

ОБ ОТРАСЛЕВОЙ СПЕЦИФИКЕ ЮРИДИЧЕСКОЙ ТЕХНИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

А. О. Якушев

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 25 февраля 2009 г.

Аннотация: анализируются проблемы налогового правотворчества и правоприменения, одной из причин которых является низкий уровень юридической техники при разработке и реализации норм налогового права. Автор делает вывод о наличии специфики в юридической технике налогового права.

Ключевые слова: юридическая техника, законотворчество, правоприменение, налогообложение, законопроекты, поправки, системность, толкование.

Abstract: in the present article the problem of difficulties of tax law drafting and enforcing is analysed. One of the reasons of those difficulties is the low level of judicial technique in tax law drafting and enforcing. The author does a conclusion about a specific character of judicial technique of taxation.

Key words: judicial technique, lawmaking, enforcing the law, taxation, draft-law, amendment, systemness, interpretation.

В науке теории права активно используются два понятия: «юридическая техника» и «законодательная техника». Содержание понятия «законодательная техника» является более стабильным. Под законодательной (законотворческой) техникой, по мнению Д. А. Керимова, понимается система средств и способов создания законов¹. Сходные позиции занимают А. С. Пиголкин² и О. А. Пучков³. По мнению этих ученых, объектом законодательной (юридической) техники в обоих случаях выступает текст нормативного акта, на который направлены интеллектуальные усилия законодателя. Термины «законодательная техника» и «юридическая техника» эти авторы признают синонимами.

Однако значительное число специалистов считают, что понятие «юридическая техника» является более широким по содержанию по отношению к понятию «законодательная техника»⁴. Юридическая техника включает в себя не только технику разработки и принятия законов, но и технику создания любых иных юридических документов, в том числе при толковании правовых норм, их реализации и применении. В дальнейшем мы будем придерживаться именно такого «широ-

¹ См.: Законодательная техника / под ред. Д. А. Керимова Л., 1965.

² См.: Проблемы общей теории права и государства / под ред. В. С. Нерсесянца. М., 1999. С. 322; Законотворчество в Российской Федерации / под ред. А. С. Пиголкина. М., 2000. С. 241.

³ См.: Теория государства и права / под ред. В. М. Корельского и В. М. Перевалова. М., 2000. С. 321.

⁴ См.: Кашанина Т. В. Юридическая техника. М., 2007. С. 76—81.

кого» понимания юридической техники как техники правотворчества, толкования, реализации и применения права. Подобный выбор мы делаем, основываясь на мнении основоположника учения о юридической технике Р. Иеринга, писавшего, что «осуществление есть жизнь, и истина права есть само право»⁵. Данная мысль приводит к выводу, что изучать только технику законодательства, не обращаясь к технике реализации правовой нормы, непродуктивно.

В настоящее время некоторые современные ученые пытаются ввести в научный оборот понятия «юридическая технология», «юридическая тактика и стратегия»⁶. Мы считаем, что предложение уточнить или изменить классическую терминологию в настоящий момент выглядит спорным и недостаточно мотивированным, поэтому в дальнейшем продолжим использовать общепринятые дефиниции «юридическая и законодательная техника»⁷.

В науке теории права существует многообразие взглядов на понятие юридической техники⁸. Признавая важность точной терминологии, мы не будем углубляться в содержание дискуссии о понятии «юридическая техника». В дальнейшем мы считаем возможным использовать кажущееся нам точным и компромиссным определение, данное проф. Т. В. Кашаниной: «юридическая техника — это совокупность инструментов (т.е. средств, приемов, способов и методов) ведения юридической работы»⁹.

Налоговое право является подотраслью финансового права, которое, в свою очередь, является одной из отраслей российского публичного права. Чтобы в дальнейшем обоснованно говорить о юридической технике именно налогового права, следует обратить внимание на актуальность проблемы, а затем понять, чем же техника налогового права отличается от юридической техники вообще и техники финансового права в частности.

Исследование проблемы юридической техники налогообложения мы считаем необходимым по следующей причине. Налоговый кодекс РФ

⁵ Иеринг Р. Юридическая техника. М., 2008. С. 29.

⁶ См.: Власенко Н. А. Законодательная технология : теория, опыт, правила. Иркутск, 2001; Карташов В. Н. Юридическая техника, тактика, стратегия и технология (к вопросу о соотношении) // Проблемы юридической техники под ред. В. М. Баранова. Н. Новгород, 2000. С. 22.

⁷ Мотивированная критика предложений об изменении терминологии приводится в следующей работе: Белов В. А. Юридическая техника российского налогового законодательства (общетеоретический анализ) : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 29—30.

⁸ См.: Керимов Д. А. Законодательная техника М., 1997. С. 7; Проблемы юридической техники : сб. статей : в 2 т. / под ред. В. М. Баранова. Н. Новгород, 2000. Т. 1. С. 10; Алексеев С. С. Общая теория права. М., 1982; Тихомиров Ю. А. Законодательная техника. М., 2000; Ушаков А. А. О понятии юридической техники и ее основных проблемах. Пермь, 1961; Юков М. К. Место юридической техники в правотворчестве // Правоведение. 1979. № 5; и др.

⁹ Кашанина Т. В. Юридическая техника. М., 2007. С. 79—80.

(далее — НК РФ) является, наверное, одним из самых нестабильных источников российского права. За 10 лет, прошедших с момента введения в действие части 1 НК РФ, законодатель вносил в нее изменения и дополнения 31 раз¹⁰! Часть 2 НК РФ, которая так и не введена в действие полностью, за 8 лет была изменена 162 раза¹¹! Простейшие подсчеты приводят нас к выводу, что финансовые нормы, содержащиеся в НК РФ, в среднем претерпевают около 20 ежегодных корректировок.

При этом следует заметить, что каждое изменение может означать не корректировку отдельной нормы или статьи нормативного акта, а нечто большее. Например, Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в части 1 и 2 НК РФ и в отдельные законодательные акты в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»¹², по подсчетам специалистов, внес только в нормы части 1 НК РФ 284 разных исправления, в том числе было внесено 6 новых статей, признаны утратившими силу 5 ранее действовавших статей, 22 статьи полностью изменили редакцию, более 40 статей частично изменили редакцию¹³. Этот же Закон частично изменил и часть 2 НК РФ. При этом для вышеприведенных статистических расчетов мы считаем Закон 2006 г. № 137-ФЗ не как 284, а как 1 корректировку Кодекса. Так же как 1 корректировку НК РФ мы посчитали Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть 1 НК РФ»¹⁴, внесший в часть 1 НК РФ 430 различных изменений¹⁵, и это при том, что сама часть 1 НК РФ включала в себя в тот период всего 142 статьи!

Таким образом, мы можем сделать обоснованный вывод, что изменения отдельных норм НК РФ уже исчисляются тысячами, что не сравнимо с количеством поправок, вносимых в законы иных отраслей права.

Общепризнанным является факт, что право призвано делать общественные отношения стабильными, а последствия поведения участников общественных отношений — предсказуемыми¹⁶. В теории налогооб-

¹⁰ СПС «КонсультантПлюс» указывает 31 источник, излагавший часть 1 НК РФ в новой редакции или вносивший в нее изменения и дополнения. Подсчет произведен автором на момент написания работы.

¹¹ СПС «КонсультантПлюс» содержит информацию о 162 источниках, изменявших, дополнявших или отменявших положения части 2 НК РФ. Подсчет произведен автором на момент написания работы.

¹² СЗ РФ. 2006. № 31.

¹³ См.: Зрелов А. П. Комментарий последних изменений к НК РФ, вступивших в силу с 01.01.2007. Налоговый контроль и налоговое администрирование в 2007 году. М., 2007.

¹⁴ См.: СЗ РФ. 1999. № 28.

¹⁵ Подсчет изменений в НК осуществлен А. П. Зреловым (см.: Зрелов А. П. Указ. соч.).

¹⁶ См., например: Фаткуллин Ф. Н., Чулюкин Л. Д. Социальная ценность и эффективность правовой нормы. Казань, 1977. С. 14; Алексеев С. С. Общая теория права. М., 2008. С. 77.

ложения также подчеркивается, что стабильность и определенность являются базовым принципом налогообложения¹⁷. Еще Адам Смит указывал, что «точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросах налогообложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности»¹⁸. Налогообложение по нестабильным правилам по сути своей близко к произвольному незаконному лишению собственности и препятствует нормальному развитию свободной рыночной экономики.

Исчисляемые тысячами поправки в НК РФ привели нас к тому, что правила поведения, содержащиеся в нем, во многом утратили свою правовую ценность по причине нестабильности. НК РФ устанавливает порядок изъятия и обращения в доход бюджетов части денежных средств, принадлежащих частным лицам. Однако к данному механизму по причине его неопределенности только с большой натяжкой можно применить термин «налогообложение».

Фон Иеринг писал, что «право существует для того, чтобы оно осуществлялось»¹⁹. Действие и осуществление норм, содержащихся в НК РФ, по вышеозначенным и иным объективным причинам происходит с огромными затруднениями и порождает значительное число конфликтов между государством и частными лицами-плательщиками средств в бюджет. По мнению упомянутого немецкого автора, юридическая техника призвана обеспечить легкость и надежность применения правовых норм для регулирования конкретных общественных отношений²⁰.

Нормам налогового права РФ не хватает именно указанной классиком надежности и легкости применения. Поэтому вопрос юридической техники налогообложения является одним из важнейших и актуальнейших в российской теории финансового права.

Обладает ли юридическая техника налогового права какой-либо спецификой? Мы считаем, что на данный вопрос можно ответить утвердительно.

Первый аспект, позволяющий нам дифференцировать особенности юридической техники налогового права, был сформулирован В. А. Беловым, который указывал, что налоговое законодательство, как и всякое другое, эффективно настолько, насколько оно системно. Однако «не всякая отрасль в силу своей бессистемности способна оказать негативное в экономическом смысле слова влияние на развитие общества, как налоговое законодательство. В первую очередь страдает само государство, которое пытается компенсировать свои потери за счет изменения направлений (переориентации) экономической политики.

¹⁷ См.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева М., 2005. С. 71.

¹⁸ *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962. С. 588.

¹⁹ *Иеринг Р.* Указ. соч. С. 29.

²⁰ См.: Там же. С. 29—41.

Ошибки в этой сфере способны вызвать полномасштабные экономические бедствия не для одного, а для миллионов граждан, обернуться экономической катастрофой. Ибо не стоит забывать, что налоги — одна треть отечественного валового внутреннего продукта»²¹. То есть специфика техники налогового права выражается в важности налогового законодательства для регулирования экономических отношений в государстве и в необходимости специальной юридической техники для того, чтобы предотвратить «дорогостоящие» ошибки в данной сфере.

В. А. Беловым удачно сформулирована следующая особенность техники налогового права — ограниченность интерпретации правовых норм. Отмечается, что все налоговые «нормоположения должны трактоваться предельно узко, смысл требований не может постигаться вне рамок буквального толкования. Налоговые постановления должны иметь поверхностный, декодированный характер, а смысл юридического текста должен быть понятен каждому вовлеченному в правоотношение субъекту. Если для иных отраслей права вполне допустима асинхронность между смыслом, закладываемым законодателем, и смыслом, который открывает (разворачивает) интерпретатор, то для налогового законодательства необходима абсолютная синхронность: то, что задумал законодатель, точно и буквально должен понять интерпретатор»²².

Третьей особенностью техники налогового права является то, что налоговые нормы создаются и реализуются в условиях высочайшей «политической напряженности» присущей нормам финансового права²³. При этом можно заметить, что и в без того «политически напряженной» отрасли есть два своеобразных «пика напряженности», которыми являются налоговое и бюджетное право. М. В. Карасева указывает, что нормы налогового права являются политически «напряженными», потому что их реализация влечет перераспределение собственности между налогоплательщиками и публично-правовыми образованиями в пользу последних. Вышеназванное «напряжение» возникает в связи с тем, что перераспределение происходит по правилам, установленным одной стороной общественного отношения, следовательно, вторая сторона оказывает максимальное влияние на законодателя, чтобы обеспечить

учет интересов второй, подчиненной стороны. Аналогичные особенности налоговых норм отмечаются и в исследовании зарубежных специалистов Richard K. Gordon и Victor Thuronyi «Tax Law Design and Drafting». В данной работе отмечается, что в большинстве стран, входящих в ОЭСР, разработка налоговых норм превратилась в полноценный ритуал, в рамках которого различные социальные группы соревнуются в попытках провести через законодательный орган законопроект, содержащий их точку зрения на надле-

²¹ Белов В. А. Указ. соч. С. 30—31.

²² Там же. С. 33.

²³ См.: Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России : политический аспект. М., 2005. С. 25—42.

жащую налоговую политику. Серьезный налоговый законопроект основан на результатах труда тысяч профессиональных лobbyистов, политических аналитиков, юристов, бухгалтеров, экономистов и даже обычных граждан²⁴.

По вышеназванным причинам широкое участие «представителей общественности» в решении налоговых вопросов неотвратимо, однако еще фон Иеринг указывал на противоречия в понимании права юристами и «профанами» и на опасность и бесперспективность попыток руководствоваться при решении вопросов права исключительно «здоровым смыслом»²⁵. Следовательно, законодатели и правоприменители должны в своих действиях в области налогообложения руководствоваться детально разработанным и непротиворечивым юридическим техническим инструментарием. В противном случае разнонаправленные усилия лobbyистов, экономистов, бухгалтеров и политтехнологов сделают осуществление налоговых норм юристами затруднительным или невозможным.

В-четвертых, о специфической юридической технике налогового права можно говорить потому, что на наличие особенной юридической техники налогообложения прямо указывают теоретики налогообложения, законодатели и суды высших инстанций. Так, исключительной особенностью налогового права является наличие в нем нормы, закрепленной в ст. 3 и 17 НК РФ, в соответствии с которыми налог считается установленным, если в соответствующем нормативном акте определены обязательные элементы состава налога, т.е. НК РФ требует от законодателей принимать законы об отдельных налогах не в произвольной форме по усмотрению самих законодателей, а по единожды установленному шаблону (субъект—объект—база—ставка—период и т.д.). Нарушение данного требования и отклонение от вышеуказанного образца влечет возможность признания налогового закона неконституционным или не соответствующим НК РФ и утрату им силы²⁶.

Особенностью юридической техники налогового права является также ограничение круга источников налогового права, установленного в ст. 1 НК РФ «Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах

²⁴ См.: Gordon R., Thuronyi V. Tax Law Design and Drafting. IMF. 1996. P. 1.

²⁵ См.: Иеринг Р. Там же. С. 19—28.

²⁶ См.: По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан : постановление Конституционного Суда РФ от 30 янв. 2001 г. № 2-П // СЗ РФ. 2001. № 7.

и сборах, нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах», в ст. 4 НК РФ «Нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах» и в ст. 7 НК РФ «Действие международных договоров по вопросам налогообложения».

О наличии специфической техники налогового права можно сделать вывод из анализа ст. 5 НК РФ, детально регулирующей такой технический вопрос, как порядок действия налогово-правовых актов во времени. Данный порядок применительно к налоговым нормам существенно отличается от общего правила действия правовых норм во времени.

Необходимость установления особой юридической техники налогового права вытекает из следующего. Одна из современных доктрин определяет налог как единственно законную форму отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности и безвозвратности, обеспеченную государственным принуждением, не носящую характера наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти²⁷. Особенностью данного определения является то, что в нем подчеркнуто свойство (способность) налога лишать плательщика части собственности, при этом данное лишение имущества не представляет собой кару за какое-либо нежелательное государству или обществу деяние. Часть имущества изымается у каждого, находящегося на территории государства или связанного с ней, независимо от правомерности поведения субъекта.

Многие историки и теоретики налогообложения подчеркивали, что первоначально налоги носили карательный характер и взимались только с неполноправных лиц или с жителей оккупированных территорий. Так, И. И. Янжул писал, что «они (налоги)²⁸ собирались обыкновенно с рабов и неполноправных жителей страны, и только в редких случаях падали на полноправных граждан»²⁹. Данная мысль удачно иллюстрируется цитатами из работ Тертуллиана, писавшего, что земельный участок, обложенный налогом, падает в цене, и из речей Цицерона, который считал постоянные римские налоги непатриотичными. Аналогичная оценка налогообложения на ранней его стадии приводится в работе П. П. Гензеля³⁰.

Однако с течением времени отношение плательщиков к налогу изменилось. В Новое время налоги стали всеобщими и утратили карательный характер. Так, известный афоризм Бенджамина Франклина гласит,

²⁷ См.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева М., 2005. С. 26.

²⁸ Курсив автора.

²⁹ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. СПб., 1904. С. 200.

³⁰ См.: Гензель П. П. Очерки по истории финансов. М., 1913. С. 48.

что умирать и платить налоги должен каждый. В признаваемой классической работе профессора И. Горлова указывается, что всеобщая безусловная обязанность платить налоги объясняется всеобщей возможностью пользоваться благами, вытекающими из возможности жить и работать в данном государстве³¹. То есть современный налог больше не связан с каким-либо поражением плательщика в правах, а скорее наоборот — подчеркивает полноправный статус плательщика в данном государстве.

Но современный налог, как и налоги древности, продолжает представлять собой принудительное лишение плательщика части собственности. С другой стороны, и современное, и древнее право предусматривали возможность принудительного лишения собственника имущества как наказание за совершенное правонарушение. При этом лишение собственности как наказание было возможно только в установленном правовыми нормами процессуальном порядке, и чем более развитым становилось право, тем более сложный процессуальный порядок оно предусматривало. Нарушение процессуальных норм в ряде случаев считается достаточным основанием для отмены даже верного по существу решения, так как соблюдение процессуальных правил является одной из общепризнанных гарантий правильного применения права материального³². При этом процессуальные отношения возникают после совершения правонарушения, процесс идет «персонально» в отношении каждого нарушителя и может закончиться лишением виновного части имущества.

Процесс установления и взимания налога не может осуществляться персонально в отношении каждого плательщика. Тем не менее соблюдение соответствующей процессуальной (процедурной) формы при установлении, введении и взимании налогов является гарантией правильности применения материальных норм налогового права, предусматривающих лишение налогоплательщика части имущества. Инструменты (приемы, способы и методы) юридической техники налогового права призваны обеспечивать надлежащее применение налогового права в той же степени, в которой правила гражданского или уголовного процесса делают возможным действие норм гражданского или уголовного права с учетом того, что гражданский и уголовный процессы всегда индивидуализированы (осуществляются по конкретному делу), а налоговые процедуры часто обезличены.

Из всего вышеприведенного можно сделать следующие выводы:

1. Нестабильность финансово-правовых норм является их объективным признаком, однако уже не поддающееся подсчетам количество поправок к тексту НК РФ говорит о проблемах налогового нормотворчества.

³¹ См.: Горлов И. Теория финансов. СПб., 1845. С. 56—58.

³² См.: Алексеев С. С. Общая теория права. М., 2008. С. 205—209.

2. Последовательными этапами правового регулирования являются правотворчество, действие и осуществление права. Поэтому проблемы с налоговым нормотворчеством неизбежно влекут сложности с толкованием, реализацией и применением норм налогового права.

3. Социальная ценность налоговых норм восстановится, а эффективность налогово-правового регулирования может быть повышена путем правильного выбора и использования инструментов (т.е. средств, приемов, способов и методов) ведения юридической работы, т.е. путем улучшения юридической техники в данной подотрасли права.

4. Юридическая техника налогового права, являясь разновидностью юридической техники в целом, обладает спецификой, связанной с особенностями налогообложения как экономического, политического и правового явления. Поэтому юридическая техника налогового права может являться предметом отдельного научного исследования.

Воронежский государственный университет

Якушев А. О., кандидат юридических наук, доцент

Voronezh State University

Yakushev A. O., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor