

## К ВОПРОСУ О СПОСОБАХ ТОЛКОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ НОРМ

© 2012 Ю.А. Артемьева

кандидат юридических наук, доцент

Российский университет дружбы народов, г. Москва

email: 89163421436@mail.ru

Дана общетеоретическая характеристика способов толкования норм налогового права и приемы каждого из них. Исследована проблема соотношения способов толкования в отечественной правовой системе. Обоснована целесообразность применения аналогии в зависимости от интересов налогоплательщика. Раскрыты направления совершенствования доктринального толкования норм налогового законодательства.

*Ключевые слова:* толкование норм права, способы толкования, приемы толкования, налогово-правовые нормы, налоговые споры.

Теоретическое толкование налогового закона раскрывает его социальную сущность, служит средством удовлетворения потребностей граждан в познании налогового законодательства, способствует установлению истины этого знания.

В наиболее общем смысле способ - это действие, прием или система приемов, которые дают возможность сделать, осуществить что-либо, достичь чего-то<sup>1</sup>. Способ толкования норм права следует понимать как совокупность однородных приемов, которые помогают толкователю выяснить содержание нормы права, им объясняемой, и диктуют необходимость соблюдения определенных правил.

Выделение специального способа, используемого для толкования налоговых норм, обусловлено следующими факторами: во-первых, непосредственно особенностями права как объекта познания, во-вторых, спецификой содержания совокупности приемов познания, позволяющие использовать для установления воли законодателя конкретную область знаний, правил, понятий (логики, истории, специальных юридических знаний и т.п.)<sup>2</sup>.

Вместе с тем в юридической науке нет единого взгляда на количество способов толкования. Так, М.М. Коркунов различал два элемента в толковании: общий (грамматическое и логическое толкование) и специально-юридический (историческое и систематическое толкование) приемы<sup>3</sup>.

Представляется целесообразным выделить следующие способы толкования налоговых норм: языковой, логический, системный, исторический и телеологический.

Языковой (текстовый, грамматический, филологический) способ является совокупностью при-

емов толкования, направленных на установление содержания нормы права с помощью языковых средств и внутритекстовых связей. Таким образом, этот способ юридической интерпретации основывается на знании языка, на котором сформулирован текст нормы права, а также на использовании правил синтаксиса, морфологии, пунктуации, семантики, словоупотребления. С помощью языкового способа толкования выясняются соответствующие лексические единицы с учетом их грамматических форм, конструкций и т.п.

Логический способ толкования следует понимать как совокупность приемов, направленных на исследование логического построения норм права с целью установления их содержания, которые основываются на непосредственном использовании законов и правил логики. В процессе применения этого способа интерпретатор оперирует материалом самой нормы права, в результате чего ее абстрактное содержание приобретает более конкретный характер. К.О. Неволин отмечает важность познания законов мышления, которые выкладывает логика, для рассуждения над предметами законодательства или оценки мыслей других относительно них<sup>4</sup>.

Следовательно, логический способ толкования предусматривает работу толкователя с текстом при использовании разных приемов и законов формальной логики. Так, значимыми для правоприменения в сфере налогообложения являются логические законы тождественности, непротиворечивости, исключения третьего и достаточного основания.

В то же время представляется, что такой логический способ толкования налоговых норм, как

аналогия, применяется судами в зависимости от того, оправданно ли это с точки зрения защиты прав налогоплательщика. Ведь процессуальные налоговые нормы в большинстве своем относятся к Общей части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), и именно эта часть посвящена установлению процедур налогового контроля, опираясь на которые налогоплательщик может отстаивать свои права (кроме статей, посвященных конкретным видам правонарушений). Аналогия при определении налогового бремени может привести к дополнительному налогообложению. Последнее будет противоречить правилу об установлении налогов только законом.

Таким образом, установление налогового бремени является делом законодателя, поэтому аналогия при толковании норм Особенной части по общему правилу недопустима. По тем же причинам нельзя толковать расширительно нормы, устанавливающие ответственность. Напротив, при толковании прав налогоплательщиков следует идти по пути широкого их толкования, выходя в ряде случаев за рамки буквального текста, прибегая, в числе прочего, и к аналогии права.

В налоговом праве при толковании норм, регулирующих конкретный налог, в ряде случаев уместно говорить, скорее, не об аналогии права или закона, а об аналогии фактических обстоятельств<sup>5</sup>. Ссылку на аналогию фактических обстоятельств в налоговом праве можно увидеть и непосредственно в тексте НК РФ. В частности, наряду с указанием на налогооблагаемость конкретных видов доходов Кодекс делает ссылку на обязательность обложения «иных аналогичных доходов». В частности, речь идет о подп. 10 п. 1 ст. 309, подп. 6 п. 3 ст. 208. На отсутствие облагаемости имущества, поступившего посреднику по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, указывает подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Системный способ, используемый при толковании налоговых норм, является совокупностью приемов, разработанных юридической наукой на основании учения о системности права, необходимых для понимания связей нормы права, которая пересекается с другими нормами, особенно с нормами, регулирующими одинаковые или однородные общественные отношения<sup>6</sup>.

Системный способ толкования налоговых норм обусловлен таким свойством налоговых норм, как системность. Нормы налогового права

регулируют общественные отношения не изолированно одна от другой, а во взаимодействии. Толкование одной налоговой нормы вне ее связи с другими нормами может привести к искаженному представлению о ее содержании, в то время как ее сопоставление с другими нормами легко устраняет ошибочность этого представления<sup>7</sup>. Важно отметить, что при системном способе существенное значение имеет анализ не только структурных, но и функциональных связей между налоговыми нормами.

Функциональный способ толкования норм права основывается на знании условий и факторов, в которых реализуется норма налогового права. Прежде всего, функциональное толкование касается оценочных понятий. В налоговом праве к оценочным понятиям можно отнести «осмотрительность», «недобросовестность» и т.д.

К неофициальным способам толкования налоговых норм относится профессиональное толкование норм права. Профессиональное толкование - это сложное комплексное явление. Его можно рассматривать в двух аспектах: 1) как процесс мышления юриста, который изучает правовую норму и осознает ее; 2) как разъяснение понимания правовой нормы в процессе деятельности определенных публичных органов и должностных лиц, которые имеют самостоятельное и специальное значение. С.С. Алексеев подчеркивает, что толкование включает два элемента: 1) выяснение-раскрытие содержания правовых норм «для себя»; 2) разъяснение-раскрытие содержания норм права «для других»<sup>8</sup>. По его мнению, разъяснение может находиться в специальных актах, которые он называл интерпретационными, но оно может находиться и непосредственно в самом содержании акта применения права, например, в конкретном судебном решении. Этот взгляд на процесс толкования норм права дополняет Н.Н. Вопленко, который подчеркивает, что в процессе толкования нормы права с целью понимания ее содержания выяснение выступает как самостоятельный процесс познания<sup>9</sup>. Когда целью является определение содержания правовой нормы, выяснения и разъяснения составляют единый процесс, направленный на доведение содержания нормы до третьих лиц.

В процессе профессиональной работы должностные лица налоговых органов осуществляют толкование норм права два раза: первый - когда в результате своей деятельности выясняют-рас-

крывают понимание правовой нормы для себя; второй - когда обеспечивают разъяснение-раскрытие содержания (интерпретацию) правовых норм налогоплательщикам.

В юридической литературе существует точка зрения, что в процессе толкования устанавливается содержание нормы права. При этом ученые не уделяют надлежащего внимания анализу глубинных сущностных характеристик нормы права. В наше время многогранность понимания права является общепризнанной - теория естественного права, позитивизм, психологическая теория, нормативистская теория, социологический подход уже не столько конкурируют между собой, сколько взаимодополняют друг друга с целью выработки алгоритма "идеального" юридического решения - законного (построенного и теории позитивизма), гуманного и справедливого (которое отвечает требованиям естественного права), социально обоснованного (социологический подход) и др. - при общем приоритете по важным делам юридического правопонимания и позитивизма относительно несложных случаев толкования.

Отечественные ученые, раскрывая юридическую природу толкования права, отмечают, что в процессе толкования права должны быть проанализированы не только текст, преамбула, официальное и неофициальное его разъяснение, другие близкие по содержанию нормы, но и научные труды<sup>10</sup>. Е.Б. Абдрасулов считает, что толкование должно проводиться с учетом требований функционирования Европейского суда по правам человека<sup>11</sup>, деятельность которого осуществляется на основе норм Конвенции о защите прав человека и основополагающих свобод. Ю.Л. Власов полагает, что толкование правовых норм является эффективным и единственным средством правильного и глубокого познания действительного содержания правовых норм<sup>12</sup>. Таким образом, при осуществлении толкования нормы права, в том числе налогового, должны исследоваться не только внешнее содержание, но и внутренняя сущность правовой нормы.

В романо-германской правовой семье, к которой относится правовая система России, ведущее место занимает профессиональное правовое толкование права. Оно бывает двух видов: 1) доктринальное - это толкование учеными-юристами (разработка новых доктрин, правовых концепций на основании анализа норм права и их изложе-

ние в научно-практических комментариях и обсуждениях нормативных актов); 2) компетентно-юридическое - это толкование юристов-практиков: должностных лиц государственного аппарата, адвокатов, работников юридических служб, прокуроров, судей в специальных юридических консультациях и обзорах.

В.С. Нерсесянц совмещает норму права с соответствующим текстом нормативно-правового акта, считая, что объектом толкования нормы права, соответствующего данному регулятивному случаю, является текст нормативно-правового акта, в котором выражена норма<sup>13</sup>. Другая группа ученых настаивает на правильности использования лишь термина "толкование нормативно-правовых актов". С.С. Алексеев обобщает дефиницию словосочетанием "юридическое толкование", под которым понимает раскрытие содержания юридических норм<sup>14</sup>.

По нашему мнению, профессионально-правовое толкование налоговых норм должно осуществляться как последовательный умственный процесс юридической деятельности: во-первых, толкование нормативно-правового акта как внешнего выражения права; во-вторых, выявление глубинных сущностных признаков юридической нормы.

Следовательно, профессионально-правовое толкование права - это последовательный интеллектуально-волевой процесс юридической деятельности, направленный на устранение неясности при применении правовых норм путем выяснения и разъяснения действительного содержания норм права, состоящий из анализа содержания источников права и выявления сущностных признаков норм права.

Подводя итог сказанному, считаем, что подход по содержательным признакам к выделению профессионального, в том числе доктринального, толкования налогового закона и его понимания, в отличие от анализа по формальным признакам, есть научный подход, поскольку раскрывает сущность исследуемого явления, а не просто описывает его; дает возможность избежать научных дискуссий из-за невозможности однозначного отнесения определенных примеров толкования к одному из видов; имеет теоретическое и практическое значение.

Для надлежащей реализации норм налогового права налоговые органы и налогоплательщики могут использовать различные способы тол-

кования, которые тесно связаны между собой. Степень их влияния на правотворчество и правоприменение различна, но для оптимизации этих видов деятельности необходимо учитывать как официальное, так и неофициальное толкование. Значение неофициального толкования существенно повышается в случае отсутствия или несогласия налогоплательщиков с официальной позицией контролирующего органа относительно спорного вопроса.

<sup>1</sup> Способ // Толковый словарь. URL: <http://language.br.com.ua/способ/>.

<sup>2</sup> Алексеев С.С. Общая теория права: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008.

<sup>3</sup> Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права / [предисл. д-ра юрид. наук, проф. И. Ю. Козлихина]. СПб., 2003.

<sup>4</sup> Неволин К.А. Полное собрание сочинений. Т. 1. Энциклопедия законовещения. СПб., 1857.

<sup>5</sup> Русяев Н.А. Аналогия в налоговом праве России // Финансовое право. 2007. № 8. С. 22-24.

<sup>6</sup> Вопленко Н.Н. Официальное толкование норм права. М., 1976.

<sup>7</sup> Керимов Д.А. Проблемы общей теории государства и права. М., 2000.

<sup>8</sup> Алексеев С.С. Общая теория права.

<sup>9</sup> Вопленко Н.Н. Указ. соч.

<sup>10</sup> Басангов Д.А. Доктринальное конституционное толкование в деятельности Конституционного Суда РФ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005.

<sup>11</sup> Абдрасулов Е.Б. Толкование закона и норм конституции: теория, опыт, процедура: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Алматы, 2003.

<sup>12</sup> Соцура Л.В. Неофициальное толкование норм права: учеб. пособие. М., 2000.

<sup>13</sup> Нерсесянц В.С. Философия права. М., 1997.

<sup>14</sup> Алексеев С.С. Проблемы теории права. В 2 т. Т. 2. Свердловск, 1973.

*Поступила в редакцию 01.03.2012 г.*