

**A.V. Shakhmatov, V.V. Firsov**

## **CHARACTERISTIC FEATURES OF TAX LEGISLATION DEVELOPMENT AT CURRENT STAGE OF REFORMS**

**Aleksandr Shakhmatov** – professor, the Department of Operational Investigative Activities in Internal Affairs Bodies, St. Petersburg University of Ministry of Internal Affairs of Russia, Doctor of Law, Professor, Honored Officer of the Internal Affairs Bodies, St. Petersburg; **e-mail: a-shahmatov@yandex.ru**.

**Vitaly Firsov** – senior lecturer, the Department of State Law, St. Petersburg Institute of Law, branch of the University of Procurator's Office of the Russian Federation, PhD in Law, associate professor, St. Petersburg; **e-mail: Vitaliy-Viktorovich@list.ru**.

*The research is dedicated to the analysis of the development of tax legislation at the current stage of tax reforms. We make an attempt to analyze the limits of the permissibility of regulatory legal regulation of tax legal relations by bye-laws.*

**Keywords:** characteristic features of development; current stage of reforms; tax legislation; bye-laws; regulation of relations in the sphere of taxes and duties; the permissibility of legal intervention.

**А.В. Шахматов, В.В. Фирсов**

## **ХАРАКТЕРНЫЕ ОСОБЕННОСТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ**

**Александр Владимирович Шахматов** – профессор кафедры оперативно-разыскной деятельности в органах внутренних дел, Санкт-Петербургский университет МВД России, доктор юридических наук, профессор, заслуженный сотрудник ОВД РФ, г. Санкт-Петербург; **e-mail: a-shahmatov@yandex.ru**.

**Виталий Викторович Фирсов** – доцент кафедры государственно-правовых дисциплин, Санкт-Петербургский юридический институт (филиал) Университета прокуратуры Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент; г. Санкт-Петербург; **e-mail: Vitaliy-Viktorovich@list.ru**.

*Статья посвящена анализу развития налогового законодательства на современном этапе реформирования налоговой сферы. Предпринята попытка проанализировать границы допустимости нормативно-правового регулирования налоговых правоотношений подзаконными правовыми актами.*

**Ключевые слова:** характерные особенности развития; современный этап реформирования; налоговое законодательство; подзаконные правовые акты; регулирование отношений в сфере налогов и сборов; допустимость правового вмешательства.

21 апреля 2021 г. Президент Российской Федерации В. Путин выступил с ежегодным Посланием Федеральному Собранию. По словам главы государства, необходимо создать прочную, надежную, неуязвимую и по внешнему контуру абсолютно стабильную, безусловно гарантирующую России независимость и суверенитет систему [1].

Сказанное Президентом Российской Федерации подчеркивает то, что оптимизация защиты конституционных основ прав человека и гражданина призвана выявить и устранить дефекты нормотворчества, которые, помимо своих, небесполезных для правовой системы непосредственных результатов, утверждают в законодателе ценностное, а значит и целостное, от-

ношение к праву. На уровне правовых систем Российской Федерации такое правосознание получает институциональную поддержку в лице органов, не опутанных догмами узкого нормативизма, но, напротив, оценивающих закон на предмет соответствия документу высшей силы, которым связываются воедино правовая и иные социальные нормативности.

Как показывает практика современного реформирования налогового законодательства в российском государстве, в защите нуждается не только Налоговый Кодекс РФ, но и осуществление налоговой законности на региональном уровне.

В условиях пандемии новой коронавирусной инфекции широкое распространение получило подзаконное регулирование правовых отношений в сфере налогов и сборов. Так, Правительством Российской Федерации (далее – Правительство РФ) издано достаточно большое количество актов, направленных на регулирование отношений по уплате налогов и сборов (например, Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 г. № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики»; Постановление Правительства РФ от 10.05.2020 г. № 651 «О мерах поддержки системообразующих предприятий» и некоторые другие). Все это актуализирует проблему подзаконного нормотворчества в налоговой сфере.

В соответствии с ч. 1 ст. 1 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Кроме того, в законодательство о налогах и сборах в соответствии с чч. 4, 5 включаются также законодательные акты субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты муниципальных образований в соответствующей сфере.

Возможность издания Правительством РФ, федеральными органами исполнительной власти, уполномоченными осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и

в области таможенного дела, органами исполнительной власти субъектов РФ исполнительными органами местного самоуправления предусматривается ч. 1 ст. 4 НК РФ. Стоит отметить, что в указанной норме содержатся ограничения на издания упомянутыми органами правовых актов, а именно:

1) возможность (и случаи) издания подзаконного акта должна быть прямо предусмотрена в законодательстве о налогах и сборах;

2) издание подзаконного акта допускается только в пределах компетенции издающего органа;

3) издаваемые подзаконные акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, если иное не предусмотрено ст. 4 НК РФ.

Возможность издания Президентом РФ Указов по вопросам налогов и сборов законодательно не предусмотрена. Вместе с тем, это не означает, что высшее должностное лицо страны не участвует в нормативном регулировании сферы налогов и сборов. Отметим, что до принятия Налогового Кодекса РФ Указы Президента играли ведущую роль в вопросах регулирования обязательных платежей. Так, например, Указом Президента РФ от 18.08.1996 г. № 1212 устанавливались конкретные правовые предписания, адресованные налогоплательщикам, направленные на повышение собираемости налогов. С принятием в 1998 г. НК РФ роль Указов Президента РФ несколько снизилась. Вместе с тем, акты Президента сегодня регулируют общеорганизационные вопросы, включая, например, противодействие коррупции. Соответственно, Указом Президента РФ от 09.03.2004 г. № 314 (в ред. от 12.04.2019 г.) установлена система и структура федеральных органов исполнительной власти. Кроме того, в соответствии со ст. 3 Закона РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 (в ред. от 26.03.2020 г.) налоговые органы в своей деятельности руководствуются, в числе прочего, нормативными правовыми актами Президента РФ. К тому же, как справедливо отмечает профессор М.А. Краснов, роль Президента в сфере экономики, по существу, решающая. Конституция РФ де-факто

предоставляет Президенту РФ неограниченные полномочия, в том числе, в экономической сфере. Такое положение вещей М.А. Краснов называет эффектом «компетенционной гравитации» [9, с. 86]. Такое утверждение, впрочем, небесспорно. Президент РФ определяет, в числе прочего, внутреннюю политику государства. Можно сказать, он намечает общие пути развития и их цели, строит «дорожную карту». Однако значительный объем регулирования возложен на законодательную и исполнительную власть соответствующего уровня.

Правительство РФ, как уже указывалось ранее, вправе издавать подзаконные акты по вопросам регулирования не только в сфере противодействия коррупции, но и в сфере налогообложения. Так как Правительство РФ относится к государственным органам общей компетенции, то компетенционное ограничение при издании подзаконных актов не действует. Однако иные ограничения распространяются на акты Правительства. В частности, Правительство не вправе издавать постановления, направленные на изменение или дополнение норм Налогового Кодекса РФ. Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в п. 20 Постановления от 30.05.2014 г. № 33 указал, что при рассмотрении судами споров, касающихся обоснованности применения пониженной налоговой ставки 10% при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, судам необходимо учитывать, что в силу п. 1 ст. 4 Налогового Кодекса РФ при осуществлении своих полномочий Правительство РФ не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее (ставки) применение, которые прямо не вытекают из положений п. 2 ст. 164 НК РФ [7].

Правом на издание подзаконных актов в сфере реформирования налогового законодательства обладают также федеральные органы исполнительной власти. При издании регулирующих актов необходимо соблюдать компетенционное ограничение. Так, в соответствии с ч. 2 ст. 4 НК РФ федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в

области налогов и сборов, иные органы, указанные в упомянутой норме, не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов. Таким органом, в частности, является Федеральная налоговая служба России (далее – ФНС России), а потому она не имеет права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов. Вместе с тем, нередко ФНС России разъясняет налоговое законодательство. Как указал Конституционный Суд РФ, такие разъяснения де-факто обязательны для исполнения налоговыми органами в силу принципа ведомственной субординации [4].

В юридической науке существует широкая дискуссия относительно роли актов фискальных органов. Нередко Минфин или ФНС России издают акты, содержащие разъяснения как антикоррупционного, так и налогового законодательства. Такие акты также должны издаваться с соблюдением требований ч. 1 ст. 4 Налогового Кодекса РФ. Вместе с тем возникает вопрос – насколько обязательны, например, разъяснения Минфина России для исполнения? В Письме от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 Минфин России указал, что достаточно часто разъяснения, содержащиеся в Письмах данного министерства, воспринимают как норму, обязательную к исполнению. Однако письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами – они должны лишь восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области [6]. Вместе с тем, такому разъяснению прямо противоречит п. 5 ч. 1 ст. 32 Налогового Кодекса РФ, в соответствии с которым налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Отчасти этот недостаток можно компенсировать делением разъяснений Минфина России на нормотворчество: 1) данное налоговым органам и 2) данное конкретным лицам в

связи с обращением последних. Так, Верховный Суд РФ указал, что налоговые органы не обязаны руководствоваться ответами Минфина России, которые адресованы конкретным заявителям [5]. Возможно, это и имелось в виду в Письме Минфина России от 7 августа 2007 г. Однако и в том, и в другом случае имеются разъяснения Минфина России, но последствия их применения разные, включая сферы противодействия коррупции и налогообложения.

Как показывает судебная практика, суды редко признают нормативность за письмами Минфина России. Так, в 2016 г. юридическое лицо пыталось оспорить разъяснение Минфина России, которое фактически санкционировало проверки налоговыми инспекциями любых сделок под предлогом необходимости выявлять факты манипулирования ценами. ВС РФ отказался признать Письмо Минфина России нормативным, поскольку последнее, по мнению ВС РФ не выходит за рамки адекватной интерпретации положений налогового законодательства и не изменяет или не отменяет какие-либо нормы законодательства о налогах и сборах [6].

Впрочем, в случае применения разъяснений ФНС России налогоплательщик не несет вины, а соответственно, и ответственности за совершение налогового правонарушения.

Справедливости ради следует отметить, что разъясняющие акты Минфина и ФНС России способствуют достижению определенности в сфере налогообложения. Как указывает А.В. Демин, основные причины появления официальных разъяснений – объективная необходимость конкретизации и детализации слишком общих налоговых норм, устранение пробелов (лакун) в налоговом праве при отсутствии устойчивой судебной практики, адаптация налоговых норм к новым, изменившимся обстоятельствам. Кроме того, он приводит зарубежную практику использования разъяснений налогового законодательства в качестве источника налогового права. К очевидным плюсам разъяснений фискальных органов стоит отнести их доступность. В условиях достаточной сложности налоговых норм для понимания, налоговые ор-

ганы помогают непрофессионалам в области налогового права понять и интерпретировать нормы налогового законодательства [8, с. 65].

Практика показывает, что при издании подзаконных актов, включая рассматриваемую нами сферу, субъекты такого нормотворчества нередко забывают про требования ч. 2 ст. 5 Налогового Кодекса РФ об отсутствии у определенных в указанной норме актов обратной силы. Так, Комитет по управлению государственным имуществом Волгоградской области приказом от 27 июня 2018 г. внес изменения в приказ КУГИ Волгоградской области от 27 октября 2015 г. Согласно внесенным изменениям был изменен порядок определения кадастровой стоимости отдельных земельных участков. Кроме того, указанному изменению была придана обратная сила – п. 2 Приказа от 27 июня 2018 г. установлено, что приказ вступает в силу по истечении 10 дней со дня его официального опубликования и распространяет свое действие на отношения, возникшие с 1 января 2016 г. Как указала Судебная коллегия по административным делам ВС РФ, такое положение незаконно в силу его противоречия ч. 2 ст. 5 НК РФ [3].

Таким образом, подзаконное нормотворчество в сфере налогов и сборов допустимо и не лишено положительного эффекта, реализуя, в том числе, требования Указов Президента РФ, направленные на противодействие коррупции. Вместе с тем, существуют определенные проблемы с определением пределов допустимости такого нормотворчества. Кроме того, не совсем ясны ограничительные критерии, прописанные в ст. 4 Налогового Кодекса РФ.

В каждом социальном правовом государстве присутствует дистанция между нормотворческими предписаниями и применением норм права. Третий десяток лет на страже Конституции Российской Федерации стоят, оберегая краеугольные начала правового и социального государства, органы конституционного контроля. Они обеспечивают верховенство конституционного права. Последовательное очищение правового поля от дефектов неоспоримо. Сам же процесс конституционной оптими-

зации, о котором говорил Президент РФ 21 апреля 2021 г. в своем ежегодном послании Совету Федерации, совершающийся благодаря деятельности Конституционного Суда РФ – упрочение верховенства Конституции Российской Федерации при одновременном раскрытии ее регулятивного потенциала, – поднимает нормотворчество и деятельность Российской Федерации на качественно профессиональный уровень.

Следовательно, оптимизация процесса реформирования налогового нормотворчества в условиях пандемии новой коронавирусной инфекции, объемы и темпы рассматриваемого нами нормотворчества являются беспрецедентными и многочисленными; одна новейшая технология, едва успеет появиться, вытесняется другой, появляются все новые и новые объекты регулирования, и, как следствие, множатся решения Конституционного суда Российской Федерации [2]. Сегодня хранителем высших – и оттого неизменных – свойств конституционного права оказывается именно конституционный контроль. По самой своей природе проверка закона на соответствие Конституции Российской Федерации обращена к познанию нормативных образующих оснований права с последующим частным экономическим смыслом.

Поддерживаемая деятельностью Конституционного суда Российской Федерации неразрывная связь между всеми элементами правовой системы и Конституцией Российской Федерации не позволяет исчезнуть главному приоритету правового социального государства – конституционной законности, включая оптимизацию процесса противодействия коррупции, налогового нормотворчества в условиях пандемии новой коронавирусной инфекции.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Послание Президента Федеральному Собранию // Президент России: [сайт]. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/65418> (дата обращения: 12.02.2021).

2. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 г. № 6-П // Законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации: [сайт]. URL:

<https://legalacts.ru/doc/postanovlenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-31032015-n/> (дата обращения: 12.02.2021).

3. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_164585/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_164585/) (дата обращения: 12.02.2021).

4. Решение ВАС РФ от 19.03.2010 г. по делу № ВАС-9507/09. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс». URL: [http://www.consultant.ru/law/podborki/vas\\_rf\\_vozvrat\\_izlishnih\\_uplachennyh\\_strahovyh\\_vznosov\\_na\\_obyazatelnoe\\_pensionnoe\\_strahovanie/](http://www.consultant.ru/law/podborki/vas_rf_vozvrat_izlishnih_uplachennyh_strahovyh_vznosov_na_obyazatelnoe_pensionnoe_strahovanie/) (дата обращения: 12.02.2021).

5. Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 10.11.2016 г. № АПЛ16-462. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207634/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207634/) (дата обращения: 12.02.2021).

6. Письмо Минфина РФ от 07.08.2007 г. № 03-02-07/2-138 «Разъяснение положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_71640/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71640/) (дата обращения: 12.02.2021).

7. Налоговый Кодекс РФ (с изм. от 17.02.2021 г. № 6-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения: 12.02.2021).

8. Демин А.В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения // Вестник Томского государственного университета. 2019. № 31. С. 63–73.

9. Краснов М.А. Президент в экономике: эффект «компетенционной гравитации» // Общественные науки и современность. 2014. № 1. С. 77–92.