

К ВОПРОСУ ОБ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ ПРИНЦИПОВ НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИИ

Аннотация: В статье рассматривается принцип определенности налогообложения, включая требования точности и ясности налоговых норм, разумный баланс абстрактного и конкретного, отсутствия пробелов в налоговом праве, логической и системной согласованности и т.д. Сделан вывод о том, что последовательное претворение в жизнь принципа определенности налогообложения обеспечивает четкость и конкретность прав и обязанностей участников налоговых отношений, что позволяет им планировать свою деятельность на перспективу, не опасаясь обвинений в нарушении буквы и духа действующего законодательства, а также дает уверенность в защищенности своих прав и законных интересов.

Ключевые слова: Налоги и налогообложение, налог, сбор, налогообложение, определенность, неопределенность, право, норма, принцип, справедливость

Вопросы правовой определенности актуальны для всех отраслей российского и международного права. Однако в некоторых сферах правового регулирования она имеет особое значение. Так, не будет преувеличением сказать, что данная проблематика является *центральной* для российского налогового права. В той или иной степени к ней обращались (и обращаются) большинство отечественных налоговых юристов.

Повышенное внимание к определенности в сфере налогообложения обусловлено, во-первых, *публично-правовой природой* налогового права, которая детерминирует *особый отраслевой режим*. Последний характеризуется существенными ограничениями прав и законных интересов частных лиц, требует четкости и стабильности правовых предписаний.

Во-вторых, налоговое право, по сравнению с другими отраслями, характеризу-

ется *повышенной сложностью* и высокой динамикой вносимых в него изменений. Это обусловлено междисциплинарным характером объекта налогово-правового регулирования, охватывающего, прежде всего, экономические взаимодействия, объективно склонные к прогрессивному совершенствованию и перманентным трансформациям. В современных условиях «амплитуда» этих трансформаций ускоряется, непрерывно продуцируя риски недостаточной правовой урегулированности и адекватности нормативной модели фактически складывающимся отношениям. Желание законодателя обеспечить соответствие налоговых норм стремительно развивающимся социально-экономическим взаимодействиям приводит к непрерывным налоговым реформам, подчас революционного характера. Последнее порождает значительную напряженность в части требования правовой определен-

ности, стабильности и предсказуемости налогово-правового регулирования.

В-третьих, повышенное внимание к определенности налогового права обуславливается высокой политизацией и *конфликтностью* налоговых взаимодействий. Подобная конфликтность и несоответствие интересов налогоплательщика и государства продуцирует разнонаправленную оценку и интерпретацию ими налогово-правовых норм и налоговозначимых ситуаций. Причем, как правило, такие оценки носят *диаметрально противоположный* характер. В этих условиях любая неопределенность в источниках налогового права – независимо от того, была она целенаправленно запрограммирована законодателем или сложилась как дефект-упущение – будет истолкована заинтересованным лицом в свою пользу.

Вследствие этого возрастает значение определенности налогово-правовых норм, гарантирующее *единообразие* в их понимании и применении соответствующими адресатами. Очевидно, чем выше уровень систематизации и упорядоченности законодательства о налогах и сборах, тем меньше возможностей для его произвольного толкования, а значит, для правовых споров и конфликтов. Поэтому Конституционным Судом РФ сформирована правовая позиция о том, что «законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы с тем, чтобы не допускалась неопределенность в их понимании и, следовательно, возможность произвольного их истолкования и применения. ... Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное применение»¹.

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституци-

В-четвертых, налоговое право – отрасль, где большое значение имеет *процессуальная составляющая*. Налогообложение по своей сути всегда предполагает внесудебное ограничение (лишение) права собственности. Речь идет о жестком ограничении основных прав человека, связанном с такими институтами как учет, контроль, имущественные взыскания, привлечение к ответственности за совершение налоговых правонарушений. При этом, «чем детальнее и более четко регламентирована процедура применения государственного принуждения, тем реальнее правовые гарантии прав и свобод человека»².

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

Значительный удельный вес *принудительных компонентов* в механизме налогово-правового регулирования обуславливает более высокую степень формальной определенности налогово-правовых норм по сравнению с нормами иных отраслей права, где процессуальная составляющая не так развита. Не случайно Конституционным Судом РФ сделан вы-

онности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» // Вестник КС РФ. 2000. № 4.

² Колобкова Л.В. Процессуальные нормы в российском праве: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 30-31.

вод о том, что расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым – к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения; поэтому предусмотренный в «дефектных» с точки зрения требований юридической техники – нормах налог не может считаться законоустановленным³.

Принцип определенности налогообложения развивает общеправовое требование формальной определенности *на отраслевом уровне*, т. е. применительно к нормам налогового права. Требование определенности не просто провозглашено здесь доктринально и признано судебной практикой, но непосредственно закреплено Законом: «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), когда и в каком порядке он должен платить» (п. 6 ст. 3 НК РФ). Более того, именно применительно к налоговым правоотношениям законодатель установил, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

³ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» // Вестник КС РФ. 2000. № 4.

Стиль, логика, языковые средства выражения налогово-правовых норм играют важнейшую роль в формировании эффективной налоговой системы, отвечающей требованиям XXI века. При этом содержание принципа определенности налогообложения (на уровне налогового творчества) составляют: (1) точность, (2) ясность и доступность налоговых предписаний, (3) разумный баланс абстрактного и конкретного, (4) полнота, т.е. отсутствие фрагментации, (5) логическая и системная согласованность (как минимум – отсутствие явных противоречий) в регламентации налоговых отношений, где каждая вновь принятая норма должна быть вписана в отраслевую систему налогово-правового регулирования, а также согласована с нормами иных отраслей российского и международного права.

Точность налогового права означает соответствие друг другу *духа и буквы* его источников. Логико-лингвистическое изложение налогово-правовых норм должно как можно более четко и недвусмысленно отражать волю законодателя, которую он вкладывал в эти нормы, принимая закон. Таким образом, точность нормы означает взаимное соответствие ее текстуальной и смысловой составляющих, а именно того, что в ней сказано, тому, что законодатель «имел в виду». От того, насколько точно мысль (идея) законодателя выражена текстуально, напрямую зависит адекватность ее восприятия и реализация адресатами норм, а, следовательно, и достижение на практике целей налогово-правового регулирования.

Ясность определяется в юридической литературе как простота, понятность правового документа; неясный правовой акт не дает полного представления о

необходимом поведении в той или иной ситуации, что ведет к неопределенности, недоразумениям, ошибкам, противоречивому толкованию, спорам и конфликтам⁴. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, «законы о налогах должны быть конкретными и понятными»⁵, т. е. *общедоступными* для восприятия, рассчитанными не на узкого специалиста, но на «среднего» россиянина. Непонятный закон, как минимум, снижает эффективность действия его предписаний, а в худшем случае – не позволяет адекватно реализовать его в практической деятельности. По справедливому замечанию К. Фогеля, налоговый закон, если он настолько сложен, что даже специалист не в состоянии его себе уяснить, не только не может быть справедливо применен органами государственного управления, но и противоречит принципу преданности законодателя идее права⁶.

Важное значение имеет достижение оптимального *баланса абстрактного и конкретного* в системе налогово-правового регулирования, включая разумное сочетание абстрактных и казуистических способов изложения налоговых норм. Рассматривая проблему оптимальной обобщенности юридической нормы, Р. Давид обращает внимание, что равновесие между применением нормы в конкретной ситуации и общими принципами права «не обязательно должно быть одинаковым

во всех отраслях права: большая конкретизация желательна в таких отраслях, как уголовное или налоговое право, где стремятся максимально сократить произвол администрации. Напротив, большая степень обобщения бывает необходимой в некоторых других отраслях, где нет нужды так строго навязывать жесткие юридические решения»⁷. В этом контексте налоговое право относится к наиболее *детализированным* отраслям российского права, а идея максимальной правовой регламентации широко поддерживается налоговым сообществом.

Важнейшим аспектом определенности налогообложения выступают *полнота и последовательность* в регламентации налоговых отношений, отсутствие *юридических коллизий* в системе налогового права. Пробелы и коллизии неизбежно приводят к правовой неопределенности, покушаясь «на основное качество права – быть согласованным и сбалансированным социальным регулятором общественных отношений»⁸. Поэтому система налогового права должна представлять собой устойчивое, непротиворечивое, иерархически организованное множество правовых норм, взаимосвязанных и взаимодействующих между собой. Заметим, что отдельно взятую норму вряд ли можно назвать самостоятельным регулятором социальных взаимодействий, поскольку вне системного взаимодействия с иными нормами она не способна выполнить миссию налогово-правового регулирования. Для этого нормы группируются в различного

⁴ *Кашанина Т.В.* Юридическая техника. М., 2007. С. 119.

⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // Вестник КС РФ. 1997. № 5.

⁶ *Фогель К.* Конституционные основы финансового права // Государственное право Германии. Т. 2. М., 1994. С. 127.

⁷ *Давид Р.* Основные правовые системы современности / Пер. В.А. Туманова. М., 1988. С. 99.

⁸ *Власенко Н.А.* Неопределенность в праве и правовое регулирование // Сб. статей: Судебное правоприменение: проблемы теории и практики / Под ред. В.М. Сырых. М., 2007. С. 38.

рода комплексы, ассоциации, комбинации, где действует принцип *взаимобусловленности*, и лишь совместно, в устойчивых сочетаниях они могут реализовать задуманное законодателем упорядочивающее воздействие на общественные отношения. Таким образом, единство, системность, взаимообусловленность, согласованность, иерархичность – необходимые свойства налогового права, как и любой иной отрасли права.

В настоящее время принцип определенности налогообложения провозглашен в качестве основы формирования российской налоговой системы каждого современного государства. Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на конституционное требование ясности, четкости, определенности и недвусмысленности именно налоговых норм, поскольку обеспечение ясности и определенности порядка уплаты налога гарантируется каждому налогоплательщику основополагающими принципами отечественного законодательства о налогах и сборах. При этом требование определенности налогообложения индуктивно выводится Судом из более общих конституционных принципов – законодательной формы налога и принципа равенства всех и каждого перед законом и судом.

В соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Эта норма развивает закрепленную в ст. 57 Конституции РФ конституционно-правовую обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Раскрывая понятие «законно установленные налоги и сборы», Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что установить налог или сбор можно только законом; налоги,

взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными⁹.

Согласно правовым позициям Конституционного Суда, налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге. Наделение законодательного органа конституционными полномочиями устанавливать налоги означает его обязанность *самостоятельно* реализовывать эти полномочия. Такой порядок имеет своей целью гарантировать защиту прав и законных интересов налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке¹⁰.

⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // Вестник КС РФ. 1996. № 2.

¹⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // Вестник КС РФ. 1997. № 6.

Требование определенности налогообложения в литературе и судебной практике обоснованно связывают с принципом *формально-юридического равенства*. Увязывая требование определенности с реализацией принципа равенства и справедливости налогообложения, К.А. Сасов верно отмечает, что «неясная налоговая норма может применяться или не применяться к налогоплательщику по произвольному усмотрению государства»¹¹.

Качественное состояние налоговой системы универсально влияет на практически все социально-политические и макроэкономические показатели государства. Поэтому значение принципа определенности налогообложения выходит далеко за рамки отраслевых технико-юридических проблем налогового права. В условиях глобальной налоговой конкуренции между государствами за привлечение в национальную экономику инвестиций и капиталов создание привлекательных условий налогообложения, наряду с качеством инфраструктуры и кадровых ресурсов, стабильностью политической системы, экономическими факторами и т.д., становится одной из стратегических и приоритетных задач государственной политики.

Принцип определенности налогообложения выступает *универсальной гарантией* публичных и частных интересов: с одной стороны, его практическая реализация ограничивает дискретное усмотрение налоговых органов, нередко перерастающее в административный произвол, а с другой – препятствует

совершению частными лицами противоправных деяний и извлечению необоснованной налоговой выгоды. Заметим также, что налогообложение во все времена было тесно связано с глубинным народным чувством справедливости (или несправедливости) общественного и государственного устройства; поэтому от качества налогового права во многом зависит *социальная стабильность* российского общества.

Таким образом, несмотря на общеправовое требование определенности, *степень конкретизации* правовых норм в отраслях права неодинакова и обусловлена различными обстоятельствами. Чем более конфликтна сфера отраслевого регулирования, чем значительнее в ней удельный вес императивных норм, обязываний и запретов, процедурных и процессуальных форм; чем существеннее участие государства в социальных взаимодействиях, тем выше требования формальной определенности, предъявляемые к отраслевым нормам права. В частности, налоговые отношения требуют наиболее четкой регламентации и контроля со стороны государства.

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

¹¹ Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению. М., 2008. С. 32

препятствует росту коррупциогенности в сфере налогообложения.

Последовательное претворение в жизнь принципа определенности налогообложения обеспечивает четкость и конкретность прав и обязанностей участников налоговых отношений, что позволяет им планировать свою деятельность на перспективу, не опасаясь обвинений в нарушении буквы и духа действующего законодательства, а также дает уверенность в защищенности своих прав и законных интересов. Тем самым гарантируется предсказуемость и стабильность условий хозяйствования, что немаловажно в условиях современной экономики. В конечном итоге возрастает уровень защищенности всех субъектов налогового права, укрепляется налоговый правопорядок, повышается организационно-структурная и функциональная эффективность налоговой системы России.

Библиография:

1. Колобкова Л.В. Процессуальные нормы в российском праве: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007.
2. Кашанина Т.В. Юридическая техника. М., 2007.
3. Фогель К. Конституционные основы финансового права // Государственное право Германии. Т. 2. М., 1994.
4. Давид Р. Основные правовые системы современности / Пер. В.А. Туманова. М., 1988.
5. Власенко Н.А. Неопределенность в праве и правовое регулирование // Сб. статей: Судебное правоприменение: проблемы теории и практики / Под ред. В.М. Сырых. М., 2007.
6. Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного

Суда Российской Федерации по налогообложению. М., 2008.

7. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» // Вестник КС РФ. 2000. № 4.
8. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» // Вестник КС РФ. 2000. № 4.
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // Вестник КС РФ. 1997. № 5.
10. Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // Вестник КС РФ. 1996. № 2.

References (transliteration):

1. Kolobkova L.V. Protsessual'nye normy v rossiyskom prave: Diss. ... kand. jurid. nauk. M., 2007.

2. Kashanina T.V. Yuridicheskaya tekhnika. M., 2007.
3. Fogel' K. Konstitutsionnye osnovy finansovogo prava // Gosudarstven-noe pravo Germanii. T. 2. M., 1994.
4. David R. Osnovnye pravovye sistemy sovremennosti / Per. V.A. Tuma-nova. M., 1988.
5. Vlasenko N.A. Neopredelennost' v prave i pravovoe regulirovanie // Sb. statey: Sudebnoe pravoprimerenie: problemy teorii i praktiki / Pod red. V.M. Syrykh. M., 2007.
6. Sasov K.A. Pravovye pozitsii Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii po nalogooblozheniyu. M., 2008.