

ПРЕДИСЛОВИЕ

Александр Васильевич Демин уже многие годы занимается вопросами теории налогового права. Автор этих строк в свое время был студентом Александра Васильевича Демина, который читал и читает лекции на юридическом факультете бывшего Красноярского государственного университета, ныне – Сибирского федерального университета.

Монографию Александра Васильевича «Принцип определенности налогообложения» можно смело отнести к самым ярким работам в науке налогового права за последние годы. Неопределенность в налоговом праве – одна из центральных проблем налогового права. О ней говорил еще Адам Смит¹. Безвозмездное изъятие собственности налогоплательщика государством, основанное на принуждении, требует пристального внимания к определенности правовых предписаний, на которых основано такое изъятие. При этом существует базовый конфликт интересов в налоговом праве – государство регулирует налоговые отношения и само же является получателем налоговых отчислений, поэтому определенность налогового права выступает прежде всего как механизм защиты прав налогоплательщика.

Монография А.В. Демина выполнена на основе его докторской диссертации и является первым комплексным исследованием проблемы неопределенности в налоговом праве и правовых средств ее преодоления. На фундаментальном уровне этот вопрос никогда ранее не изучался в науке российского налогового права.

Автор проанализировал 675 источников, в том числе и на иностранных языках, что само по себе уже вызывает уважение. По сути, Александр Васильевич проанализировал все основные работы на русском языке по вопросам налогового права и критически их осмыслил применительно к теме своего исследования. В этом смысле работа А.В. Демина соответствует лучшим стандартам монографий, которые можно встретить в науке права современного, советского и дореволюционного периода.

Автор ставит перед собой задачу изучения проблемы неопределенности и средств ее преодоления и для достижения этой цели анализирует, по существу, весь механизм правового регулирования налогового права.

В работе есть анализ таких категорий, как «мягкое налоговое право», «диспозитивность в налоговом праве», «юридические презумпции и фикции». При этом каждая из них исследована на глубоком теоретическом уровне.

¹ *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962.

Не ставя перед собой цели комментировать всю основные положения монографии, отметим лишь некоторые идеи, которые ярко демонстрируют глубокий характер исследования.

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

Это теоретически верное положение отражает диалектический характер неопределенности налогового права. С одной стороны, это, безусловно, негативное явление, отражающее наличие дефектов налогового закона, но с другой — ее можно понимать и позитивно, как особый прием регулирования налоговых правоотношений. Второй аспект новый для науки налогового права, так как традиционно неопределенность налогового права оценивалась исключительно как отрицательное явление. Между тем сложность экономических отношений должна учитываться налоговым правом, и в этом контексте неопределенность налогового права не несет в себе негативный аспект, а, напротив, может выступать гибким механизмом учета крайне сложных общественных отношений.

Автор отмечает, что классическое определение нормы налогового права через родовое понятие «правило поведения» следует переосмыслить, поскольку оно отождествляет норму с ее диспозицией и не учитывает наличия в источниках налогового права таких нормативных феноменов, как дефиниции, принципы, декларации, констатации, оперативные и коллизионные предписания, которые нормами-правилами не являются. В качестве родового понятия А.В. Демин предлагает использовать категорию «нормативное положение». Дополненная видовыми признаками, она может служить основой для выработки как общего понятия «норма права», так и отраслевого понятия «норма налогового права».

Этот вывод автора также стоит поддержать, поскольку он основан на расширении понятия средств правового регулирования, что отвечает реально сложившейся ситуации в сфере регулирования налоговых правоотношений. В действительности дефиниции, принципы и другие нормативные феномены имеют регулятивное значение и сводить их к правилам поведения неверно. Поэтому вывод А.В. Демина является обоснованным.

Кроме того, заслуживает внимания утверждение автора о том, что следует различать текстуальную форму и актуальное содержание налоговых норм. К первой относится идеальная словесная оболочка нормы,

закрепленная в тексте источника права, ко второму – фактическая нормативная модель, непрерывно формирующаяся в результате толкования, конкретизации и применения нормы на практике. Текстуальная форма нормы статична, а ее актуальное содержание отражает динамику налогово-правового регулирования. Участники налоговых отношений должны «раскодировать» информацию, заложенную законодателем в тот или иной фрагмент нормативного текста. Задача законодателя – регулярное приведение текстуальной формы и актуального содержания налоговых норм в соответствие, а также оперативное включение в законодательство новых правоположений, прошедших успешную апробацию в судах и доказавших свою жизнеспособность на практике. При этом автор совершенно справедливо акцентирует внимание на том, что в действительности правила поведения зачастую формируются в судебной практике и затем уже воспринимаются законодателем.

В целом уровень работы А.В. Демина позволяет надеется, что Красноярск со временем станет еще одним научным центром изучения финансового и налогового права и в этом городе будет сформирована сильная научная школа под его руководством. Перефразируя известное выражение классика, можно сказать, что российская наука финансового права будет прирастать Сибирью.

*Д.М. Щекин,
канд. юрид. наук, доцент кафедры финансового права
Юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова*

Сокращения

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

ВВЕДЕНИЕ

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

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

К сожалению, состояние неопределенности, нестабильности, противоречивости и разнородности российского налогового права приходится признать хроническим. Принимаемые законодателем меры нельзя назвать эффективными, поскольку они базируются на спорных методологических подходах. Непрерывная новеллизация законодательства, вместо того чтобы снизить неопределенность, подчас девальвирует законодательный процесс и продуцирует налоговые споры. В этих условиях требуются парадигмально новые подходы, включая *деформализацию и децентрализацию* процессов правообразования с вовлечением в него широкого круга субъектов (судов, правоприменяющих органов, международных организаций, частных лиц, их союзов и ассоциаций) и отказ от односторонне негативного отношения к роли *относительно-определенных элементов* в системе налогово-правового регулирования.

На общеправовом уровне к проблематике определенности в праве в той или иной мере обращалось большинство теоретиков права дореволюционного, советского и современного периодов. Среди правоведов дореволюционного времени можно выделить Е.В. Васьковского,

Г.Ф. Дормидонтова, И.А. Ильина, Б.А. Кистяковского, Ф.Ф. Кокошкина, Н.М. Коркунова, С.А. Муромцева, И.В. Михайловского, Н.С. Таганцева, Ф.В. Тарановского, Е.Н. Трубецкого, Г.Ф. Шершеневича, Б.Н. Чичерина и др. Среди ученых-теоретиков советского и современного периодов, рассматривавших отдельные аспекты определенного (неопределенного) в праве, следует назвать таких авторов, как С.С. Алексеев, Л.Ф. Апт, В.К. Бабабев, М.И. Байтин, В.М. Баранов, С.В. Бошно, А.М. Васильев, А.Б. Венгеров, Н.А. Власенко, Н.Н. Вопленко, Г.А. Гаджиев, В.М. Горшенев, М.Л. Давыдова, А.А. Деревнин, О.С. Иоффе, В.Н. Карташов, Т.В. Кашанина, В.М. Корельский, С.А. Комаров, Ю.В. Кудрявцев, В.В. Лазарев, О.Э. Лейст, В.И. Леушин, Р.З. Лившиц, Я.М. Магазинер, А.В. Малько, Г.В. Мальцев, М.Н. Марченко, А.В. Мицкевич, Л.А. Морозова, П.Е. Недбайло, В.С. Нерсесянц, В.Д. Перевалов, А.С. Пиголкин, А.В. Поляков, В.Н. Протасов, Б.И. Пугинский, М.М. Рассолов, В.Д. Сорокин, Ю.А. Тихомиров, Ф.Н. Фаткуллин, А.Ф. Черданцев, И.Л. Честнов, А.Ф. Шебанов, Л.С. Явич и др.

Если говорить о современных исследованиях, то нужно особо выделить труды ученого-теоретика проф. Н.А. Власенко, выявившего в качестве отдельной закономерности дихотомичность определенного и неопределенного в праве и заложившего основы общеправовой теории неопределенности.

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

Вместе с тем проблематика неопределенности в налоговом праве не стала предметом специальных монографических исследований, ее составляющие рассматриваются эпизодически и *субсидиарно* – как сопутствующие анализу иных проблем (речь, как правило, идет об *отдельных аспектах* неопределенности в налоговом праве и способах ее снижения), но пока не предпринято попыток осмыслить эту проблематику комплексно, в качестве *самостоятельного объекта* научного изучения. При этом неопределенность традиционно рассматривается однобоко,

как исключительно негативное явление; роль и значение относительно определенных юридических средств как *особого инструментария*, позволяющего преодолевать состояние неопределенности как на нормативном уровне, так и на уровне конкретных налогово значимых ситуаций, как правило, игнорируются. Сегодня особенно актуально создание единой концептуальной и методологической основы, позволяющей перспективно моделировать, оперативно выявлять и эффективно устранять «зоны неопределенности» в системе налогово-правового регулирования. Формирование соответствующего раздела науки налогового права — важнейшая предпосылка оптимизации налогового правотворчества и правоприменения.

Итак, актуальность, теоретическая и практическая значимость исследования парных категорий «определенность» и «неопределенность» в системе налогового права очевидны. Налоговое право нуждается в основательной и рассчитанной на перспективу модернизации для придания ему нового облика, адекватного проблемам и вызовам XXI в.

Автор выражает слова благодарности проф. Д.В. Винницкому, без живейшего участия которого на всех этапах исследования работа в нынешнем своем виде вряд ли увидела бы свет. Автор чрезвычайно признателен проф. Е.Ю. Грачевой, удивительному человеку и ученому, за всемерную поддержку и практические рекомендации в части доктринальных направлений и методологии настоящего исследования. Нужно отметить вклад в издание настоящего труда Д.М. Щекина, замечательного налогового и популяризатора налогово-правовой науки. Не могу не назвать также выдающихся теоретиков права (В.М. Баранова, А.В. Малько, В.Д. Перевалова, М.Л. Давыдову) и специалистов в области финансово-правовой науки (О.Ю. Бакаеву, О.А. Ногину, Д.А. Смирнова, Т.А. Гусеву, М.В. Карасеву, Ю.А. Крохину, А.В. Турбанова, А.Д. Селюкова, Ю.Л. Смирникову, Г.П. Толстопятенко, О.А. Ястребова, П.С. Пацуркивского, А.Г. Пауля, С.Г. Пепеляева, А.В. Брызгалина, Д.В. Тютина), критические замечания и пожелания которых помогли мне выявить и по-новому осмыслить рассматриваемые проблемы.

Проблематика, связанная с реализацией принципа определенности налогообложения, оказалась настолько неисчерпаемой и многообразной, что объем монографии не позволил охватить все релевантные аспекты. Те из них, которые были не изучены или изучены недостаточно в рамках текущего исследования, составят основу моих будущих изысканий. Это касается как общих (например, связь определенности налогообложения и правового государства, ретроактивность и темпоральное действие налоговых законов), так и более частных вопросов (например, методы толкования юридических текстов).

ГЛАВА 1. ОПРЕДЕЛЕННОСТЬ И НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ КАК ПАРНЫЕ КАТЕГОРИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

1.1. Общая характеристика принципа определенности налогообложения

1.1.1. Формальная определенность как общеправовое требование

Формальная определенность – важнейшее свойство права как системы социальных норм и универсального регулятора общественных отношений. Как пишет Б. Леони, «правовое государство может существовать только в условиях гарантированной определенности закона, при которой у индивида имеется возможность долгосрочно планировать собственное поведение в частной жизни и в предпринимательской деятельности»¹. По верному замечанию В.М. Шафировой, «позитивного права вне той или иной степени формальной определенности вообще не существует»². Следует согласиться с утверждением Н.А. Власенко и Т.Н. Назаренко о том, что отсутствие определенности в содержании права и формах его выражения лишает его возможности регулировать общественные отношения³.

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

¹ Леони Б. Свобода и закон. М.: ИРИСЭН, 2008. С. 115.

² Шафиров В.М. Первичные элементы системы права (методологический и теоретико-прикладной аспекты проблемы) // Система права в Российской Федерации: проблемы теории и практики: Сб. научных статей / Отв. ред. В.М. Сырых, С.А. Рубаник. М.: РАП, 2011. С. 72.

³ См.: Власенко Н.А., Назаренко Т.Н. Неопределенность в праве: понятие и формы // Государство и право. 2007. № 6. С. 5.

частных лиц к праву и суду¹. Конституционный Суд РФ многократно провозглашал, что требование формальной определенности, предполагающее точность и ясность законодательных предписаний, является неотъемлемым элементом верховенства права и выступает в законотворческой и правоприменительной деятельности необходимой гарантией эффективной защиты конституционных прав и свобод².

В академическом дискурсе категория «правовая определенность» с точки зрения своего содержания имеет многозначный и многоуровневый характер. В узком значении она ограничивается *нормами позитивного права*, их особыми юридико-техническими характеристиками, т.е. речь идет об определенности правовых норм. В более широком значении требование определенности охватывает *все уровни* правового регулирования, включая, в частности, «устойчивость законных и обоснованных судебных актов, а также стабильность складывающихся на их основе правоотношений, чтобы заинтересованные лица с разумной степенью вероятности могли предвидеть последствия применения... правовых предписаний и в соответствии с этим предвидеть последствия выбора того или иного варианта своего поведения»³. Неслучайно об уровне определенности правовой системы можно судить по степени предсказуемости результатов, получаемых при разрешении юридических споров. К примеру, нидерландский автор Ванесса Мак, отмечая сложность в установлении содержания понятия «правовая определенность», определяет это понятие как «предсказуемость результатов в правовых спорах»⁴.

Как видим, понятие «правовая определенность» помимо требований к юридико-техническому изложению правовых норм включает также необходимость их единообразного толкования и применения на практике. Именно к уровню реализации права относится такая составляющая принципа определенности права, как *правомерные ожидания*: каждое лицо,

¹ См. об этом: Трунов И.Л. Проблемы правовой определенности российского законодательства // Международное публичное и частное право. 2008. № 6. С. 32–33; Масаладжиу Р. Принцип правовой определенности в науке, практике ЕСПЧ и его влияние на доступность правосудия на стадии надзорного производства в гражданском и арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. 2009. № 7. С. 22–25; Дмитриев М.Н. О принципе правовой определенности в российском гражданском процессе // Цивилист. 2010. № 4. С. 98; Мантаян А.О. Принцип определенности в современном гражданском процессе // Мировой судья. 2011. № 5. С. 18; Визентин М. ЕСПЧ о защите интересов бизнеса в рамках налоговых дел // Налоговед. 2012. № 4. С. 68–69 и др.

² См., например: Постановление КС РФ от 27 мая 2008 г. № 8-П «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 188 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки М.А. Асламязян» // Вестник КС РФ. 2008. № 4.

³ Масаладжиу Р. Указ. соч. С. 22.

⁴ Mak V. Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism // Tilburg Private Law Working Paper Series. 2013. No. 015/2013 (<http://ssrn.com/abstract=2302562> (дата обращения: 21.08.2014)).

поступающее правомерно и добросовестно, вправе полагать, что и другие лица (включая властных субъектов) будут вести себя правомерно и добросовестно. На необходимость соблюдения правовой определенности в деятельности фискальных органов (особенно в области налогового контроля и ответственности) неоднократно указывал Конституционный Суд РФ¹.

В юридической литературе традиционно говорится о *формальной определенности* права. На наш взгляд, здесь объединяются два самостоятельных признака, а именно формализованность и определенность. Первый относится к сфере нормоустановления, официальной институционализации нормы, ее закреплению в источниках права, второй характеризует источник права с точки зрения юридической техники. Эти признаки выражают два взаимосвязанных аспекта определенности права — внешний (официально признанный источник права) и внутренний (содержание правовой нормы)².

Норма излагается в определенной форме, нарушать которую недопустимо. «Всякая норма есть *правило*, сформулированное в *словах*, в виде *логического суждения* и *грамматического предложения*, — пишет И.А. Ильин. — Поэтому норма всегда существует в виде высказанной мысли. Норма есть *обязательное правило*, *подуманное* (или придуманное) разумным существом и выраженное в словах»³. Вместе с тем нормы права — это не просто идеи, мысли, намерения, формы общественного сознания; они внешне выражены и официально легализованы в определенных источниках. То есть правовые нормы не просто объективируются вовне — они должны быть приняты на основании *определенной процедуры*, утверждены и подписаны компетентными должностными

¹ См.: Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. 2006. № 6.

² Неслучайно формальная определенность права рассматривается многими авторами в двух аспектах: как *определенность формы* и как *определенность содержания* правовых норм (см., например: *Алексеев С.С.* Социальная ценность права в советском обществе. М.: Юрид. лит., 1971. С. 89; *Шабуров А.С.* Формальная определенность права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1973. С. 7; *Чернобель Г.Т.* Формализация норм права // Советское государство и право. 1979. № 3. С. 30–31; *Назаренко Т.Н.* Неопределенность в российском праве: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 37–38; *Рахматуллина З.З.* Юридическая неопределенность и современные источники права России // Источники права: проблемы теории и практики: Материалы конференции. М.: РАП, 2008. С. 273–274). При этом «предпочтительней в соответствующих формулировках делать ударение не на формальном моменте, а именно на самой определенности содержания, на том, что при помощи письменных документов оказывается возможным достигнуть предельной точности, ясности, конкретности в фиксации юридических фактов, круга субъектов, прав, обязанностей, юридических гарантий, санкций, иных правовых последствий и т.д.» (*Алексеев С.С.* Право: азбука — теория — философия: Опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 49).

³ *Ильин И.А.* Теория права и государства. Воспр. по изд. 1915 и 1956 гг. М.: Зерцало, 2003. С. 81.