

УДК 336.2:347.73

**«ИМЕЕТСЯ В ВИДУ ДРУГОЕ»: ПРО «КРАСИВЫЕ» НОРМЫ НК РФ**

© 2021 г.

**Ж.Г. Попкова,<sup>1,2</sup> Ю.В. Родионова<sup>2</sup>**<sup>1</sup>Приволжский филиал Российского государственного университета правосудия, Н. Новгород<sup>2</sup>Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Н. Новгород

zhpopkova@rambler.ru

*Поступила в редакцию 05.12.2020*

Рассматриваются примеры норм НК РФ, неоднозначные формулировки которых вызывают вопросы в соотношении с иными положениями законодательства и (или) неоднозначно воспринимаются судебной практикой.

*Ключевые слова:* Налоговый кодекс, норма, судебная практика, налоговая система, права налогоплательщиков, индивидуальные предприниматели, налоговые агенты.

Налоговый кодекс Российской Федерации, первая часть которого недавно «отметила» 20 лет с момента введения ее в действие с 1 января 1999 года, содержит ряд норм, существующих практически в неизменном виде, которые, на первый взгляд, предоставляют налогоплательщикам значимые права и преимущества. Однако ознакомление с практикой применения указанных норм, а также с иными нормативными правовыми актами не позволяет оценивать данные нормы столь оптимистично. Опытные преподаватели налогового права даже стараются не заострять внимание на подобных положениях НК РФ на лекциях и семинарах, понимая, что в итоге может понадобиться ответ на непростой вопрос студентов о цели их наличия в законодательстве. В качестве примеров подобных норм (в начале части первой НК РФ) можно привести следующие.

1. Положения об особом статусе НК РФ и о структуре законодательства о налогах<sup>1</sup>. Приведенные нормы (как, впрочем, и ряд иных положений НК РФ) производят впечатление, что заинтересованное лицо может ознакомиться только с НК РФ, а также со специально принятыми в соответствии с ним федеральными законами, для того чтобы иметь полное представление о том, какие именно налоги, сборы и страховые взносы установлены в России и в каком случае возникает обязанность по их уплате. Более того, в статье 57 Конституции РФ предусмотрено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Из данных положений, казалось бы, вполне очевиден вывод, что все налоги и сборы исчерпывающим образом урегулированы в НК РФ и в принятых в соответствии с ним актах законодательства о налогах.

Однако уже давно и на самом высоком уровне признается наличие в Российской Феде-

рации «параллельной налоговой системы», то есть системы обязательных платежей в пользу публичной власти, урегулированных вне официально обозначенного федерального законодательства о налогах. Так, судья Г.А. Гаджиев в Особом мнении к Постановлению КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14-П высказал мнение о том, что само по себе наличие «параллельной налоговой системы» в виде публичных фискальных платежей и парафискалитетов не противоречит Конституции РФ. Это действительно так, поскольку ни один федеральный закон (не исключая кодифицированного) по общему правилу не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой (Определения КС РФ от 5 ноября 1999 г. № 182-О, от 3 февраля 2000 г. № 22-О и др.).

По заказу Торгово-промышленной палаты РФ было проведено исследование, в котором имеет место достаточно подробное описание «параллельной налоговой системы» [1; 2; 3, с. 7, 107]. В частности, в нем приведены сведения о том, что количество платежей составляет более 50 позиций, а поступления от них превышают 0.7 трлн руб. Для сравнения – поступления в консолидированный бюджет РФ и в бюджеты ГВБФ за 2019 год составили 39.5 трлн руб.

Можно напомнить пункт 1 Постановления Пленумов ВС РФ, ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>2</sup>. Данное правило не распространяется на обязательные взносы во внебюджетные социальные фонды Российской Федерации, поскольку обязанность уплаты указанных взносов установлена не Основами, а специальными актами законодательства.

Более современный пример – страховые взносы, урегулированные в Федеральном за-

коне от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», в силу правовых позиций, изложенных в Определениях КС РФ от 10 июля 2003 г. № 291-О, от 22 января 2004 г. № 8-О, фактически относятся к налогам: данные платежи не были включены законодателем в состав ЕСН и уплачивались в соответствии с федеральными законами об этом виде социального страхования в ФСС РФ, однако по своему юридическому содержанию и социально-правовой природе они идентичны тем страховым взносам, которые были заменены ЕСН, – они также взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности.

Таким образом, рассматриваемые «парадные» заявления в НК РФ о том, что наше налоговое законодательство хорошо структурировано, поскольку состоит только из данного Кодекса и особых нормативных правовых актов, не выдерживают критики, но продолжают существовать и, в частности, дезориентировать тех, кто начинает изучать налоговое право.

2. Нормы об особой охране прав налогоплательщиков<sup>3</sup>. Данное, определено, «красивое» положение, очевидно, взаимосвязано со статьей 2 Конституции РФ: человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Взаимосвязь статьи 2 Конституции РФ и пункта 7 статьи 3 НК РФ продемонстрирована в т.ч. в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П.

Однако достаточно даже поверхностного взгляда на судебную практику отечественных высших судебных органов для того, чтобы осознать, что пункт 7 статьи 3 НК РФ применяется для обоснования судебных актов крайне редко. Но это, как представляется, вовсе не означает, что отечественное налоговое законодательство практически лишено неустранимых сомнений, противоречий и неясностей, актуальная судебная практика постоянно подтверждает обратное.

Более того, например, статья 45 НК РФ предусматривает закрытый, ясный и вполне непротиворечивый перечень условий, при которых налог считается уплаченным. Здесь как раз, казалось бы, имеет место достаточная правовая определенность. Однако практика применения указанной нормы, появившаяся практически сразу после ее принятия, предполагает учет неких параметров, прямо не указанных ни в данной статье, ни в иных положениях НК РФ. С учетом Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, Определения КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О претендовать на то, что налог будет считаться уплаченным по правилам статьи 45 НК РФ, может только добросовестный

налогоплательщик. В Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О, в свою очередь, разъяснено, что под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств.

Следует напомнить пункт 35 Постановления Пленума ВС РФ от 25 декабря 2018 г. № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами»: проверяя содержание оспариваемого акта или его части, необходимо также выяснять, является ли оно определенным. Если оспариваемый акт или его часть вызывают неоднозначное толкование, оспариваемый акт в такой редакции признается не действующим полностью или в части с указанием мотивов принятого решения.

Таким образом, статья 45 НК РФ, устанавливая критерии, когда налог считается уплаченным, может оцениваться только с учетом нарабатанной практики применения судебной концепции добросовестности налогоплательщиков. Очередной финансовый кризис в России и соответствующий очередной «банкопад» вновь сделал эту практику актуальной.

3. Положения о запрете ведомственного правотворчества<sup>4</sup>. На первый взгляд, на уровне вводных положений НК РФ законодателем прямо установлен запрет на принятие ФНС России нормативных правовых актов по вопросам налогов, сборов, страховых взносов. Эта идея напрямую связана с высказывавшейся в конце 1990-х годов мыслью о том, что НК РФ должен стать «кодексом прямого действия», т.е. не требующим каких-либо дополнительных нормативных правовых актов. Однако непосредственно в НК РФ этот запрет тем же законодателем легко и многократно преодолевается, вследствие чего его смысл в настоящее время неясен. В частности, в пункте 7 статьи 80 НК РФ предусмотрено, что формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчетов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчетов) и прилагаемых к ним документов в соответствии с настоящим Кодексом в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Сложно обозначить указанный пункт 2 статьи 4 НК РФ иначе, как дезинформирующую норму. Что примечательно, последний раз в не-

го вносились изменения Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 243-ФЗ, а дополнялась статья 4 НК РФ новыми положениями Федеральным законом от 1 апреля 2020 г. № 102-ФЗ.

4. Нормы о последствиях несоответствия актов законодательства о налогах положениям НК РФ<sup>5</sup>. Даже само по себе существование «параллельной налоговой системы» делает подобное действие (в т.ч. признание не соответствующим НК РФ некоторого федерального закона, устанавливающего соответствующий платеж) по существу бесполезным. Высшие судебные органы на основании статьи 76 Конституции РФ не будут усматривать у НК РФ приоритета по отношению к иным федеральным законам.

Идеи статьи 6 НК РФ, по всей видимости, законодатель считает важными, поскольку последний раз изменения вносились в нее Федеральным законом от 1 апреля 2020 г. № 102-ФЗ.

5. Положения о составе участников налоговых правоотношений<sup>6</sup>. Беглое ознакомление с текстом НК РФ позволяет установить, что таких участников в действительности значительно больше, чем это следует из статьи 9 НК РФ (финансовые органы – ст. 34.2 НК РФ, банки – статья 60 НК РФ и др.). Что характерно, и статью 9 НК РФ законодатель упорно «ведет через годы», а также пытается совершенствовать. Последний раз в нее вносились изменения Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 243-ФЗ.

6. Нормы о налоговых последствиях предпринимательской деятельности, осуществляемой незарегистрированными лицами<sup>7</sup>. С одной стороны, рассматриваемое положение, определенно соотносящееся с пунктом 4 статьи 23 ГК РФ, производит впечатление, что НК РФ возлагает на лиц, не зарегистрировавшихся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, какие-то особые обязанности. Однако усмотреть такие нормы в НК РФ, как представляется, невозможно. Нет положений типа «лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, в таком-то случае обязаны...».

Объемный блок судебной практики (в т.ч. Определения КС РФ от 23 октября 2014 г. № 2298-О, от 17 июля 2018 г. № 1684-О; Определения ВС РФ от 8 апреля 2015 г. № 59-КГ15-2, от 6 марта 2018 г. № 308-КГ17-14457 и др.), следует полагать, существенно скорректировал данную норму (если не создал новую). Сейчас ее можно условно обозначить так: физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического

лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, по своей предпринимательской деятельности обязаны уплачивать налоги, как индивидуальные предприниматели, если из НК РФ не следует иное.

Однако данное положение пункта 2 статьи 11 НК РФ не корректируется законодателем, а предположить, что ему неизвестна судебная практика применения НК РФ, затруднительно. Видимо, законодателя устраивает существующее положение вещей.

7. Положения об обязанностях налоговых агентов<sup>8</sup>. Правовая конструкция налогового агента, на которой настаивает законодатель в статье 24 НК РФ, казалось бы, логична и проста, предполагает только один вариант – удержал и перечислил. Тем не менее, когда доходит до конкретики, этот институт может существенно изменяться – в т.ч. в пунктах 2 и 3 статьи 161, в пункте 1 статьи 226 уже применена иная конструкция – удержал и уплатил. И речь здесь не идет о какой-то незначительной ошибке. Даже в те времена, когда еще отсутствовала норма пункта 1 статьи 45 НК РФ (до 2017 года), в настоящее время предусматривающая, что уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом, существовали соответствующие разъяснения высших судебных органов.

Применительно к этому тезису можно напомнить содержание пункта 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>9</sup>.

Таким образом, отечественный налоговый агент уже давно в соответствующих ситуациях «легким движением руки» фактически превращается в налогоплательщика.

Примеров подобных норм, как представляется, в НК РФ предостаточно. Одной статьи для их описания просто не хватит. Но законодатель, очевидно, не собирается отказываться от них. При этом одномоментное исключение большинства данных положений из НК РФ, следует полагать, ничего не изменило бы в системе реальных прав и обязанностей как налогоплательщиков, так и налоговых органов.

#### Примечания

1. Пункт 1 статьи 1 НК РФ: законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Пункт 5 статьи 3 НК РФ: ни на кого не может

быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом. Пункт 6 ст. 12 НК РФ: не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные настоящим Кодексом.

2. Судам при рассмотрении дел, возникших из налоговых правоотношений, необходимо исходить из того, что до вступления в силу части второй Кодекса на территории Российской Федерации могут взиматься только те налоги и сборы, которые установлены статьями 19–21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее – Основы).

3. Пункт 7 статьи 3 НК РФ: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).

4. Пункт 2 статьи 4 НК РФ: федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы Российской Федерации не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов.

5. Статья 6 НК РФ. Данная статья содержит широкий перечень оснований, по которым нормативный правовой акт по вопросам налогов, сборов, страховых взносов признается не соответствующим НК РФ. Соответственно, имеются в виду и федеральные законы (и, вообще говоря, даже федеральные конституционные законы, в которых также фрагментарно присутствуют нормы налогового права).

6. Статья 9 НК РФ. Казалось бы, в закрытом перечне данной статьи предусмотрены все участники отношений, регулируемых законодательством о

налогах и сборах (налогоплательщики, плательщики сборов, плательщики страховых взносов, налоговые агенты, налоговые органы и таможенные органы).

7. Пункт 2 статьи 11 НК РФ: физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них настоящим Кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

8. Пункт 1 статьи 24 НК РФ: налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

9. При выплатах в пользу иностранного лица неисполнение отечественным налоговым агентом обязанности по удержанию налога из выплат означает, что налог может взыскиваться с налогового агента в связи с неучетом иностранного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования.

#### Список литературы

1. Аналитическая записка ТПП о состоянии и проблемах законодательства за ноябрь–декабрь 2015 г. URL: [http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF\\_analit\\_nov-dec\\_2015.pdf](http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF_analit_nov-dec_2015.pdf) (дата обращения: 15.10.2019).

2. Зарипов В. Правовая природа платы с 12-тонников. URL: [https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravo\\_vaya\\_priroda\\_platy\\_s\\_12tonnikov](https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravo_vaya_priroda_platy_s_12tonnikov) (дата обращения: 18.10.2020).

3. Налоговая реформа: ревизия «параллельной налоговой системы» / Авт. коллектив: В.М. Зарипов, П.А. Попов, В.В. Новиков; руков. проекта В.В. Чубаров, С.Г. Пепеляев. М.: ТПП РФ, 2015.

#### «IT MEANS SOMETHING ELSE»: ABOUT «BEAUTIFUL» NORMS OF THE TAX CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION

*J.G. Popkova, Yu.V. Rodionova*

The article examines examples of the norms of the Tax Code of the Russian Federation, the ambiguous formulations of which raise questions in relation to other provisions of the legislation and (or) are ambiguously perceived by judicial practice.

*Keywords:* Tax Code, norm, judicial practice, tax system, rights of taxpayers, individual entrepreneurs, tax agents.

#### References

1. Analytical note of the CCI on the state and problems of lawmaking for November–December 2015. URL: [http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF\\_analit\\_nov-dec\\_2015.pdf](http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF_analit_nov-dec_2015.pdf) (Date of access: 15.10.2019).

2. Zaripov V. The legal nature of payment from 12-

ton trucks. URL: [https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravo\\_vaya\\_priroda\\_platy\\_s\\_12tonnikov](https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravo_vaya_priroda_platy_s_12tonnikov) (Date of access: 18.10.2020).

3. Tax reform: revision of the «parallel tax system» / Author: V.M. Zaripov, P.A. Popov, V.V. Novikov; rukov. project V.V. Chubarov, S.G. Pepelyaev. M.: CCI of the Russian Federation, 2015.