

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

А.В. Демин

НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Монография

Красноярск
СФУ
2010

УДК 347.73
ББК 64.402.23
Д 30

Рецензенты:

Е.Ю. Грачева – доктор юридических наук, профессор, зав. кафедрой финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина;

Д.В. Винницкий – доктор юридических наук, профессор, зав. кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии

Демин А.В.

Д 30 Нормы налогового права: монография / А.В. Демин. – Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010. – 410 с.

ISBN 978-5-7638-1997-7

В монографии рассматриваются актуальные вопросы учения о нормах налогового права, включая понятие, структуру и признаки налогово-правовых норм, их классификацию, системные взаимодействия в рамках нормативно-логических конструкций. Проанализированы специфические особенности отдельных видов налогово-правовых норм. Значительное внимание уделено проблемам правоприменения, в частности использованию оценочных категорий и преодолению пробелов в процессе реализации норм налогового права.

Предназначается научным работникам, преподавателям, аспирантам и студентам юридических и экономических вузов и специальностей, а также всем, кто интересуется проблемами современного налогового права.

ISBN 978-5-7638-1997-7

УДК 347.73
ББК 64.402.23

© Сибирский
федеральный
университет, 2010

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	5
Глава 1. Норма налогового права как правовая категория.....	11
§1. В поисках родового понятия.....	12
§2. Признаки налогово-правовой нормы	30
§3. Нормы налогового права и налоговые правоотношения	66
Глава 2. Структура нормы налогового права.....	87
§1. Концепция многообразной структуры нормы налогового права	88
§2. Нормативно-логические конструкции	108
§3. Структурные элементы налогово-правовых норм.....	126
Глава 3. Нормы-правила и специализированные нормы налогового права.....	149
§1. Нормы-правила	150
§2. Специализированные нормы (общая характеристика). Оперативные и коллизионные нормы налогового права	171
§3. Дефиниции в нормах налогового права.....	189
§4. Принципы налогового права.....	210
Глава 4. Отдельные виды норм налогового права	243
§1. Диспозитивные нормы налогового права.....	244
§2. Процессуальные нормы налогового права	264
§3. Презумпции в налоговом праве	281
§4. Фикции в налоговом праве	300
Глава 5. Некоторые проблемы реализации налогово-правовых норм.....	319
§1. Оценочные понятия в нормах налогового права	320
§2. Пробелы в налоговом праве.....	348
§3. Аналогия закона и аналогия права.....	364
Заключение.....	393
Список основных источников	397

А
*Бахраху Демьяну Николаевичу,
моему Учителю и Наставнику,
посвящается*

Введение

Налогообложение как сфера социальных взаимодействий в большинстве своих проявлений носит правовой характер и потому немислимо без правовых норм, опосредующих налоговые правоотношения. Налогово-правовые нормы представляют собой не просто одну из юридических категорий, но выступают в качестве базового, *интегративного элемента* для налогового права в целом. Более того, налоговое право традиционно рассматривается как система именно налогово-правовых норм. Поэтому от их единства, качества и упорядоченности напрямую зависит эффективность налогового правового регулирования.

Норма – центральная категория правоведения. Говоря языком философии, ее можно назвать *предельной категорией* юридического бытия. Налогово-правовые нормы выступают одним из основополагающих понятий науки налогового права и занимают особое место в налоговой системе России. Их роль и значение трудно переоценить, учитывая те важнейшие функции, которые выполняют в современном государстве налоги и налогообложение. Ведь само *существование* государственно-организованного сообщества немислимо без налоговых взиманий, формирующих подавляющую часть бюджетных доходов. Налоговая политика в условиях роста государственных расходов становится важнейшей составляющей социально-экономических, политических, гуманитарных преобразований. Как верно заметил выдающийся русский ученый И.И. Янжул, «ни одна сторона государственной жизни не вела к таким разнообразным благоприятным или неблагоприятным последствиям, как хорошее или дурное устройство налогов»¹. От эффективности налогообложения во многом зависят успехи проводимых реформ, их социальная направленность, уровень благосостояния населения, место и роль государства в современном мире. Поэтому к проблемам надлежащей организации налогово-правовых норм приковано внимание не только правоведения, но и многих других наук гуманитарного цикла.

Отраслевое учение о нормах налогового права выступает неотъемлемой частью *общей теории правовых норм*, основы которой заложены еще

¹ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах // Золотые страницы финансового права России. Т.3. М., 2002. С. 244.

дореволюционной правовой наукой; достаточно назвать имена Б.А. Кистяковского, Н.М. Коркунова, С.А. Муромцева, Л.И. Петражицкого, Н.С. Таганцева, Ф.В. Тарановского, Е.Н. Трубецкого, Г.Ф. Шершеневича, Б.Н. Чичерина и многих других авторов. Если же говорить о советском и современном периодах, то, пожалуй, нет ни одного известного ученого-правоведа, который бы не обращался к анализу понятия, сущности, структуры или иных вопросов нормы права¹. Вместе с тем, практически все ключевые аспекты теории правовых норм до сих пор носят характер продолжительной и далеко не законченной дискуссии. Заметим, что углубленное и всестороннее изучение налогово-правовой нормы невозможно без междисциплинарных исследований. Помимо общей теории права здесь необходимо привлечение целого комплекса гуманитарных знаний – логики, философии, культурологии, лингвистики, политической антропологии и социологии, целого ряда экономических наук.

Нормы права относятся к *систематизирующим компонентам* правовой системы. Они прямо или косвенно связаны со всеми правовыми явлениями и традиционно рассматриваются как центральное звено правовой реальности. Даже те авторы, которые не считают право лишь совокупностью норм, соглашались с тем, что последние выступают важнейшей частью правовой системы. Именно нормы формируют основное содержание всех отраслей права, включая и налоговое право. Они выступают в качестве «объединяющего, систематизирующего элемента, генерализирующего фактора правовой системы, исходной фундаментальной категорией ... всей правовой науки»².

Вместе с тем, единых подходов к теории правовой нормы не выработано ни в общей теории права, ни в отраслевых науках. Правовая терминология не отличается единообразием: наряду с понятием «нормы» в доктринальных источниках, законодательстве и судебной практике встречаются многочисленные термины неопределенного содержания – «правила», «положения», «установления», «веления», «предписания». К примеру, в ст. 7 НК РФ за-

¹ Из наиболее известных монографических исследований общетеоретического характера, в той или иной степени посвященных исследованию правовых норм, можно назвать, в частности: *Александров Н.Г.* Юридическая норма и правоотношение. М., 1947; *Шебанов А.Ф.* Нормы советского социалистического права. М., 1956; *Мицкевич А.В.* Акты высших органов советского государства. М., 1967; *Недбайло П.Е.* Советские социалистические правовые нормы. Львов, 1959; *Алексеев С.С.* Структура советского права. М., 1975; *Он же.* Общая теория права. М., Т. 2. 1982; *Он же.* Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования. М., 1999; *Он же.* Восхождение к праву. Поиски и решения; *Кудрявцев Ю.В.* Нормы права как социальная информация. М., 1981; Нормы советского права. Проблемы теории / Под ред. *М.И. Байтина, В.К. Бабаева.* Н. Новгород, 1987; *Баранов В.М.* Истинность норм советского права. Проблемы теории и практики. Саратов, 1989; *Карташов В.Н.* Введение в общую теорию правовой системы общества: Текст лекций. Ярославль, 1995. Ч. 1; *Байтин М.И.* Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005; *Мальцев Г.В.* Социальные основания права. М., 2007; *Давыдова М.Л.* Нормативно-правовое предписание: природа, типология, технико-юридическое оформление. СПб., 2009 и др.

² *Байтин М.И.* Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005. С. 200.

конодатель одновременно использует термины «положения», «правила» и «нормы», не разясняя их соотношение между собой. Неоднозначными тенденциями современного правообразования можно считать рост комплексных источников права, появление новых сфер правового регулирования, децентрализацию нормативного материала, межотраслевое взаимопроникновение юридических средств и приемов, что в значительной степени ставит под угрозу отраслевую специфику и актуализирует поиск особенностей норм права той или иной отрасли, включая и налоговое право.

Повышенное внимание налоговедения к общеправовым категориям обусловлено, прежде всего, «юным возрастом» российского налогового права – его история насчитывает немногим более полутора десятка лет. Поэтому современному поколению исследователей выпала честь заложить *теоретические контуры* российского налогового права, выработать общие принципы, терминологию, категориальный аппарат, методологические подходы к его изучению и апробации. Кроме того, актуальность общетеоретических исследований в налоговедении детерминирована нарастающей *автономизацией* налогового права, которому становится все более тесно в рамках правового института или даже подотрасли финансового права. Исторически отечественное налоговое право возникло в виде финансово-правового института государственных доходов. В настоящее время наблюдается его структурирование в *самостоятельную отрасль* с собственным предметом и методом. Кодификация многократно усилила эту тенденцию. Представляется очевидным, что налоговое право уже переросло уровень финансово-правового института и находится в *переходном состоянии* к отраслевой самостоятельности. Ребенок вырос и должен начать самостоятельную жизнь. Безусловно, трансформация налогового права в подотрасль, а затем и в самостоятельную отрасль права – процесс длительный и «болезненный». Одной из предпосылок такой трансформации является доктринально разработанная общая часть, учитывающая специфику предмета и метода правового регулирования, отраслевых норм и принципов, субъектов, источников, налоговых санкций и т.д. В этом контексте выработка учения о налоговых правовых нормах есть требование времени.

Существенные проблемы, требующие доктринального осмысления, связаны с нормообразованием в налоговой сфере, прежде всего, с высокой динамикой изменений, вносимых в законодательство о налогах и сборах. Нужно отметить также *гипертрофированную* (по сравнению с иными отраслями права) роль высших судебных инстанций в формировании новых налогово-правовых норм, а подчас и крупных нормативно-логических конструкций. Напомним, что многие нормативные положения налогового права (причем, отнюдь не рядовые, но имеющие фундаментальное значение) были впервые обоснованы и сформулированы Конституционным Судом РФ, а уже затем инкорпорированы в налоговое законодательство. Подоб-

ные функции, хотя и в меньших масштабах, выполняют и иные судебные органы. Так, например, принятие Пленумом ВАС РФ Постановления от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» ознаменовало введение в механизм налогово-правового регулирования совершенно новых для отечественного налогообложения правовых конструкций, до сих пор законодательно не оформленных. Что собой представляют вырабатываемые судами правовые положения? Следует ли их рассматривать как налогово-правовые нормы, пусть даже «вторичные», «интерпретационные», «квазинормы», «нормы о нормах»? Если же мы имеем дело не с налоговым нормотворчеством, но исключительно с актами судебного толкования, то где пределы и рамки последнего? Действительно ли «длительное регулирование правоотношений без соответствующих правил поведения, закрепленных на законном уровне, является, по сути, беззаконием»¹, или же мы наблюдаем формирование *de facto* основ *прецедентного налогового права*? Ответить на эти вопросы еще только предстоит современной налогово-правовой науке.

Помимо сферы налогового правотворчества многочисленные проблемы возникают в процессе реализации норм налогового права. Это, в первую очередь, касается применения специализированных предписаний (принципов, дефиниций, коллизионных и оперативных норм), а также правовых норм с неопределенным и относительно-определенным содержанием. Малоизученными остаются возможности использования диспозитивного метода в налогово-правовом регулировании, а также механизма преодоления пробелов в позитивном налоговом праве с помощью аналогии закона и аналогии права.

Будучи *первичным элементом* системы налогового права, норма непосредственно либо косвенно связана как с собственно правовыми феноменами, так и с иными явлениями, сопутствующими налогообложению, — от налоговой политики государства до правовой культуры налогоплательщика. Рассматриваем ли мы общие проблемы правопонимания (налоговое право позитивное и естественное, частное и публичное, материальное и процессуальное, национальное и международное) либо вопросы о принципах налогообложения, источниках налогового права, мерах налогово-правового принуждения или любых иных отраслевых проблемах, — научные и прикладные исследования всегда захватывают те или иные аспекты понятия, структуры, предмета регулирования налогово-правовых норм. Например, вопрос о нормативной природе правовых актов невозможно решить без комплексного анализа содержащихся в них предписаний. Следует подчеркнуть, что разделение правовых актов на нормативные и ненормативные пред-

¹ Сасов К.А. Необоснованная налоговая выгода: судебная доктрина хорошо, а закон лучше // Налоговед. 2008. № 10. С. 17.

ставляет известную сложность, поскольку их легальные дефиниции отсутствуют. Поэтому ключевым здесь является вопрос, содержит ли акт нормы налогового права либо индивидуальные предписания. При этом проблема нормативности правового акта имеет важное прикладное значение. Достаточно сказать, что порядок официальной формализации (подготовка, принятие, государственная регистрации акта, опубликование и т.д.), действие во времени, а также процедура и результат судебного разбирательства (прежде всего, судебного обжалования) напрямую определяются тем, о каком акте – нормативном или индивидуально-правовом – идет речь в каждом конкретном случае. В то время как первые носят общеобязательный характер и выступают нормативным основанием для вынесения судебных решений, вторые при разрешении судебных споров не имеют приоритетного характера и оцениваются судами наряду с другими материалами по делу.

Еще сложнее отграничить налогово-правовые нормы от положений, содержащихся в актах официального толкования. В частности, речь идет о письменных разъяснениях Минфина России, которыми в силу подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ обязаны руководствоваться налоговые органы. Вопрос об их правовой природе один из самых дискуссионных в науке налогового права.

Мы указали лишь некоторые факторы, обуславливающие актуальность и своевременность заявленной проблематики. Вместе с тем, приходится с сожалением констатировать, что налогово-правовая норма не стала в российской науке предметом специальных монографических исследований. Общеправовые дискуссии о выработке *единого понятия* нормы права не нашли своего отражения в отечественном налоговедении, другие проблемы исследованы недостаточно. В то же время отметим целый ряд современных авторов, внесших значительный вклад в становление общей части налогового права, включая вопросы налогово-правовых норм и принципов. Среди них такие ученые, как Е.М. Ашмарина, К.С. Бельский, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Л.К. Воронова, Г.А. Гаджиев, С.А. Герасименко, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, В.В. Гриценко, В.И. Гуреев, Е.Н. Евстигнеев, С.В. Запольский, В.М. Зарипов, В.Н. Иванова, М.Ф. Ивлиева, Е.А. Имыкшенова, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, В.Е. Кузнеченкова, М.В. Кустова, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, Ю.М. Лермонтов, А.П. Зрелов, Э.Н. Нагорная, О.А. Ногина, М.Ю. Орлов, В.А. Парыгина, П.С. Пацуркинский, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, И.В. Рукавишникова, Д.А. Смирнов, Э.Д. Соколова, В.В. Стрельников, А.А. Тедеев, Г.П. Толстопятенко, К.Ю. Тотьев, Д.В. Тютин, Н.И. Химичева, И.В. Цветков, И.А. Цинделиани, Э.М. Цыганков, С.Д. Шаталов, Н.А. Шевелева, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекин, А.А. Ялбулганов и др.

Таким образом, актуальность и практическая значимость комплексного исследования вопросов, связанных с категорией «налогово-правовая норма», вполне очевидна. Результаты налоговой реформы в значительной степени

Введение

определяются уровнем организации налогово-правовых норм, адекватностью их законодательного закрепления, соответствием как уже сложившимся в обществе экономическим и социальным реалиям, так и новым вызовам в эпоху глобализации и модернизации общественных отношений. Поэтому формирование соответствующего раздела науки налогового права на основе общетеоретического учения о правовой норме – важнейшая предпосылка для оптимизации и налогового правотворчества, и практической юриспруденции.