

ГОСТЬ НОМЕРА

УДК 336.201

<https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-3-10>

ПРАВОВАЯ ОПРЕДЕЛЕННОСТЬ КАК АТРИБУТ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ



М. А. Городилов

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

e-mail: gorodilov59@yandex.ru

Аннотация. Проблема обеспечения правовой определенности налогового законодательства, несмотря на снижение общего числа налоговых споров, рассматриваемых в арбитражных судах судебной системы Российской Федерации на протяжении периода с 2015 по 2019 г., по-прежнему является актуальной, поскольку на практике до настоящего времени встречаются случаи неурегулированных положений законодательства о налогах и сборах, которые вызывают споры между налогоплательщиками и налоговыми органами. На основе анализа теоретических положений, отраженных в работах современных ученых, а также позиций высших судебных инстанций автор статьи приходит

к выводу о том, что правовая определенность является важнейшим атрибутом налоговых отношений в условиях рыночной экономики. Затрагивая важные сферы жизнедеятельности современного экономического общества, принцип правовой определенности в отрасли налогового законодательства обеспечивает предсказуемость поведения участников публичных правоотношений, связанных с обеспечением доходов в финансовой системе государства, а также равенство субъектов предпринимательской деятельности в определении справедливого уровня налоговой нагрузки. Это в совокупности обеспечивает экономическую, социальную и политическую стабильность государственных устоев. В свою очередь, проблема правовой неопределенности может обуславливать избыточное давление на участников рынка, вызванное избыточными претензиями фискальных органов. Будучи неопределенным, либо в недостаточной степени определенным, налогово-правовое регулирование не способно выполнять функцию распределения бремени публичных расходов на основе принципов справедливости, равенства и всеобщности, а, следовательно, утрачивая соответствующие качественные характеристики, оно превращается в свою прямую противоположность – в механизм квазизаконоуложения частной собственности без должных правовых оснований и с неясными целями. Теоретической и методологической основой исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов и правоведов, рассматривающих правовую определенность норм налогового законодательства через призму публично-правовых и общественно-экономических отношений, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, зарубежных стран, аналитические данные ФНС, аналитические и информационные материалы, опубликованные в российской и зарубежной периодической печати и представленные в компьютерной сети Internet, материалы судебной практики. В качестве инструментария исследований применялись общенаучные методы познания: наблюдения, абстрагирования, дедукции и индукции, сравнительного анализа, группировки данных, обобщения теоретического и фактического материала. Сделанные автором настоящей статьи выводы являются основой для последующего рассмотрения конкретной практической ситуации существующей правовой неопределенности в налоговом законодательстве на примере вопроса, связанного с оформлением корректировочных и (или) исправленных счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), с личным участием автора в качестве специалиста по делу, рассмотренному арбитражным судом, которое будет представлено в следующей работе.

Ключевые слова: налогообложение, справедливое налогообложение, принципы налогообложения, финансовая система государства, налоговые доктрины.

Для цитирования: Городилов М. А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2022. – № 3. – С. 10–19, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-3-10>.

LEGAL CERTAINTY AS AN ATTRIBUTE OF TAX RELATIONS

M. A. Gorodilov

Perm State National Research University, Perm, Russia

e-mail: gorodilov59@yandex.ru

Abstract. *The problem of ensuring the legal certainty of tax legislation, despite the decrease in the total number of tax disputes considered in arbitration courts of the judicial system of the Russian Federation during the period from 2015 to 2019, is still relevant, since in practice there are still cases of unsettled provisions of the legislation on taxes and fees that cause disputes between taxpayers and tax authorities. Based on the analysis of the theoretical provisions reflected in the works of modern scientists, as well as the positions of the highest judicial instances, the author of the article comes to the conclusion that legal certainty is the most important attribute of tax relations in a market economy. Affecting important areas of life of a modern economic society, the principle of legal certainty in the field of tax legislation ensures the predictability of the behavior of participants in public legal relations related to the provision of income in the financial system of the state, as well as the equality of business entities in determining a fair level of tax burden. Together, this ensures the economic, social and political stability of the state foundations. In turn, the problem of legal uncertainty can cause excessive pressure on market participants caused by excessive claims from the fiscal authorities. Being uncertain or insufficiently certain, tax and legal regulation is not able to perform the function of distributing the burden of public spending on the basis of the principles of justice, equality and universality, and, therefore, losing the corresponding qualitative characteristics, it turns into its direct opposite - into a mechanism of quasi-legal withdrawal private property without proper legal grounds and with unclear purposes. The theoretical and methodological basis of the study was the works of leading domestic and foreign scientists, economists and jurists, who consider the legal certainty of tax legislation through the prism of public law and socio-economic relations, legislative and regulatory acts of the Russian Federation, foreign countries, analytical data of the Federal Tax Service, analytical and information materials published in Russian and foreign periodicals and presented on the Internet, materials of judicial practice. General scientific methods of cognition were used as research tools: observation, abstraction, deduction and induction, comparative analysis, data grouping, generalization of theoretical and factual material. The conclusions made by the author of this article are the basis for the subsequent consideration of a specific practical situation of the existing legal uncertainty in tax legislation on the example of the issue related to the issuance of corrective and (or) corrected invoices when calculating value added tax when selling goods (works, services), with the personal participation of the author as a specialist in the case considered by the arbitration court, which will be presented in the next work.*

Key words: *taxation, fair taxation, principles of taxation, financial system of the state, tax doctrines.*

Cite as: Gorodilov, M. A. (2022) [Legal certainty as an attribute of tax relations]. *Intellect. Innovatsii. Investitsii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 3, pp. 10–19, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-3-10>.

Введение

Казалось бы, проблема обеспечения правовой определенности налогового законодательства уже не является в такой степени актуальной по сравнению с той, которая наблюдалась ранее на этапе его становления в условиях развития рыночных отношений в современной России (особенно на рубеже XX–XXI вв.). Свидетельством этому является общая динамика снижения количества налоговых споров, рассматриваемых арбитражными судами Российской Федерации. Так, на примере даже отдельно взятого субъекта Российской Федерации – Пермского края можно увидеть, что общее количество дел в сфере применения налогового законодательства за 2015–2019 гг. снизилось в 7,9 раз (с 2 094 в 2015 г. до 265 в 2019 г.) при одновременном повышении доли рассмотренных

требований в пользу налогового органа до 97% к 2020 г. (см. рис. 1). Аналогичная тенденция наблюдалась и в целом по Российской Федерации: здесь статистика выигрышей налоговых органов превысила 85%¹.

При этом если анализировать структуру налоговых споров, то большая часть из них в настоящее время относится к категории малозначительных, при этом количество судебных актов в сфере спорных налоговых правоотношений, по наблюдениям специалистов, значительно уменьшилось. Между тем вопрос правовой определенности как атрибута налогового законодательства является по-прежнему весьма актуальным, поскольку на практике до настоящего времени встречаются случаи неурегулированных положений законодательства о налогах и сборах.

¹ См., к примеру: Глава ФНС не признал проблему «карательных мер» за уход от налогов. – URL: <https://www.rbc.ru/economics/20/02/2020/5e4e5efc9a79473a0c88b4dc>. (дата обращения: 01.03.2022).

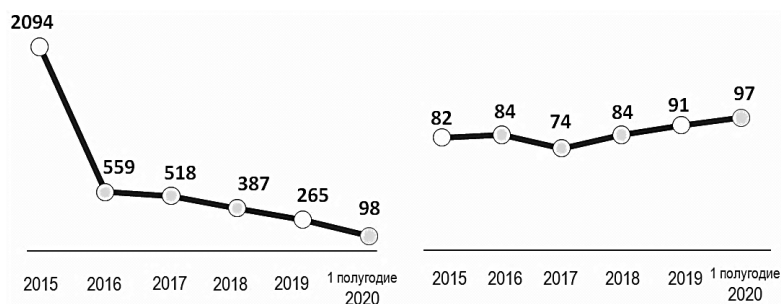


Рисунок 1. Динамика судебных споров с участием ФНС и ее территориальных подразделений в Пермском крае, ед.; соотношение сумм рассмотренных требований в пользу налогового органа от общей суммы требований, рассмотренных судом, %

Источник: доклад «Об итогах деятельности Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю», 2020 г. URL: https://www.zsperm.ru/s1/archive/news/detail.php?ID=79629&sphrase_id=1761652. (дата обращения: 10.03.2022)

Правовая определенность в вопросах применения налогового законодательства: взгляды авторов

В соответствии с пунктами 6 и 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ: «При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно (курсив мой. – М.Г.) знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить. Все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)»².

Важность однозначного определения порядка налогообложения подчеркивал еще А. Смит: «Налог, который обвязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения

представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности»³.

Важность обеспечения принципа правовой определенности в налоговых отношениях, которые к тому же носят публичный, принудительный характер, предполагает повышенный стандарт строгости и полноты формулировки нормативных установленных законоположений, что позволит обеспечить стабильность в контексте социально-правовых взаимодействий [6]. Практическим аспектом обеспечения определенности норм налогового законодательства начинают уделять внимание все большее число государств [7]. Во многих странах (США, Канада, Франция, Италия, Великобритания и др.) правовая определенность относится к базовым ценностям, которым должен следовать законодатель, формулируя правила налогообложения, применимые к неограниченному кругу налогоплательщиков [10].

По мнению ряда исследователей (Паршуков Е. В., Ильин А. В.) в силу ряда причин, которые носят не только объективный, но и субъективный характер, абсолютной определенности в сфере налоговых правоотношений добиться невозможно, это в определенной степени лишь идеал, модель, цель, к которой можно устремиться, но обеспечить в полной мере нельзя [4].

Заинтересованность государства в обеспечении правовой определенности налогообложения может создавать в том числе и экономические стимулы для привлечения международных экономических агентов, что особенно актуально в условиях циф-

² Налоговый кодекс Рос. Федерации. Часть первая: Федеральный закон Рос. Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. (С изм. и доп.).

³ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Цит. по: URL: http://www.nalog-briz.ru/2010/08/blog-post_2715.html. (дата обращения: 12.03.2022).

ровизации [9]. При этом определенность налогообложения должна быть выражена в двух аспектах: правовом (в смысле определенности норм) и экономическом (понятности и простоты алгоритма расчетов налогооблагаемой базы и суммы налога) [3]. На достижение правовой определенности должна быть направлена, в том числе, и налоговая политика государства [12].

Нельзя не согласиться и с мнением ряда исследователей в том, что функция правовой определенности в сфере налоговых правоотношений в современных реалиях зачастую уступает место фискальной функции, и при этом доктрины (в частности, доктрина деловой цели) могут замещать законоположения в правоприменительной практике, включая судебную [8]. По мнению Роровіс и др., проблема правовой неопределенности налогообложения существует в государствах с переходной экономикой, где правовая культура и соблюдение принципа верховенства закона еще не полностью созрели, и требуются определенные усилия в целях исключения законодательных пробелов. Со ссылкой на судебные акты Европейского Суда по Правам Человека ученый сформулировал семь постулатов правовой определенности в налоговых правоотношениях: 1) общее описание (формулирование); 2) обнародование (опубликование); 3) отсутствие обратной силы закона; 4) ясность (понятность); 5) отсутствие внутренних противоречий; 6) применимость на практике; 7) законы не должны изменяться слишком часто [15].

О необходимости обеспечения правовой определенности, в особенности в налоговом законодательстве, имеющем важное публично-правовое значение, пишут многие современные исследователи. Среди них Тютин Д. В., который рассматривает данное явление как один из ключевых принципов налогообложения и указывает при этом на то, что «нарушение принципа правовой определенности ... вело бы к произволу налоговых органов» [11, с. 18]. При этом Тютин Д. В. рассматривает действие данного принципа применительно к разным аспектам налогового контроля: ограниченности во времени последнего [там же, с. 28], законодательного урегулирования сроков давности привлечения к налоговой ответственности [там же, с. 64], необходимости представления налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды [там же, с. 107], в том числе в части взаимоотношений с контрагентами налогоплательщика, зарегистрированными в установленном порядке в ЕГРЮЛ [там же, с. 110], определения существенности несоблюдения со стороны налогового органа установленного порядка рассмотрения материалов налоговой проверки [там же, с. 154], признания

преюдициального значения судебного решения в части фактов, установленных судом при рассмотрении одного дела, впредь до их опровержения, другим судом по другому делу в этом же или ином виде судопроизводства, в том числе при рассмотрении налоговых споров [там же, с. 161] и др.

М. Штебер указывает на то, что в свете налогово-правовых норм Германии правовая определенность выражается в том, что закон, устанавливающий фискальную обязанность, должен быть по своему содержанию, цели, предмету и сфере применения настолько ясным, понятным, точным и однозначным, чтобы любой налогоплательщик на основании его текста мог составить однозначное понимание, возникают ли у него и в каком объеме обязанности по уплате налогов в соответствии с этой нормой. Налогоплательщик должен иметь представление о своем налоговом бремени, которое ему предстоит понести с тем, чтобы планировать денежные средства для выполнения своей будущей налоговой обязанности [13].

Рассматривая важность обеспечения правовой определенности в вопросах налогообложения в условиях цифровой экономики, Махалина О. М. отмечает, что ее цель – минимизировать возможности для двойного налогообложения и двойного неналогового налогообложения, что является ключом к снижению затрат на ведение бизнеса. Любая неопределенность в вопросах налогового права может увеличивать эффективную налоговую ставку для хозяйствующих субъектов и может быть серьезным препятствием для экономической активности хозяйствующих субъектов [2].

Среди фундаментальных исследований в данном вопросе следует упомянуть серию научных работ Демина А. В. В частности, в своей монографии [1] ученый рассуждает на тему анализируемой проблемы с разных аспектов. С одной стороны, правовая определенность, как основополагающий принцип верховенства права (Rule of Law), провозглашенный в том числе и Европейским судом по правам человека, защищает права конкретных лиц – налогоплательщиков, не допуская неправомерных действий со стороны налоговых органов. Демин А. В. делает верный вывод о том, что чем полнее и точнее выражена норма налогового законодательства – тем более защищенными являются налогоплательщики, в том числе при их представительстве в судебных органах. Принцип определенности в этом ключе направлен на поддержание стабильности, устойчивости и предсказуемости правового регулирования, в особенности в рамках судопроизводства, доверия частных лиц к праву и суду, повышая тем самым привлекательность национальной экономики для иностранных инвесторов. В этой связи, по мнению автора настоящей статьи, наблюдаемая за последние 5 лет динамика снижения числа судебных на-

логовых споров, сопряженная с повышением их предсказуемости, но при явном «крене» в пользу налоговых органов (см. рис. 1), проявление отчетливо наблюдаемой правоохранительной окраски в подходах работы налоговых органов, характеризуемое принятием в 2017 г. и внедрением в практику ряда внутриведомственных и межведомственных актов⁴, может вызывать обеспокоенность у участников рынка и инвесторов, поскольку данные события могут быть связаны не с устранением правовой неопределенности в налоговом законодательстве как таковой, а с утратой доверия участников рынка как к системе норм налогового права, так и к судебной системе, призванной контролировать соответствие принимаемых налоговыми органами ненормативных актов требованиям законодательства.

В связи с вышеизложенным, представляется правильным сформулированный Деминым А. В. вывод о том, что, будучи неопределенным, налогово-правовое регулирование не способно выполнять функцию распределения бремени публичных расходов на основе принципов справедливости, равенства и всеобщности, а, следовательно, утрачивая соответствующие качественные характеристики, оно превращается в свою прямую противоположность – в механизм квазизаконоуложения частной собственности без должных правовых оснований и с неясными целями. Ссылаясь на положения, сформулированные Конституционным Судом РФ еще в 2000 г.⁵, Демин А. В. констатирует то, что расплывчатость налоговых норм может приводить к произвольному и дискриминационному применению таких норм со стороны государственных органов и должностных лиц и тем самым – к нарушению принципов правового государства и юридического равенства, а также требования равенства налогообложения; следовательно, налог, предусмотренный в нормах, «дефектных» с точки зрения требований юридической техники, не может считаться законно установленным. Публичность налоговых правоотношений, безвозмездный характер изъятий налогов в пользу государства зачастую «против воли и желания налогоплательщика», по Демину А. В., обуславливает и наличие повышенного стандарта к установлению правовой определенности в соответствующей отрасли законодательства («...в сфере налогового права требование определенности выражается более категорично...»). Только это обеспечивает нахождение всех участников рынка – налогоплательщиков

в одинаковых экономических, конкурентных условиях, не допуская дискриминации.

Интересным может показаться и то, что, по мнению Демина А. В., не всегда четкие и развернутые инструкции, приведенные в норме права, устраняют неопределенность. По мнению ученого, иногда и избыточные, перегруженные смысловым содержанием законодательные конструкции, «зарегулированность» норм могут усиливать эффект правовой неопределенности, что обуславливает необходимость, по его мнению, определенной степени свободы в установлении налогово-законодательных правил. Отчасти, в целях устранения правовой неопределенности, целесообразной, по мнению ученого, является передача части функций, имеющих некоторые признаки нормообразования, на уровень правоприменения. Развивая эту тему и предлагая конкретные механизмы «мягкого», «незаконодательного» регулирования, Демин А. В. делает вывод о том, что неизбежное присутствие в законодательстве «зон неопределенности» актуализирует поиск и совершенствование правовых средств и технологий, которые способны сформировать критерии правомерного и добросовестного поведения в тех случаях, когда регламентация на уровне налоговых законов остается неясной, противоречивой либо вовсе отсутствует. Это, по его мнению, является позитивным аспектом законодательной неопределенности (в противовес рассмотренному ранее негативному аспекту).

Причины правовой неопределенности, по Демину А. В., также разнообразны. Неопределенность может быть вызвана не только субъективными причинами (например, в части явных недоработок в налоговом законодательстве, вызванными, в частности, неполным перечислением всех регламентирующих правил в рамках так называемого казуистического способа нормообразования, при котором фактические обстоятельства легализуются путем исчерпывающего перечисления или детальной конкретизации их основных признаков, в рамках которого всегда возможно «забыть» что-то важное), но и причинами объективными – развитием общественно-экономических отношений в условиях постмодерна и глобализации, стремительных трансформаций во всем, совершенствованием смежных отраслей права и т. д., когда динамика развития норм налогового права не успевает за такими изменениями. В связи с этим абсолютная

⁴ Приказ МВД России № 317, ФНС России № ММВ-7-2/481@ от 29.05.2017 «О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу»; Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении Методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)».

⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подп. «к» п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой Закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И. В. Савченко» // [Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс»] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26660/ (дата обращения: 07.02.2021).

правовая определенность – миф, в абсолютной степени – лишь идеал, причем идеал недостижимый, но к которому можно и нужно стремиться, в разумной степени развивая, с одной стороны, налоговое законодательство, а с другой – «подгоняя» к ней и правоприменительную практику.

Kotlán и др., рассуждая на тему правовой неопределенности в области налогообложения и влияния данного аспекта (по его мнению, сугубо отрицательно) на экономические отношения в обществе, приходят к неутешительному выводу о том, что неопределенность в налоговом законодательстве порождает переход от официальной экономики к теневой [14]. При этом исследователи акцентируют внимание на том, что фундаментальной проблемой является даже не отсутствие необходимого уровня «полноты» регулирующих норм, приведенных в конкретной системе права, а скорее неопределенность в области налогообложения, понимаемая как непрерывное и часто непредсказуемое изменение законодательных конструкций⁶. Представляется правильным мнение ученых в том, что правовая определенность – один из основных элементов, на которых строится верховенство права. Эта концепция основана на многих принципах, среди которых важным является принцип ясности, исковой силы и неизменности правового порядка. «Объективный закон стабилен, прост, единообразен и предсказуем в долгосрочной перспективе», – вполне справедливо заключают ученые. В результате своих эмпирических исследований Kotlán и др. подтверждают вывод о том, что возрастающая правовая неопределенность в налоговой сфере, вызванная частыми и непредсказуемыми изменениями налогового законодательства, приводит к стимулированию незаконной деятельности и теневой экономике, уходу от налогообложения по всем налогам, включая косвенные; в частности, в случае подоходного налога с физических лиц при частых изменениях и дополнениях в налогово-правовых нормах (что и характеризует, по их мнению, правовую неопределенность в налоговой сфере) негативные последствия (хотя и краткосрочные) могут быть более чем в десять раз выше, чем при простом шоке, вызванном простым увеличением налогового бремени. При этом ученые с помощью эмпирических исследований доказывают и то, что налогово-правовая неопределенность приводит к банальному снижению или отсрочке инвестиционной активности корпораций. Не только научный, но и практический интерес представ-

ляет собой сформулированная ими классификация действий, направленных на устранение правовой неопределенности в сфере налогообложения, которая включает в себя **4 типа изменений**: системные (т.е. направленные на изменение фундаментальных принципов права, например, это перекодификация), долгосрочные (существенные, но менее значимые изменения налогового законодательства, в то же время носящие значительный характер в долгосрочной перспективе. Среди таких можно выделить, к примеру, внедрение электронных счетов-фактур одновременно с системой автоматизированного контроля образования источника для применения налоговых вычетов по НДС у продавца. Примеч. автора), среднесрочные (обычно включают в себя существенные поправки к отдельным параграфам) и краткосрочные (как правило, это «технические» изменения в законодательстве, необходимость которых обусловлена коррекцией действующих норм в целях их совершенствования, но без принципиальных изменений содержания этих (или) смежных норм).

Среди ряда работ, посвященных рассмотрению аспекта правовой определенности в налоговых отношениях, следует выделить работу белорусского ученого Пилипенко А. А., который приводит серьезный литературный обзор позиций многих авторов на рассматриваемую проблему. По его мнению, проблема правовой неопределенности в налоговой сфере является частью более общей проблемы обеспечения устойчивости правовой системы государства в целом. При этом о достижении последней можно говорить лишь тогда, когда существуют гарантии стабильности такой системы и предсказуемости судебных актов, принимаемых на основе конкретных правовых норм. Важно отметить, что данный ученый, как и Демин А. В., рассматривает правовую неопределенность в двух аспектах: негативном (как отрицательное явление, требующее устранения в целях защиты участников правоотношений), так и в позитивном (как источник для дальнейшего совершенствования законодательства). В итоге Пилипенко А. А. приходит к общему положительному выводу о том, что «состояние неопределенности – это естественное разнообразие реальности, в том числе налоговой, предопределенное новыми потенциальными возможностями ее оптимизации», при этом «соотношение налоговой определенности и неопределенности следует рассматривать как синергетическую модель, основан-

⁶ Именно во множественности изменений налогового законодательства многие авторы видят важнейший признак наличия правовой неопределенности норм налогового законодательства. См., к примеру: Баранов В. М. Определенность и неопределенность правового регулирования в общетеоретическом и отраслевом аспектах. Рецензия на автореферат диссертации А. В. Демина на тему: «Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления» (М., 2014 г., 48 с.), представленной на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.04 (финансовое право, налоговое право, бюджетное право) / В. М. Баранов, Е. А. Бондарь // Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2014. – № 4. – С. 325–327.

ную на противоположных концептуальных налогово-правовых конструкциях, реализация которой предопределяет положительную динамику нормативного регулирования и оптимизацию правовой реальности» [5].

Конституционный Суд РФ, как отмечалось ранее, неоднократно высказывался по вопросу обеспечения правовой определенности в сфере налогового законодательства. Так, кроме прокомментированного выше Постановления от 28 марта 2000 г. № 5-П, в Постановлении от 17 марта 2009 г. № 5-П Конституционным Судом РФ было разъяснено, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ закреплена в ней обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию, и это право, как следует из данной статьи во взаимосвязи со ст. 18 Конституции РФ, определяет смысл, содержание и применение налогового законодательства, соответствующую деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивается правосудием⁷.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П отмечается, что законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными; при этом неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом⁸.

Общий для всех обязательных платежей принцип формальной определенности норм, закрепленный в п. 6 ст. 3 НК РФ, приведен и в Определении Верховного Суда РФ от 26 декабря 2017 г. № 305-КГ17-12383 (впоследствии раскрыт также и в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ № 1 (2018), утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 28 марта 2018 г.)⁹. Так, высшая судебная инстанция обобщила свою позицию по данному вопросу, сформулировав ее следующим образом:

«...для отношений по уплате фискальных сборов в правовом государстве принципиально важным является соблюдение требования определенности правового регулирования, заключающейся в конкретности, ясности и недвусмысленности нормативных установлений, что призвано обеспечить лицу, на которое законом возлагается та или иная обязанность, реальную возможность предвидеть в разумных пределах последствия своего поведения в конкретных обстоятельствах».

Заключение

Исходя из вышеизложенного, правовая определенность является важнейшим атрибутом налоговых отношений в условиях рыночной экономики. Затрагивая публично-правовую и общественно-экономическую сферу, принцип правовой определенности в отрасли налогового законодательства обеспечивает предсказуемость поведения участников налоговых правоотношений, одним из которых является государство, что особенно важно в целях недопущения произвола по отношению к налогоплательщикам со стороны государственных органов, включая налоговые и судебные, а также устойчивость не только фискально-бюджетной и финансовой систем, но и инвестиционную привлекательность и активность, экономическую стабильность, равенство субъектов предпринимательской деятельности в части определения справедливой величины налоговой нагрузки, соразмерность распределения налогового бремени в обществе, что в совокупности обеспечивает экономическую, социальную и политическую стабильность государственных устоев. Правовая неопределенность в сфере налоговых отношений является комплексной проблемой, имеющей экономический и правовой характер.

В следующей статье будет рассмотрена конкретная практическая ситуация существующей правовой неопределенности в налоговом законодательстве на примере вопроса, связанного с оформлением корректировочных и (или) исправленных счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), с личным участием автора в качестве специалиста по делу, рассмотренному арбитражным судом.

⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» // [Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс»] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_86286/ (дата обращения: 07.02.2021).

⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // [Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс»] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23130/ (дата обращения: 07.02.2021).

⁹ Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2018) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 28.03.2018) // [Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс»] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_294792/ (дата обращения: 07.02.2021).

Литература

1. Демин А. В. Принцип определенности налогообложения: Монография. – М.: Статут, 2015. – 368 с.
2. Махалина О. М. Трансформация цифровой экономики в национальные налоговые системы зарубежных стран / О. М. Махалина, В. Н. Махалин // Вестник РГГУ. Серия: Экономика. Управление. Право. – 2020. – № 3. – С. 38–51. – DOI: 10.28995/2073-6304-2020-3-38-51.
3. Орлов В. А. Современные проблемы в области принципиальных основ налогообложения / В. А. Орлов // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. Экономические и юридические науки. – 2017. – № 5. – С. 135–142.
4. Паршуков Е. В. Пределы обоснованности налоговой выгоды в контексте определенности налогообложения / Е. В. Паршуков, А. В. Ильин // Вопросы российского и международного права. – 2021. – Т. 11. – № 9–1. – С. 36–46. – DOI: 10.34670/AR.2021.77.96.004.
5. Пилипенко А. А. Налоговые аспекты принципа определенности в праве / А. А. Пилипенко // ПРАВО.BY. – 2017. – № 2. – С. 57–62. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_29035471_37009560.htm (дата обращения: 10.01.2021).
6. Подшивалова Д. Я. Налоговые разъяснения в контексте обеспечения правовой определенности в сфере налогообложения в РФ / Д. Я. Подшивалова // Юридическая наука. – 2021. – № 1. – С. 35–40.
7. Подшивалова Д. Я. Подход к правовой определенности в рамках налогово-правового регулирования в Канаде / Д. Я. Подшивалова // Финансовое право. – 2021. – № 3. – С. 37–41. – DOI: 10.18572/1813-1220-2021-3-37-41.
8. Пономарева К. А. Дробление бизнеса: о соблюдении принципа определенности налогообложения в правоприменительной практике / К. А. Пономарева // Правоприменение. – 2020. – Т. 4. – № 2. – С. 41–48. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48.
9. Степнов И. М. Цифровые вызовы и справедливость налогов / И. М. Степнов, Ю. А. Ковальчук // Цифровое право. – 2020. – Т. 1. – № 1. – С. 39–58. – DOI: 10.38044/DLJ-2020-1-1-39-58.
10. Ткачук И. К. Применение международных инструментов предупреждения налоговых споров в российских условиях / И. К. Ткачук // Право и государство: теория и практика. – 2021. – № 6(198). – С. 16–20. – DOI: 10.47643/1815-1337_2021_6_16.
11. Тютин Д. В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: Монография. – М.: КОНТРАКТ, 2014. – 216 с.
12. Чинчик А. А. Базові поняття теорії податків у світлі нового функціонального значення / А. А. Чинчик // University Economic Bulletin. – 2016. – No 30–1. – P. 222–229.
13. Штебер М. Значение основополагающих прав человека для налогового права Германии / М. Штебер // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2017. – № 4. – С. 216–231. – DOI: 10.17323/2072-8166.2017.4.216.231.
14. Kotlán, I., Němec, D., & Machová, Z. (2019). Právní nejistota v daňové oblasti a její dopady na nabídku práce v České republice. Politická ekonomie, 67(4), 371–384. <https://doi.org/10.18267/j.polek.1246>.
15. Popović, Dejan & Kostić, Svetislav. (2018). Legal certainty and taxation: The problem of retroactive interpretation. Anali Pravnog fakulteta u Beogradu. 66. 38–55. 10.5937/AnaliPFB1804038P.

References

1. Demin, A. V. (2015) [The principle of certainty of taxation]. M.: Statute, 368 p.
2. Makhalina, O. M. (2020) [Transformation of the digital economy into the national tax systems of foreign countries]. Vestnik RGGU. Seriya: Ekonomika. Upravleniye. Pravo [Bulletin of the Russian State University for the Humanities. Series: Economy. Control. Right]. Vol. 3, pp. 38–51. DOI: 10.28995/2073-6304-2020-3-38-51. (In Russ.).
3. Orlov, V. A. (2017) [Modern problems in the field of fundamental principles of taxation]. Vestnik Polotskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya D. Ekonomicheskiye i yuridicheskiye nauki [Bulletin of the Polotsk State University. Series D. Economic and legal sciences]. Vol. 5, pp. 135–142. (In Russ.).
4. Parshukov, E. V. (2021) [Limits of validity of tax benefits in the context of the certainty of taxation]. Voprosy rossiyskogo i mezhdunarodnogo prava [Issues of Russian and international law]. Vol. 11. No. 9–1, pp. 36–46. DOI: 10.34670/AR.2021.77.96.004. (In Russ.).
5. Pilipenko, A.A. (2017) [Tax aspects of the principle of certainty in law] PRAVO.BY. Vol. 2, pp. 57–62. Available at: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_29035471_37009560.htm (accessed: 10.01.2021). (In Russ.).
6. Podshivalova, D. Ya. (2021) [Tax clarifications in the context of ensuring legal certainty in the field of taxation in the Russian Federation]. Yuridicheskaya nauka [Legal Science]. Vol. 1, pp. 35–40. (In Russ.).
7. Podshivalova, D. Ya. (2021) [Approach to legal certainty within the framework of tax and legal regulation

in Canada]. *Finansovoye pravo* [Financial law]. Vol. 3, pp. 37–41. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-3-37-41. (In Russ.).

8. Ponomareva, K. A. (2020) [Business fragmentation: on compliance with the principle of certainty of taxation in law enforcement practice]. *Pravoprimeneniye* [Law enforcement]. Vol. 4. No. 2, pp. 41–48. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48. (In Russ.).

9. Stepnov, I. M. (2020) [Digital Challenges and Tax Fairness]. *Tsifrovoye pravo* [Digital Law]. Vol. 1. No. 1, pp. 39–58. DOI: 10.38044/DLJ-2020-1-1-39-58. (In Russ.).

10. Tkachuk, I. K. (2021) [Application of international instruments for preventing tax disputes in Russian conditions]. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika* [Law and State: Theory and Practice]. Vol. 6 (198), pp. 16–20. DOI: 10.47643/1815-1337_2021_6_16. (In Russ.).

11. Tyutin, D. V. (2014) *Nalogovyy kontrol', otvetstvennost' i zashchita prav nalogoplatel'shchikov* [Tax control, responsibility and protection of the rights of taxpayers]. М.: KONTRACT, 216 p.

12. Chinchik, A. A. (2016) [Basic understanding of the theory of succumbing to the light of a new functional value]. *University Economic Bulletin* [University Economic Bulletin]. Vol. 30–1, pp. 222–229. (In Russ.).

13. Shteber, M. (2017) [Significance of fundamental human rights for German tax law. Law]. *Pravo. Zhurnal Vyshey shkoly ekonomiki* [Journal of the Higher School of Economics]. Vol. 4, pp. 216–231. DOI: 10.17323/2072-8166.2017.4.216.231 (In Russ.).

14. Kotlán, I., Němec, D., & Machová, Z. (2019) *Právní nejistota v daňové oblasti a její dopady na nabídku práce v České republice*. *Politická ekonomie*, 67(4), 371–384. Available at: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1246>. (In Czech).

15. Popović, Dejan & Kostic, Svetislav. (2018) *Legal certainty and taxation: The problem of retroactive interpretation*. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*. 66. 38-55. 10.5937/AnaliPFB1804038P. (In Engl.).

Информация об авторе:

Михаил Анатольевич Гордилов, доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа, заведующий лабораторией финансовых и бухгалтерских экспертиз, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

ORCID ID: 0000-0002-4609-4888, **Researcher ID:** N-9977-2016

e-mail: gorodilov59@yandex.ru

Гордилов М. А. более 20 лет занимается научной деятельностью в Пермском государственном национальном исследовательском университете. Основные направления исследований: актуальные вопросы, связанные с применением в России международных стандартов финансовой отчетности, международных стандартов аудита, судебной бухгалтерской, финансовой и экономической экспертизы, налогообложения. Автор более 100 научных работ. Эксперт судебной системы Российской Федерации (за 2013–2022 гг. проведено более 100 судебных экономических, финансовых, бухгалтерских и комплексных экспертиз). Активно участвует в образовательной деятельности и подготовке кадров высшей квалификации. Лауреат премии по науке Пермского края первой степени в 2011 г. Председатель Общественного совета при Министерстве финансов Пермского края, член экспертной группы по проведению общественной экспертизы инвестиционных проектов при Правительстве Пермского края, эксперт Пермской торгово-промышленной палаты и АНО «Союзэкспертиза» Торгово-промышленной палаты Российской Федерации.

Статья поступила в редакцию: 15.03.2022; принята в печать: 18.04.2022.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

Information about the author:

Mikhail Anatolyevich Gorodilov, Doctor of Economics, Associate Professor, Head of the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Head of the Laboratory of Financial and Accounting Expertise, Perm State National Research University, Perm, Russia

ORCID ID: 0000-0002-4609-4888, **Researcher ID:** N-9977-2016

e-mail: gorodilov59@yandex.ru

Gorodilov M. A. engaged in scientific activities at the Perm State National Research University for more than 20 years. Main areas of research: topical issues related to the application in Russia of international financial reporting standards (IAS/IFRS), international standards on auditing, forensic accounting, financial and economic expertise, taxation. Gorodilov M. A. is the author of more than 100 scientific papers, expert of the judicial system of the Russian Federation (in 2013–2022 more than 100 judicial economic, financial, accounting and comprehensive

examinations were carried out). Mikhail Anatolyevich actively participates in educational activities and training of highly qualified personnel. Gorodilov M. A. is the laureate of the Perm Territory Science Prize of the first degree in 2011, Chairman of the Public Council under the Ministry of Finance of the Perm Territory, member of the expert group for conducting public examination of investment projects under the Government of the Perm Region, expert of the Perm Chamber of Commerce and Industry and ANO Soyuzexpertiza of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation.

The paper was submitted: 15.03.2022.

Accepted for publication: 18.04.2022.

The author has read and approved the final manuscript.