

*Иванов А.В.,
студент магистратуры, 2 курс
Институт права
Тольяттинский государственный университет
Россия, г. Тольятти*

НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ НАЛОГОВЫХ НОРМ. ЕСТЬ ЛИ РЕШЕНИЕ ПРОБЛЕМЫ?

***Аннотация.** В статье рассматриваются проблемы, с которыми сталкиваются предприниматели в связи неопределенностью налогового законодательства. Проанализирована содержащаяся в статье 3 Налогового кодекса РФ коллизионная норма и выявлены ее недостатки. На основе проведенного исследования предложена новая формулировка правила разрешения неопределенности налоговых норм.*

***Ключевые слова:** налогоплательщик, неопределенность налоговых норм, неустранимость неясностей и противоречий, коллизионная норма, правоприменение.*

***Annotation.** The article examines the problems faced by entrepreneurs in connection with the uncertainty of tax legislation. The conflict norm contained in Article 3 of the Tax Code of the Russian Federation has been analyzed and its shortcomings have been identified. On the basis of the study, a new formulation of the rule for resolving the uncertainty of tax rules has been proposed.*

***Key words:** taxpayer, uncertainty of tax rules, ineluctability of ambiguities and contradictions, conflict of laws rule, law enforcement.*

Социально-экономическое состояние государства с рыночной экономикой во многом определяется уровнем предпринимательской

активности населения. В связи с этим задача государства обеспечить наиболее комфортный «предпринимательский климат», который бы способствовал увеличению инвестиционной привлекательности различных сфер бизнеса, повышению мотивации к активным видам предпринимательской деятельности.

Предприниматели заинтересованы не только получать максимально возможную прибыль, но также сохранять и приумножать свои активы, иметь надежную защиту от непредсказуемых изъятий этих активов. Риски, которые возникают при осуществлении предпринимательской деятельности в силу объективных причин, не должны предполагать отсутствие предсказуемости в правоотношениях, складывающихся между государственными органами и предпринимателями. В особенности это касается налоговых правоотношений. Предприниматель должен иметь возможность определить уровень налоговой нагрузки в отношении той или иной экономической деятельности, чтобы спрогнозировать рентабельность и принять решение о целесообразности ее осуществления. Основным источником информации для определения налоговой нагрузки для предпринимателя является налоговое законодательство. В связи с этим оно должно содержать доступные для понимания наиболее широкому кругу лиц правила исчисления налогов, ясно регламентировать вопросы организации взаимодействия предпринимателя с контролирующими органами, а также четко определять инструменты защиты прав и интересов субъектов налоговых правоотношений.

Известный экономист, основоположник экономической теории как науки Адам Смит еще в 18 веке справедливо заметил: «Точная определенность того, что каждое отдельное лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности» [7, с. 823].

Неясность правил исчисления налогов, исполнения налоговых обязательств и порядка осуществления контрольных процедур может привести к произволу сильной стороны в налоговых правоотношениях, к которой, прежде всего, относят органы, обладающие властными полномочиями. Имея возможность вольно трактовать расплывчатые налоговые нормы, фискальные органы будут преследовать прежде всего свои интересы в ущерб интересам слабой стороны в налоговых правоотношениях, стремиться проявлять избирательность негативного толкования положений закона в зависимости от степени лояльности к тем или иным участникам налоговых правоотношений, создавая тем самым неравенство в налогообложении.

К сожалению, следует признать, что достичь всеобъемлющей налоговой определенности невозможно, так как при закреплении юридических конструкций в позитивном праве проблематично предусмотреть все жизненные ситуации, которые происходят в текущем времени и возникнут в будущем. При высокой динамичности законодательства, которая характерна для настоящего времени, также сложно обеспечить полную согласованность правовых норм, исключить противоречия и пробелы в регламентации налоговых отношений. Значительное количество дефектов в механизме правового регулирования рассматриваемых общественных отношений потенциально обуславливает высокий уровень конфликтности среди субъектов этих отношений.

Проблематике правовой определенности в налоговой сфере уделяли внимание С.Г. Пепеляев, Д.М. Щекин, А.В. Брызгалин, Д.В. Тютин, Д.В. Винницкий и многие другие правоведы. Среди всех научных трудов следует особо отметить монографию А.В. Демина «Принцип определенности налогообложения» [6]. А.В. Демин на основе анализа 675 источников провел комплексное исследование рассматриваемой проблемы, правовых способов ее решения. Он условно разделил зарубежных и отечественных исследователей

налогового права на сторонников точных предписаний и сторонников общих стандартов.

Сторонники точных предписаний ратуют за четкость нормативных предписаний, позволяющую ограничить дискретное усмотрение в правоприменении, что способствует предсказуемости правовых последствий совершаемых действий (бездействия) субъектов правоотношений, сокращению количества судебных ошибок, административного произвола, и, соответственно, обеспечению на приемлемом уровне равенства и справедливости в вопросах налогообложения.

Сторонники общих стандартов указывают на необходимость обеспечения гибкости законов. При подробной детализации правовых норм это станет трудновыполнимой задачей, так как точные нормы в связи с динамичностью реальной жизни постоянно требуют актуализации, что, в свою очередь, значительно увеличивает нагрузку на законодателя и требует от него быстрой реакции. Более того, гибкие законы расширяют возможности государственных органов по пресечению агрессивной налоговой оптимизации, так как общие стандарты не ограничены жесткими границами и позволяют требовать от налогоплательщика «разумной налоговой отдачи».

Сложно отдать приоритет какой-либо из сторон дискуссии, так как каждая из них основывает свою позицию на весомых аргументах. В то же время, всеми признается, что абсолютная определенность в налоговом законодательстве, как верно подметил А.В Брызгалин, является утопией [5]. Предметом дискуссии должны быть только рамки использования общих стандартов в налоговом правотворчестве, за которые не должен выходить законодатель.

В связи с невозможностью создать безупречное налоговое законодательство большое значение в качестве ориентиров для разрешения неясностей и противоречий, с которыми сталкиваются налогоплательщики, фискальные и судебные органы при изучении и применении налоговых норм,

должны приобрести коллизионные правила. Их четкость, недвусмысленность, детальность важна не только правоприменителям, но и представителям предпринимательского сообщества. Ясность и простота изложения законодателем коллизионных правил в сфере налогообложения приобретают особое значение, так как эти правила используются не только специалистами, обладающими глубокими знаниями юриспруденции, но и финансовыми работниками, непосредственно задействованными в процессе реализации налогоплательщиками-организациями и индивидуальными предпринимателями прав и обязанностей в рамках налоговых правоотношений (оформление первичных документов, ведение бухгалтерского и налогового учета, исчисление налогов, составление налоговой отчетности и т.д.). Качество коллизионных норм безусловно влияет на предсказуемость налоговых последствий предпринимательской деятельности, количество споров между предпринимателями и фискальными органами.

Законодатель, преследуя благую цель по снижению уровня неопределенности в налоговой сфере, закрепил в пункте 3 статьи 7 Налогового кодекса РФ правило о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика [1].

В то же время при достаточно большом количестве явных пробелов, неясностей в действующем налоговом законодательстве указанная норма применяется фискальными и судебными органами крайне редко. Можно с достаточной степенью уверенности утверждать, что причиной этому является расплывчатость самой коллизионной нормы, так как законодатель не раскрыл смысл используемых им терминов «неустранимость», «сомнение», «противоречие», «неясность».

Как правило, под противоречием в нормативных актах понимается наличие двух и более несовместимых взаимоисключающих друг друга норм,

регулирующих одно и то же общественное отношение, затрудняющих для субъектов этих отношений выбор нормы для конкретной правовой ситуации.

К неясностям нормативных актов обычно относят дефекты норм, затрудняющих их понимание в силу двойственности, двусмысленности, смешения понятий, употребления терминов, значения которых неизвестны. Указанные дефекты обусловлены прежде всего нарушением структурных и языковых правил при построении нормы.

А. В. Демин в своей монографии [6] обосновывает необходимость отделения противоречий и неясностей, относящихся к недостаткам юридической техники, от сомнений, являющихся психологической реакцией правоприменителя на указанные дефекты налоговых норм.

Безусловно, следует согласиться с А.В. Деминым в том, что противоречия и неясности в нормативных актах вызывают психологическую реакцию правоприменителя в виде сомнения. В то же время к предложению А.В. Демина об исключении ссылки на «сомнения» из пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ, как излишней, не добавляющей нового содержания, необходимо относиться осторожно, так как представляется, что сомнения могут возникнуть и при отсутствии явных противоречий и неясностей в анализируемой норме.

Например, в силу подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ в редакции, действовавшей с 01.01.2001 до 01.01.2012, работы и услуги по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания освобождались от налогообложения НДС [2]. В связи с тем, что в норме был ясно определен перечень видов водных судов и норма напрямую не противоречила другим нормам налогового законодательства, возникло предположение, что на работы и услуги по обслуживанию судов смешанного (река-море) плавания освобождение от налогообложения НДС не распространялось. Несмотря на это, арбитражный суд, рассматривая дело № А05-1559/2013, подверг сомнению правильность такого подхода и пришел к выводу о том, что

независимо от формулировки подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, законодательство не ставит вопрос о правомерности освобождения от налогообложения в зависимости от вида судна [13]. Такое толкование косвенно подтверждается дальнейшими действиями законодателя, который Федеральным законом от 07.11.2011 № 305-ФЗ уточнил рассматриваемую норму, упомянув в ней и о судах смешанного (река-море) плавания [3].

Но одним из самых спорных терминов, используемых в пункте 3 статьи 7 Налогового кодекса РФ, является «неустранимость». Неопределенность в законодательных нормах, которая может быть преодолена посредством систематического толкования, не является неустранимой. Как отмечал Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 13.03.2008 № 5-П: «устранение противоречий и неясностей в актах законодательства о налогах и сборах должно осуществляться прежде всего арбитражными судами и судами общей юрисдикции» [8].

В связи с этим следует отметить, что противоречия и неясности нормативных актов далеко не всегда явно выражены. На проведение глубокого анализа всех аргументов сторон спора, уяснение воли законодателя у судей зачастую нет достаточного времени в связи с их большой загруженностью, что усугубляется отсутствием четкого правового механизма устранения неясностей и противоречий. Вследствие этого иногда действия разных субъектов правоприменения по устранению неясности одной и той же нормы приводят к прямо противоположным результатам толкования.

В качестве примера можно привести подходы судебных органов к вопросу о возможности придания Федеральным законом от 19.07.2018 № 199-ФЗ [4] обратной силы норме, уменьшающей ставку акциза на средние дистилляты, применительно к расчету суммы вычетов судоходными компаниями. Судебные инстанции при рассмотрении споров налоговых органов с судоходными компаниями выясняли, по какой ставке судоходные

компания вправе исчислить сумму акциза к вычету (возмещению из бюджета) в отношении приобретенного ими в июне 2018 г. судового топлива (средних дистиллятов) - по ставке 8 662 руб. за тонну, действовавшей в июне 2018 г. и учтенной в стоимости приобретенного судоходными компаниями судового топлива (средних дистиллятов), либо по новой ставке 6 665 руб. за тонну, установленной законодателем в следующем месяце.

Арбитражный суд Северо-Западного округа при рассмотрении дела № А05-13467/2019 поддержал позицию налогового органа о том, что судоходная компания не вправе претендовать на возмещение суммы акциза по ставке 8 662 руб. за тонну, ранее уплаченной ею в стоимости топлива [11]. Верховный Суд РФ в своем определении от 16.09.2020 по этому делу отметил: «придание обратной силы норме, изменившей ставку акциза по средним дистиллятам, не ухудшает положение налогоплательщика, а отказ в возмещении из бюджета денежных средств не может признаваться потерями общества» [9].

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа оценивая рассматриваемую правовую коллизию, напротив, встал на сторону налогоплательщика, посчитав, что придание обратной силы норме, устанавливающей новую ставку акциза, не соответствует конституционным принципам соблюдения баланса частных и публичных интересов, стабильности правового регулирования и ухудшает положение налогоплательщика, в связи с чем признал правомерность применения судоходной компанией при расчете вычетов действовавшей в июне 2018 г. ставки акциза в размере 8 662 руб. за тонну [12]. Определением Верховного Суда РФ от 16.06.2021 и это постановление суда кассационной инстанции было оставлено в силе [10].

Таким образом, разнонаправленное толкование положений о запрете обратной силы норме, изменяющей ставку акциза, в рамках судебных разбирательств, дошедших до Верховного Суда РФ, устранено не было.

То обстоятельство, что в существующей правовой действительности периодически возникающее разнонаправленное судебное толкование одних и тех же норм не признается доказательством существования неустранимых сомнений, противоречий или неясностей этих норм, указывает на низкий уровень защитной функции закрепленного в пункте 3 статьи 7 Налогового кодекса РФ правила, призванного обеспечить предсказуемость налогового законодательства и охрану налогоплательщика от выбора правоприменителем неблагоприятного варианта толкования норм, имеющих дефекты.

Вышеизложенное подтверждает необходимость уточнения рассматриваемой нормы посредством закрепления содержания понятий «неустранимость», «сомнения», «неясности», «противоречия» с определением системы признаков, позволяющих сторонам налоговых правоотношений, правоприменителям выявлять нормы, к которым подлежит применению пункт 3 статьи 7 Налогового кодекса РФ.

В частности, представляется целесообразным сместить в рассматриваемой норме акценты, изложив ее следующим образом: «Все сомнения, а также неясности и неустранимые противоречия актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)». Термин «неустранимость» разумно употреблять только в связке с термином «противоречия». При этом под неустранимыми противоречиями следует понимать противоречия положений нормативных актов, имеющих равную юридическую силу. Неясности законодательства о налогах и сборах могут и должны устраняться не только посредством правоприменительной практики, но и посредством толкования неясных норм уполномоченными государственными органами – Минфином РФ и ФНС РФ. Таким образом, неясность нормы существует лишь определенный промежуток времени от момента возникновения такой нормы до ее прояснения компетентным органом исполнительной власти, судебным или правотворческим органом.

Толковать неясности законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика целесообразно именно за этот ограниченный период времени ее существования. Естественно, что не любой акт толкования нормы следует считать устранением неясности этой нормы. Наличие противоречивых толкований наоборот свидетельствует о наличии неясности, которая может быть устранена непосредственно правотворческим органом, либо высшими судебными инстанциями. Термин «сомнения» необходимо рассматривать применительно к оценке соответствия духа закона его букве. Внешне ясное и формально не входящее в противоречие с другими положениями правило может не соответствовать целеустремлению законодателя, а иногда и здравому смыслу, что как раз и служит почвой для зарождения сомнений у правоприменителя.

Проведенный анализ свидетельствует о давно назревшей необходимости уточнить содержание предусмотренной пунктом 3 статьи 7 Налогового кодекса РФ коллизионной нормы с целью повышения ее защитной функции от неблагоприятных последствий, обусловленных ошибками законодателя.

Список использованных источников и литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021) // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.01.2011, ред. от 17.02.2021) // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства: Федеральный закон от 07.11.2011 № 305-ФЗ //

[Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 19.07.2018 № 199-ФЗ // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

5. Брызгалин, А.В. Статья: Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

6. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. - Москва: Статут, 2015. - 366 с.

7. Смит, Адам. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит : [перевод с английского]. – Москва : Издательство АСТ, 2021. – 960 с.

8. По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой: Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

9. Определение Верховного Суда РФ от 16.09.2020 N 307-ЭС20-11859 по делу N А05-13467/2019 // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

10. Определение Верховного Суда РФ от 16.06.2021 № 308-ЭС21-5441 по делу N А53-36694/2019 // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

11. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.07.2020 № Ф07-7285/2020 по делу № А05-13467/2019 // [Электронный

ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

12. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.01.2021 № Ф08-11496/2020 по делу № А53-36694/2019 // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).

13. Решение Арбитражного суда Архангельской области от 29.04.2013 по делу № А05-1559/2013 // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 16.10.2021).