



НАЛОГОВЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА УСМОТРЕНИЕ В НАЛОГОВОМ ПРАВОПРИМЕНЕНИИ

Ирина ЖЕЛТОБРЮХ,

соискатель

Национального университета государственной налоговой службы Украины

Summary

The article analyzes the fact that today in the tax law of Ukraine allowed to retreat from the concept of non-repudiation of the presumption of knowledge of the law. Specified the thesis finds its confirmation in the judicial practice. The study of court decisions, allows us to come to the conclusion that individual interpretations by the tax authorities, can lead to an error in the correct understanding of the tax law. It is noted that the introduction of the taxpayer astray specific explanations, lets talk about the lack of guilt that is the result of legal error. Focuses on the fact that the correct point of view, which is fixed in the current tax legislation of Ukraine, that if the taxpayer acted on the basis of the clarification of the authorized state body, the integrity of its error is presumed.

Key words: tax advice, presumption of knowledge of the law, taxpayer, tax enforcement, tax law.

Аннотация

В статье анализируется тот факт, что на сегодняшний день в налоговом праве Украины разрешается отступление от понятия неопровержимости презумпции знания закона. Указанный тезис находит свое подтверждение в судебной практике. Изучение решений судебных органов позволяет прийти к выводу, что индивидуальные разъяснения налоговых органов могут приводить к ошибке в правильном понимании налогового закона. Отмечается, что введение налогоплательщика в заблуждение конкретными разъяснениями позволяет говорить об отсутствии у него вины, что является следствием юридической ошибки. Акцентируется внимание на том, что правильной является точка зрения, которая закреплена в действующем налоговом законодательстве Украины, о том, что если налогоплательщик действовал на основании разъяснения уполномоченного государственного органа, то добросовестность его ошибки презюмируется.

Ключевые слова: налоговые консультации, презумпция знания закона, налогоплательщик, налоговое правоприменение, налоговое право.

Постановка проблемы. Пункт 53.1. ст. 53 Налогового кодекса Украины закрепляет норму, согласно которой не может быть привлечен к ответственности налогоплательщик, действовавший в соответствии с налоговой консультацией. Указанные положения корреспондируются с нормами ст. 52 Налогового кодекса Украины. Анализ указанных норм действующего законодательства Украины свидетельствует о том, что законодатель, принимая Налоговый кодекс Украины, не был ориентирован на неоспоримую, общеправовую презумпцию знания законов. Е.М. Нагорная, например, связывает это с большой зарегулированностью налогового права и тем, что налогоплательщику приходилось выбирать одно решение из большого количества предложенных законодателем вариантов [3, с. 527].

Из приведенного мы видим, что, в отличие от других отраслей права, в налоговом праве презумпция знания закона является опровержимой. Это означает, что налогоплательщик признается, что знает налоговое законодательство, пока не докажет, что выполнял требования закона, руководствуясь письменными разъяснениями по вопросам его применения данными компетентными органами.

Изложение основного материала. Бремя доказывания незнания закона воз-

лагается на налогоплательщика, который должен представить суду соответствующие разъяснения. Анализ данной нормы права не позволяет согласиться с мнением некоторых авторов о том, что если даже налогоплательщик не был введен в заблуждение уполномоченным государственным органом, то и в этом случае он не лишен возможности доказывать, что добросовестно заблуждался относительно действительного содержания закона [10]. Из приведенного можно сделать вывод о том, что налогоплательщик недобросовестно выполняет указанный долг, давая неполное описание ситуации, что может привести к неправильности налогового разъяснения, теряет возможность использования такого разъяснения в порядке, предусмотренном ст. 53 Налогового кодекса Украины [4, с. 704]. Приведенная ситуация может служить обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения. Таким образом, налогоплательщик злоупотребляет своим правом на получение разъяснения налогового органа, лишается защиты, предоставляемой этим правом.

Например, на основании раздела VIII Декларации прав налогоплательщика США налоговая служба освобождает лицо от уплаты штрафов согласно закону, если налогоплательщик смог до-

казать, что действовал разумно и добросовестно или полагался в своих действиях на неправильный совет служащего налоговой службы. Налогоплательщик освобождается от уплаты процентов в случаях, если они явились следствием ошибок или задержек, которые вызваны служащим налоговой службы [7, с. 128].

Признание судом налоговой консультации недействительной является основанием для предоставления новой налоговой консультации с учетом выводов суда. Данная норма права позволяет налогоплательщику руководствоваться исключительно законом, одновременно заявляя иск о признании налогового акта индивидуального действия таким, что не соответствует содержанию соответствующего налога или сбора. Указанное обстоятельство создает условия для постепенного отказа в налоговом праве от понятия неопровержимости общеправовой презумпции, потому что добросовестный налогоплательщик, зная налоговое законодательство, обязан руководствоваться именно законом, а не его официальным или неофициальным толкованием.

По мнению Е.В. Васильковского, нельзя строить доказательства лишь на тезисе о незнании закона таким же образом, как и на тезисе о его непонимании и (или) неправильном понимании [8, с. 527].



Правоприменительная практика такой развитой страны, как Канада, например, не признает ссылок налогоплательщика на незнание законов [1]. В то же время при начислении налоговым органом возможных санкций за нарушение налогового законодательства судебные органы Канады обращают внимание на добросовестность плательщика как решающий момент начисления таких санкций [2]. Более того, в опубликованных инструкциях Министерства доходов Канады указывается, что отмена штрафов, предусмотренных ст. 281.1 Акта об акцизах, самим налоговым органом возможна, в том числе через получение неправильной письменной информации от министерства, задержек или ошибок в обработке документации со стороны министерства [2].

На наш взгляд, основными источниками усмотрения в налоговом правоприменении являются: правоустанавливающие нормы, оценочные понятия, коллизии, неопределенность языка налогово-правовой нормы. В свою очередь, возникает вопрос относительно правовой природы налоговых консультаций. Или они порождают определенные нормы налогового законодательства? Из правоустанавливающих налогово-правовых норм возникает исключительно положительное усмотрение в налоговом правоприменении, оценочные понятия могут порождать как положительные, так и отрицательные усмотрения, а коллизии – неопределенность языка налогово-правовой нормы, которая несет только негативное усмотрение в налоговом правоприменении. Однако в отличие от произвола, все представленные источники положительного и негативного усмотрения в налоговом правоприменении находятся в рамках законодательства о налогах и сборах. Характерным признаком усмотрения в налоговом правоприменении является то, что усмотрение возможно лишь в пределах, очерченных законодательством о налогах и сборах.

Что касается налогового права, то с определенной долей вероятности можно утверждать, что усмотрение предполагает определенный выбор из возможных решений, каждое из которых отвечает требованиям законности, обоснованности и налоговой справедливости. Требование законности означает строгое и неуклонное соблюдение уполномоченных

органов и их должностных лиц законодательства о налогах и сборах в процессе налогового правоприменения. В связи с этим Г.Ф. Шершеневич писал: «Применение норм права по точному их смыслу, не смотря на результаты применения в тех или иных конкретных случаях, обуславливает тот принцип законности, который определяет условие правового порядка» [9, с.705].

Требование соблюдения закона в налоговом правоприменении – это соблюдение норм налогового законодательства; решений налоговых, таможенных органов и их должностных лиц, в рамках предоставленных им полномочий; строгое соблюдение установленной процедуры; принятие в результате правоприменительной деятельности юридических актов установленной формы (решение, постановление и тому подобное). Требование налоговой справедливости означает деятельность налогового, таможенного органа и должностного лица в интересах не каких-либо граждан или групп, а в интересах всего общества, то есть выбор должен быть сделан в целях наиболее эффективного, целесообразного, оптимального применения налогово-правовых норм.

Требование целесообразности в правоприменительной деятельности налоговых и таможенных органов означает учет условий применения того или иного нормативно-правового акта, принимает во внимание специфику более оптимального варианта реализации правовых требований в тех или иных конкретных случаях. Требование целесообразности и требование законности, а также налоговой справедливости нередко вступают в противоречия. Суть их заключается в том, что в процессе формирования налогово-правовых норм, которые являются правилами общего характера, невозможно учесть все разнообразие конкретных случаев и обстоятельств, которые возникают в тех или иных жизненных условиях, в процессе их использования.

По поводу противоречия принципа справедливости и принципа целесообразности Г.Ф. Шершеневич писал, что первый принцип «протестует против нормы с точки зрения реальных индивидуальных интересов» под влиянием чувства, которое требует согласования конкретными обстоятельствами. А второй принцип отстаивает норму с точки зрения абстрактных общественных ин-

тересов во имя разума, способного охватить многочисленные индивидуальные интересы вне непосредственного соприкосновения с ними в конкретных условиях [9, с.706].

При известном расхождении требований законности и целесообразности возникает определенный «зазор», который позволяет уполномоченному органу самому решать вопрос о выборе оптимального пути применения данной налогово-правовой нормы и о сочетании требования законности и целесообразности. У правоприменительного органа возникает возможность и необходимость определять в каждом случае (при рассмотрении каждого конкретного дела) как наиболее оптимально сочетать общие требования налогово-правовой нормы со специфическими обстоятельствами процесса ее употребления [5, с. 319].

Итак, как признак усмотрения в налоговом правоприменении мы можем выделить то, что все решения, по которым уполномоченный орган может выбрать любое, в равной степени являются законными, обоснованными и справедливыми. Когда налоговое законодательство предоставляет компетентным органам право выбора, эти органы должны принять решение, максимально соответствующее индивидуальным особенностям данного дела. Возможность выбора – это не только право, но и обязанность осуществить выбор так, чтобы принятое решение наиболее соответствовало конкретным обстоятельствам дела, которое рассматривается.

В свою очередь, налоговое право стран Европы, Америки и на сегодня Украины позволяет освободить налогоплательщика от ответственности, в случае выполнения им разъяснений налоговых органов по вопросам применения налогового законодательства. В связи с этим следует говорить о специфике налогового права как права, действующего в сфере публичных отношений, одной из сторон которых выступает властный субъект (государственный орган), а другой – обязанный субъект (налогоплательщик) [3, с. 527].

Выводы. Обязанность знания законов и, следовательно, презумпция знания законов распространяется только на официально опубликованные законы, относительно которых у налогоплательщиков была реальная возможность ознакомиться с их содержанием. Знание



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-