

Ю. В. Старых,
кандидат юридических наук

ТИПЫ ИСТОЧНИКОВ УСМОТРЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВОПРИМЕНЕНИИ

Почему в налоговом правоприменении существует усмотрение? Есть что-то такое в налоговом-правовой норме и в праве вообще, что делает усмотрение неизбежным? Возможно ли, даже если бы это было желательно, предупредить существование усмотрения в налоговой сфере? Чтобы ответить на эти вопросы, необходимо исследовать типы источников усмотрения.

К первому типу источников усмотрения в налоговом правоприменении относится неопределенность языка налогового-правовой нормы.

Требование определенности языка налогового-правовой нормы — одно из основных требований, предъявляемых в настоящее время к содержанию нормативных актов в сфере налогообложения. Это и понятно. Чем совершеннее язык правовой нормы, тем меньше он вызовет затруднений при исполнении, соблюдении и применении данной нормы.

Трудно переоценить значение логики, стиля и языка в сфере налогообложения, ибо вряд ли можно назвать какую-либо иную область общественной практики, где ошибочно построенная фраза, разрыв между мыслью и ее текстуальным выражением, неверно или неуместно использованное слово способны повлечь за собой такие тяжелые последствия, как в сфере налогообложения. Нарушение логики, неточность языка налоговых норм, неопределенность использованных терминов порождают многочисленные запросы, влекут дополнения, толкования и разъяснения, вызывают непроизводительную трату времени, сил и энергии и вместе с тем являются питательной почвой для бюрократической волокиты и злоупотреблений как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков. Все это позволяет извращать смысл налогового закона, неправильно его реализовывать и создает условия для неограниченного, бесконтрольного усмотрения со стороны управомоченных должностных лиц.

Обозначенные посылки дают нам основания считать неопределенность языка налогового-правовой нормы негативным источником усмотрения. Так ли это? Убедиться в этом или опровергнуть выдвинутое предположение мы можем проведя анализ действующего налогового законодательства.

В Российской Федерации на данном этапе ситуация в области законотворчества оставляет желать лучшего. Председатель Совета Федерации Федерального Собрания РФ Сергей Миронов в докладе «О состо-

янии законодательства в Российской Федерации. Законодательное обеспечение основных направлений внутренней и внешней политики в 2005 году» охарактеризовал отечественное законотворчество как «фрагментарное и несистемное», обозначив, что фактически работа парламентариев все последние годы сводилась к исправлению ранее одобренных ими же самими законов¹. Подчеркивается, что «поправочное законодательство» в нашей стране носит лавинообразный характер, чему «вряд ли можно найти внятное объяснение». Не является исключением в этом плане и налоговое законодательство. В один только Налоговый кодекс РФ в течение 2005 г. было внесено 23 изменения.

Следует отметить, что принятие столь значимых нормативных актов, как Налоговый кодекс РФ, проводилось в условиях сжатых сроков, что по признанию представителя Госдумы отрицательно сказалось на качестве многих правовых норм, их согласованности и определенности. На сегодня существует 82 редакции Налогового кодекса РФ, некоторые из которых не действовали ни дня, а в настоящее время внесено 36 законопроектов по внесению изменений в ч. 1 НК РФ, что не говорит о стабильности налогового законодательства и его качестве.

Безусловно, с вступлением в силу Налогового кодекса РФ произошло упорядочение и укрепление налоговых отношений. Можно с уверенностью утверждать, что большинство положений Кодекса существенно повлияло на взаимоотношения между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля и привлечения налогоплательщиков к ответственности.

Налоговый кодекс закрепил общие, основополагающие принципы и положения налоговой системы. Кроме того, в ст. 3 Налогового кодекса РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах» появились очень важные пункты 6 и 7. Согласно первому из них при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. В свою очередь, п. 7 обозначил, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Как отмечает А. В. Брызгалин, «эти положения имеют огромное значение для налогового правопорядка. Они направлены, с одной стороны, на эффективное исполнение налогоплательщиком своих обязанностей, а с другой стороны, на предотвращение возможных злоупотреблений со стороны законодателя и должностных лиц исполнительных органов власти, т.е. обращены они в первую очередь к законодательным и правоприменительным органам»². Практически впервые в налоговом

¹ Российская газета. 2006. № 13 (3979). 25 янв. С. 3.

² Брызгалин А. В. Ясность налогового законодательства или все сомнения в пользу налогоплательщика // Налоговый вестник. 1999. № 10. С. 15.

законодательстве в полной мере закреплены принцип ясности и определенности налоговых законов и презумпция правоты (добросовестности) плательщиков налогов и сборов.

При этом многие довольно важные с точки зрения правоприменительной практики положения Налогового кодекса РФ «страдают» смысловыми и юридико-техническими неточностями, либо в них умышленно закладываются такие механизмы, которые позволяют весьма неоднозначно их толковать и применять. Так, неопределенность языка налогово-правовой нормы можно обнаружить в ст. 3, 5, 40, 59, 88, 89, 93, 122 и др.

Недостаточная ясность формулировок правовых норм в Налоговом кодексе РФ, а также наличие пробелов в законодательстве и противоречие процессуальных норм увеличивают вероятность злоупотребления правом со стороны налоговых органов. Между тем определенность и однозначность формулировок законодательства о налогах и сборах являются, пожалуй, намного более острой проблемой, чем многие другие, учитывая специфику налоговых правоотношений, обеспечиваемых механизмами публичной ответственности.

Соответственно при разработке и реализации его положений необходимо учитывать, что все нормы Налогового кодекса РФ должны исходить исключительно из посылки о том, что властность регулирования предполагает прежде всего однозначность и последовательность его положений, их взаимосвязанность, внутреннюю непротиворечивость, согласованность и, как следствие, обеспечение однообразия в их применении.

Неопределенность же языка налогово-правовой нормы, наоборот, может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения.

Язык налогового законодательства должен быть общедоступен для восприятия, понятен каждому, рассчитан не на узкого специалиста, а на «среднего» россиянина. Особое значение здесь придается правилу, сформулированному еще древнеримскими юристами: «Законы должны быть понятны каждому». В свою очередь, Д. А. Керимов, занимающийся вопросами законодательной техники, отметил, что культура законодательства непременно предполагает логически последовательное изложение текста закона, строго выдержанный профессиональный стиль и язык закона и вместе с тем его простоту, понятность, доступность широким слоям населения³.

Строго соблюсти языковые (грамматические, лексические, синтаксические) каноны в налоговом законодательстве не всегда удается.

В том, что неопределенность языка налогово-правовой нормы — негативный источник усмотрения, убедиться можно на примере ст. 89

³ См.: Керимов Д. А. Законодательная техника: Научно-методическое и учебное пособие. М., 2000. С. 55.

Налогового кодекса РФ, регулирующей порядок проведения выездной налоговой проверки. В данной статье предусмотрено, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Ограничив сроки проведения проверок, законодатель тем самым признал, что отсутствие определенности в вопросе о продолжительности таких серьезных контрольных мероприятий, как налоговые проверки, нарушает права налогоплательщика.

Казалось бы, законодатель в очередной раз пошел навстречу налогоплательщику, установив гарантии стабильности его экономической деятельности. Однако эти гарантии сведены на нет ввиду неопределенности языка налогово-правовой нормы, содержащейся в положении, согласно которому срок проведения проверки включает в себя время *фактического* нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика. То есть на практике законодатель ограничил не срок проведения проверки, а время нахождения проверяющих на территории налогоплательщика. Такие ограничения легко обходятся налоговыми органами, поскольку большинство налоговых проверок сводится к исследованию документов налогоплательщика: проверяющие требуют предоставить документы в помещение налоговой инспекции, где изучают их в режиме камеральной налоговой проверки.

Притом, что процедура проведения налоговых проверок детально Налоговым кодексом РФ не регламентирована: не определено, какие контрольные мероприятия налоговая инспекция должна проводить на территории налогоплательщика, а какие — может проводить камерально, неопределенность нормы приводит к тому, что выездная налоговая проверка может длиться сколь угодно долго. По сути, этот вопрос отдан на усмотрение налоговых органов. Вместо того чтобы ограничить пределы такого усмотрения, законодатель их фактически расширяет. Таким образом, неопределенность данной нормы нарушает баланс частных и публичных интересов.

Как справедливо отмечает судья А. Л. Кононов, «такая неопределенность правовой нормы, которая влечет возможность ее произвольного толкования и применения в ущерб конституционным правам и свободам и, как в данном случае, затрагивает свободу предпринимательской деятельности заявителей (ст. 34 ч. 1 Конституции РФ), в соответствии с позицией Конституционного суда РФ противоречит ст. 19 (часть 1) Конституции РФ»⁴. Неопределенность ст. 89 Налогового кодекса РФ приводит к злоупотреблению со стороны налоговых органов.

⁴ Особое мнение судьи КС РФ А. Л. Кононова по делу «О проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 НК РФ в связи с жалобами Егорова Андрея Дмитриевича и Чуева Николая Владимировича»: Постановление КС РФ от 16.07.2004 г. № 14-П // Консультант Плюс. 2006.

В налогово-правовых нормах даже порядок слов в предложении имеет огромное значение, так как в русском языке существуют синтаксические и стилистические ограничения. Неудачный порядок слов влечет за собой изменение смысла, что затрудняет его понимание. Так, в одном споре, сторонами которого были государственное унитарное предприятие «Завод имени Морозова» и налоговая инспекция, камнем преткновения стал пункт 8 раздела 11 решения общего собрания представителей муниципального образования «Всеволожский район Ленинградской области», устанавливающий льготы по сбору за уборку территорий населенных пунктов.

Пунктом 8 решения было установлено, что налог не взимается с государственных унитарных предприятий (парклесхозов). При рассмотрении дела суд первой инстанции указал, что формулировка пункта 8 решения не позволяет установить, кому конкретно предоставлена льгота — парклесхозам в форме государственных унитарных предприятий, либо государственным унитарным предприятиям, в том числе парклесхозам, либо и тем и другим, и применил положения п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа, поддерживая позицию суда первой инстанции, отметил, что «по правилам пунктуации русского языка в скобки заключаются слова, вставляемые в предложения с целью пояснения или дополнения высказываемой мысли. В случае предоставления льготы только парклесхозам в приведенной норме не имелось бы указания на государственные унитарные предприятия»⁵.

Указанная неопределенность породила неоднозначное понимание и применение данной нормы, у налоговых органов появилась возможность по своему свободному усмотрению решать вопрос о наличии и отсутствии у заявителя прав на закрепленную льготу.

Требование определенности языка налогово-правовой нормы обращено непосредственно к законодателю, который должен обеспечить точность, ясность, определенность и непротиворечивость формулировок актов законодательства о налогах и сборах. Требование определенности и непротиворечивости налоговой нормы нацелено в первую очередь на защиту прав налогоплательщика: он ни в коем случае не должен пострадать из-за возможного двойного толкования правовой нормы, устанавливающей его обязанности по уплате налога и сбора. Именно законодатель при подготовке, рассмотрении и принятии актов законодательства о налогах и сборах закладывает в текст закона возможность усмотрения. Если принятый нормативный акт содержит в себе ясные и определенные формулировки и язык налогово-правовой нормы точен, то возможность усмотрения со стороны налоговых органов и уполномоченных должностных лиц практически сведена к нулю. Так как чем яснее и доступ-

⁵ Постановление ФАС СЗО от 25.10.2002 г. по делу № А56-18425/02 // Консультант Плюс. 2006.

нее язык налогово-правовых норм, тем меньше затруднений он вызывает в процессе правоприменения. И наоборот, если же налогово-правовая норма по каким-либо причинам получилась не достаточно ясной или противоречивой, то это дает налоговым органам неограниченную свободу усмотрения, не согласующуюся с принципами правового государства.

В подтверждение сделанного вывода Д. М. Щекин высказал мнение, что одной из существенных причин злоупотребления налоговыми органами правами является закрепление в законе неопределенных и абстрактных норм, тогда как налоговое законодательство предполагает императивность их формулировок. Абстрактная норма способствует властному произволу⁶.

Неопределенность языка налогово-правовых норм создает ситуацию неравенства участников налоговых правоотношений, а также способствует злоупотреблениям со стороны налоговых органов и их должностных лиц, что, в свою очередь, отрицательно сказывается на реализации актов законодательства и на правопорядке в целом.

Наличие неопределенности языка налогово-правовых норм на практике позволяет грубо нарушать права и свободы налогоплательщиков, о чем свидетельствует довольно противоречивая правоприменительная практика, что снижает степень доверия к государству и к законодательству о налогах и сборах со стороны налогоплательщиков и негативно сказывается на реализации органами власти различных уровней своих конституционно и законодательно закрепленных полномочий.

Другой тип источников усмотрения представлен неопределенностью в правилах толкования нормы налогового права.

На данном этапе в Российской Федерации наблюдается бурное развитие налогового законодательства и идет процесс реформирования налоговых отношений. Реформа российской налоговой системы ориентирована на снижение ставок, сокращение и упорядочение числа налогов. Так, с 35 до 24 % снижена ставка налога на прибыль, с 20 до 18 % — НДС, введена плоская шкала в 13 % по налогу на доходы физических лиц, отменен налог с продаж, упорядочены взносы во внебюджетные фонды с объединением их в единый социальный налог и т.д. Все это благотворно влияет на экономику и социальную сферу.

Однако в налоговой системе России наблюдаются и другие явления. Речь идет о такой тенденции, как нарастание неопределенности в правилах толкования налогово-правовых норм.

Современный этап российской налоговой реформы характеризуется значительным усилением роли судебных решений (прецедентов), которые наряду с нормами закона стали широко использоваться не только налогоплательщиками, но и налоговыми органами, а также судами⁷.

⁶ См.: *Щекин Д. М.* Злоупотребление правом со стороны налоговых органов в ходе налоговых проверок // *Ваш налоговый адвокат.* 2005. № 1. С. 36.

⁷ См.: *Богушевич А. В.* Решения Конституционного Суда РФ и их влияние на ход налоговой реформы // *Налоговые споры: Теория и практика.* 2005. № 11. С. 7.

Действительно, регулирование налоговых правоотношений осуществляется не только и не столько нормами налогового законодательства, сколько выработанной практикой их применения, сформированной директивными указаниями высших судебных инстанций России.

Со времен появления первых цивилизаций человечество стремится к одному из своих общественных идеалов — принимать четкие и понятные законы, которые бы разумно, строго и справедливо регулировали отношения между людьми. Но, как показывает история, до воплощения этой мечты еще очень и очень далеко. Почти любой закон требует толкования, т.е. уяснения участниками общественных отношений смысла нормативных предписаний. Но сколько людей столько и мнений, поэтому споры о толковании законов вечны. Это напрямую относится и к налоговому законодательству, «противоречивость и запутанность которого стала уже притчей во языцах».

Поведение налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) и налоговых органов регулируется на законодательном уровне множеством правил. Несовершенство изложения норм в Налоговом кодексе РФ и в других актах законодательства о налогах и сборах приводит к различному их толкованию налогоплательщиками, налоговыми органами и судами.

Анализ законодательства о налогах и сборах и практики его применения налоговыми органами и арбитражными судами позволяет утверждать, что нарастание неопределенности в правилах толкования налогово-правовых норм прежде всего связано с расширением сферы применения в налоговом законодательстве оценочных понятий⁸.

Применение в налоговом законодательстве и судебной практике понятий «добросовестность налогоплательщика», «реальность затрат» и доктрины «деловой цели» привело к возникновению множества вопросов, связанных с правовыми особенностями данных понятий, их дальнейшей реализации в судебной практике и последствий для налогоплательщиков.

Безусловно, использование оценочных понятий без строгого их правового содержания не соответствует принципу определенности налогового законодательства, так как в этом случае обязательства налогоплательщика начинают зависеть от воли правоприменителя (налогового органа или суда), что создает почву для коррупции и нарушения принципа равенства перед законом и судом. Эта наметившаяся тенденция выступает в качестве отрицательного источника усмотрения. Оценочные понятия в силу своей сущности (неопределенности) создают неопределенность в правилах толкования и допускают принятие налоговыми органами и их должностными лицами различных решений. Тем самым признание наличия оценочных понятий позволяет значительно расширить сферу свободного усмотрения.

⁸ См.: Щекин Д. М. Тенденции в современном налоговом законодательстве // Закон. 2005. № 2. С. 4.

Интересно, что в середине XX в. в зарубежных странах сформировалась теория «неопределенных правовых понятий», получившая большое распространение в литературе ряда стран, особенно в ФРГ, где в 1954 г. она была признана на ежегодном совещании Союза президентов административных судов.

Сторонники теории «неопределенных правовых понятий» исходят из того, что в процессе толкования конкретных правовых норм должностные лица используют такие понятия, которым законодательство не может дать точного объяснения («неопределенные правовые понятия»).

Необходимость «неопределенных правовых понятий» в праве принято обосновывать невозможностью для законодателя предусмотреть в норме права все жизненные ситуации, с которыми может столкнуться чиновник при исполнении им своих обязанностей. Поэтому юридическая норма, согласно утверждениям западных юристов, должна носить «общий», «абстрактный» характер, быть «стандартом», предоставляя самому должностному лицу из нескольких вариантов поведения выбирать «наилучший»⁹.

Настоящий смысл теории «неопределенных правовых понятий» заключается в том, что применение таких понятий делает ненужным издание законодательных распоряжений по ряду вопросов, а органы управления и их должностные лица получают право самостоятельно выносить решения по конкретным делам. Тем самым облегчается возможность принятия произвольных решений.

В данный момент в налоговом правоприменении складывается достаточно сложная ситуация. Суды, используя оценочные понятия, по-разному толкуют ту или иную налогово-правовую норму, в результате чего у уполномоченных органов возникает возможность действовать по своему усмотрению.

Так, 8 апреля 2004 г. Конституционный Суд РФ вынес Определение 169-О¹⁰, в котором была обозначена его правовая позиция относительно налоговых вычетов при исчислении налога на добавленную стоимость. Конституционный Суд РФ указал на то, что для признания тех или иных сумм налога на добавленную стоимость фактически уплаченными поставщикам в целях принятия их к вычету при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, требуется установление не только факта осуществления налогоплательщиком расходов на оплату начисленных ему сумм налога, но и характера произведенных налогоплательщиком затрат, а именно являются ли расходы на оплату начисленных ему сумм налога реальными затратами налогоплательщика.

Если произведенные налогоплательщиком расходы на оплату начис-

⁹ Warda H. Dogmatische Grundlage des richterlichen Ermessens im Strafrecht. Köln und München, 1962. С. 29.

¹⁰ Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

ленных сумм налога не обладают характером реальных затрат, не возникают и объективные условия для признания таких сумм фактически уплаченными поставщикам, поскольку, не осуществив реальные затраты на оплату начисленных сумм налога, налогоплательщик не может обладать правом уменьшать общую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, на сумму налога, начисленную ему поставщиками.

Определение № 169-О вызвало широкий общественный резонанс. Российский союз промышленников и предпринимателей обратился в Конституционный Суд РФ с просьбой разъяснить это Определение.

Как отметил В. В. Стрельников, «последним шагом на пути широкомасштабного внесения оценочных категорий в практику стало принятие Определения КС РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О по поводу официального разъяснения Определения от 8 апреля 2004 г. № 169-О»¹¹.

Согласно разъяснению Конституционного Суда РФ, данному в определении от 4 ноября 2004 г. № 324-О, из Определения от 8 апреля 2004 г. № 169-О не следует, что налогоплательщик, во всяком случае, не вправе произвести налоговый вычет, если сумма налога на добавленную стоимость уплачена им поставщику товаров (работ, услуг) в составе цены, в частности денежными средствами (в том числе до момента исполнения налогоплательщиком обязанности по возврату займа). Право на вычет сумм налога, предъявленных налогоплательщику и уплаченных им при приобретении товаров (работ, услуг), не может быть предоставлено в том случае, если имущество, приобретенное по возмездной сделке, к моменту передачи поставщику в счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и явно не подлежит оплате в будущем.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 декабря 2004 г. № 4149/04 в отношении ООО «Фабрика «Евромебель» явилось отголоском определений Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О и от 4 ноября 2004 г. № 324-О и ряда решений арбитражных судов¹².

Выводы, содержащиеся в Постановлении Высшего Арбитражного Суда РФ, в целом утешительны для налогоплательщика. Высший Арбитражный Суд РФ отменил решение арбитражного суда первой инстанции, которым налогоплательщику было отказано в праве на налоговый вычет на том основании, что у общества на момент оплаты стоимости оборудования достаточных денежных средств не имелось и расчет с продавцом оборудования осуществлялся за счет денежных средств, поступивших на расчетный счет общества в результате предъявления к платежу векселей. Поскольку, по мнению налоговой инспекции, поддержанному арбитражными судами первой, апелляцион-

¹¹ Стрельников В. В. Оценочные категории // ЭЖ-ЮРИСТ. 2005. № 1. С. 11.

¹² Постановления ФАС ЗСО от 12.10.2004 г., от 18.10.2004 г. // Консультант Плюс. 2006.

ной и кассационной инстанции, фактических затрат на приобретение оборудования общество не понесло, то право на налоговый вычет по НДС возникает с момента платежа за вексель. До этого имущество считается приобретенным по «безвозмездной» сделке.

Таким образом, арбитражные суды применили принцип «реальности затрат», обозначенный в Определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О. Степень «явности затрат» Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении оценил в пользу налогоплательщика, сославшись на то, что недобросовестность в действиях общества в целях неправомерного налогового зачета налоговой инспекцией не доказана.

На момент платы приобретенного оборудования (март 2002 г.) налогоплательщик действительно не расплатился за вексель. Однако арбитражные суды первой, апелляционной и кассационной инстанции не учли такой немаловажный факт, что оплата векселя в июне 2002 г. — июле 2003 г. была осуществлена еще до принятия решения судом первой инстанции (27 октября 2003 г.), т.е. ни о какой «неявности» затрат не могло быть и речи.

Принятое Постановление, безусловно, должно быть положительно оценено налогоплательщиками, но оно оставляет и ряд неразрешимых вопросов. Во-первых, неизвестно, как будет применяться доктрина «реальности затрат», если заем не будет погашен не только на момент оплаты приобретенных товаров, но и на момент принятия судебного решения. Погашение займа будет отличаться степенью вероятности, поскольку неизвестно, исполнит ли заемщик свою обязанность или нет. Из этого следует второй вопрос: если арбитражное решение не в пользу налогоплательщика вступит в силу, но спустя какое-то время налогоплательщик все-таки осуществит расходы, будет ли этот факт основанием к пересмотру дела по вновь открывшимся обстоятельствам?

И последнее, что необходимо отметить, это общая сохраняющаяся тенденция при разрешении судами налоговых споров все чаще использовать оценочные категории в ущерб непосредственному применению норм налогового законодательства. Вначале это было понятие добросовестности, затем добавились понятия реальности затрат и доктрины «деловой цели», наконец, «явный характер неоплаты товаров в будущем». Последствия этого весьма значительны, в частности, расширение сферы усмотрения, выяснение субъективной стороны поведения — целей и мотивов совершения сделки, наличия «деловой цели».

В этой ситуации положительным моментом является содержащийся в АПК РФ принцип единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права (ст. 304), что некоторым образом будет способствовать стабильности в разрешении налоговых споров.

Полагаем, что законодательство о налогах и сборах, имеющее в основе своего регулирования властные отношения, не может и не должно содержать дефиниции оценочного, субъективного и неоднознач-

ного характера, предполагающие возможность неограниченного усмотрения как со стороны уполномоченных органов и их должностных лиц, так и злоупотребления со стороны налогоплательщиков.

В связи с изложенным, необходимо ввести такую дополнительную гарантию налогоплательщикам от резкого изменения правоприменительной практики, как своеобразный мораторий на установление и использование оценочных понятий. Очень важно отказаться от введения данных понятий, поскольку они не определены Налоговым кодексом РФ, создают неопределенность в правилах толкования налогово-правовых норм и открывают налоговым органам возможность действовать по своему усмотрению, а это приводит к нарушению единообразия в налоговом правоприменении.