



законов включает осведомленность о правовых предписаниях, содержащихся в норме. Поэтому презумпция знания законов теснейшим образом связана с ясностью и точностью правовых предписаний, с их определенностью.

Список использованной литературы:

1. Дело № 96-2117(GST)I // Семинар Судей Налогового Суда Канады и Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2001. – Октябрь.
2. Дело Федерального апелляционного суда Канады № А-445-97. Фирма «Консолідейтид Канадіан Контректорс» против Королевы // Семинар Судей Налогового Суда Канады и Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. – Октябрь.
3. Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах / Э.Н. Нагорная. – М. : Юстицинформ, 2006. – 528 с.
4. Налоговый кодекс Украины: постатейный комментарий : в 2 ч. / В.В. Белоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич и др. ; под ред. М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 2011. – 704 с.
5. Общая теория государства и права. Академический курс : в 2 т. / под ред. М.Н. Марченко. – М., 1998. – Т. 2. – 1998. – 622 с.
6. Пепеляев С.Г. Вина как обязательный признак налогового правонарушения / С.Г. Пепеляев // Финансовые и бухгалтерские консультации – 1999. – № 6.
7. Российско-Американское судебное партнерство. Материалы. Сравнительная практика рассмотрения споров, вытекающих из налоговых и иных административных правонарушений. – М., 1999. С. 128.
8. Васьковский Е.В. Учение о толковании и применении гражданских законов / Е.В. Васьковский. – О., 1901. – 400 с.; Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах / Э.Н. Нагорная. – М. : Юстицинформ, 2006. – 528 с.
9. Шершеневич Г.Ф. Общая теория права / Г.Ф. Шершеневич. – М., 1912. – Вып. 4. – 805 с.
10. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук / Д.М. Щекин ; Российская академия наук Институт государства и права. – М., 2001. – 200 с.

РЕШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ, СВЯЗАННЫХ С НЕСОВЕРШЕНСТВОМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Михаил ЖЕРНАКОВ,

кандидат юридических наук,
судья Винницкого окружного административного суда

Summary

The article examines the lack of legislative regulation, as one of the main causes of tax disputes. Gaps and collisions, which are not devoid of any written law, obviously, create the possibility of ambiguous interpretation of legislative provisions which, as a rule, is carried out by the subjects of tax legal relations in its own favor. Focuses on the fact that sometimes the imperfection of the legislative provisions directly leads to tax conflicts and without any discretion of the parties in the case, for example, provide the taxpayer a specific law, the procedure of the realization of which by the tax authority not provided. It is noted that the conflicts on the basis of imperfect tax legislation not only to a certain limit natural, but can be overcome mainly through the use of procedures for the resolution of tax disputes. At the same time, «supplement rights» as a function of the court expedient, when the legislator unintentionally made inaccuracies in the regulation, creating a gap or conflict in the legislation.

Key words: conflicts, gaps, tax litigation, tax law, tax and legal regulation.

Аннотация

В статье анализируется несовершенство законодательного регулирования как одна из основных причин возникновения налоговых споров. Пробелы и коллизии, которых не лишено ни одно писаное право, создают возможности неоднозначного толкования законодательных положений, которое, как правило, осуществляется субъектами налоговых правоотношений в собственную пользу. Акцентируется внимание на том, что иногда несовершенство законодательных положений прямо приводит к налоговым конфликтам и без всякого усмотрения сторон, в частности, в случае, скажем, предоставления налогоплательщику определенного права, процедура реализации которого со стороны налогового органа не предусмотрена. Отмечается, что конфликты на основании несовершенства налогового законодательства не только до определенного предела закономерны, но и преодолеваются преимущественно путем применения процедуры разрешения налоговых споров. В то же время «дополнения права» как функция суда целесообразна, когда законодатель неумышленно допустил неточности в регулировании, создав пробел или коллизию в законодательстве.

Ключевые слова: коллизии, пробелы, налоговые споры, налоговое законодательство, налогово-правовое регулирование.

Постановка проблемы.

Адекватное регулирование общественных отношений является положительным обязательством каждого государства. Это следует из содержания Европейской Конвенции и практики Европейского Суда по правам человека. Следовательно, государство должно постоянно заботиться о понятности и эффективности законодательства, в том числе с целью предотвращения возникновения налоговых конфликтов. С другой стороны, необходимо иметь в виду ограничения законодательной техники писаного права, прежде всего языковые. Поскольку речь очень часто предполагает неоднозначные толкования, добиться абсолютной

четкости и одинакового понимания содержания писанных нормативных актов всеми субъектами, на которых они распространяются, вряд ли возможно. Соответственно, государство гарантирует каждому, кто считает свои права нарушенными (другими словами, предполагает либо неправильное толкование норм закона другими субъектами, или пренебрежение его положениями), механизм защиты своих прав, прежде всего в суде.

Изложение основного материала. Традиционно в теории права основными недостатками законодательного регулирования принято считать пробелы и коллизии. М.П. Кучерявенко объективные основания пробелов в праве связыва-



ет с отсутствием законодательного регулирования общественных отношений, которые являются предметом воздействия налогово-правовых норм. Подобное расхождение, по мнению ученого, обуславливается как объективными, так и субъективными основаниями, которые порождают, в частности, отставание определенных правовых форм от того общественно-явления, на регулирование которого они направлены. М.П. Кучерявенко подчеркивает: «Именно поэтому жизненные обстоятельства могут порождать фактические составы, которые не нашли адекватного правового отражения, что приводит к отсутствию в праве соответствующей нормы, под которую подпадает оценка конкретного обстоятельства или ситуации» [3, с. 212].

На преодоление пробелов направлены в качестве аналогии права аналогии закона. Теория права исходит из того, что аналогия права преодолевает противоречия путем применения норм-принципов, норм-дефиниций. Фактически речь идет об использовании таких средств, которые отражают природу налогово-правового регулирования в целом, ее направленность и цель. Аналогия закона преодолевает подобные противоречия более формализованными средствами: пробелы преодолеваются с помощью нормы закона, которая наиболее полно отражает содержание ситуации, которую описывает действующее налоговое законодательство.

Анализируя преодоления коллизий в налоговом законодательстве, М.П. Кучерявенко акцентирует внимание на противоречивом характере и тенденциях развития налоговых отношений. Ученый подчеркивает, что характер налоговых отношений обуславливает в рамках установленных налогово-правовыми нормами, несколько вариантов их преодоления [3, с. 215–216]. Безусловно, коллизии налоговых нормативных актов обусловлены их содержанием. При регулировании одного вопроса актами различной юридической силы, которые находятся на разных уровнях иерархии в системе налогового законодательства, проблема преодоления коллизий не должна возникать, поскольку подлежит применению акт

высшей юридической силы. Правда, на практике это правило не всегда работает однозначно. В частности, иногда положение подзаконного акта (Постановления Кабинета Министров Украины, Письма Государственной налоговой службы Украины), регулируя определенный вопрос, не нарушают прямую норму закона, в которой четко определены объективные критерии: сроки, перечень документов, полномочия налогового органа, а определенную норму-принцип. Это дает основания налоговому органу «не замечать» несоответствия подзаконного акта, ведь коллизия становится очевидной только тогда, когда соответствующая общая норма закона будет истолкована определенным образом.

Другая проблема преодоления подобной коллизии заключается в том, что даже в случае установления судом в решении, которое вступило в законную силу, соответствующего толкования нормы закона и несоответствия ему положению подзаконного акта, нет никакой гарантии, что налоговый орган примет во внимание выводы суда в дальнейшей правоприменительной деятельности. Это прежде всего связано с отсутствием механизма, который гарантировал бы обязательность применения толкования, установленного судебным решением, которое вступило в законную силу, для органов публичной администрации. Кроме того, если соответствующая судебная практика складывается в национальном масштабе, это должно быть основанием для пересмотра соответствующего регуляторного акта или отмена его в судебном порядке. Введение такого механизма способствовало бы гораздо более эффективному решению налоговых споров.

Несовершенство налогового законодательного процесса также может выражаться в опоздании во времени изменений, которые корректируют действующие налогово-правовые нормы. Усугубляется это обстоятельством специфической системностью налогового законодательства, по которой положения налогового закона тесно связаны друг с другом и, соответственно, требуют длительного согласования. Правда, в случае, когда

ранее принятые налогово-правовые нормы при их определенном консервировании порождают противоречие с теми, которые вступили в силу позже, проблем преодоления коллизий практически не возникает. Момент вступления в силу тех или иных законодательных положений – очевидный объективный критерий. Специфическая структура налогового законодательства может привести и к другой проблеме – противоречие норм, которые приняты одновременно и направленные на урегулирование идентичных отношений. Чаще всего такая коллизия имеет форму «наложение» полномочий налоговых органов и других органов публичной администрации по контролю за уплатой налогов и сборов. Такие коллизии после их обнаружения до внесения изменений в законы часто корректируются подзаконными актами (например, совместными приказами председателей соответствующих органов), что иногда создает дополнительные неудобства. При наличии такого акта вопрос внесения необходимых изменений в законы теряет актуальность, но лишь до того момента, когда один из органов реформируют, у него меняется руководство или политика деятельности, и спор относительно разграничения полномочий возобновляется. Это отнюдь не способствует эффективности контроля за взиманием налогов.

Общеизвестными являются также истории о несовершенстве процессуального законодательства, которое определяет юрисдикцию судов по рассмотрению налоговых споров, которая имела место несколько лет назад. Речь идет о юрисдикционных спорах между хозяйственными и административными судами по рассмотрению налоговых споров на этапе выделения административных судов в отдельное звено, которые иногда решались постановлениями пленумов высших специализированных судов, определяющих подсудность этих споров (каждый суд своей специализации). Это так же не способствует ни юридической определенности, ни повышению уровня доверия к судам.

«Терминологическая» коллизия – одно из оснований возникновения налоговых споров может возникать на нескольких уровнях, начиная с от-



дельных норм, заканчивая целостными актами. Прежде всего, речь может идти о несогласованности, противоречии в соотношении отдельных норм, через которые должна строиться четкая цепочка категорий, которые объединяются в единую систему или входят друг в друга в качестве составляющих. Речь идет прежде всего о соотношении и применения таких категорий, как «налоговое обязательство», «денежное обязательство», «налоговый долг», «пеня», используемые в Разделе II «Администрирование налогов и сборов (обязательных платежей)» Налогового кодекса Украины.

Кроме того, коллизионность может характеризовать и соотношение целостных актов, входящих в систему налогового законодательства. Понятно, когда речь идет о разных уровнях иерархии в этой системе, то определенные противоречия характеризуют и соотношение одинаковых по юридической силе актов. Таким примером могут быть определенные противоречия между нормами Налогового кодекса Украины и Таможенного кодекса Украины, каждый из которых входит в систему налогового законодательства в соответствии со ст. 3 Налогового кодекса Украины [4, с. 212]. И наконец, коллизионный характер соотношения и действия норм актов, которые относятся к связанному, но неоднородным системам законодательства. Существование определенного предела в налоговом и бюджетном регулировании, в частности, обуславливает отдельную несогласованность между налогово-правовыми и бюджетно-правовыми нормами. К примеру, немало коллизий возникает из-за не совсем понятного соотношения таких конструкций, как «налоговые поступления» [1, с. 178] и «налоги и сборы» [4, с. 112].

Е.А. Усенко считает, что к этим разновидностям коллизий необходимо еще добавить и коллизии между законодательными нормами, которые относятся к различным отраслям [5, с. 44–45]. Действительно, в этой ситуации можно найти примеры регулирования таких понятий, как стоимость, доходы, прибыль, которые находятся на грани гражданского или хозяйственного законодательства

с налоговым. Такое сопоставление происходит или в случае прямого заимствования норм из одной отрасли в другую, или при определении специфики их именно в налогово-правовом смысле. В конце концов, в подавляющем большинстве случаев это связывается исключительно с несовершенной реализацией юридической техники. Но даже в этом контексте однозначно назвать несовершенство законодательства объективным основанием возникновения налогового конфликта вряд ли возможно. Дело в том, что пробелами и коллизиями в законодательстве часто пользуются как налоговые органы, так и налогоплательщики, толкуя закон в свою пользу. Таким образом, субъективный фактор в этом процессе, безусловно, имеет место. Правда, стоит иметь в виду одно принципиальное различие с целью надлежащей правовой оценки действий и решений этих субъектов. В то время как налогоплательщики могут вполне легально использовать недостатки законодательства в свою пользу (в случае, если государство не выполнило свои положительные обязанности адекватного законодательного регулирования), в отношении субъектов властных полномочий действует ограничение ст. 19 Конституции Украины, которая обязывает их действовать лишь на основании, в пределах полномочий и способом, которые определены Конституцией и законами Украины. Кроме этого, ч. 3 ст. 2 Кодекса административного судопроизводства Украины обязывает административные суды проверять действия и решения налоговых органов среди прочего на добросовестность.

Следовательно, любая манипуляция с толкованием положений закона должностными лицами налогового органа в свою пользу будет носить противоправный характер, вплоть до злоупотребления этими должностными лицами служебным положением. Собственно, эта логика нашла отражение и в ст. 4 Налогового кодекса Украины, согласно которой устанавливается презумпция правомерности решений плательщика налога «в случае, если норма закона или другого нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или если

нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей плательщиков налогов или контролирующих органов, вследствие чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа» [4, с. 112], правомерным считается решение налогоплательщика.

Связывая основы возникновения налоговых споров с юридическим конфликтом в налоговых отношениях, авторы приходят к выводу, что юридический конфликт обуславливает противостояние субъектов права в связи с применением, нарушением и толкованием правовых норм, а динамика такого конфликта и порождение им налогового спора выражается в применении юридических средств и процедур [5, с. 43]. Стоит согласиться с мнением Е.А. Усенко, что противостояние сторон налоговых правоотношений в этом случае приводит к формализации, а также требует урегулирования и разрешения налогового спора, который возник вследствие этого.

Выше мы уже останавливались на взаимосвязанности и обусловленности материальных и процессуальных средств регулирования налоговых отношений. Исключительно материальное право вряд ли можно рассматривать как завершенное средство регулирования налоговых отношений. Очевидно, что предписания материальных налоговых норм реализуются только в режиме осуществления отдельных формализованных налоговых процедур. Без процедурного обеспечения их воздействия невозможно выяснить, каким образом должны и будут корректироваться действия участников налоговых отношений. Е.А. Усенко отмечает: «В процессуальном праве без материального нет ни исходных положений, базиса, ни цели, которая и обеспечивает достижение определенного результата, что выражает соответствующее предписание базовой материальной нормы» [5, с. 50].

При этих обстоятельствах невозможно переоценить значение процедурного регулирования налоговых отношений. Природа налоговых про-



цедур опосредуется содержанием налоговых правоотношений, предусматривающих регулирование баланса интересов юридически неравных субъектов. Системно проблема процедурного регулирования в налоговом праве на сегодня исследована М.П. Кучерявенко [2, с. 460]. Мы не будем углубляться в процессуальные особенности разрешения налоговых споров судами, поскольку это предмет отдельного обстоятельного исследования. Вместе с тем хотелось бы обратить внимание на отдельные моменты, связанные с процедурами досудебного решения налоговых споров.

Характеризуя содержание процедурного регулирования в налоговых отношениях, М.П. Кучерявенко обращает внимание на значение досудебного разрешения налоговых споров, которые он относит к категории «доюрисдикционных процедур» [2, с. 102–103]. С такой терминологией, безусловно, можно спорить, ведь там, где есть место спору, в котором хотя бы одна из сторон является органом публичной администрации, всегда есть место реализации определенной юрисдикции. Вместе с тем стоит согласиться, что подавляющее большинство оснований для конфликтов в сфере налогообложения может нивелироваться именно при преодолении противоречий на этих этапах развития налоговых отношений. Принципиальная особенность этих процедур связывается с основаниями существования и возникновения спора на уровне регулятивных налоговых правоотношений. Кроме того, как возникновение конфликта, так и разрешение спора в этой ситуации связывается с поведением тех же двух человек, с которыми связано выполнение налогового долга и контроля за этим: плательщиками и контролирующими органами. Соответственно, судебные органы и иные третьи лица до решения спора могут и не привлекаться, если как у налогового органа, так и у налогоплательщика будет достаточно свободы для досудебного решения спора.

Со стороны налогоплательщиков в идеальной ситуации такой свободы не должно хватать: каждый плательщик заинтересован в скорейшем

и эффективном разрешении налогового спора. Поскольку досудебное обжалование предполагает меньшие затраты времени и денег, в теории плательщики должны были бы быть заинтересованы в процедуре административного обжалования решений налоговых органов. В то же время выйти за пределы теории такой процедуре не дает слишком фискальная политика налоговых органов, которые в любом случае отдадут предпочтение обращению в суд и обжалованию судебного решения вплоть до кассационной инстанции. Такие подходы к разрешению налоговых споров не побуждают обращаться по административным обжалованиям и налогоплательщиков, которые в подавляющем большинстве случаев понимают его бесперспективность.

Выводы. Таким образом, повышение эффективности решения налоговых споров, связанных с несовершенством налогового законодательства, возможно путем:

- согласования законов и подзаконных актов в части регулирования полномочий налоговых органов;
- повышения уровня законодательной техники в части определения терминов;
- совершенствования процессуального законодательства, в частности предсказания преюдициальных механизмов толкования нормативных актов;
- уменьшения фискализации государственной налоговой политики.

Список использованной литературы:

1. Бюджетный кодекс Украины // Ведомости Верховного Совета Украины. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
2. Кучерявенко М.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация : [монография] / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
3. Кучерявенко М.П. Курс налогового права : в 6 т. / М.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004– . – Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.
4. Налоговый кодекс Украины // Ведомости Верховного Совета Украины. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.

5. Усенко Е.А. Правовое регулирование процедур разрешения налоговых споров : [монография] / Е.А. Усенко. – Х. : Право, 2011 – 182 с.

6. Циппелиус Г. Юридическая методология / Г. Циппелиус ; перевод, адаптация, примеры с права Украины и список терминов Р. Корнуты. – К. : Издательство «Реферат», 2004. – 176 с.