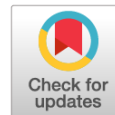


## Актуальные проблемы механизма налогового правоприменения



**Дементьев И.В.,**

кандидат юридических наук,

доцент кафедры государственно-правовых дисциплин

Центрального филиала Российского государственного университета правосудия

E-mail: i.v.dementyev@yandex.ru

**Аннотация.** В статье определяются понятие и особенности налогового правоприменения. Определяется структура механизма налогового правоприменения, включающая налогово-процессуальное доказывание, толкование норм налогового права и издание индивидуального налогово-правового акта. Сделан вывод о необходимости определения в Налоговом кодексе РФ понятия доказательств, предмета доказывания при принятии различных индивидуальных налогово-правовых актов, правовых требований к налогово-процессуальным доказательствам. Предлагается урегулировать в НК РФ порядок официального толкования налогово-правовых норм, форму актов письменного разъяснения налогового законодательства и порядок их издания и опубликования.

**Ключевые слова:** налоговое правоприменение, механизм налогового правоприменения, налогово-процессуальное доказывание, толкование норм налогового права, письменные разъяснения налогового законодательства, индивидуальный налогово-правовой акт.

### 1. Понятие и особенности налогового правоприменения

В широком значении правоприменение в налоговой сфере представляет собой властную деятельность уполномоченных органов (налоговых, таможенных и финансовых органов, их должностных лиц, подразделений Федеральной службы судебных приставов и их должностных лиц, а также суда), осуществляемую в установленной законодательством форме и направленную на реализацию норм налогового права и оказание воздействия на налоговые правоотношения посредством издания индивидуальных правовых актов (правоприменительных актов).

Разновидностью правоприменения в налоговой сфере является его «узкое» понимание — налоговое правоприменение. Налоговое правоприменение — это властная деятельность налоговых и таможенных органов, их должностных лиц, а также суда<sup>1</sup>, направленная на принятие в ходе налогового процесса индивидуальных налогово-правовых актов в целях реализации норм налогового права в связи с взиманием налогов и сборов, осуществлением налогового контроля, привлечением к налоговой ответственности, рассмотрением жалоб налогоплательщиков. Налоговое правоприменение осуществляется в налоговом процессе, который выступает правовой формой налогового правоприменения.

Процессуальный характер правоприменительной деятельности обуславливает стадийность правоприменения. Налоговое правопримене-

ние — это не одноактное действие, а определенный процесс, имеющий начало и окончание и состоящий из ряда последовательных стадий реализации норм налогового права (установление фактических обстоятельств дела, поиск и анализ налогово-правовой нормы и принятие решения).

Налоговое правоприменение как форма реализации норм налогового права способствует развитию и охране уже существующих налоговых отношений и формированию новых посредством создания новых юридических фактов, предоставлению субъективных прав и возложению юридических обязанностей на участников налогового процесса, привлечение к налогово-правовой ответственности.

Налоговое правоприменение как форма реализации налогового права проявляется в двух формах — «позитивное» (оперативно-исполнительное) и правоохранительное (юрисдикционное) налоговое применение (правоохранительная деятельность)<sup>2</sup>.

«Позитивное» налоговое правоприменение представляет собой исполнение налоговыми органами возложенных на них обязанностей и последующее применение «позитивных» санкций налогово-правовых норм, позволяющие реализовать предусмотренную НК РФ налоговую обязанность налогоплательщиков в рамках правонаделительных налоговых производств.

«Позитивное» налоговое правоприменение возможно на стадии исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, стадии принудительного исполнения налоговой обязанности<sup>3</sup>, стадии кор-

<sup>1</sup> Далее по тексту в качестве основного субъекта налогового правоприменения будет указываться только налоговый орган, что не отрицает участия в налоговом правоприменении таможенных органов и суда.

<sup>2</sup> См.: Морозова Л.А. Теория государства и права: учебник. Изд. 3-е, перераб. и доп. М., 2008. С. 332-333.

<sup>3</sup> Данные стадии налогового процесса предложены проф. М.В. Карасевой (Карасева М.В. Бюджетное и нало-

ректировки налоговой обязанности. Например, налоговый орган на основе кадастра исчисляет сумму имущественного налога (земельный налог и др.) и направляет налогоплательщику налоговое уведомление (ст. 52 НК РФ).

Правоохранительное (юрисдикционное) налоговое правоприменение осуществляется в налогово-контрольном производстве, в производстве по делу о налоговом правонарушении и производстве по досудебному обжалованию индивидуальных налогово-правовых актов. «Позитивное» налоговое правоприменение и правоохранительная деятельность налоговых органов неразрывно связаны между собой, поскольку процесс взимания налогов и сборов должен строиться на принципе законности. Режим законности поддерживается всеми формами реализации норм налогового права, охранительное налоговое правоприменение призвано защищать его от возможных посягательств.

## 2. Механизм налогового правоприменения и его структура

В последнее время в налоговой практике актуализировались проблемы использования письменных разъяснений налоговых и финансовых органов, применения налоговыми органами методов контроля цен в сделках, доказывания необоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды вследствие неоявления должной осмотрительности при выборе контрагента и др. Представляется, что эти и другие частные проблемы налогового правоприменения обусловлены теоретической неразработанностью механизма налогового правоприменения. Поэтому все старания исследователей решить эти проблемы не выходят за рамки отдельных налогово-правовых институтов.

Представляется, что эффективным может стать подход, согласно которому эти и другие проблемы налогового правоприменения следует анализировать не разрозненно, а в методологическом единстве. Такой объединяющей конструкцией может стать механизм налогового правоприменения (МНП)<sup>4</sup>.

Механизм налогового правоприменения является подсистемой механизма налогово-правового регулирования, которую отличает необходимость участия властного уполномоченного субъекта — налогового органа, без правоприме-

нительного решения которого механизм налогово-правового регулирования не придет в движение. То есть правила поведения, закрепленные в нормах налогового права, будут оставаться статичными и не станут реальными субъективными налоговыми правами и обязанностями участников налоговых правоотношений, а субъективные налоговые права и обязанности не реализуются в соответствующих актах поведения участников налоговых правоотношений без властных правоприменительных действий налоговых органов и их должностных лиц.

Структура МНП включает элементы и стадии (этапы). Элементы МНП отражают временную динамику правового воздействия, но важное гносеологическое значение имеет и логическая последовательность стадий (этапов) налогового правоприменения.



Рис. Механизм налогового правоприменения.

Таким образом, если финансово-правовая наука будет изучать проблемы налоговой практики в единстве логической структуры МНП, это позволит найти их верное решение и даст возможность законодателю эффективно решить эти и другие практические проблемы посредством нормотворчества.

Рассмотрим далее логические стадии (этапы) механизма налогового правоприменения, предшествующие принятию индивидуальных налогово-правовых актов<sup>5</sup>.

говое право России (политический аспект). М., 2003. С. 143-144). Отдельные производства налогового процесса выделены В.И. Гудимовым (Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: автореферат ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. С. 8-9).

<sup>4</sup> В правовой науке существуют исследования механизма правоприменения: Чванов О.А. Механизм правоприменения: автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1995.

<sup>5</sup> Рассмотрение порядка издания индивидуальных налогово-правовых актов не является целью настоящей статьи, поскольку этому вопросу посвящена отдельная работа автора: Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты / Под ред. М.В. Карасевой.

### 3. Налогово-процессуальное доказывание в механизме налогового правоприменения

Большинство публикаций, посвященных доказательствам и доказыванию в налоговых отношениях, рассматривают их в большей степени как институт административного судопроизводства и в меньшей мере как подинститут, входящий в налогово-правовой институт производства по делу о налоговом правонарушении. Правила доказывания в Налоговом кодексе РФ не урегулированы, а имеющиеся в нем нормы о доказывании бессистемны, разрозненны и малочисленны, чтобы считаться самостоятельным налогово-правовым институтом. Вследствие нормативной неурегулированности доказывания в налоговых правоотношениях судебно-арбитражная практика формирует фактические правила налогового доказывания. Законодателю следует эти фактические правила преобразовать в нормативные путем включения в НК РФ норм, регулирующих доказательства и доказывание в налоговых правоотношениях.

Представляется, что для успешного решения этой проблемы следует определить понятие доказывания в налоговых правоотношениях и очертить границы доказывания как налогово-правового института, прежде всего, проведя грань с судебным доказыванием по налоговым спорам. Поставленную задачу, на наш взгляд, позволяет решить формулирование понятия «налогово-процессуальное доказывание».

Определение налогового-процессуального доказывания должно исходить из двух главных посылок.

Во-первых, налогово-процессуальное доказывание не является доказыванием судебным. Институт судебного доказывания, в том числе и по налоговым спорам, является частью системы гражданско-процессуального права, арбитражного процессуального права и административного судопроизводства. Поскольку доказывание в налоговом правоотношении осуществляется в ходе налогового процесса<sup>6</sup>, который не является процессом судебным, постольку и налогово-процессуальное доказывание является институтом налогового права, а не правовых отраслей судопроизводства.

Во-вторых, необоснованно сужает границы налогово-процессуального доказывания его понимание исключительно как доказывания юрисдикционного, осуществляемого в ходе налогово-

го контроля, производства по делам о налоговых правонарушениях и досудебного обжалования актов налоговых органов.

Ошибочность такого подхода подтверждается тем, что налоговый процесс понимается как правоприменительная деятельность налоговых (таможенных) органов в широком смысле и включает в себя не только юрисдикционное производство, но и «позитивные» налоговые процедуры, не связанные с выявлением налоговых правонарушений, привлечением к налогово-правовой ответственности и оспариванием действий и индивидуальных налогово-правовых актов налоговых органов. Такими оперативно-распорядительными налоговыми процедурами являются предоставление отсрочки и рассрочки по уплате налогов, зачет и возврат излишне уплаченных и взысканных налогов, исчисление суммы поимущественного налога (например, земельного налога) и направление налогоплательщику налогового уведомления и др.<sup>7</sup>

Таким образом, налогово-процессуальное доказывание следует понимать в широком смысле как универсальную логико-познавательную деятельность субъектов налогового правоприменения, направленную на установление юридически значимых фактов и обстоятельств в ходе правоприменительного налогового процесса в целях принятия законного и обоснованного индивидуального налогово-правового акта.

В пользу широкого понимания налогово-процессуального доказывания говорит и тот факт, что в 2010 г. законодатель закрепил в п. 5 — 5.1 ст. 64 НК РФ перечень средств доказывания обстоятельств, являющихся основаниями представления отсрочки и рассрочки по уплате налога. Сами же основания изменения срока уплаты налога определены в п. 2 ст. 64 НК РФ, что позволяет рассматривать их как факты, образующие предмет доказывания в производстве по представлению отсрочки и рассрочки по уплате налога. Очевидно, что налоговый орган в целях

<sup>7</sup> Современная административно-правовая наука исходит из того, что «деятельность любого органа управления или иного субъекта, направленная на принятие какого-либо решения, включает в себя процесс отыскания носителей информации, с помощью которых могут быть получены сведения о событиях окружающей действительности, исследования данной информации, а также использования показаний экспертов и специалистов, т.е. органы управления в процессе своей деятельности при решении определенных задач используют весь арсенал средств доказывания, представленных юридической наукой». (Ветрова А.А. Доказывание и доказательства в административном процессе: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2008. С. 3). В то же время вопросу доказывания и доказательств в административном процессе, в широком его понимании, практически внимания не уделялось. Монография Е.В. Додина «Доказательства в административном процессе», вышедшая в 1973 г., является единственной работой по данной проблематике и остается актуальной и сегодня.

М.: Ось-89, 2006.

<sup>6</sup> Понятие и содержание налогового процесса разработано в финансово-правовой науке. См.: Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: автореф. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. С. 8-9; Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). С. 143-144.

вынесения законного и обоснованного решения по заявлению налогоплательщика об изменении срока уплаты налога должен установить в ходе доказывания наличие этих обстоятельств с помощью предписанных законом средств доказывания. Причем решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки должно быть мотивированным (п. 9 ст. 64 НК РФ), что требует изложения в тексте решения мотивов, по которым налоговый орган не принял во внимание и не счел установленными те или иные юридически значимые обстоятельства.

Юридические факты, подлежащие доказыванию в налоговом правоприменении, содержатся в гипотезах материальных налогово-правовых норм. Правила доказывания в «позитивном» налоговом правоприменении не отделены от процедурных налогово-правовых норм, регулирующих порядок издания индивидуальных налогово-правовых актов (например, решение об изменении срока уплаты налога, решение о зачете или возврате излишне уплаченного или взысканного налога и др.), и зачастую выражены в гипотезах в неявной форме.

Роль налогово-процессуального доказывания в «позитивных» налоговых производствах возрастает и в связи с тем, что введен обязательный досудебный порядок обжалования всех индивидуальных налогово-правовых актов. Вследствие этого налоговый спор на досудебных стадиях лишен нормативно урегулированного механизма судебного доказывания, в то время как недостаточно разработана нормативная регламентация юрисдикционного налогово-процессуального доказывания.

Дело в том, что на досудебной стадии оспаривания решения налогового органа вышестоящий налоговый орган проверяет не только правовую правильность выводов налоговой инспекции, но и осуществляет проверку доказательств, собранных налоговой инспекцией и соответствие выводов обстоятельствам дела.

В практике налоговых органов Воронежской области закрепился подход, согласно которому Управление ФНС России по Воронежской области направляет поступившую жалобу налогоплательщика в районную инспекцию, принявшую оспариваемое решение, а она в свою очередь готовит заключение. Очевидно, что такое заключение — аналог письменных возражений (отзыва) ответчика на исковое заявление. В заключении инспекция дает оценку правовым доводам налогоплательщика и осуществляет оценку юридических фактов и доказательств, что позволяет рассматривать заключение как средство налогово-процессуального доказывания, непредусмотренное НК РФ. Это свидетельствует о фактическом восполнении налоговой практикой пробелов нормативного регулирования налогово-процессуального доказывания.

Такая ситуация снижает гарантии защиты прав налогоплательщиков и приводит к тому, что многие налогоплательщики не принимают должных усилий к оспариванию незаконных индивидуальных налогово-правовых актов на досудебной стадии, а ждут, когда налоговый спор перейдет в судебную стадию, где стороны и суд пользуются в полной мере всем механизмом судебного доказывания, а также могут взыскать понесенные судебные расходы.

Формат данной статьи не предполагает освещение всех частных проблем налогово-процессуального доказывания, поэтому остановимся лишь на нескольких. Во-первых, в практике деятельности налоговых органов допускается ошибка вследствие неправильного понимания доказательств, идущего вразрез с правовой теорией. В правовой науке понятие доказательства формулируется, исходя из единства содержания (фактические данные) и формы (сведения о фактах, содержащиеся в средствах доказывания)<sup>8</sup>.

Налоговые органы на практике пренебрегают содержанием доказательств, а форму возводят в абсолют. Вследствие этого любые дефекты в оформлении документов налогоплательщиком рассматриваются как свидетельство необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды. Следует отдать должное судам, которые не признают одно лишь формальное нарушение в оформлении документов основанием признания налоговой выгоды необоснованной, если хозяйственная операция имела место в реальности<sup>9</sup>.

Во-вторых, существует проблема использования такого средства доказывания, как показания свидетелей и объяснения налогоплательщика и третьих лиц. Являются ли показания, полученные сотрудниками органов внутренних дел в ходе оперативно-розыскных мероприятий, налогово-процессуальным доказательством или нет? Проблему усугубляет коллизия определения КС РФ от 04.02.1999 № 18-О и постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О неко-

<sup>8</sup> См, напр.: Решетникова И.В. Доказывание в гражданском процессе: учеб.-практ. пособие. М., 2010. С. 65-67; Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации (постатейный, научно-практический) / Д.Б. Абушенко, К.Л. Брановицкий, С.Л. Дегтярев и др.; под ред. В.В. Яркова. М.: Статут, 2016; ст. 59 КАС РФ // СПС «Консультант Плюс»; Административное судопроизводство: Учебник / А.В. Абсаямов, Д.Б. Абушенко, С.К. Загайнова и др.; под ред. В.В. Яркова. М.: Статут, 2016 (§ 2 гл. 4) // СПС «Консультант Плюс»; Курс доказательственного права: Гражданский процесс. Арбитражный процесс / под ред. М.А. Фокиной. М.: Статут, 2014 (§ 1 гл. 1 // СПС «Консультант Плюс»); Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве / С.Л. Дегтярев, В.М. Жуйков, А.В. Закарлюка и др.; под ред. И.В. Решетниковой. 5-е изд., доп. и перераб. М.: Норма, Инфра-М, 2011 (§ 1 гл. 2 // СПС «Консультант Плюс»).

<sup>9</sup> См., напр., дело Камского завода ЖБИ (постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12) // СПС «Консультант Плюс».

торых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п. 45), содержащих противоположные судебные позиции. Конституционный Суд РФ не признает такие доказательства допустимыми в налоговом процессе, а ВАС РФ закрепил противоположный подход. Представляется, что данное противоречие может быть устранено путем построения иерархии интерпретационных актов, в которой толковательные позиции КС РФ обладают приоритетом перед толковательными позициями иных судов. Следовательно, доказательствами в налоговом правоприменении могут быть только те средства доказывания и те сведения, которые получены в ходе налогового-контрольных мероприятий в налоговом процессе. Поэтому материалы, полученные работниками органов внутренних дел в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий и переданные налоговым органам в порядке ст. 36 Налогового кодекса РФ, сами по себе не являются основанием для принятия налоговым органом решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности должно основываться на доказательствах (сведениях), полученных и исследованных в рамках мероприятий налогового контроля<sup>10</sup>.

Изложенное убедительно показывает нам, что в НК РФ должны быть включены подробные правила налогово-процессуального доказывания, определено понятие доказательств, правовые требования к ним, перечень средств доказывания при принятии различных индивидуальных налогово-правовых актов в разных видах налоговых производств не только юрисдикционного, но и «позитивного» характера.

#### 4. Толкование норм налогового права в механизме налогового правоприменения

Современное состояние практики налогового правоприменения ставит перед налогово-правовой наукой задачу теоретического осмысления механизма толкования налогово-правовых норм. Будучи стадией механизма налогового правоприменения, толкование норм налогового права выступает необходимым этапом налогового правоприменения, благодаря которому налоговый орган устанавливает истинный смысл и содержание налогово-правовой нормы.

По мысли А.Б. Венгерова необходимость толкования правовых норм возникает перед правоприменителем объективно. Причинами этого являются общий характер правовой нормы, ис-

пользование терминов, не установленных законодательно, ошибки и неясности в тексте закона<sup>11</sup>. Данные недостатки свойственны и налоговому законодательству. «Часть первая НК РФ грешит эклектичностью и пробелами в регулировании налоговых отношений и несовершенством техники изложения норм... Часть вторая НК представляет собой шаг назад. В большей степени это результат того, что юристы к ее разработке практически не привлекались. Об этом свидетельствуют стиль, язык, термины и юридическая неграмотность изложения норм», отмечает О.Р. Михайлова<sup>12</sup>. Хотя прошло более 10 лет с момента утверждения этой мысли, следует отметить, что юридическая техника налогового закона еще далека от совершенства. Более того, появилась «эндогенная» причина потребности в толковании налоговых норм, характерная для налогового законодательства. Это использование в налоговом праве институтов, понятий и терминов гражданского законодательства, которые должны пониматься в значении и смысле, определенном соответствующими нормами гражданского права, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 1 ст. 11 НК РФ).

В отличие от многих отраслей российского законодательства налоговое право содержит несколько норм, так или иначе регулирующих толкование его положений. Это п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, и ст. 34.2 НК РФ, определяющая полномочия Минфина России и финансовых органов субъектов Федерации и муниципальных образований по письменному разъяснению налогового законодательства.

Следует заметить, что в периодической печати освещались отдельные проблемы толкования налогово-правовых норм, однако теоретического обобщения они не получили<sup>13</sup>.

Представляется, что назрела потребность теоретико-методологического изучения толко-

<sup>11</sup> См.: Венгеров А.Б. Теория гос. и права: учеб. для юрид. вузов. М., 1999. С. 450 — 452.

<sup>12</sup> Михайлова О.Р. Толкование норм налогового законодательства: учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2004. С. 6.

<sup>13</sup> См., например: Зарипов В.М. Обжалование разъяснений финансовых и налоговых органов: вопросы подведомственности и подсудности // Налоговед. 2015. № 1. С. 51-55; Пилипенко А.А. Теоретико-прикладные аспекты понимания правовой природы письменных разъяснений налогового законодательства // Налоги. 2012. № 5. С. 25-29; Миронова С.М. Обжалование актов финансовых органов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 года: по материалам V Междунар. науч.-практ. конф. 11-12 апреля 2008 г., Москва / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 155-156; Никитина С.В. Статус разъяснений Минфина России по вопросам применения налогового законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 1; Церенов Б.В. Налоговые индульгенции Минфина России // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 11.

<sup>10</sup> Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2016 № 19АП-2065/2015 по делу № А08-1614/2015 // СПС «Консультант Плюс».

вания норм налогового права, практическим следствием чего должна стать разработка законодателем и включение в НК РФ блока норм, определяющих виды официального толкования налогового законодательства, форму актов толкования и их правовые последствия, порядок их принятия и опубликования, а также оспаривания заинтересованными лицами.

В теории права толкование права определяется как компонент правоприменения, своего рода форма правореализации<sup>14</sup>. Процесс применения норм права состоит из ряда последовательных этапов (стадий), которые отражают, скорее, не временную последовательность юридических действий, а последовательность мыслительных операций правоприменителя<sup>15</sup>. Процесс применения норм права можно представить как: а) осмысление конкретных фактических обстоятельств дела, сути вопроса. На данном этапе осуществляется доказывание юридически значимых обстоятельств дела; б) правовую экспертизу. На данном этапе дается правовая оценка фактических и юридических обстоятельств, имевших место. Для этого субъект ищет правовую норму, которая должна регулировать рассматриваемую ситуацию; в) подготовку и принятие решения, устанавливающего, изменяющего, конкретизирующего, отменяющего права и обязанности участников правовой коллизии<sup>16</sup>. На втором этапе правоприменения имеет место толкование правоприменителем правовой нормы. На наш взгляд, теоретико-методологической основой осмысления толкования норм налогового права должна стать конструкция механизма налогово-правового регулирования. С.С. Алексеев определяет механизм правового регулирования (МПР) как взятую в единстве систему правовых средств, при помощи которой обеспечивается результативное правовое воздействие на общественные отношения. Понятие МПР позволяет собрать вместе явления правовой действительности — нормы, правоотношения, юридические акты и др., представить их в системно-динамическом виде, высветить специфические функции юридических

явлений, показать их связь между собой и взаимодействие<sup>17</sup>.

Нормативно-правовое регулирование налоговых отношений включает в себя налоговое нормотворчество, результатом которого является нормативно—правовые акты, и нормативное толкование налоговых норм, результатом которого выступают акты нормативного толкования налогового законодательства. Индивидуальное правовое регулирование налоговых отношений как часть механизма налогово-правового регулирования состоит из индивидуальных налогово-правовых актов, заключающих в себе правоприменительное решение налогового органа, и актов казуального толкования налоговых норм. Акты казуального толкования налогово-правовых норм могут объективироваться в отдельном документе (интерпретационном акте) либо быть частью индивидуального правового акта (правоприменительного решения), содержаться в нем и отражать рассуждения правоприменителя, анализ норм налогового права. В процессе такого правоприменительного толкования может осуществляться правоинтерпретационная конкретизация правовых норм<sup>18</sup>.

Толкование правовых норм в общем виде определяется как установление содержания нормативных правовых актов, направленное на раскрытие выраженной в них воли нормоустановителя<sup>19</sup>. Толкование представляет собой, с одной стороны, внутренний познавательный процесс уяснения смысла правовых норм. С другой стороны, толкование — это и результат процесса познания, т.е. его внешнее выражение, которое состоит в разъяснении содержания и смысла норм права<sup>20</sup>.

В налогово-правовой науке давно назрела и требует своего решения проблема определения места актов письменного разъяснения налогового законодательства в механизме налогово-правового регулирования. Значение этой проблемы высвечено судебной практикой, в частности, постановлением КС РФ от 31.03.2015 № 6-П<sup>21</sup>.

Представляется, что основной теоретической причиной обозначенной проблемы является «отсутствие необходимой ясности в вопросе о соотношении и критериях разграничения нормот-

<sup>14</sup> См.: Малахов В.П. Актуальные проблемы теории гос. и права: учеб. пос. для студентов вузов / В.П. Малахов, А.А. Иванов, М.М. Рассолов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. С. 276.

<sup>15</sup> В этом аспекте стадии правоприменения отличаются от стадий юрид. процесса (процедуры). Последние отражают временное развертывание юрид. процедуры, а стадии правоприменения — логические этапы мыслительной деятельности правоприменителя.

<sup>16</sup> См.: Рассолов М.М. Актуальные проблемы теории государства и права [Электронный ресурс]: учебное пособие / Рассолов М.М., Бастрыкин А.И., Иванов А.А. Электрон. текстовые данные. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 471 с. Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/18188>. ЭБС «IPRbooks», по паролю. С. 278.

<sup>17</sup> См.: Алексеев С.С. Общая теория права: учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 267.

<sup>18</sup> См.: Залоило М.В. Конкретизация и толкование юрид. норм: проблемы соотношения и взаимодействия // Журнал российского права. 2010. № 5. С. 107, 110.

<sup>19</sup> См.: Пиголкин А.С. Толкование норм права и право-творчество: проблемы соотношения // Закон: создание и толкование / Под ред. А.С. Пиголкина. М., 1988. С. 66.

<sup>20</sup> См.: Пиголкин А.С. Толкование нормативных актов в СССР. М., 1962; Черданцев А.Ф. Толкование советского права. М., 1979.

<sup>21</sup> И ранее Конституционный Суд РФ обращался к этой проблеме: см. определения от 02.10.2007 № 632-О-О; от 20.10.2005 № 442-О; от 05.11.2002 № 319-О // СПС «Консультант плюс».

ворчества и официального толкования (разъяснения) правовых норм»<sup>22</sup>. Научная мысль развивалась от положения о том, что в ходе толкования не должны создаваться новые правовые нормы<sup>23</sup>, до расширенного понимания толкования норм права, которое позволяет изменять содержание правовой нормы субъектом толкования без изменения текста закона<sup>24</sup>.

В правовой науке сегодня широко употребляется термин «нормативное толкование», определяемое как толкование, «результаты которого распространяются на неопределенный круг лиц и случаев, т.е. такое толкование, которое подобно норме права имеет общий характер (общее действие)<sup>25</sup>. Таким образом, заметен некий синтез понятий «толкование» и «нормотворчество», что стирает границы между официальным толкованием правовых норм и правотворчеством. Негативным следствием этого явилась так и не завершившаяся общепринятым решением дискуссия о судебных актах как источниках права.

Представляется, что критерии разграничения нормативного толкования и нормотворчества все же существуют, несмотря на некоторую условность и расплывчатость границ между ними. Основу разграничения нормативных актов и актов нормативного толкования должно составлять его содержание, а точнее признак нормативной новизны<sup>26</sup>.

Толкование правовой нормы предлагает уяснение, раскрытие ее смысла, заложенного законодателем (нормотворческим органом), а результатом толкования являются новые знания о норме права, которые с логической необходимостью следуют из толкуемой нормы<sup>27</sup>. Если же известные способы (приемы) толкования не позволяют дать однозначный и единственно возможный ответ о смысле правовой нормы, то возможности толкования следует считать исчерпанными. Таким образом, разъяснения норм права выводятся из существующих правовых норм посредством грамматического, систематического, логического и других

способов толкования, углубляют знания о правовых нормах, но не создают новых нормативных предписаний, не вносят нормативной новизны в толкуемые правовые нормы. Таким образом, пределом толкования является граница между логическим выведением знания о норме права из самой нормы и созданием новых нормативных предписаний, что должно пониматься как правотворческая деятельность, а не толкование<sup>28</sup>.

В качестве примера выхода за пределы адекватного истолкования налоговых норм можно привести письмо Минфина России от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145, в котором сформулирована новая норма, не вытекающая из смысла толкуемых положений разд. VI НК РФ (контроль за ценами в контролируемых сделках). Сделанный в письме вывод о возможности территориальных налоговых органов выявлять факты манипулирования ценами в сделках, не относящихся к контролируемым, в ходе налоговых проверок, использовать методы контроля цен, установленные гл. 14.3 НК РФ, не имеет очевидной логической связи с толкуемыми положениями и поэтому представляет собой новую правовую норму.

С учетом изложенного следует разработать и включить в Налоговый кодекс РФ нормативную конструкцию толкования налоговых норм. Она должна включать:

- определение иерархии субъектов толкования налогового законодательства и их полномочий;
- обязательность письменных разъяснений налогового законодательства для участников налоговых отношений;
- правовые требования к структуре и порядку издания и опубликования актов, содержащих письменные разъяснения налогового законодательства.

## Список литературы

1. Административное судопроизводство: Учебник / А.В. Абсалямов, Д.Б. Абушенко, С.К. Загайнова и др.; под ред. В.В. Яркова. М.: Статут, 2016.
2. Алексеев С.С. Общая теория права: учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 267.
3. Венгеров А.Б. Теория гос. и права: учеб. для юрид. вузов. М., 1999.
4. Ветрова А.А. Доказывание и доказательства в административном процессе: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2008.
5. Гаврилов Д.А. Правоприменительное толкование: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2000. С. 5-6.

<sup>22</sup> Ображиев К.В. Судебное толкование и судебное нормотворчество: проблемы соотношения // Журнал российского права. 2010. № 3. С. 99.

<sup>23</sup> См.: Пиголкин А.С. Толкование норм права и правотворчество: проблемы соотношения // Закон: создание и толкование. М., 1998. С. 69; Черданцев А.Ф. Толкование советского права (теория и практика). М., 1979. С. 29.

<sup>24</sup> См.: Гаврилов Д.А. Правоприменительное толкование: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2000. С. 5-6; Манукян А.Г. Толкование норм права: виды, система, пределы действия: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006. С. 17, 20, 110-118.

<sup>25</sup> Лазарев В.В. Применение советского права. Казань, 1972. С. 97.

<sup>26</sup> Данный признак, в числе прочих, выделил К.В. Ображиев применительно к решению вопроса о юридической природе судебных актов и их отнесению к источникам (формам) права (см.: Ображиев К.В. Указ. соч. С. 100).

<sup>27</sup> См.: Черданцев А.Ф. Вопросы толкования советского права. Свердловск, 1972. С. 42-43.

<sup>28</sup> См.: Ображиев К.В. Указ. соч. С. 100-101. Автор далее приходит к выводу, что восполнение пробелов в законе выходит за рамки толкования, поскольку нормативную неполноту выполняют либо иные нормы, либо пробел преодолевается путем аналогии закона или аналогии права. В первом случае деятельность является нормотворческой, а во втором случае происходит разовое правоприменительное заполнение пробела.

6. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: автореферат ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005.
7. Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты / Под ред. М.В. Карасевой. М.: Ось-89, 2006.
8. Додин Е.В. Доказательства в административном процессе. М., 1973. 192 с.
9. Залоило М.В. Конкретизация и толкование юрид. норм: проблемы соотношения и взаимодействия // Журнал российского права. 2010. № 5.
10. Зарипов В.М. Обжалование разъяснений финансовых и налоговых органов: вопросы подведомственности и подсудности // Налоговед. 2015. № 1.
11. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М., 2003.
12. Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации (постатейный, научно-практический) / Д.Б. Абушенко, К.Л. Брановицкий, С.Л. Дегтярев и др.; под ред. В.В. Яркова. М.: Статут, 2016.
13. Курс доказательственного права: Гражданский процесс. Арбитражный процесс / Под ред. М.А. Фокиной. М.: Статут, 2014.
14. Лазарев В.В. Применение советского права. Казань, 1972.
15. Малахов В.П. Актуальные проблемы теории гос. и права: учеб. пос. для студентов вузов / В.П. Малахов, А.А. Иванов, М.М. Рассолов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
16. Манукян А.Г. Толкование норм права: виды, система, пределы действия: дис... канд. юрид. наук. СПб., 2006.
17. Миронова С.М. Обжалование актов финансовых органов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 года: по материалам V Междунар. науч.-практ. конф. 11-12 апреля 2008 г., Москва / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2009.
18. Михайлова О.Р. Толкование норм налогового законодательства: учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2004.
19. Морозова Л.А. Теория государства и права: учебник. Изд. 3-е, перераб. и доп. М., 2008.
20. Никитина С.В. Статус разъяснений Минфина России по вопросам применения налогового законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 1.
21. Ображиев К.В. Судебное толкование и судебное нормотворчество: проблемы соотношения // Журнал российского права. 2010. № 3.
22. Петрушев В.А. Проблемы толкования права в РФ. М.: РПА МЮ РФ, 2003.
23. Пиголкин А.С. Толкование норм права и правотворчество: проблемы соотношения // Закон: создание и толкование / Под ред. А.С. Пиголкина. М., 1998.
24. Пиголкин А.С. Толкование нормативных актов в СССР. М., 1962.
25. Пилипенко А.А. Теоретико-прикладные аспекты понимания правовой природы письменных разъяснений налогового законодательства // Налоги. 2012. № 5.
26. Рассолов М.М. Актуальные проблемы теории государства и права [Электронный ресурс]: учебное пособие / Рассолов М.М., Бастрыкин А.И., Иванов А.А. Электрон. текстовые данные. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 471 с. Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/18188>. ЭБС «IPRbooks», по паролю.
27. Решетникова И.В. Доказывание в гражданском процессе: учеб.-практ. пособие. М., 2010.
28. Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве / С.Л. Дегтярев, В.М. Жуйков, А.В. Закарлюка и др.; под ред. И.В. Решетниковой. 5-е изд., доп. и перераб. М.: Норма, Инфра-М, 2011.
29. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Под ред. М.В. Карасевой. М.: ИД «Юриспруденция», 2007.
30. Церенов Б.В. Налоговые индальгенции Минфина России // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 11.
31. Чванов О.А. Механизм правоприменения: автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1995.
32. Черданцев А.Ф. Вопросы толкования советского права. Свердловск, 1972.
33. Черданцев А.Ф. Толкование советского права (теория и практика). М., 1979.

## Actual Problems of Tax Law Enforcement Mechanism

**Dementev I.V.,**

PhD in Law, Associate Professor,

Department of State and Legal Disciplines

Central Branch of the Russian State University of Justice (Voronezh)

E-mail: [i.v.dementyev@yandex.ru](mailto:i.v.dementyev@yandex.ru)

**Abstract.** *The article defines the concept and features of the tax law enforcement. It determines the structure of the mechanism of tax enforcement, including tax-procedural proving, the interpretation of tax law and the drawing of individual tax-legal act. The conclusion about the need to define in the Tax Code of the Russian Federation concept of evidence, object of the proving when taking a variety of individual tax-legal acts, the legal requirements for tax-procedural evidences. It is proposed to settle in the RF Tax Code the order official interpretation of legal norms, the form acts written explanations of tax laws and the procedure for their drawing and publication.*

**Keywords:** *tax law enforcement, tax law enforcement mechanism, tax-procedural proving, the interpretation of tax law, written explanations of tax legislation, individual tax-legal act.*



## References

1. Administrativnoe sudoproizvodstvo: Uchebnik / A.V. Absalyamov, D.B. Abushenko, S.K. Zagajnova i dr.; pod red. V.V. Yarkova. M.: Statut, 2016.
2. Alekseev S.S. Obschaya teoriya prava: ucheb. 2-e izd., pererab. i dop. M.: Prospekt, 2009. S. 267.
3. Vengerov A.B. Teoriya gos. i prava: ucheb. dlya yurid. vuzov. M., 1999.
4. Vetrova A.A. Dokazyvanie i dokazatelstva v administrativnom protsesse: avtoref. diss. ... kand. yurid. nauk. Volgograd, 2008.
5. Gavrilov D.A. Pravoprimenitelnoe tolkovanie: avtoref. diss. ... kand. yurid. nauk. Saratov, 2000. S. 5-6.
6. Gudimov V.I. Nalogovyy kontrol: protsessualno-pravovaya kharakteristika: avtoreferat ... kand. yurid. nauk. Voronezh, 2005.
7. Dementev I.V. Individualnye (nenormativnye) nalogovye pravovye akty / Pod red. M.V. Karasevoj. M.: Os-89, 2006.
8. Dodin E.V. Dokazatelstva v administrativnom protsesse. M., 1973. 192 s.
9. Zaloilo M.V. Konkretizatsiya i tolkovanie yurid. norm: problemy sootnosheniya i vzaimodejstviya // Zhurnal rossijskogo prava. 2010. № 5.
10. Zaripov V.M. Obzhalovanie razyasnenij finansovykh i nalogovykh organov: voprosy podvedomstvennosti i podsudnosti // Nalogoved. 2015. № 1.
11. Karaseva M.V. Byudzhethnoe i nalogovoe pravo Rossii (politicheskij aspekt). M., 2003.
12. Kommentarij k Kodeksu administrativnogo sudoproizvodstva Rossijskoj Federatsii (postatejnyj, nauchno-prakticheskij) / D.B. Abushenko, K.L. Branovitskij, S.L. Degtyarev i dr.; pod red. V.V. Yarkova. M.: Statut, 2016.
13. Kurs dokazatelstvennogo prava: Grazhdanskij protsess. Arbitrazhnyj protsess / Pod red. M.A. Fokinoj. M.: Statut, 2014.
14. Lazarev V.V. Primenenie sovetskogo prava. Kazan, 1972.
15. Malakhov V.P. Aktualnye problemy teorii gos. i prava: ucheb. pos. dlya studentov vuzov / V.P. Malakhov, A.A. Ivanov, M.M. Rassolov. M.: YUNITI-DANA, 2012.
16. Manukyan A.G. Tolkovanie norm prava: vidy, sistema, predely dejstviya: dis.... kand. yurid. nauk. SPb., 2006.
17. Mironova S.M. Obzhalovanie aktov finansovykh organov // Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda RF 2007 goda: po materialam V Mezhdunar. nauch.-prakt. konf. 11-12 aprelya 2008 g., Moskva / Pod red. S.G. Pepelyaeva. M.: Volters kluber, 2009.
18. Mikhajlova O.R. Tolkovanie norm nalogovogo zakonodatelstva: ucheb. posobie / Pod red. S.G. Pepelyaeva. M.: Statut, 2004.
19. Morozova L.A. Teoriya gosudarstva i prava: uchebnik. Izd. 3-e, pererab. i dop. M., 2008.
20. Nikitina S.V. Status razyasnenij Minfina Rossii po voprosam primeneniya nalogovogo zakonodatelstva // Nalogovye spory: teoriya i praktika. 2008. № 1.
21. Obrazhiev K.V. Sudebnoe tolkovanie i sudebnoe normotvorchestvo: problemy sootnosheniya // Zhurnal rossijskogo prava. 2010. № 3.
22. Petrushev V.A. Problemy tolkovaniya prava v RF. M.: RPA MYU RF, 2003.
23. Pigolkin A.S. Tolkovanie norm prava i pravotvorchestvo: problemy sootnosheniya // Zakon: sozdanie i tolkovanie / Pod red. A.S. Pigolkina. M., 1998.
24. Pigolkin A.S. Tolkovanie normativnykh aktov v SSSR. M., 1962.
25. Pilipenko A.A. Teoretiko-prikladnye aspekty ponimaniya pravovoj prirody pismennykh razyasnenij nalogovogo zakonodatelstva // Nalogi. 2012. № 5.
26. Rassolov M.M. Aktualnye problemy teorii gosudarstva i prava [Elektronnyj resurs]: uchebnoe posobie / Rassolov M.M., Bastrykin A.I., Ivanov A.A. Elektron. tekstovye dannye. M.: YUNITI-DANA, 2014. 471 s. Rezhim dostupa: <http://www.iprbookshop.ru/18188>. Ebs "iprbooks", po parolyu.
27. Reshetnikova I.V. Dokazyvanie v grazhdanskom protsesse: ucheb.-prakt. posobie. M., 2010.
28. Spravochnik po dokazyvaniyu v grazhdanskom sudoproizvodstve / S.L. Degtyarev, V.M. Zhujkov, A.V. Zakarlyuka i dr.; pod red. I.V. Reshetnikovoj. 5-e izd., dop. i pererab. M.: Norma, Infra-M, 2011.
29. Sarykh Yu.V. Usmotrenie v nalogovom pravoprimenении / Pod red. M.V. Karasevoj. M.: ID "Yurisprudentsiya", 2007.
30. Tserenov B.V. Nalogovye indulgentsii Minfina Rossii // Vash nalogovyy advokat. 2007. № 11.
31. Chvanov O.A. Mekhanizm pravoprimeneniya: avtoreferat diss. ... kand. yurid. nauk. Saratov, 1995.
32. Cherdantsev A.F. Voprosy tolkovaniya sovetskogo prava. Sverdlovsk, 1972.
33. Cherdantsev A.F. Tolkovanie sovetskogo prava (teoriya i praktika). M., 1979.