

## ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ ПРОБЛЕМ ПРИМЕНЕНИЯ НОРМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

Рассматривается практика разрешения проблем применения законодательства о налогах и сборах, связанных с пробелами в Налоговом кодексе Российской Федерации; анализируется влияние судебной практики на инициирование законодательного процесса. Автором выдвигаются и обосновываются предложения, направленные на совершенствование отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации на предмет устранения существующих пробелов в правоприменительной практике посредством внесения изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах.

**Ключевые слова:** пробел; законодательство о налогах и сборах; правотворчество; судебная практика.

Обязанность платить законно установленные налоги и сборы – непосредственное требование ст. 57 Конституции Российской Федерации, которое распространяется на всех налогоплательщиков (плательщиков сборов). По смыслу данной статьи в системной связи со ст. 1, 15 и 19 Конституции Российской Федерации в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы. Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение [1. Ст. 996].

Проблема применения норм законодательства о налогах и сборах стала очевидной с момента вступления в силу первого кодифицированного нормативного акта в сфере налогообложения – Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [2], одного из самых нестабильных и динамично развивающихся источников российского налогового права.

Так, в первоначальную редакцию части первой НК РФ уже через 8 месяцев со дня ее введения в действие были внесены поправки в 126 статей (из 142 возможных). За 12 лет часть первая НК РФ изменена редакциями 42 федеральных законов, а за 10 лет действия части второй НК РФ – редакциями 207 федеральных законов [2]!

Непрерывный правотворческий процесс в законодательстве о налогах и сборах объясним, в частности, тем, что на стадиях принятия части первой и второй НК РФ законодатель не в состоянии был учесть всё многообразие налоговых правоотношений, которые потребовали нормативного регулирования.

Конечно, абсолютно совершенного, идеального законодательства нигде в мире нет [3. С. 467]. Действующее российское законодательство, как и законодательство каждой страны, неизбежно содержит в себе определенные пробелы, противоречия, неясные, дублирующие и двусмысленные формулировки. Законодательство о налогах и сборах не является исключением, и налоговые нормы не успевают своевременно оформлять, закреплять и регулировать новые правоотношения в налоговой сфере.

Так, в практике применения норм законодательства о налогах определенные обстоятельства, имеющие юридический характер, часто остаются не охваченными сферой налогового регулирования, что свидетельствует о наличии очередного пробела в праве.

Под пробелом в налоговом праве, исходя из общей теории права [3. С. 463], следует понимать отсутствие в актах законодательства о налогах и сборах налоговой

нормы, в соответствии с которой должен решаться вопрос, требующий налогового регулирования.

Пробелы в законодательстве о налогах и сборах возникают по трем причинам:

1) в силу того, что законодатель не смог охватить формулировками актов законодательства о налогах и сборах все жизненные ситуации, требующие налогового регулирования;

2) в результате недостатков юридической техники;

3) вследствие постоянного развития налоговых отношений.

1. Примером пробела в законодательстве о налогах и сборах служит отсутствие дефиниции налоговой льготы, от которой зависит правомерность истребования налоговыми органами при проведении камеральных налоговых проверок у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документов, подтверждающих право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы на основании п. 6 ст. 88 НК РФ.

На практике возник вопрос на предмет правомерности истребования на основании п. 6 ст. 88 НК РФ налоговым органом перечня документов у налогоплательщиков, зарегистрированных на территории Магаданской области, применяющих упрощенную систему налогообложения и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, а также отнесения установленной налоговой ставки в размере 7,5% для данной категории налогоплательщиков к налоговой льготе.

Налоговая ставка в силу п. 1 ст. 17 НК РФ является самостоятельным и обязательным элементом налогообложения. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (п. 2 ст. 17 НК РФ).

Понятие «налоговая льгота НК РФ» не содержит, но использует в ст. 56 НК дефиницию льгот по налогам и сборам. Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Пунктом 2 ст. 346.20 гл. 26.2. «Упрощенная система налогообложения» ч. II НК РФ предусмотрено, что в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая

ставка устанавливается в размере 15%. Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков. При этом льготы по данному налогу гл. 26.2 НК РФ не предусмотрены.

Исходя из сущности понятия «категория налогоплательщиков», следует, что в каждой конкретной категории налогоплательщиков отражаются наиболее общие признаки и существенные свойства, характерные только для соответствующей совокупности налогоплательщиков.

В Законе Магаданской области от 29.07.2009 № 1178-ОЗ «Об установлении налоговой ставки для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов» [4] для налогоплательщиков, зарегистрированных на территории Магаданской области, применяющих упрощенную систему налогообложения и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, у которых за соответствующий налоговый период не менее 70% дохода от реализации товаров (работ, услуг) составил доход от осуществления вида экономической деятельности, включенного в следующие классы Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, к примеру: 1) сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этих областях; 2) лесное хозяйство, лесозаготовки и предоставление услуг в этих областях; 3) рыболовство, рыбоводство и предоставление услуг в этих областях – установлена налоговая ставка в размере 7,5%.

Следовательно, актом законодательства о налогах и сборах Магаданской области установлена (как самостоятельный и обязательный элемент налогообложения) пониженная налоговая ставка в размере 7,5% для вышеуказанной категории налогоплательщиков.

Таким образом, установленная Законом Магаданской области для данной категории налогоплательщиков налоговая ставка в размере 7,5% не является налоговой льготой, а следовательно, истребование документов в этом случае на основании п. 6 ст. 88 НК РФ является неправомерным.

Пробел в дефиниции налоговых льгот позволяет сформировать иной подход к данной проблеме, признавая, что актом законодательства о налогах и сборах Магаданской области для вышеуказанной отдельной категории налогоплательщиков были установлены преимущества по отношению к иным участникам налоговых правоотношений в виде пониженной налоговой ставки в размере 7,5%, об использовании которой или об отказе от ее использования налогоплательщик вправе заявить в налоговый орган. В этом случае пониженная налоговая ставка подпадает под определение льготы по налогам и сборам.

Применение ст. 88 НК РФ связано также с возникшей на практике проблемой представления уточненных налоговых деклараций взамен ранее представленных уточненных налоговых деклараций после окончания камеральной налоговой проверки, но до вынесения решения по камеральной проверке.

В силу п. 9.1. ст. 88 НК РФ в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогопла-

тельщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета).

Следовательно, законодательством о налогах и сборах установлен порядок прекращения камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации в случае, если уточненные налоговые декларации поданы до окончания камеральной налоговой проверки, однако налицо злоупотребление правом со стороны налогоплательщиков, когда в период между составлением акта по результатам рассмотрения материалов по камеральной налоговой проверке, проведенной по уточненной декларации № 1, и вынесением решения по проверке от налогоплательщика поступает не возражение на акт проверки, а уточненная налоговая декларация № 2, № 3 и т.д. (к примеру, с учетом корректировки суммы «к уменьшению» для подтверждения права на применение льготы по налогу на прибыль), являющаяся в силу ст. 88 НК РФ самостоятельным предметом камеральной проверки, при этом утрачивается актуальность дальнейшей камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации № 1.

Таким образом, устранить пробел в НК РФ возможно через закрепление в ст. 101 НК РФ наряду с решениями о привлечении к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к налоговой ответственности дополнительного основания для вынесения решения о прекращении производства по материалам уточненной налоговой декларации, в связи с подачей очередной уточненной налоговой декларации в период после составления акта и до вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки.

2. Примером недостатков юридической техники в НК РФ следует привести несоблюдение законодателем логических правил, применяемых в правотворчестве, выражающихся в необеспечении нормативных предписаний санкциями, в непоследовательности мыслительных операций, используемых при применении построения норм законодательства о налогах и сборах.

Отсутствие до 2010 г. законодательной нормы, устанавливающей ответственность за несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде в случаях, предусмотренных НК РФ, явилось причиной неправомерного привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности за несвоевременное представление декларации в электронном виде по ст. 119 НК РФ.

Судебно-арбитражная практика, сформировав правовую позицию по данному вопросу, указала на отсутствие в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения, предусмотренного в п. 1 ст. 119 НК РФ, поскольку диспозиция п. 1 ст. 119 НК РФ устанавливает ответственность за непредставление деклараций в определенные законодательством о налогах и сборах сроки, а не за нарушения установленных правил о способах и формах представления налоговой декларации, допускаемых законом [5].

Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую и

часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» [6] с сентября 2010 г. устранен пробел в акте законодательства о налогах и сборах и закреплена ответственность за нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета).

Таким образом, введению в НК РФ новой ст. 119.1 аналогичным образом предшествовало формирование судебно-арбитражной практики по вопросу отсутствия нормативного закрепления ответственности за несоблюдение порядка представления налоговой декларации в электронном виде.

Пробелы в последовательности мыслительных операций, используемых при применении построения норм законодательства о налогах и сборах, сохраняются в гл. 25.3. «Государственная пошлина» НК РФ, в частности в пп. 1 п. 1 ст. 333.19 и пп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ. В названных статьях установлены размеры госпошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, а также арбитражными судами.

К примеру, по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, государственная пошлина уплачивается на основании ст. 333.19 НК РФ в следующих размерах: при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска: до 20 000 руб. – 4% цены иска, но не менее 400 руб.; от 20 001 руб. до 100 000 руб. – 800 руб. плюс 3% суммы, превышающей 20 000 руб.; от 100 001 руб. до 200 000 руб. – 3 200 руб. плюс 2% суммы, превышающей 100 000 руб., и т.д.

В случае если цена иска равна 20 000 руб. 01 коп., 100 000 руб. 15 коп. или 200 000 руб. 50 коп. и т.д., то каким способом расчета государственной пошлины следует воспользоваться плательщику сбора, если отсутствует прямая норма о том, что цена иска определяется в полных рублях и нет нормативных правил округления цены иска. По общим правилам математики округление должно производиться до целых рублей, а именно при цене иска менее 0,5 руб. не учитывается, а 0,5 руб. и более увеличивается до целых рублей.

Закон Российской Федерации от 09.12.1991 № 2005-1 «О государственной пошлине» [7], утративший силу с 01.01.2005, наглядно содержал четкие и логично последовательные нормы о цене иска при расчете госпошлины; к примеру, по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, государственная пошлина взималась на основании ст. 4 Закона в следующих размерах: с исковых заявлений имущественного характера при цене иска: до 1 млн руб. – 5% от цены иска, свыше 1 млн руб. до 10 млн руб. – 50 тыс. руб. + 4% от суммы свыше 1 млн руб. и т.д., исключая неясности в толковании норм права.

3. Примером возникновения пробела вследствие развития налоговых отношений явились изменения, внесенные в НК РФ Федеральным законом от

30.12.2008 № 314-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части повышения эффективности налогообложения рыбохозяйственного комплекса» (далее – Федеральный закон № 314-ФЗ). Федеральным законом № 314-ФЗ изменена редакция п. 7 ст. 333.3 НК РФ, в соответствии с которой установлены преференции (льготы) для определенной категории субъектов, в частности установлена льготная ставка сбора (15%) для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации, а также для российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов).

Одним из установленных в п. 7 ст. 333.3 НК РФ критериев для признания субъектов в качестве градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, а также российских рыбохозяйственных организаций является законодательное установление минимального предела (70%) доли дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов (далее – ВБР) и(или) произведенной из них рыбной и иной продукции из ВБР в общем доходе организации. Однако для первой категории плательщиков сборов минимальный предел доли исчисляется за календарный год, предшествующий году выдачи, разрешения на добычу (вылов) ВБР, а для второй категории плательщиков сбора (рыбохозяйственной организации) не указан период, за который данная доля должна исчисляться.

Кроме того, названной нормой как не установлен перечень документов, необходимых для подтверждения организацией статуса рыбохозяйственной организации в целях применения льготной ставки (15%), так и не определен момент представления документов, подтверждающих право на применение льготной ставки сбора.

Различное уяснение норм ст. 333.3 НК РФ налоговыми органами и плательщиками сборов способствовало формированию судебно-арбитражной практики по данной категории налоговых споров.

Налоговые органы, доначисляя сборы за использованием объектами ВБР, основывались на неправильном применении рыбохозяйственными организациями пониженной ставки сборов, установленной п. 7 ст. 333.3 НК РФ, мотивируя тем, что доля дохода от реализации добытой рыбной продукции подлежит определению только за календарный год, предшествующий году выдачи, разрешения на добычу (вылов) ВБР, а не за иной отчетный период.

Суды подтверждали, что применение льготной ставки зависит от правильного определения плательщиком сборов доли дохода от реализации их уловов ВБР и(или) произведенной из них рыбной и иной продукции из ВБР, которая не должна состоять менее 70%, а также от периода, за который данная доля исчисляется, но который отсутствует в НК РФ.

Суды пришли к выводу, что положения гл. 25.1 НК РФ не содержат норм, регламентирующих порядок (методику) определения доли дохода от реализации уловов ВБР и(или) произведенной из них рыбной и иной продукции из ВБР и период, и признали очевидным, что определение доли дохода напрямую связано с по-

ложениями гл. 25 «Налог на прибыль» НК РФ, в том числе и в части определения периода, за который производится исчисление дохода. В соответствии с положениями гл. 25 НК РФ налог на прибыль исчисляется и уплачивается налогоплательщиком (заявителем) по результатам отчетных периодов (первый квартал, полугодие, 9 месяцев и календарный год).

Следовательно, применительно к рассматриваемой правовой ситуации суд указал, что периодом определения доли следует считать 2-й квартал 2009 г., так как определение суммы сбора налогоплательщик производит на дату начала срока действия разрешения – 9 и 15 июля 2009 г., а не календарный год, предшествующий году выдачи, разрешения на добычу (вылов) ВБР [8].

Таким образом, разрешение конкретного дела, ввиду неполноты законодательства о налогах и сборах, стало предметом судебного толкования посредством применения института аналогии гл. 25 и 25.1 НК РФ.

Однако при разрешении конкретного налогового спора посредством применения аналогии норм закона пробел в гл. 25.1. НК РФ устранен не был, а лишь восполнен нормой судебного толкования. Устранен пробел в гл. 25.1. НК РФ (т.е. установлен период, перечень документов, необходимых для подтверждения

организацией статуса рыбохозяйственной организации в целях применения льготной ставки (15%), определен момент представления документов, подтверждающих право на применение льготной ставки сбора) может быть только компетентным нормотворческим органом.

Таким образом, проанализированная практика разрешения проблем применения норм законодательства о налогах и сборах напрямую связана с наличием пробелов в НК РФ, как частично устраненных законодателем посредством законотворческого процесса, так и отчасти восполненных судами через судебное толкование налоговых норм по конкретным налоговым спорам. В целом проблемы в пробелах законодательства о налогах и сборах на примере данной статьи сохраняются. Устранить существующие пробелы и неясности НК РФ возможно только путем принятия четких, ясных и понятных законов. Однако и роль судебной практики при разрешении налоговых споров не следует недооценивать в силу того, что судебный прецедент в России официально не является источником права, поскольку судебная практика во многом способствует инициации процедуры внесения изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах.

## ЛИТЕРАТУРА

1. *Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтеинвест»* // *Собрание законодательства РФ*. 05.03.2001. № 10.
2. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ*. № 31. 03.08.1998. Ст. 3824 (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // *Собрание законодательства РФ*. 07.08.2000. № 32. Ст. 3340.
3. *Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько*. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юриспруденция, 2001. 552 с.
4. *Закон Магаданской области от 29.07.2009 № 1178-ОЗ «Об установлении налоговой ставки для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов»* // Приложение к газете «Магаданская правда». 05.08.2009. № 87 (20051).
5. *Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.02.2009 № А42-4491/2008*. URL: <http://kad.arbitr.ru>
6. *Российская газета*. 02.08.2010. № 169.
7. *Ведомости СНД и ВС РФ*. 12.03.1992. № 11. Ст. 521.
8. *Решение Арбитражного суда Магаданской области по делу № А37-225/2010 от 31.05.2010*. URL: <http://kad.arbitr.ru>

Статья представлена научной редакцией «Право» 1 февраля 2011 г.