начало, которое судебный орган использовал при принятии вышеуказанного решения не было указано. Таким образом, вышеуказанная практика судебных органов не способствует повышению определенности налогового права Российской Федерации.

3.2 Пределы применения аналогии для преодоления пробелов в налоговом праве

Применение аналогии при разрешении споров в налоговом праве подчиняется общим правилам, однако со своими особенностями, которые в полной мере отражают специфику налогового права. Как пример, для преодоления пробелов законодательства использование аналогии берет свое начало в воле законодательного органа, который ограничил регулирование части возможные вопросов налогового права способами, отличными от законодательных норм налогового права.

Такое ограничение во всей своей красе раскрывается при определении налогов и сборов, а в частности при фиксации субъектов налогообложения, как и собственно самой формы и размера налога.

Немецкий правовед К. Лангенбухер указывает на то, что налоговые органы не могут иметь прав по введению и сбору налогов, которые не были предусмотрены законодательными органами. Ведь в тех сферах, где законную деятельность может вести только законодательный орган, судебные органы не имеют возможности применять аналогию¹.

В соответствии с позицией Конституционного суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 4 апреля 1996 г. № 9-П, установление налогов и

¹ Langenbucher K. C. Argument by Analogy in European Law // Cambridge Law Journal. – 1998. – Vol. 57, № 3. – P. 486.

сборов возможно только в форме законодательного акта, а как следствие, любые налоги и сборы, подлежащие сбору, не на основе такого акта не могут быть признаны законными¹.

Следует отметить, что определить соби́рание определенного налога или сбора не означает исключительно дать ему название и определить его размер, для этого надо установить в законодательстве все его существенные моменты, которые в полном объеме перечислена в ст.17 Налогового кодекса Российской Федерации.

По мнению Конституционного суда Российской Федерации отраженном в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П любые налоги и сборы являются установленными в соответствии с законодательством Российской Федерации только в том случае, если в соответствующем тексте закона зафиксированы все необходимые элементы такого налога или сбора. Таким образом, при установлении налога законодательный орган должен при составлении соответствующих норм осуществить полное перечисление всех элементов, устанавливаемого налога².

В дальнейшем Конституционный суд Российской Федерации в своем определении от 10 июля 2003 г. № 316-О уточнил свою правовую позицию, и постановил, что налоги и сборы признаются установленными в соответствии с действующим законодательством только в том случае, когда законом точно и ясно установлены налогооблагаемая база, объект налогообложения, порядок определения суммы налоговых платежей, лица, несущие обязанность по уплате таких налогов и исключительно при соблюдении всех вышеупомянутых требований на субъектов права возможно возложить обязанность, установленную

¹ См.: Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 14 июля 2005 г. № 9П «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» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 2005. – № 4.

² См.: Постановление Конституционного суда Российской Федерации 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 Российской Федерации – 1997. – № 46. – Ст. 5339.

ст.57 Конституции Российской Федерации, и как следствие ответственность за ее неисполнение¹.

С точки зрения принципа законного установления налогов и сборов применение аналогии закона и аналогии права является недопустимым как в отношении субъекта налогообложения, так и в отношении самой сущности налогового обязательства. Данное утверждение находит свое отражение, как с научной точки зрения, так и в судебной практике. При рассмотрении заявления о признании недействующим п.7 раздела 4 Метода рекомендаций, которые были утверждены приказом МНС России от 21 июля 2002г. №БГ-3-02/458, по расчету налоговой базы, начисление которой производится в соответствии ст.10 Федерального закона от 6 августа 2001 года №110-ФЗ, Высший арбитражный суд Российской Федерации пришел к выводу о том, что п.7 раздела 4 вышеуказанных рекомендации по сути поясняет каким образом должен происходить расчет налоговой базы юридическими лицами, освобожденными от уплаты налога на прибыль организации до 2002г. и не имеющими налоговой базы, сформированной в 2001г.

В соответствии с вышеуказанными положениями, в случае если юридическое лицо в 2001г. имело налоговую льготу по указанному налогу, в следствии чего размер уплаченного налога на прибыль организации составил ноль рублей, размер налоговой базы должен быть исчислен и уплачен в соответствии с положениями п.8 ст.10 Закона. А определение размера непосредственно самого налога должно быть произведено в соответствии с вышеупомянутой налоговой базой. Как следствие, п.7 раздела 4 Рекомендаций закрепляет условия уплаты налога на прибыль организации, внесение которого предусмотрено ст.10 Закона, и распространял действие данного положения закона на юридических лиц, не

¹ См.: Определение Конституционного суда Российской Федерации 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».

являвшихся плательщиками на прибыль организации в связи с тем, что у этих лиц имелись соответствующие налоговые льготы. Такими положениями, с помощью применения аналогии закона в отношении как субъекта налогового правоотношения, так и основных элементов налогового обязательства были устранены пробелы налогового законодательства, что является абсолютно невозможным с точки зрения законности устанавливаемых налогов¹.

Как следствие установление налогов и сборов, а соответствие и требования по их уплате, с использованием методов аналогии является недопустимым и противоречащим действующему законодательству.

Наличие пробелов в определении налогов и сборов, в том числе отсутствие определения налоговой базы, ставки соответствующего налога или отсутствие объекта налогообложения по мнению Е. Тарбио должно рассматриваться исключительно как основания для признания таких положений законодательства противоречащих Конституции Российской Федерации, что полностью совпадает в положениями ст.57 Конституции Российской Федерации, в соответствии с которыми все субъекты налоговых правоотношений, на которые возложена обязанность по уплате налогов и сборов, должны оплачивать только законно установленные налоги и сборы².

В качестве иллюстрации можно рассмотреть следующий пример из правоприменительной практики. Первая редакция п.1 ст.228 Налогового кодекса Российской Федерации закрепляла, что физические лица обязаны самостоятельно исчислить и уплатить налог на доходы физических лиц, при получении денежных средств от других физических лиц, не выступающих в роли налоговых агентов, в соответствии с заключенными договорами гражданско-правового характера. При этом не прояснялся случай, если между двумя физическими лицами был заключен

¹ См.: Решение Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 14 мая 2003 г. № 2742/03 // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2003. – № 8.

² См.: Тарибо Е. Правоприменитель и законодатель: проблемы в пробелах // ЭЖ-Юрист. – 2007. – № 30. – С. 11.

трудовой договор. Так как п.1 ст.228 Налогового кодекса Российской Федерации не устанавливали трудовые договоры то обязанность по уплате соответствующих налогов физическими лицами, которые получают вознаграждение от юридических лиц и от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, по трудовым договорам не была закреплена в законодательстве.

Как можно отметить, распространение режима, определённого в отношении договоров гражданско-правового характера на трудовые договора является недопустимым.

В данном случае, отсутствие соответствующей нормы законодательства необходимо рассматривать как квалифицированное молчание закона, то есть как четко сформулированную волю законодательного органа в виде признания вышеописанной ситуации не являющейся налогооблагаемой.

В дальнейшем, законодательные органы внесли изменения в п.1 ст.228 Налогового кодекса Российской Федерации, чем и устранили образовавшуюся неопределенность.

На практике можно выявить и случаи нарушения указанного ограничения. Например, до принятия законодательными органами главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации налоговое законодательство в целом ряде случаев, требуя на необходимость оплаты государственной пошлины при обращении за судебной защитой в суды общей юрисдикции не определяло ее размер. В соответствии с действующими основами такое требование, без существенного элемента, не признается установленным в соответствии с действующим законодательством. Так, например, действовавший Закон Российской Федерации «О государственной пошлине» не устанавливал необходимость оплаты государственной пошлины в случае апелляционного обжалования решений мировых судей. Так же до принятия главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации к указанным жалобам не была установлена и необходимость оплаты государственной пошлины при подаче такого рода жалоб. При этом п.18 Справки

Верховного суда Российской Федерации «По применению норм Гражданского процессуального кодекса РСФСР, касающихся мировых судей», являющийся приложением к письму Верховного суда Российской Федерации от 07 июня 2001г. №7/общ-104, было четко указано, что размер такой государственной пошлины должен составлять 50% от государственной пошлины, подлежащей оплате при подаче исковых заявлений неимущественного характера, а по спорам имущественного характера должен составлять 50% от размера пошлины подлежащей уплате при подаче заявления имущественного характера, а за основу должна быть взята сумма, которая подлежит оспариванию¹.

Таким образом, суд своим письмом фактически взял на себя роль законодательного органа и фактически определили новый сбор и его размер используя метод аналогии закона, руководствуясь схожими признаками в кассационном и апелляционном обжаловании актов нижестоящих судов. В действительности же такие действия судебного органа в корне противоречат принципу законного установления налогов и сборов.

Представляется очевидным, что государственная пошлина не подлежит оплате при подаче заявлений, в отношении которых не предусмотрено законодательным органом обязанность в ее уплате. В указанных случаях молчание закона должно быть определено единственно возможным и логичным образом, а именно как отсутствие необходимости производить уплату государственной пошлины, как сбора не соответствующего требованиям п.5 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации. А как следствие взимание государственной пошлины, как и других налогов и сборов на основании применения инструментария аналогии закона является необоснованным.

Законодательные органы, при ведении своей деятельности основываются на том, что все элементы любого отдельно взятого налога и сбора являются

¹ См.: Письмо Верховного суда Российской Федерации от 07.06.2001 № 7/общ.-104 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

оригинальными, а как следствие применение механизма аналогии в налоговом праве достаточно ограничено. Как указывает Э.Н. Нагорная, регулирующий орган может указывать на применение механизма аналогии закона к нормам, описывающим обязанность субъектов налогообложения по оплате налога на прибыль, что может быть расценено неоднозначно, а уж с особым вниманием надо использовать такие механизмы при разрешении споров касающихся налогообложения в судебном порядке¹.

Более жесткую позицию в отношении применения механизма аналогии закона высказывает О.А. Борзунова, которая говорит, что «установление обязательств по уплате налогов и сборов является исключительной прерогативой законодательного органа, а как следствие использование метода аналогии в области особенной части налогового права является категорически недопустимым»².

Мнение контролирующих органов так же отражает возможность применения норм одного раздела Налогового кодекса Российской Федерации к отношениям которые описаны в другом разделе Налогового кодекса Российской Федерации исключительно в том случае когда содержится прямая воля законодательного органа к такому применению².

Считаем, что использование элементов, которые закреплены для расчета одного налога, при произведении расчетов другого налога должно быть законодательно закреплено.

Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации в постановлении от 30 января 2007 г. № 10627/06 по делу № А32-35519/200558/731 высказал мнение о том, что юридические лица, при исчислении налога на прибыль организации не могут руководствоваться положениями, установленными для

¹ См.: Нагорная, Э. Н. Бремя доказывания в налоговых спорах – М.: Юстицинформ, 2006. – С. 98.

² Борзунова О. А. Теория и практика кодификации в налоговом праве. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – С. 195.

² См.: Письмо Минфина РФ от 12 августа 2009 г. № 03-04-06-01/212 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

исчисления похожих налогов, установленных для другой категории субъектов налоговых правоотношений¹.

При этом, закрепление жесткого запрета на использование механизма аналогии, при трактовании положений Налогового кодекса Российской Федерации не должно быть распространено к положениям к которым не предусмотрена закрепление в законодательстве обязанностей налогоплательщика и лиц, которые относятся к данной категории.

К вопросам налоговых льгот и терминологии применение механизмов аналогии закона является допустимым, а возможность использование данных механизмов должна быть установлена исходя из существа сложившихся правоотношений. Однако, как ранее было указано, поиск норм, которые должны быть применены для восполнения такого пробела должен производиться изначально в том же разделе налогового права которым регулируются рассматриваемые правоотношения.

Данные утверждения так же находят свое отражения и в правоприменительной практике, в частности в постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21 марта 2006 г. по делу № А727462/05-12/513².

Вышеуказанным судебным актом суд установил, что в соответствии с п.7 ст.381 Налогового кодекса Российской Федерации юридические лица освобождаются от обязанности по уплате налогов в отношении принадлежащего им имущества социально-культурной сферы, в случае, если такое имущество используется ими для нужд физической культуры и спорта, здравоохранения,

¹ См.: Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 января 2007 г. № 10627/06 по делу № А32-35519/2005-58/731 // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации – 2007. – № 4.

² См.: Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21 марта 2006 г. по делу № А72-7462/05-12/513 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

культуры и искусства. Однако глава 30 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит дефиниции «имущество социально-культурной сферы».

При этом, суд при принятии данного судебного акта применил механизм аналогии закона и счел возможным применить при разрешении данного спора ст.275.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в которой закреплён перечень такого имущества.

Использование инструментария аналогии является невозможным при определении деяний лиц к нарушениям налогового законодательства и привлечении таких лиц к ответственности. Как указывает О. Пантюшов, составы правонарушений в сфере налогового законодательства в полной мере определены главой 16 Налогового кодекса Российской Федерации, а привлечение лиц, допустивших действия схожие с такими действиями но в полной мере не попадающими по конкретный состав правонарушения является недопустимым¹.

Таким образом, правоприменительные органы не вправе использовать инструменты аналогии при разрешении вопросов, связанных с пробелами налогового права в части определения действий лиц, являющихся нарушениями налогового законодательства. Как следствие все ключевые признаки и элементы составов правонарушений налогового законодательства должны быть определены в действующем законодательстве.

Применение аналогии закона так же представляется невозможным при установлении меры ответственности лиц, допустивших нарушение в сфере законодательства о налогах и сборах.

Именно к такому мнению пришел Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа при принятии Постановления от 12 января 2006 г. № Ф049373/2005(18371-А45-25), а как следствие в случае, когда отсутствует

¹ См.: Пантюшов О. Аналогия закона (права) при разрешении налоговых споров // Корпоративный юрист. – 2007. – № 11. – С. 50.

возможность точно определить размер санкции за совершенное правонарушение применение инструментов аналогии закона является не допустимым¹.

Так же следует проработать вопрос о субъектах, у которых имеются необходимые полномочия по разрешению спорных вопросов в налоговом праве. Очевидно, что судебные органы обладают соответствующими полномочиями, при этом за иными субъектами правоотношений в сфере налогов и сборов такие полномочия чаще всего не признаются.

Как отмечает Ф.Р. Уранский, возможности применения механизма аналогии права и аналогии закона контролирующими органами, при необходимости разрешения вопросов не является решенным. В действующем законодательстве отсутствует указание на круг лиц, который имеет возможность применяться данные механизмы, как и не определены способы из применений².

Различные авторы по разному подходят к этому вопросу, часть авторов, как, например Ю.В. Францифоров, высказывают мнение о том, что применение механизма аналогии возможно исключительно судебными органами³, другие, например, А.А. Белкин, расширяют перечень таких лиц⁴.

Мы придерживаемся мнения, о том, что право применения аналогии закона и аналогии права должно быть у всех правоприменяющих органов, в том числе и у налоговых органов. Данное утверждение основывается на следующей теоретической ситуации.

При обращении налогоплательщика в налоговый орган, с целью совершения определенного действия, выяснилось, что при описании механизма совершения

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12 января 2006 г. № Ф04-9373/2005(18371-А45-25) // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

² См.: Уранский, Ф. Р. К вопросу о понятии и видах пробелов в праве // Вестник Московского университета. – Сер. 11: Право. – 2005. – № 5. – С. 111-121.

³ См.: Францифоров Ю. В. Применение аналогии в реализации судом дискреционных полномочий по уголовному делу // Современное право. – 2009. – № 9. – С. 96.

⁴ См.: Белкин, А. А. Аналогия в государственном праве // Изв. вузов. Правоведение. – 1992. – № 6. – С. 12-24.

такого действия законодателем допущена неточность законодательства. При этом порядок действий налогового органа не определен. Возникает ситуация при которой налогоплательщик не может реализовать имеющееся у него право из за неточности законодательного органа при разработке соответствующих положений законодательства.

Считает, что при такой ситуации является недопустимым отказывать налогоплательщику в реализации им его законных прав основываясь на наличие неопределенности в действующем законодательстве.

Действительно, при наделении контролирующих органов такими полномочиями возникнет ряд сложно разрешаемых вопросов и трудностей, в виду сложности применения таких методов. Однако как указывает Мордачев В. Д. преодоление такой проблемы по своей сути является вопросом квалификации кадров контролирующего органа¹.

При этом, правоприменительные органы, в своей деятельности при разрешении складывающихся ситуаций привыкли руководствоваться исключительно буквой закона.

В качестве примера можно привести письмо Федеральной налоговой службы от 02 июня 2008г. №ММ-9-3-/63 которым налоговый орган пришел к выводу о наличии зон неопределенности при осуществлении налоговым органом рассмотрения жалоб субъектов налоговых правоотношений, и положительно высказался в адрес детально прописанного порядка рассмотрения таких заявлений в арбитражных судах.

Действительно, необходимо всегда двигаться по пути совершенствования действующего законодательства, однако как быть при разрешении спорных вопросов «здесь и сейчас».

¹ Мордачев В. Д. Преодоление пробелов в праве // Известия вузов. Северо-Кавказский регион. Серия: Обществ. науки. – 2004. – № 1. – С. 60.

Кажется правильным, что контролирующий орган не будет отказываться от рассмотрения такого рода обращений, входящих в его компетенцию из-за отсутствие регулирования такого вопроса в законодательстве.

Видится, что общие правила и пределы применений инструмента аналогии закона и аналогии права должны совпадать с такими правилами, установленными для судебных органов.

Возможность грамотно применять описанные инструменты правоприменительными органами должна быть обеспечена соответствующим юридическим образованием кадров такого органа.

В заключение хочется отметить, что инструмент аналогии в условиях наличия зон низкой определенности права является необходимым средством для устранения таких зон, в том числе в налоговом праве Российской Федерации. Применение этого инструмента не должно допускаться для установления налогов и сборов, однако такие действия представляются оправданными в иных случаях.

Можно в итоге прийти к выводу о необходимости наделения налоговых органов соответствующими полномочиями для использования инструментов аналогии в процессе своей деятельности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Принцип определенности налогообложения представляет собой воплощение ясности, доступности и точности требований налогового законодательства. Воплощает логическую и системную согласованность налогового законодательства, его полноту и отсутствие фрагментации, в установлении налогового законодательства, в котором любая новая правовая норма логично вписывается не только в сформированную систему налогового права, но и в иные отрасли права.

Налоговое право Российской Федерации представляет собой огромный массив правовых норм, регулирующий весь спектр правоотношений в сфере налогообложения. Для достижения поставленной цели магистерской диссертации было произведено исследование структуры налогового законодательства, понятия нормы налогового права и специфики предмета ее регулирования.

Существенное значение приобрели вопросы дифференциации норм, регулирующих налоговое правотворчество, так как для обеспечения системного подхода к формированию налогового законодательства в ключе повышения его определенности, прежде всего, необходимо обратить внимание на характеристики регулирующих его норм.

Например, часть норм являющиеся нормами-принципами не содержит четко выраженных правил поведения, однако четко задает вектор формирования всего законодательства о налогах и сборах.

При этом нормы-дефиниции призваны повысить общий уровень определенности в налоговом законодательстве, и позволяют прийти к более единообразному толкованию налогового права.

Так, например, ст.8 Налогового кодекса Российской Федерации является излишней, поскольку по своей сути призвана определить только два понятия

«налог» и «сбор», хотя все иные подобные определения располагаются в ст.11 Налогового кодекса Российской Федерации.

Принципы налогового права в большинстве своем легализованы в виде норм-принципов, либо выходят из контекста принятых налоговых норм. При этом в целях соблюдения п.3 ст.75 Конституции Российской Федерации было бы целесообразно выделить принципы законодательства о налогах и сборах либо в отдельную норму, либо в самостоятельную главу Налогового кодекса Российской Федерации.

Для повышения общего уровня определенности налогового законодательства повсеместно используются фикции и презумпции.

Выполняя функции недостающего юридического факта и устраняя состояние неопределенности, юридические фикции и презумпции вносят четкость и однозначность в содержание налоговых правоотношений.

Применение же аналогии закона и аналогии права представляются одними из самых универсальных инструментов для преодоления любых неопределенностей действующего законодательства. При этом применение этих инструментов является строго недопустимым при разрешении неопределенностей, возникающих в налоговом законодательстве при установлении налогов и сборов. Условия и пределы использования инструментария аналогии закона и аналогии права должны быть разработаны и закреплены в соответствии с действующим законодательством.

В качестве таких условий целесообразно указать следующие:

1) применение аналогии закона и аналогии права для внесения определенности в пробелы действующего законодательства только в том случае, когда рассматриваемые правоотношения не отражены в законодательстве, регулирующем налоговое право, и нет возможности прийти к адекватному, логически завершенному выводу, используя все имеющиеся способы интерпретации законодательства;

2) рассматриваемые спорные взаимоотношения должны быть

расположены в сфере налогового законодательства, а инструмент аналогии закона подлежит применению в тех случаях, когда он не противоречит существу рассматриваемых правоотношений;

3) принципиальным обоснованием применения инструментов аналогии является правовая аксиома, в соответствии с которой идентичные ситуации подлежат одинаковому регулированию и разрешению;

4) норма законодательства, которая используется при применении инструмента аналогии права, должна трактоваться так же, как и при ее обычном применении, а следовательно, нельзя искажать ее смысл в ключе рассматриваемой ситуации;

5) необходимость использовать ближайшую аналогию, а именно при использовании инструмента аналогии закона необходимо проводить поиск соответствующих норм изначально среди норм налогового права и, только не найдя соответствующих норм там, необходимо производить поиск в других отраслях;

6) юридическая мотивация и четкое обоснование применения аналогии в тексте законодательного акта.

При этом, контролирующие органы должны быть наделены соответствующими полномочиями по применению таких инструментов в своей деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

Раздел 1. Нормативные и иные правовые акты, официальные документы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014

№ 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации – 2014 – № 31 – 4398 с.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – 3824 с.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – №32. – 3340 с.

4. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 12 августа 2009 г. № 03-04-06-01/212 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

5. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 1 марта 2010 г. № 430-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО Святогор» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 2010. – № 4.

6. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 2002. – № 2.

7. Решение Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 14 мая 2003 г. № 2742/03 // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2003. – № 8.

8. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 6 июня 2002 г. № 116-О // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

9. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 18 января 2005 г. № 24-О // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

10. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 29 июня 2004 г. № 2046/04 по делу № А07-8637/03-А-ХИМ // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2004. – № 10.

11. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ» (утр. силу) // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2001. – № 7.

12. Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации 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» // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2008. – № 2.

13. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа 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».

14. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа 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».

15. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа 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».

16. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа 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».

17. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 21 мая 2004 г. по делу № А62-2085/2003 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

18. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (утр. силу) // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2001. – № 7.

19. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 18 января 2005 г. № 24-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ЗАО Печоранефтегаз 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» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 2005. – № 3.

20. Определение Конституционного суда Российской Федерации 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» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 2004. – № 2.

21. Определение Конституционного суда Российской Федерации 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» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 2010. – № 4.

22. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13 марта 2003 г. № Ф08-693/2003-259А // Документ официально не

опубликован. Доступ из справочной информационной системы «КонсультантПлюс».

23. Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 1996. – № 2.

24. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа 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».

25. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа 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».

26. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12 января 2006 г. № Ф04-9373/2005(18371-А45-25) // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

27. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21 марта 2006 г. по делу № А72-7462/05-12/513 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

28. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 10 октября 2002 г. № КА-А40/6671-02 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

29. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа 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».

30. Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ» // Вестник Конституционного суда Российской Федерации. – 1997. – № 6.

31. Проект Федерального закона №274631-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и статью 1 Федерального закона от 29 июля 2017 года № 254-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

32. Проект Федерального закона № 244939-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам социально-экономического развития Калининградской области» // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

33. Проект федерального закона № 204712-7 «О внесении изменений в статью 88 и главу 21 Налогового кодекса Российской Федерации». // Документы официально не опубликованы. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

Раздел 2. Научная и учебная литература, иные источники

34. Авакьян, С. А. Пробелы и дефекты в конституционном праве и пути их устранения / С. А. Авакьян // Конст. и муниц. право. – 2007. – № 8. – С. 3-12.

35. Алексеев, С. С. Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М.: Статут, 2010. – 712 с.

36. Алексеев, С. С. Общая теория права / С. С. Алексеев. – М.: Проспект, 2009. – 576 с.

37. Алимбеков, М. Т. Судебное решение и его роль в совершенствовании гражданского законодательства / М. Т. Алимбеков // Изв. вузов. Правоведение. – 2009. – № 4. – С. 6-15.
38. Алиэскеров, М. Процессуальная аналогия в гражданском судопроизводстве / М. Алиэскеров // Росс. юстиция. – 2002. – № 3. – С. 18-20.
39. Ашомко, Т. А. Когда налогоплательщик «всегда прав» / Т. А. Ашомко // Главная книга. – 2009. – № 23. – С. 38-44.
40. Ашомко, Т. А. Аналогия вне закона (Примеры недопустимого отступления от буквального текста Налогового кодекса) / Т. А. Ашомко // Главная книга. – 2010. – № 1. – С. 52-55.
41. Белкин, А. А. Аналогия в государственном праве / А. А. Белкин // Изв. вузов. Правоведение. – 1992. – № 6. – С. 12-24.
42. Боннер, А. Т. Источники гражданского процессуального права. Избранные труды по гражданскому процессу. – СПб., 2017. – 423с.
43. Борзунова, О. А. Теория и практика кодификации в налоговом праве / О. А. Борзунова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 255с.
44. Брызгалин, А. В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика / А. В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 1999. – № 9. – С. 13-18.
45. Власенко, Н. А. Язык права / Н. А. Власенко. – Иркутск: ВосточноСибирское книжное издательство, 1997. – 176 с.
46. Вопленко, Н. Н. Источники и формы права / Н. Н. Вопленко. – Волгоград: Издательство Волгоградского государственного университета, – 2004. – 102 с.
47. Грачев, С. М. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / под ред. Р. Ф. Захаровой, С. В. Земляченко. – М.: ПБОЮЛ, 2001. – 720 с.

48. Громов, Н. А. Принципы уголовного процесса, их понятие и система /
- Н. А. Громов, В. В. Николайченко // Государство и право. – 1997. – № 7. – С. 33-40.
49. 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: Юридическая техника, 2000. – С. 275-283.
50. Запольский, С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права / С.В. Запольский. – М.: РАП; ЭКСМО, 2008. – 160 с.
51. Илларионова, Н. В. Значение правовых фикций в налоговых спорах /
- Н. В. Илларионова // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 6. – С. 24-27.
52. Калашникова, Э. Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: диссертация кандидата юридических наук / Э. Л. Калашникова. – М., 2008. – 176 с.
53. Карасева, М. В. Презумпции и фикции в части первой НК РФ / М. В. Карасева // Журн. рос. права. – 2002. – № 9. – С. 76-80.
54. Кабрияк, Р. Кодификации / Р. Кабрияк; пер. с фр. Л. В. Головки. – М.: Статут, 2007. – 476 с.
55. Корнаухов, М. В. Методология споров об обоснованности налоговой выгоды / М. В. Корнаухов // Налоги (журнал). – 2008. – № 1. – С. 2-5.
56. 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.
57. Крохина, Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм /

Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2001. – 352 с.

58. Кузнецова, О. А. Специализированные нормы российского гражданского права: теоретические проблемы: дисс. ... д.ю.н. / О. А. Кузнецова. – Екатеринбург, 2007. – 430 с.

59. Лазарев, В. В. Применение советского права / В. В. Лазарев. – Казань:

Издательство Казанского университета, 1972. – 200 с.

60. Маслов, А. А. Применение налогового законодательства по аналогии /

А. А. Маслов // Налоговые споры: теория и практика. – 2003. – № 10. – С. 8-12.

61. Михайлова, О. Р. Обязательные досудебные процедуры в налоговых спорах / О. Р. Михайлова // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 10. – С. 4-9.

62. Мордачев, В. Д. Преодоление пробелов в праве / В. Д. Мордачев // Известия вузов. Северо-Кавказский регион. – Сер.: Обществ. науки. – 2004. – № 1.

– С. 60-63.

63. Нагорная, Э. Н. Бремя доказывания в налоговых спорах / Э. Н. Нагорная. – М.: Юстицинформ, 2006. – 528 с.

64. Назаренко, Т. Н. Неопределенность в российском праве: дисс. ... к.ю.н. / Т. Н. Назаренко. – М., 2006. – 227 с.

65. Пантюшов, О. Аналогия закона (права) при разрешении налоговых споров / О. Пантюшов // Корпоративный юрист. – 2007. – № 11. – С. 49-51.

66. Панько, К. К. Фикции в уголовном праве и правоприменении / К. К. Панько. – Воронеж: Истоки, 1998. – 135 с.

67. Парыгина, В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики: учеб. пособие / В. А. Парыгина. – М.: Статус-Кво 97, 2005. – 336 с.
68. Пилипенко, А. А. Потенциальная совместимость налоговой неопределенности и налоговых рисков / А. А. Пилипенко // Налоги (журнал). – 2013. – № 2. – С. 20-24.
69. Пяткин, В. Н. Понятие и роль правовых фикций в праве Древнего Рима / В. Н. Пяткин // История государства и права. – 2014. – № 7. – С. 33-37.
70. Разуваев, Н. В. Принципы права: системно-функциональный аспект / Н. В. Разуваев // Принципы права: материалы Всероссийской научнопрактической конференции / под ред. Д.И. Луковской. – СПб., 2007. – С. 95-101.
71. Рахматуллина, З. З. Неопределенность правовой нормы – как техникоюридический прием правотворчества / З. З. Рахматуллина // Правотворчество в Российской Федерации: проблемы теории и практики: сборник научных статей / ответственные редакторы В. М. Сырых, М. А. Занина. – М.: РАП, 2010. – С. 375-382.
72. Рясина, А. С. Оценочные категории как прием юридической техники /
А. С. Рясина // Вестник ЮУГУ. – Сер.: Право. – 2011. – № 28. – С. 25-29.
73. Сасов, К. А. Недобросовестная фикция / К. А. Сасов // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 11. – С. 10-14.
74. Семенов, В. М. Конституционные принципы гражданского судопроизводства / В. М. Семенов. – М.: Юрид. лит., 1982. – 152 с.
75. Сидоренко, М. В. Правовая определенность как фундаментальная общеправовая идея: понятие, сущность и назначение / М. В. Сидоренко // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия Право. – 2016 – Том 16 №3 – С. 45-51.

76. Смирнов, Л. В. Типичные дефекты дефиниций в законодательстве Российской Федерации / Л. В. Смирнов // Законодательная дефиниция: логикогносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы: мат. межд. «круглого стола» / под ред. В. М. Баранова, П. С. Пацуркивского, Г. О. Матюшкина. – Н. Новгород: Юридическая техника, 2007. – С. 327-339.
77. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатств народов / под ред. Автономова В.С., Ананьина О.И., Афанасьева В.С., Васина А.А., Клюкина П.Н., Макашева Н.А., Энтов Р.М. – М.: ЭКСМО, 2016 – 1056 с.
78. Соколова, Э. Д. К вопросу об источниках финансового права / Э. Д. Соколова // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сборник тезисов докладов / отв. ред. О. С. Ростова. – Саратов, 2011. – С. 200-201.
79. Старых, Ю. В. Оценочные понятия налогового законодательства и проблема усмотрения / Ю. В. Старых // Право и экономика. – 2006. – № 8. – С. 78-81.
80. Тарибо, Е. В. Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества / Е. В. Тарибо // Налоговед. – 2011. – № 5. – С. 13-16.
81. Туманов, Д. А. Некоторые вопросы о процессуальной аналогии в гражданском процессе / Д. А. Туманов // Государство и право. – 2006. – № 7. – С. 100-104.
82. 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.
83. Францифоров Ю. В. Применение аналогии в реализации судом дискреционных полномочий по уголовному делу // Современное право. – 2009. – № 9. – С. 95-97.

84. Чернобель, Г. Т. Правовые принципы как идеологическая парадигма /

Г. Т. Чернобель // Журн. рос. права. – 2010. – № 1. – С. 84-94.

85. Шиндяпина, Е. Д. Соотношение аналогии права и аналогии закона / Е. Д. Шиндяпина, С. В. Бошно // Юрист. – 2006. – № 7. – С. 6-9.

86. Юзвак, М. В. Аналогия в налоговом праве / под ред. Д. М. Щекина. –

М.: РИОР; ИНФРА-М, 2014. – 138 с.

87. Dean, S. A. Neither Rules Nor Standards / S. A. Dean // Notre Dame Law

Review. – 2011. – Vol. 87, № 2. – pp. 537-583.

88. Grodin, J. R. Are Rules Really Better than Standards? / J. R. Grodin // Hastings Law Journal. – 1994. – Vol. 45. – pp. 569-572.

89. Jones, J. A. Tax Law: Rules or Principles / J. A. Jones // Fiscal Studies. – 1996. – Vol. 17. – pp. 63-89.

90. Osofsky L. The Case Against Strategic Tax Law Uncertainty // Tax Law

Review. 2011. Vol. 64, № 4. P. 501-550.

91. Langenbucher, K. C. Argument by Analogy in European Law / K. C. Langenbucher // Cambridge Law Journal. – 1998. – Vol. 57, № 3. – pp. 481-521.

92. 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.

93. 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.

94. Schlag, P. J. Rules and Standards / P. Schlag // Ucla Law Review. – 1985. – Vol. 33, № 2. – pp. 379-430.