



А.Н. КОЗЫРИН

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

учебник для бакалавриата ►



Учебники Высшей школы экономики

Александр Козырин

**Налоговое право. Учебник
для бакалавриата**

«Высшая Школа Экономики (ВШЭ)»

2019

УДК 336.22+347.73
ББК 67.402.23

Козырин А. Н.

Налоговое право. Учебник для бакалавриата / А. Н. Козырин — «Высшая Школа Экономики (ВШЭ)», 2019 — (Учебники Высшей школы экономики)

ISBN 978-5-7598-1878-6

Учебник содержит базовый объем академических знаний по налоговому праву. В нем рассмотрены основные понятия, источники, принципы и субъекты налогового права; в доступной форме изложено учение о налогах. Представлена система налогов, сборов и страховых взносов, а также действующих в Российской Федерации специальных налоговых режимов. Проанализированы ключевые институты современного российского налогового права: элементы юридического состава налога, налоговая обязанность и ее исполнение, налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. Особое внимание уделено вопросам защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Учебник предназначен для студентов бакалавриата факультета права НИУ ВШЭ и юридических вузов, а также слушателей системы повышения квалификации. В формате PDF А4 сохранен издательский макет.

УДК 336.22+347.73

ББК 67.402.23

ISBN 978-5-7598-1878-6

© Козырин А. Н., 2019

© Высшая Школа Экономики
(ВШЭ), 2019

Содержание

Введение	6
Принятые сокращения	9
Глава 1	11
§ 1. Понятие налогового права	12
§ 2. Предмет налогового права	16
§ 3. Метод налогового права	20
Глава 2	24
§ 1. Понятие и виды норм налогового права	25
§ 2. Действие налоговой нормы во времени	32
§ 3. Действие налоговой нормы в пространстве	36
§ 4. Толкование налоговой нормы	41
Глава 3	45
§ 1. Понятие источника налогового права	46
§ 2. Конституционные основы налогового права	50
Конец ознакомительного фрагмента.	51

Александр Козырин

Налоговое право

Рукопись подготовлена в рамках грантового проекта НИУ ВШЭ по изданию авторских учебников

Рецензенты:

доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового права Московского государственного юридического университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА), заслуженный юрист Российской Федерации *Грачева Е.Ю.*;

доктор юридических наук, главный научный сотрудник Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации *Емельянов А.С.*;

доктор педагогических наук, кандидат юридических наук, заведующая сектором Федерального центра образовательного законодательства Министерства просвещения Российской Федерации *Сюбарева И.Ф.*

Опубликовано Издательским домом Высшей школы экономики <<http://id.hse.ru>>

© Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», 2021

Введение

Налоговое право становится одним из наиболее востребованных курсов в современном юридическом образовании.

Если еще 20–30 лет назад налоговое право свободно размещалось внутри финансового права в качестве одной из его подотраслей, то сегодня попытка вписать налоговое право в систему финансового невольно вызывает улыбку. По количеству источников права в системе российского права найдется немного отраслей, которые смогут соперничать с налоговым правом. А если к нормативно-правовому массиву добавить обширную и нередко противоречивую правоприменительную практику, то становится понятным, почему современный российский бизнес так остро нуждается в квалифицированном юридическом сопровождении по всему комплексу вопросов налогообложения. «Спрос рождает предложение» – и вот уже налоговое право не просто превращается в самостоятельную учебную дисциплину на юридическом факультете, но и приводит к появлению отдельного образовательного трека в юриспруденции. От налогового права начинают, как любили говорить в былые времена, «отпочковываться» однородные учебные дисциплины и различные спецкурсы.

Правовое сопровождение бизнеса сегодня невозможно представить без экспертов и специалистов налогово-правовой специализации. Как следствие, «Налоговое право», став базовым курсом, обрастает многочисленными спецкурсами. У него появляется «конкурент-тезка» – «Международное налоговое право», вокруг которого в настоящее время формируется самостоятельная образовательная траектория со своими спецкурсами для подготовки юристов, осуществляющих налоговое сопровождение международного бизнеса.

Справедливости ради заметим, что «Налоговое право» обособленным и образовательным треком в российском юридическом образовании сделали не только солидный нормативный массив и колоссальная правоприменительная практика, но и комплексный характер правового регулирования налоговых отношений: большинство спецкурсов налогово-правового цикла – «Налоговое планирование», «Налоговые споры», «Корпоративное налогообложение», «Природоресурсные платежи» и др. – имеют очевидный междисциплинарный характер и находятся на стыке налогового права с другими отраслями юридических и экономических знаний. Становится очевидным, что изучение некоторых налогов уже невозможно в рамках единого курса налогового права. Из него постепенно «уходят» такие налоги, как НДС, налог на прибыль организаций, НДСПИ и др., давая жизнь новым элективным курсам, в освоении которых основной акцент ставится уже на изучение судебной и административной правоприменительной практики, освоение методов экономического анализа права и т. д.

Развитие налогово-правового цикла в направлении дальнейшей специализации преподаваемых курсов позволяет сформировать у студентов знания, навыки и компетенции, необходимые им для успешной карьеры в качестве налоговых юристов и делает их востребованными и конкурентоспособными на рынке труда.

Состоявшийся более десяти лет назад переход в юридическом образовании на двухуровневую систему – бакалавриата и магистратуры – поставил новые задачи перед теми юридическими факультетами, на которых открылись магистерские программы, предполагающие углубленное изучение налогового права. К давнему вопросу о разграничении предметов финансового и налогового права добавился не менее острый и актуальный вопрос о делимитации курсов налогового права, читаемых в бакалавриате, магистратуре и аспирантуре.

Многие юридические школы попытаются по-своему ответить на эти вопросы. Появились новые авторские курсы, учебники, образовательные программы. И это дает студенту больше возможностей при выборе своей образовательной организации и формировании своего индивидуального образовательного плана.

Собственная школа налогового права сформировалась и в Высшей школе экономики, в которой автор этого учебника более 20 лет читал курсы финансово-правовой и налогово-правовой специализации. За это время был подготовлен и издан ряд учебников и учебных пособий по налоговому праву, однако нерешенной оставалась проблема: как сделать налогово-правовую специализацию непрерывной и распространить ее на все три уровня высшего юридического образования – бакалавриат, магистратуру и аспирантуру?

Появление этого учебника – первый шаг на пути создания именно такой сквозной специализации, охватывающей полный цикл обучения в университете.

Чтобы получить самое первое представление об учебнике, ответим всего лишь на три вопроса: что это за учебник, для кого он предназначен и как с ним работать?

Что это за учебник? Данный учебник не претендует ни на какие грифы и особые академические статусы. Он подготовлен в соответствии с программой учебной дисциплины, которую осваивают студенты бакалавриата, обучающиеся на юридическом факультете Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики». Вопрос о применении учебника для изучения налогового права в других университетах решают сами студенты и преподаватели. В любом случае он может использоваться ими как дополнительный источник учебной литературы.

Наш учебник не стоит рассматривать как *стандартный* учебник для бакалавриата; он предназначен, скорее всего, для тех факультетов, на которых уже в бакалавриате создаются специализации, в том числе по финансовому и налоговому праву, или предполагается углубленное изучение налогового права с последующим продолжением его освоения в магистратуре и аспирантуре.

Предлагаемый вашему вниманию учебник можно было бы назвать «*Введение* в налоговое право» или «*Основы* налогового права», поскольку в нем содержится начальный курс этой дисциплины, изучаемый в бакалавриате. (Условно обозначим его как «Налоговое право 1», а курсы, проходимые в магистратуре и аспирантуре, соответственно «Налоговое право 2» и «Налоговое право 3».)

Этот учебник можно назвать *авторским*, поскольку он готовился на основе многолетнего личного опыта преподавания налогового права в Высшей школе экономики на всех уровнях высшего юридического образования.

Для кого этот учебник? Наш учебник – для студентов, которые начинают знакомство с налоговым правом в бакалавриате и планируют продолжить его в магистратуре и аспирантуре. Он предназначен в первую очередь для тех юридических факультетов, где студенты, изучая уже в бакалавриате обязательный базовый курс «Налоговое право», могут формировать свои индивидуальные учебные планы, включая в них элективные курсы налоговой специализации.

Учебником могут воспользоваться также те студенты бакалавриата, которые не рассчитывают продолжать изучение налогового права в магистратуре и аспирантуре, но хотели бы получить в бакалавриате максимально полное представление об общих началах налогового права, понимая, что эти знания не окажутся лишними в выбранной ими иной специализации (например, гражданско-правовой или уголовно-правовой).

Учебник может быть использован также студентами других факультетов (прежде всего – экономики, государственного управления, менеджмента и др.), решившими включить в свои индивидуальные учебные планы изучение налогового права.

Наконец, он может быть полезен студентам магистратуры, которые не изучали налоговое право в бакалавриате и решили воспользоваться нашим учебником при изучении специальных адаптационных курсов.

Как пользоваться учебником? Отвечая на этот вопрос, мы не станем давать рекомендации к использованию учебника на семинарах. Об этом студенту расскажет преподаватель, проводящий такие занятия, если он посчитает возможным применять наш учебник в учебном

процессе. О том, как использовать это издание для подготовки к экзаменам, студентов, пожалуй, консультировать не стоит: у современного студента опыт накоплен уникальный – и организационный, и... технический. А вот о том, как пользоваться учебником без риска получить устаревшую информацию, сказать, думаю, следует.

Хорошо известно, насколько налоговое право динамично. Частые изменения законодательства о налогах и сборах, появление новых правоприменительных актов приводят к тому, что отдельные положения учебника по налоговому праву начинают в той или иной степени устаревать. Именно поэтому в отдельных случаях мы приводим в текстах сноски, указывающие на привязку текста учебника к конкретным актам законодательства, правоприменения и т. д. У студента появляется возможность проверить с помощью справочно-правовых систем, продолжает ли действовать то или иное правовое предписание, узнать, какие были внесены изменения и дополнения в действующие нормативные правовые акты, какая новая правоприменительная практика появилась по этому вопросу и т. д. Так студент сможет продлить жизнь учебнику и сформировать у себя важные навыки работы с динамично развивающейся эмпирической базой.

При подготовке учебника использовались правовые ресурсы СПС «КонсультантПлюс» по состоянию на 1 марта 2020 г. Все упомянутые в настоящем издании нормативные правовые и правоприменительные акты читатель сможет по приведенным в тексте реквизитам отыскать в этой справочно-правовой системе.

Принятые сокращения

- АПК РФ** – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации
БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации
ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации
ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации
ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации
ГПК РФ – Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации
ЕАЭС – Евразийский экономический союз
ЕврАзЭС – Евразийское экономическое сообщество
ЕГАИС – Единая государственная автоматизированная информационная система учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции
- ЕГРН** – Единый государственный реестр недвижимости
ЕГРЮЛ – Единый государственный реестр юридических лиц
ЕНВД – единый налог на вмененный доход
ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог
ЕСПЧ – Европейский суд по правам человека
ЖК РФ – Жилищный кодекс Российской Федерации
КАС РФ – Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации
КГН – консолидированная группа налогоплательщиков
КИК – контролируемая иностранная компания
КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях
КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации
МВД России – Министерство внутренних дел Российской Федерации
МИД России – Министерство иностранных дел Российской Федерации
Минэкономразвития России – Министерство экономического развития Российской Федерации
Минэнерго России – Министерство энергетики Российской Федерации
Минюст России – Министерство юстиции Российской Федерации
МНС России – Министерство Российской Федерации по налогам и сборам
МФЦ – многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг
- НДД** – налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья
НДС – налог на добавленную стоимость
НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых
НДФЛ – налог на доходы физических лиц
НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации
ООН – Организация объединенных наций
ОЭЗ – особая экономическая зона
ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития
Росреестр – Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии
- СК РФ** – Семейный кодекс Российской Федерации
СПП – соглашение о разделе продукции
ТК РФ – Таможенный кодекс Российской Федерации
ТК ЕАЭС – Таможенный кодекс Евразийского экономического союза
ТОР – территория опережающего развития

ТрК РФ – Трудовой кодекс Российской Федерации

УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации

УПК РФ – Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации

ФАС – Федеральный арбитражный суд

ФСС России – Фонд социального страхования Российской Федерации

Глава 1

Понятие, предмет и метод налогового права

§ 1. Понятие налогового права с. 11. – § 2. Предмет налогового права с. 16. – § 3. Метод налогового права с. 21.

§ 1. Понятие налогового права

Налоговое право как обособленное правовое образование обозначилось в российской правовой системе сравнительно недавно. До этого правовое регулирование налоговых отношений изучалось и преподавалось в рамках финансового права.

Обособлению налогового права способствовали возрастание роли налогов в экономике России, их влияние на предпринимательскую активность и развитие международных экономических отношений, а также стремительное разрастание нормативного массива и правоприменительной практики по налоговому регулированию.

Принятие в конце 1990-х годов *Налогового кодекса Российской Федерации* привело к формированию самостоятельной отрасли российского законодательства – законодательства о налогах и сборах. Вслед за этим активизировались научные исследования по проблемам налогового права, в образовательных организациях начали преподавать учебную дисциплину «Налоговое право», налогово-правовая проблематика была закреплена, наряду с финансовым правом, в номенклатуре научных специальностей, по которым присуждаются ученые степени.

Изучение налогового права логично начать с уяснения его смысла, непосредственно связанного с понятиями налога и права.

Понятие налога, которому в нашем учебнике будет посвящена отдельная глава, позволяет точно определить предмет налогового права и уточнить его границы со смежными отраслями права и законодательства.

Понятие права дает возможность взглянуть на смысл и содержание налогового права под разными углами зрения, увидеть его в различных ракурсах.

Следует различать налоговое право как упорядоченную совокупность правовых норм, регулирующих налоговые отношения (или *налоговых норм*), и налоговое право как отрасль юридической науки, которая исследует и сами налоговые нормы, и налоговые правоотношения, урегулированные этими нормами.

В первом случае налоговое право представляет собой налоговое законодательство, которое после принятия НК РФ стало называться *законодательством о налогах и сборах*. Здесь мы имеем дело с совокупностью регулирующих налоговые отношения правовых норм, которые закрепляются в действующих на данный момент актах налогового законодательства и иных источниках налогового права.

Во втором случае, когда речь идет об отрасли юридической науки, налоговое право – это система знаний о правовом регулировании налоговых отношений, которая формируется путем исследования основных понятий и категорий налогового права, налоговых норм и принципов налогового права, судебной и административной правоприменительной практики по налоговым вопросам, выявления и прогнозирования тенденций развития налогового права, изучения его истории, а также налогового права зарубежных стран и др. (*доктринальное налоговое право*).

Налоговое право – это не только одноименная отрасль российского законодательства или юридической науки, но еще и *учебная дисциплина*, которую изучают студенты на юридических факультетах. В современном федеральном образовательном стандарте по юриспруденции¹ предусмотрено, что студенты, осваивающие образовательные программы бакалавриата, наряду с финансовым правом изучают в качестве обязательной учебной дисциплины налоговое право.

¹ Приказ Минобрнауки России от 1 декабря 2016 г. № 1511 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция (уровень бакалавриата)» // Официальный интернет-портал правовой информации: <<http://www.pravo.gov.ru>>. 29.12.2016.

Налоговое право преподается на всех уровнях высшего юридического образования. В процессе освоения программы бакалавриата изучается «Налоговое право 1» – учебная дисциплина, основная задача которой состоит в знакомстве обучающихся с объективным налоговым правом (налоговыми нормами). В магистерском курсе «Налоговое право 2» акцент смещается на изучение правоприменительной практики – особенностей применения налоговых норм судами и налоговыми органами. В курсе «Налоговое право 3», читаемом в аспирантуре, предметом становится изучение доктрины налогового права.

Усложнение правового регулирования налоговых отношений, стремительный рост числа нормативных актов, востребованность на рынке труда специалистов по налоговому праву приводят к постепенному выделению из состава курса «Налоговое право» ряда специальных курсов («Международное налоговое право», «Сравнительное налоговое право», «Налоговое планирование» и др.) и формированию специализированных образовательных программ, по которым готовят юристов в сфере налогообложения.

Таким образом, налоговое право можно понимать как совокупность налоговых норм (*объективное налоговое право*), как соответствующую отрасль юридической науки (*доктринальное налоговое право*), а также как одноименную учебную дисциплину.

Особенности понимания налогового права в известной мере обусловлены принадлежностью правовой системы данного государства к конкретной правовой семье, историческими традициями развития правовой науки и преподавания юридических дисциплин. Например, в США налоговое право понимается как право, которое формируется в первую очередь в судах, а в ФРГ – это прежде всего то, что принято законодательным органом в качестве налогового закона. Во многих государствах наука налогового права развивается на базе действующего налогового законодательства, однако в ряде мусульманских стран доктрина, включающая отдельные элементы вероучения, может превалировать над объективным правом. В одних университетах налоговое право преподается в рамках курса финансового права или, наряду с этим курсом, в качестве самостоятельной дисциплины, в других же – курс по финансовому праву не читается, при этом дисциплина «Налоговое право» изучается студентами и занимает особое место в учебных планах по подготовке юристов².

Уясняя понятие налогового права, следует подойти к нему и с иным критерием: разграничить объективное и субъективное налоговое право.

Объективное³ налоговое право (tax law) – это система общеобязательных, формально определенных правовых норм, которые устанавливаются и гарантируются публичной властью с целью регулирования налоговых отношений. Эти нормы содержатся в различных источниках налогового права: Конституции РФ, НК РФ и иных актах законодательства о налогах и сборах, нормативных правовых актах Правительства РФ, Минфина России, регулирующих налоговые отношения, международных договорах по вопросам налогообложения и т. д., они распространяются на неопределенный круг лиц и *объективны* в том смысле, что непосредственно не зависят от воли и сознания конкретного лица.

Субъективное налоговое право (taxpayers' and tax officers' rights) может быть определено как мера юридически возможного поведения участника налоговых правоотношений, установленная на основе и в пределах объективного налогового права (действующих налоговых норм).

² Приведем несколько примеров. В ряде испанских университетов студенты-юристы изучают курс «Финансовое и налоговое право» (Martín Querlat J., Lozano Serrano C., Tejerizo López J.M., Casado Ollero G. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 17a ed. Madrid, 2006. 844 p.), во французских университетах читаются, как правило, отдельные курсы по финансовому и по налоговому праву (Trotobas L. Finances publiques. Paris: Dalloz, 1969. 877 p.; Grosclaude J., Marchessou Ph. Droit fiscal général. 3e éd. Paris: Dalloz, 2001. 538 p.). В университетах государств англосаксонской системы права финансовое право обычно не преподается, а вот изучению налогового права уделяется большое внимание (Morse G., Williams D. Davies: Principles of Tax Law. 7th ed. L., 2012. 529 p.).

³ Объективное право в юридической литературе иногда называют *позитивным* либо (что то же самое) *положительным*.

Иными словами, субъективное налоговое право позволяет участнику налогового правоотношения действовать определенным образом. Например:

– *налогоплательщику* — использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, возмещать в полном объеме убытки, причиненные незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц, и т. д.;

– *налоговому агенту* — не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ, обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

– *налоговому органу* — проводить налоговые проверки в установленном порядке, приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в банках, требовать от налогоплательщика устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и т. д.

Объективное и субъективное налоговое право самым тесным образом взаимосвязаны – субъективное право участника налоговых правоотношений представляет собой юридические возможности, которые возникают у последнего в соответствии с правом объективным, т. е. правовыми нормами, содержащимися в вышеперечисленных источниках налогового права.

К субъективному праву имеет самое прямое отношение проблема *злоупотребления правом*, нередко возникающая в процессе применения налоговых норм. Злоупотреблять можно только субъективным налоговым правом. Причем делать это могут как налогоплательщики, используя, скажем, приемы и инструменты агрессивного налогового планирования, так и налоговые органы, которые, например, иногда нарушают при проведении налоговых проверок законные интересы налогоплательщика, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, в ряде случаев фактически парализуя ее.

Злоупотребление правом – одна из наиболее актуальных и вместе с тем трудноустраняемых проблем современного российского налогового права. Законодательство не дает определения этому правовому явлению, а юридическая доктрина, характеризуя его, в основном уделяет внимание разграничению злоупотребления правом как разновидности правомерного поведения и правонарушения как проявления противоправного поведения. Злоупотребляя своими субъективными правами, участники налоговых правоотношений, как правило, не нарушают предписания объективного налогового права, не переходят границы правомерного поведения, а значит, не совершают правонарушений и не могут быть подвергнуты мерам юридической ответственности⁴. Однако при этом они могут нарушать законные интересы других участников налоговых правоотношений и наносить им определенный вред, действуя вопреки целям и задачам налогового регулирования. Факты злоупотребления субъективными правами ставят под сомнение *добросовестность* участника налоговых правоотношений. На противодействие его недобросовестному поведению нацелен ряд общих положений законодательства о налогах и сборах (баланс публичных и частных интересов, презумпция добросовестности налогоплательщика), о которых пойдет речь в главе, посвященной принципам налогового права.

Многое об объективном налоговом праве могут рассказать его *функции*, под которыми понимаются основные направления правового воздействия на общественные отношения в налоговой сфере.

Как и любая другая отрасль российского права, налоговое право осуществляет ряд общесоциальных функций: экономическую, политическую, воспитательную, социального контроля и др.

⁴ В отдельных случаях злоупотребление субъективным правом может быть признано правонарушением. Это происходит, как правило, когда деяние управомоченного субъекта противоречит его конкретной обязанности (например, ст. 285 УК РФ «Злоупотребление должностными полномочиями»).

В рамках данного учебного курса нас будут интересовать в первую очередь специально-юридические функции налогового права, среди которых выделяют две основные – регулятивную и охранительную, а также ряд дополнительных – компенсационно-восстановительную, профилактическую и др.

Выполняя *регулятивную функцию*, налоговое право устанавливает порядок в налоговой сфере. Налоговые нормы регулируют отношения через установление основ правового статуса субъектов налогового права, определение объема их прав и обязанностей, фиксирование юридических обстоятельств, при которых вступают в действие нормы налогового права. Задача регулятивной функции сводится прежде всего к *нормированию налоговых отношений*, т. е. к правовому воздействию на участников налоговых правоотношений путем установления их прав и обязанностей и закрепления таковых в нормах налогового права. Помимо этого, налоговое право, выполняя задачи государственной политики в самых разных областях (экономике, социальной сфере, экологии и др.), воздействует на наиболее важные, приоритетные на данный момент налоговые отношения через использование различного рода дозволений, стимулов и поощрений, осуществляя тем самым *стимулирование налоговых отношений*.

Охранительная функция налогового права состоит в гарантировании и поддержании порядка в налоговой сфере, сформировавшегося в результате реализации регулятивной функции налогового права.

Защита урегулированных налоговым правом отношений (налоговых правоотношений) осуществляется посредством установления юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений и использования различных правовых ограничений – установления обязанностей, запретов, санкций.

Регулятивная и охранительная функции налогового права осуществляются с помощью норм, которые условно объединяются понятием «*материальное налоговое право*». Материальные нормы налогового права непосредственно регулируют налоговые отношения, устанавливая права, обязанности и ответственность участников налоговых правоотношений.

Нормы, с помощью которых реализуется охранительная функция, выделяются из общего массива материальных норм налогового права; эту обособленную совокупность материальных норм называют *деликтным налоговым правом*.

Реализация регулятивной и охранительной функций опосредована многочисленными процедурными нормами, которые закрепляют порядок осуществления участниками налоговых правоотношений их прав и обязанностей, а также порядок привлечения их к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Иными словами, такие нормы устанавливают, *как* – каким образом, в какой последовательности, в какие сроки и т. п. – должны осуществляться предписания, непосредственно регулирующие налоговые отношения.

Процедурные нормы, с известной долей условности объединяемые в понятие *процедурного налогового права*, действуют в сфере взимания налогов и сборов, опосредуя реализацию материальных регулятивных отношений (процедуры обеспечения исполнения налоговой обязанности, процедуры предоставления отсрочки уплаты налога, процедуры принудительного взыскания недоимки и т. д.), а также в той сфере, где складываются материальные охранительные отношения (по осуществлению налогового контроля, обжалованию решений налоговых органов, привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения и т. д.).

В первом случае имеются в виду нормы материальных налоговых процедур (*материальное процедурное налоговое право*), во втором – процессуальные нормы налогового права (*налоговый юридический процесс*).

§ 2. Предмет налогового права

Предмет объективного налогового права очерчивает круг регулируемых общественных отношений. Такие *отношения* называются *налоговыми*⁵ и отличаются от других видов общественных отношений:

- объектом: налоги, сборы и страховые взносы;
- субъектным составом: с одной стороны, налогоплательщики, плательщики сборов или страховых взносов, а с другой – налоговые, таможенные органы или участники, которым делегированы публично-правовые полномочия, – налоговые агенты;
- основанием: регулируются налоговыми нормами.

Все эти отличия будут впоследствии рассмотрены нами более подробно в соответствующих главах учебника.

Состав налоговых отношений определен в НК РФ (ст. 2), где установлено, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения:

- по установлению и введению налогов, сборов, страховых взносов;
- по взиманию налогов, сборов, страховых взносов;
- по осуществлению налогового контроля;
- возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Предмет налогового права постоянно развивается с учетом изменений в налоговой и финансовой политике, современных тенденций в мировой и национальной экономике. Появление новых налогов, сборов и страховых взносов приводит к расширению предмета налогового права и возникновению новых институтов. В случае же упразднения отдельных налогов (как это было, например, с налогом с продаж, единым социальным налогом) с предметом налогового права происходит обратное – область отношений, регулируемых налоговыми нормами, сужается. Перемены в налоговой политике привели к изменению статусов налогоплательщиков и появлению новых их категорий (контролируемая иностранная компания, международная компания, оператор нового морского месторождения углеводородного сырья и др.), новых форм налогового контроля (налоговый мониторинг и др.), а модернизация и цифровизация экономики расширили объект налогово-правового регулирования и обусловили проникновение в налоговое администрирование цифровых технологий (личный кабинет налогоплательщика, применение IT-технологий в налоговом контроле, автоматическая система контроля НДС и т. д.).

Предметом объективного налогового права могут стать *только* налоговые отношения. Упоминание в актах законодательства о налогах и сборах любых других видов отношений

⁵ В НК РФ в аналогичных целях используется понятие «отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах», которое отражает многоплановость и разнообразие отношений, составляющих объект налогово-правового регулирования. К таким отношениям относятся, например, выплата сумм, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым (ст. 131 НК РФ), нарушение банком порядка открытия счета (ст. 132 НК РФ), отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки (ст. 129 НК РФ), международный автоматический обмен страновыми отчетами в соответствии с международными договорами РФ (гл. 20.2 НК РФ) и т. д., напрямую не связанные с исполнением обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов, а значит, в меньшей степени соответствующие понятию «налоговые отношения». Понятие «налоговые правоотношения» точнее отражает суть налогово-правового регулирования и именно поэтому будет использоваться нами для изложения учебного курса налогового права. К тому же оно не только применяется в научной и учебной литературе, но и активно используется в текстах нормативных актов и иных правовых документов (например, постановление КС РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П, Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016), утвержденный Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 7445/05, приказ Минфина России от 12 ноября 2015 г. № 435 и др.).

(например, трудовых, гражданских, семейных) не означает, что они составляют предмет налогового права и должны регулироваться налоговыми нормами⁶.

Налоговые отношения представляют собой пример общественных отношений, которые существуют исключительно в правовой форме, т. е. в форме *правоотношений*. Только через принятие закона, всесторонне и подробно регулирующего налоговые отношения, можно «легализовать» безвозмездное изъятие части собственности налогоплательщика в пользу государства или муниципального образования. В противном случае это скорее походило бы на «государственные поборы», «государственный рэкет», но никак не на налогообложение.

В отличие, например, от гражданских, семейных или трудовых отношений, которые в отдельных случаях могут развиваться без применения правовых норм, налоговое право сразу же создает правовую модель соответствующих отношений. Составляющие предмет налогового права отношения не могут существовать вне налогового права – они всегда суть налоговые *правоотношения*.

Этими же причинами объясняется всесторонний, детальный характер правового регулирования налоговых отношений. Любой пробел в их правовом регулировании может восполняться только законодательным путем.

Перечисляя типы отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 2 НК РФ), законодатель указывает на их *властный* характер. Определяемый таким образом предмет объективного налогового права позволяет отнести последнее к отраслям *публичного права*. Этим обстоятельством обусловлены методы, используемые для регулирования налоговых отношений, и система принципов налогового права.

Публично-правовая природа налогового регулирования имеет определяющее значение для характеристики субъектного состава налоговых отношений. Будучи отношениями властного подчинения, они отличаются *субординационным* характером взаимодействия их участников⁷.

Налоговые отношения могут быть имущественными и организационными.

Из самой сути налогообложения, фискального характера налогового регулирования следует, что сердцевину налоговых отношений составляют отношения *имущественного характера*. В связи с этим особое значение приобретает разграничение сфер регулирования *налогового и гражданского права*.

Обе отрасли регулируют имущественные отношения, однако принципиальным различием между налоговым и гражданским правом как регуляторами имущественных отношений является то, что предметом налогового права становятся отношения, имеющие, как уже отмечалось, *властный* характер. Налоговая норма, как и любая другая норма публичного права, выстраивает правоотношения власти-подчинения, участники которых находятся в неравном положении. Что касается гражданского права, то оно регулирует имущественные отношения принципиально по-другому, основываясь на признании равенства их участников, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела и т. д. В подтверждение этому ГК РФ (ст. 2), устанавливая предмет гражданско-правового регулирования, закрепил, что «к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством».

⁶ В подобных случаях мы чаще всего имеем дело с бланкетными, отсылочными нормами.

⁷ В дальнейшем при рассмотрении методов правового регулирования будет отмечено наличие нетипичных (вспомогательных) видов налоговых отношений, отличающихся не субординацией, а координацией действий их участников (например, налоговые отношения, возникающие при заключении между налоговым органом и налогоплательщиком договоров в случаях, предусмотренных НК РФ).

Наряду с имущественными отношениями предмет объективного налогового права включает *организационные* отношения неимущественного характера. Это прежде всего комплекс отношений по налоговому правотворчеству (установление и введение налога), а также отношения по налоговому администрированию, проведению налогового контроля и привлечению к ответственности за налоговые правонарушения. В связи с этим важно разграничить предметы *налогового* и *административного права*. Обе отрасли используют преимущественно императивный метод правового регулирования, предполагающий неравенство сторон правоотношений, применение таких правовых средств, как предписания (обязывания) и запреты. Сложности при юридической квалификации организационных отношений и выборе применимой нормы права возникают на практике, когда субъектами таких отношений являются налоговые органы. Важно отметить, что одно только их участие в правоотношениях не приводит автоматически к тому, что последние становятся налоговыми и подпадают под действие налогово-правового регулирования. Налоговые органы в качестве органов исполнительной власти выступают субъектами различного рода административных правоотношений, урегулированных нормами административного, а не налогового права (организация взаимодействия налоговых органов между собой и с другими государственными и муниципальными органами, отношения по прохождению государственной службы в налоговых органах и др.). Кроме того, налоговые органы наделены широкими полномочиями «непрофильного» характера, не связанными непосредственно с контролем за соблюдением законодательства о налогах и сборах, но касающимися предпринимательской деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей. Например, они осуществляют государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, контроль за оборотом товаров, в отношении которых было принято решение о маркировке их идентификационными знаками, за соблюдением законодательства о применении контрольно-кассовой техники. Они вправе также выполнять функции органов валютного контроля в соответствии с Указом Президента РФ от 2 февраля 2016 г. № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» и иные функции в случаях, предусмотренных Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», иными законами и принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами Правительства РФ. Во всех перечисленных случаях отношения с участием налоговых органов будут иметь административно-правовую природу и к ним не могут быть применимы налоговые нормы.

Особое значение приобретает демаркация границ правового регулирования фискальных отношений. Несмотря на формирование единого фискального канала под эгидой Минфина России, координирующего администрирование налоговых, таможенных платежей и страховых взносов, их правовое регулирование до сих пор остается различным.

Начнем с разграничения предметов *налогового* и *таможенного* права. Уплата косвенных налогов регулируется различными отраслями законодательства в зависимости от того, совершается ли облагаемая косвенным налогом операция с товаром на российском рынке или имеет место внешнеторговая поставка, связанная с перемещением товара через таможенную границу.

В НК РФ (ст. 2) содержится норма, в соответствии с которой к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за их уплатой, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется. При этом законодатель допускает, что перечисленные виды отношений могут быть включены в предмет налогового права в том случае, если применение к таким отношениям налоговых норм будет непосредственно предусмотрено в самом НК РФ.

Отношения, прямо или опосредованно связанные с уплатой таможенных платежей – таможенных пошлин, таможенных сборов, НДС и акцизов за товары, ввозимые на таможенную

территорию ЕАЭС, – составляют предмет таможенного права. Для их регулирования применяются не налоговые, а таможенные нормы, которые содержатся в источниках таможенного права – Договоре о ЕАЭС, Договоре о Таможенном кодексе ЕАЭС, иных международных договорах ЕАЭС и актах Евразийской экономической комиссии, регулирующих таможенные отношения, законодательстве РФ о таможенном регулировании, которое состоит из Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и принимаемых в соответствии с ним иных федеральных законов.

В связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов встал вопрос о разграничении предмета *налогового права* и *права социального обеспечения*. Предмет налогового права расширился за счет включения в него отношений по установлению, введению и взиманию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование. Нормами налогового права с 2017 г. стали регулироваться платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование. Однако не все страховые взносы были включены в предмет налогового права. Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний продолжает администрировать ФСС России в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Не применяются налоговые нормы также к страховым взносам на обязательное медицинское страхование неработающего населения. Соответствующие отношения продолжают оставаться частью предмета права социального обеспечения.

Выше речь шла о предмете объективного налогового права. Свой предмет имеется и у науки налогового права, которая изучает и систематизирует налоговые нормы, принципы налогового права и его понятийный аппарат, анализирует налоговые правоотношения, судебную и административную правоприменительную практику по налоговым спорам, прогнозирует тенденции развития налогового законодательства, подготавливает и осуществляет правовые эксперименты в сфере налогообложения и т. д. Эти вопросы изучаются на уровнях магистратуры («Налоговое право 2») и аспирантуры («Налоговое право 3»), а потому вопросы предмета и методов науки налогового права (налогово-правовой доктрины) не рассматриваются в этом учебнике, предназначенном для юридического бакалавриата.

§ 3. Метод налогового права

Метод объективного налогового права описывает различные способы, приемы, средства правового воздействия на отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах и иными источниками объективного налогового права.

Если предмет объективного налогового права отвечает на вопрос, какие отношения регулируются налоговыми нормами, то *метод объективного налогового права* показывает, *каким способом осуществляется правовое регулирование* налоговых отношений.

Современный метод налогового права сформировался под влиянием различных факторов: публично-правовой природы налогового права; развития международной экономической интеграции и воздействия интеграционных процессов на «экономические» отрасли права (налоговое, таможенное, валютное и др.); наметившейся в последние годы тенденции к сближению публичного и частного права, проявляющейся, в частности, в формировании межотраслевых правовых институтов, в том числе и на стыке налогового и гражданского права.

Метод налогового права характеризуется прежде всего преобладанием публичных интересов над частными и фискальной нацеленностью правового регулирования налоговых отношений.

При этом преобладание в налоговом праве публичных интересов не должно приводить к игнорированию интересов частных. КС РФ применительно к правовому регулированию налоговых отношений обращает внимание на необходимость *соблюдения баланса между публичными и частными интересами* (постановление КС РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П).

Еще одной отличительной чертой метода налогового права, характерной для публичного права в целом, является доминирование в нормативно-правовом массиве предписаний (обязываний) и запретов, что позволяет обеспечить соблюдение законодательства о налогах и сборах и выполнение основных задач налогового регулирования, в том числе формирование доходной части бюджета.

Предписание обязывает участника налогового правоотношения совершить определенные действия (*активное поведение*): налогоплательщик должен встать на налоговый учет, налоговый агент – вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов; налоговым органам предписывается соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение, а их должностным лицам надлежит корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам и иным участникам налоговых отношений, не унижать их честь и достоинство. Неисполнение предписанных налогоплательщику действий влечет юридическую ответственность.

Запрет обязывает участника налогового правоотношения воздержаться от совершения действий (*пассивное поведение*), обозначенных в запрещающих налоговых нормах, под угрозой применения к нему установленных санкций. Так, для налогоплательщика установлен запрет на грубое нарушение правил учета доходов и расходов, совершение действий (бездействие) по занижению налоговой базы, иному неправильному исчислению налога, ведущему к неуплате или неполной уплате сумм налога; налоговому агенту запрещены неправомерное неудержание и (или) неперечисление в установленный срок сумм налога; представление налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения, и т. д. Все статьи НК РФ, закрепляющие составы налоговых правонарушений, содержат запреты совершать действия, указанные в их диспозициях.

Предписания и запреты не являются единственными правовыми средствами, которые используются для регулирования налоговых отношений. Стараясь обеспечить баланс публичных и частных интересов, налоговое право стало чаще использовать *дозволения* – правовые средства, характерные прежде всего для частного права. Реализуя свои субъективные права,

налогоплательщик осуществляет выбор действий в рамках возможностей, предоставляемых ему дозволяющими налоговыми нормами: получить налоговую льготу или отказаться от нее, выступать в налоговых правоотношениях лично или через представителя, подавать налоговую декларацию в бумажной или электронной форме, подать ее лично в налоговый орган или направить по почте и т. д. А при соблюдении определенных условий налогоплательщик может получить право даже на выбор режима налогообложения – общего или специального.

На обязанных участников налоговых отношений (налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов, налоговых агентов) направлено применение льгот и иных средств *стимулирования*. Прежде всего имеются в виду *льготы* по налогам и сборам, а также различные правовые приемы, предполагающие поощрение за определенное поведение налогоплательщика.

Льготы по налогам и сборам – это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Обязательными условиями использования данного правового средства регулирования налоговых отношений являются определение основания, порядка и условий применения льгот нормами законодательства о налогах и сборах, запрет на придание льготам индивидуального характера, а также недопустимость установления налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (ст. 3, 56 НК РФ).

Льготы по налогам и сборам не единственное правовое средство стимулирования правомерного поведения обязанных субъектов налоговых правоотношений. Законодательством о налогах и сборах могут предусматриваться и другие меры, поощряющие определенное поведение налогоплательщика. Так, например, в целях стимулирования уплаты физическими лицами задолженности по налогу на имущество и земельному налогу решениями органов местного самоуправления может быть списана задолженность по уплате пеней при условии погашения основной части налоговой задолженности до установленного в таких решениях срока⁸.

Использование стимулирующих средств предполагает проведение их мониторинга, оценку эффективности и объема выпадающих бюджетных доходов, установление правовой связи получателя таких преимуществ и льгот с программами социально-экономического развития территорий и т. д.

Для регулирования налоговых отношений в последнее время все чаще также стали применяться *рекомендации* – правовые средства, в основе которых лежат советы налогоплательщикам и иным участникам налоговых правоотношений совершить конкретные действия, желательные для государства и общества. Нередко упоминание этого метода содержится уже в названиях соответствующих правовых актов (например, письмо ФНС России от 21 ноября 2018 г. № БС-4-21/22551@ «О рекомендациях по вопросам представления налоговой отчетности по налогу на имущество организаций, начиная с налогового периода 2019 года»). Такие рекомендации не являются для участников налоговых правоотношений формально обязательными. Их применение нацелено на выстраивание в процессе налогового администрирования партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, поддержание баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения. Рекомендации могут быть адресованы не только обязанным субъектам налоговых отношений (налогоплательщикам, налоговым агентам и др.), но и налоговым органам – в целях оптимального и единообразного исполнения ими возложенных на них полномочий.

⁸ См., например, решение Совета местного самоуправления городского округа Баксан Кабардино-Балкарской Республики от 27 июня 2017 г. № 16-5 «О стимулировании уплаты физическими лицами налога на имущество и земельного налога» // СПС «КонсультантПлюс: Регионы».

Для упорядочения отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, возможно применение и такого средства правового регулирования, как *координация*. Оно становится одним из основных регуляторов отношений, возникающих между налоговыми и иными органами в связи с автоматическим обменом финансовой информацией с иностранными государствами (гл. 20.1 НК РФ), а также в случае международного автоматического обмена налоговыми отчетами в соответствии с международными договорами РФ (гл. 20.2 НК РФ).

Еще один способ регулирования налоговых отношений – *правовой эксперимент*. Федеральными законами может быть предусмотрено проведение в течение ограниченного периода времени на территории одного или нескольких субъектов РФ, муниципальных образований экспериментов по установлению налогов, сборов, специальных налоговых режимов (Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”», Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» и др.). Отношения, возникающие в ходе проведения таких экспериментов, регулируются законодательством о налогах и сборах с учетом особенностей, установленных федеральными законами об их проведении. В период проведения эксперимента Правительство РФ представляет в Государственную Думу отчет об эффективности или неэффективности данного эксперимента, а также предложения о его продлении, об установлении НК РФ соответствующего налога (сбора, специального налогового режима) либо о прекращении эксперимента (ст. 1 НК РФ).

Использование столь широкого спектра правовых средств для регулирования налоговых отношений не меняет направления результирующего вектора налогово-правового регулирования: метод налогового права имеет очевидно выраженную *императивную* направленность. Императивность метода налогово-правового регулирования обусловлена неравным положением, субординацией сторон, участвующих в налоговых правоотношениях. На эту особенность налогового права указывал в своих решениях КС РФ: «Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они предполагают субординацию сторон, одной из которых – налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой – налогоплательщику – обязанность повиновения» (постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П). Налоговые отношения урегулированы самым тщательным образом, в деталях. Объем прав и обязанностей налогоплательщика, непосредственно связанных с исполнением конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, закрепляется не договором и не административным актом, принимаемым налоговым органом, а исключительно в силу непосредственного предписания, содержащегося в акте законодательства о налогах и сборах.

Вместе с тем в налоговом праве присутствуют и диспозитивные начала правового регулирования: допускаемая законодательством многовариантность правомерного поведения субъекта права, свобода осуществления собственного усмотрения в ситуациях, урегулированных налоговой нормой, и т. п. Так, в некоторых случаях налогоплательщики могут сами инициировать возникновение отдельных налоговых правоотношений – например, по зачету сумм излишне уплаченных налогов и сборов, использованию налоговой льготы, обжалованию актов налоговых органов и т. д. В законодательстве о налогах и сборах есть примеры, когда налогоплательщики сами, по своему усмотрению определяют юридические параметры своих действий в рамках налоговых правоотношений. Они, скажем, могут выбрать, как им действовать в налоговых правоотношениях – воспользоваться налоговыми льготами или отказаться от них, восстановить пропущенный срок подачи жалобы или нет, какой способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов предложить налоговому органу и т. п. О присутствии диспозитивных начал в налоговом регулировании свидетельствует также развитие договорной практики субъектов налоговых правоотношений (в НК РФ постоянно появляются все

новые виды договоров, заключаемых налогоплательщиками с налоговыми органами, – договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, соглашение о ценообразовании для целей налогообложения и др.), внедрение взаимосогласительной процедуры в рамках налогового мониторинга, заключение мировых соглашений на досудебных стадиях налоговых споров и т. д. Однако, несмотря на тенденцию расширения сферы применения диспозитивного регулирования в НК РФ, эти приемы, характерные прежде всего для частного права, в налоговом праве используются как вспомогательные.

Таким образом, *метод объективного налогового права* может быть определен как преимущественно императивный, предполагающий субординацию участников налоговых правоотношений, использование властных предписаний, запретов, установление обязанностей и санкций. Принцип установления баланса публичных и частных интересов в налоговом праве приводит к тому, что в нем все чаще начинают использоваться дозволения, поощрения и рекомендации. В отдельных сферах налогового права внедряются диспозитивные начала правового регулирования.

Метод объективного налогового права, описывающий, с помощью каких правовых приемов и средств *регулируются* налоговые отношения, отличается от метода налогового права как науки, который показывает, с помощью каких приемов *исследуется* предмет налогово-правовой науки. Метод науки объединяет как общенаучные приемы (анализ, синтез, индукция, дедукция и др.), так и специальные методы (формально-юридический, метод экономического анализа, историко-правовой, сравнительно-правовой, статистический и др.). Как и в случае с предметом налогового права, заметим, что методология науки налогового права изучается в магистратуре («Налоговое право 2») и аспирантуре («Налоговое право 3»), а потому в этом учебнике, предназначенном для студентов бакалавриата, рассматриваются только методы объективного налогового права.

Глава 2

Нормы налогового права

§ 1. Понятие и виды норм налогового права с. 27. – § 2. Действие налоговой нормы во времени с. 36. – § 3. Действие налоговой нормы в пространстве с. 40. – § 4. Толкование налоговой нормы с. 47.

§ 1. Понятие и виды норм налогового права

Налоговое право как отрасль российского законодательства представляет собой систематизированную совокупность правовых норм, регулирующих налоговые отношения и называемых *нормами налогового права*, или *налоговыми нормами*. По этим нормам, которыми регулируются отношения между субъектами налогового права – установлены их субъективные права, юридические обязанности и ответственность, – можно судить о содержании позитивного налогового права.

Налоговая норма, как и любая другая правовая норма, – общеобязательное, формально определенное правило поведения, которое устанавливается и обеспечивается государством и направлено на регулирование конкретного вида общественных отношений, в данном случае – налоговых, составляющих, как уже отмечалось, предмет позитивного налогового права и закрепленных в НК РФ (ст. 2).

Налоговой норме присущи все основные характеристики правовой нормы:

а) *неперсонифицированность* – норма установлена для неопределенного круга лиц, а индивидуализация происходит тогда, когда на базе правовой нормы формируется налоговое правоотношение с участием конкретных лиц (субъектов налоговых правоотношений);

б) *общеобязательность* — норма представляет собой властное предписание государства относительно должного, возможного и запрещенного поведения участников налоговых отношений и обязательна для всех без исключения участников таких отношений;

в) *формальная определенность* — норма имеет заранее четко определенную форму закрепления вовне, выражается в официально опубликованных источниках налогового права (нормативных правовых актах, международных договорах и др.).

Общеобязательность налоговой нормы обусловлена ее *неразрывной связью с государством и местным самоуправлением* – норма исходит от публичной власти, которая обеспечивает ее исполнение и соблюдение, в том числе с использованием инструментов государственного воздействия и принуждения (меры пресечения, меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога, привлечение к ответственности за налоговое правонарушение и т. д.).

Право вообще и налоговое право в частности отличаются *системностью*, представляют собой не разрозненную совокупность норм, а единую систему взаимосвязанных правовых предписаний. Это важно учитывать при определении содержания налоговой нормы: с одной стороны, она формально обособлена от норм других отраслей права, поскольку содержится в актах законодательства о налогах и сборах и иных источниках налогового права, а с другой – вместе с нормами смежных отраслей законодательства участвует в комплексном нормативно-правовом регулировании отношений в сфере налогообложения – бюджетных, административных, гражданских и др.

Налоговая норма является первичным элементом налогового права. Налоговые нормы объединяются в *правовые институты* налогового права – упорядоченные совокупности норм, регулирующих определенные группы (виды) налоговых отношений (например, институты «установление налога», «исполнение налоговой обязанности», «налоговые правонарушения», «налоговая жалоба» и др.).

Существенное увеличение нормативного массива, а также усложнение и детализация правового регулирования налоговых отношений могут привести к превращению отдельных институтов в *укрупненные правовые институты* (например, «налоговый контроль»), внутри которых выделяются *правовые подинституты* (так, в рамках укрупненного института «налоговый контроль» формируются подинституты «налоговый учет», «налоговые проверки», «налоговый мониторинг» и др.).

Система налогового права динамично развивается, постоянно претерпевает изменения. Совершенствование налоговой политики, модернизация налогового администрирования, проведение налоговых экспериментов и т. п. обуславливают появление новых норм налогового права, изменения и отмену ранее принятых налоговых норм. То же самое происходит и с правовыми институтами. Еще совсем недавно российское налоговое право не знало таких правовых институтов, как, например, налоговый мониторинг, контролируемые сделки или личный кабинет налогоплательщика. Сейчас же без них нельзя представить себе современный механизм налогового администрирования.

Классификация норм, используемых для регулирования налоговых отношений, позволяет лучше уяснить понятие налоговой нормы, определить ее место и роль в механизме налогообложения.

В зависимости от выполняемых налоговым правом функций налоговые нормы могут быть регулятивными и охранительными.

Регулятивные нормы воздействуют на субъектов налогового права через установление их прав и обязанностей, различного рода запретов, предоставления льгот и т. п. В зависимости от конкретного регуляторного инструмента налоговые нормы могут быть:

а) *управомочивающими* (например: «Налогоплательщики имеют право <...> на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов» (ст. 21 НК РФ));

б) *обязывающими* (например: «В случае нарушения ограничений, установленных частью 3 настоящей статьи, индивидуальный предприниматель считается утратившим право на применение налоговой ставки в размере 0 процентов и обязан уплатить налог за налоговый период, в котором нарушены указанные ограничения, в соответствии с требованиями налогового законодательства Российской Федерации» (Закон Краснодарского края от 16 ноября 2012 г. «О введении в действие патентной системы налогообложения на территории Краснодарского края»));

в) *запретительными* (например: «Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время» (ст. 94 НК РФ), «Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов» (ст. 98 НК РФ));

г) *стимулирующими (поощрительными)* (например: «От уплаты налога на имущество физических лиц освобождаются <...> физические лица, являющиеся одинокими родителями, имеющими несовершеннолетних детей, зарегистрированные на территории сельских округов» (решение Тульской городской Думы от 28 ноября 2014 г. «Об установлении и введении в действие на территории муниципального образования город Тула налога на имущество физических лиц»)) и т. д.

Охранительные нормы предназначены для защиты правил поведения, установленных регулятивными нормами. В них определены условия применения к правонарушителям мер государственно-принудительного воздействия. Например: «Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 настоящей статьи, влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей» (ст. 120 НК РФ).

По форме предписания и способу изложения правила поведения налоговые нормы подразделяются на императивные, диспозитивные и рекомендательные. Каждая из этих разновидностей может быть соотнесена с соответствующим методом правового регулирования налоговых отношений, рассмотренных в предыдущей главе.

Императивные нормы являются в налоговом праве преобладающими, поскольку в большей степени соответствуют публично-правовой природе налогового регулирования. Они содержат правила, которые однозначно и, в отличие от диспозитивных норм, безальтернативно определяют поведение субъектов налогового права при наступлении сформулированных в

них условий (юридических фактов). Например: «Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом» (ст. 80 НК РФ).

Диспозитивные нормы устанавливают вариант поведения, предусматривая при этом определенную степень самостоятельности субъектов налогового права и позволяя им урегулировать налоговые отношения по собственному усмотрению. Например: «Организации, являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, вправе самостоятельно выбирать порядок определения ежегодного уровня роста исчисленного налога на прибыль организаций» (ст. 1 Закона Ямало-Ненецкого автономного округа от 25 сентября 2008 г. «О налоге на прибыль организаций, подлежащем зачислению в окружной бюджет»), «Налогоплательщикам – физическим лицам льготы, предусмотренные настоящей статьей, предоставляются на одно транспортное средство по их усмотрению» (ст. 5 Закона Костромской области от 28 ноября 2002 г. «О транспортном налоге»).

В *рекомендательных нормах* формулируются варианты желательного для государства и местного самоуправления поведения в сфере налогообложения. Такие нормы обращены, как правило, к субъектам права, не состоящим с субъектом правотворчества в отношениях административного соподчинения. Например: «Рекомендовать представительным органам местного самоуправления муниципальных образований Ленинградской области привести свои нормативные акты о льготном налогообложении предприятий и организаций в соответствие с федеральным и областным законодательствами» (ст. 7 Областного закона Ленинградской области от 12 января 2001 г. «О признании утратившими силу некоторых законодательных актов Ленинградской области и внесении изменений в некоторые законодательные акты Ленинградской области о льготном налогообложении предприятий и организаций»); «Рекомендовать органам местного самоуправления предоставить льготы по земельному налогу садоводческим товариществам согласно действующему законодательству Российской Федерации» (ст. 2 Закона Алтайского края от 6 апреля 2001 г. «Об освобождении садоводческих товариществ от уплаты земельного налога в части, зачисляемой в краевой бюджет»).

По способам и юридико-техническим приемам изложения налоговые нормы могут быть прямыми, бланкетными и отсылочными.

При *прямом* способе изложения элементы, необходимые для установления правила поведения (гипотеза, диспозиция, санкция), представлены прямо в статье нормативного правового акта.

При *отсылочном* способе элемент налоговой нормы полностью не излагается в данной статье, вместо этого содержится отсылка на конкретную главу или статью (пункт, часть, абзац статьи) того же или другого нормативного правового акта. Например: «Доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в Российской Федерации или к доходам от источников за пределами Российской Федерации в соответствии с главами “Налог на прибыль организаций”, “Налог на доходы физических лиц” настоящего Кодекса» (ст. 42 НК РФ); «Предоставление инвестиционного налогового кредита должно быть обеспечено поручительством в соответствии со статьей 74 Налогового кодекса Российской Федерации» (ст. 2 Закона Вологодской области от 2 апреля 2013 г. «Об инвестиционном налоговом кредите»).

В *бланкетной норме* элемент налоговой нормы выражен в самой общей форме – через отсылку к другим нормативным правовым актам без указания конкретной статьи, в которой содержится недостающая правовая информация, к конкретным отраслям законодательства, а то и вовсе через указание на «действующее законодательство». Например: «Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается <...> со смертью физического лица – налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации» (ст. 44 НК РФ); «За неправомерные дей-

ствия или бездействие должностные лица и другие работники органов, указанных в пункте 1 настоящей статьи, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации» (ст. 35 НК РФ); «Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах в части предоставления и использования налоговых льгот осуществляется в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами» (ст. 21 Закона Ярославской области от 24 февраля 1998 г. «О порядке и условиях предоставления налоговых льгот»).

Особое место в налоговом праве занимают так называемые *специальные нормы*, которые в отличие от обычных налоговых норм не устанавливают конкретных правил поведения для субъектов налогового права и, как правило, не имеют структуры, включающей гипотезу, диспозицию и санкцию⁹. Речь идет прежде всего о нормах-принципах, нормах-констатациях, нормах-дефинициях и нормах-расчетах.

В *нормах-принципах* закреплены общие положения законодательства о налогах и сборах или отдельных институтов налогового права (например, основные принципы налогового законодательства сформулированы в ст. 3 НК РФ, принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения – в ст. 40 НК РФ, принципы определения доходов – в ст. 41 НК РФ, принципы налогового контроля – в ст. 82 НК РФ).

Нормы-констатации содержат разного рода нормативные объявления. Например: «Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах» (ст. 1 НК РФ); «В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные» (ст. 12 НК РФ); «К местным налогам и сборам относятся: 1) земельный налог; 2) налог на имущество физических лиц; 3) торговый сбор» (ст. 15 НК РФ). В таких нормах могут устанавливаться цели налогово-правового регулирования, задачи отдельных институтов, функции государственных органов, участвующих в налоговых отношениях, и т. п. Например: «Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах» (ст. 87 НК РФ); «Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, а также с многофункциональными центрами предоставления государственных и муниципальных услуг посредством реализации полномочий, предусмотренных настоящим Кодексом и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации» (ст. 30 НК РФ). НК РФ содержит очень много норм-констатаций. Первые три главы НК РФ (гл. 1 «Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах», гл. 2 «Система налогов и сборов в Российской Федерации», гл. 2.1 «Страховые взносы в Российской Федерации») практически полностью состоят из таких норм.

Нормы-дефиниции содержат определения понятий и категорий налогового права, разъясняют значение отдельных терминов, институтов и т. п. Классическим примером таких норм является ст. 8 НК РФ, в которой даются легальные определения понятий налога, сбора и страховых взносов. В ст. 11 НК РФ сформулированы определения основных понятий и категорий, используемых в НК РФ, а в ст. 11.1 раскрывается понятийный аппарат, предназначенный для правового регулирования налогообложения добычи углеводородного сырья. Отдельные статьи и главы НК РФ (ст. 333.43, 364 и др.), в которых регулируются отношения, описываемые с использованием узкопрофессиональной терминологии (налогообложение игорного бизнеса,

⁹ Поэтому специальные нормы иногда называют нетипичными нормами. Встречаются и другие варианты названия таких норм: исходные, учредительные и т. п.

добычи полезных ископаемых и т. п.) могут иметь собственный систематизированный понятийный аппарат.

Отличительной чертой позитивного налогового права является активное использование *норм-расчетов*. Такие налоговые правила делают границу между правовыми нормами и нормами техническими едва различимой. Приведем лишь один пример (ст. 342.4 НК РФ), который предлагаем нашим читателям исключительно для визуального восприятия:

«Базовое значение единицы условного топлива (E_{yt}) рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно при добыче газа горючего природного (за исключением попутного газа) и (или) газового конденсата для участка недр, содержащего залежь углеводородного сырья, по следующей формуле:

$$E_{yt} = \frac{0,15 \times K_{гп} \times (\Pi_r \times D_r + \Pi_k \times (1 - D_r))}{(1 - D_r \times 42 + D_r \times 35)},$$

где Π_r – цена газа горючего природного, определяемая в целях настоящей статьи в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи;

D_r – коэффициент, характеризующий долю добытого газа горючего природного (за исключением попутного газа) в общем количестве газа горючего природного (за исключением попутного газа) и газового конденсата, добытых в истекшем налоговом периоде на участке недр, содержащем залежь углеводородного сырья, определяемый в соответствии с пунктом 3 настоящей статьи;

Π_k – цена газового конденсата, определяемая в целях настоящей статьи в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи;

$K_{гп}$ – коэффициент, характеризующий экспортную доходность единицы условного топлива, определяемый в соответствии с пунктом 18 настоящей статьи.

Рассчитанное в порядке, определенном настоящим пунктом, базовое значение единицы условного топлива (E_{yt}) округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления»¹⁰.

К категории специальных норм можно отнести также «нормы о нормах» – оперативные¹¹ и коллизионные нормы, значение которых для правового регулирования налоговых отношений трудно переоценить. Мы выделяем их среди специальных норм в отдельную группу, потому что в отличие от ранее упомянутых специальных оперативные и коллизионные нормы новых налоговых правил не создают – они касаются исключительно вопроса применения уже имеющих налоговых норм, а потому иногда их называют *техническими*.

Оперативные нормы устанавливают порядок введения в действие налоговых норм, их изменения и отмены. Не создавая новых налоговых правил, они могут расширять и сужать сферу действия ранее принятых налоговых норм. В налоговом праве обозначился законотворческий подход, в соответствии с которым нормы о введении в действие первой и второй частей НК РФ составляют предмет отдельных «технических» законов – Федерального закона от 31

¹⁰ Подобные налоговые нормы нередко становятся камнем преткновения для некоторых студентов, обучающихся в НИУ ВШЭ по магистерской программе «Финансовое, налоговое и таможенное право». Студенты очень «любят» такие нормы-расчеты, в чем они постоянно признаются, когда в рамках студенческих опросов оценивают курс «Природоресурсные платежи», где в магистратуре изучается НДС. Спешим успокоить студентов, изучающих «Налоговое право 1»: изучение налогового права в бакалавриате не предполагает освоение норм-расчетов, подобных вышеприведенной формуле.

¹¹ Иногда встречается понятие «операционная норма».

июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» и Федерального закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах». На региональном и муниципальном уровнях оперативные нормы содержатся, как правило, в законах о региональных и местных налогах и сборах, а специальные «технические» законы и иные нормативные правовые акты на этих уровнях не принимаются¹². Оперативные нормы могут содержаться также в корректирующих законах, которыми вносятся изменения и дополнения в акты законодательства о налогах и сборах. Например: «Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2020 года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования» (ст. 4 Федерального закона от 29 сентября 2019 г. № 326-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 1 Федерального закона “О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации”»); «Настоящий Закон края вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования» (ст. 2 Закона Забайкальского края от 25 декабря 2018 г. «О внесении изменения в статью 4.2 Закона Забайкальского края “О налоге на имущество организаций”»).

В *коллизионных нормах* установлены правила определения применимого права при наличии конкурирующих налоговых норм, чаще всего норм различных налоговых юрисдикций, регулирующих одно и то же налоговое отношение. Коллизионные нормы содержатся в большом количестве в международных договорах РФ об избежании двойного налогообложения. Например: «Прибыль предприятия Договаривающейся Стороны подлежит налогообложению только в этой Стороне, если только такое предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другой Договаривающейся Стороне через находящееся там постоянное представительство. Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность вышеупомянутым образом, то прибыль этого предприятия может облагаться налогом в этой другой Стороне, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству» (ст. 7 «Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» 2016 г.)¹³. Работая с коллизионными нормами, необходимо помнить, что в случае если международным договором РФ установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров РФ (ст. 15 Конституции РФ, ст. 7 НК РФ).

Помимо вышеприведенных, существуют и другие критерии классификации налоговых норм. Так, в зависимости от юридической силы выделяют налоговые нормы, содержащиеся в международных договорах РФ, налоговые нормы законодательных актов и налоговые нормы подзаконных актов. По субъекту (уровню) правотворчества различают федеральные, региональные и муниципальные налоговые нормы, по юридическому содержанию – материальные и процессуальные, по сфере действия – налоговые нормы общего и ограниченного действия (последние могут предусматривать ограничения в применении налоговых норм как в пространстве, так и по кругу лиц), по времени действия – постоянно действующие нормы и принимаемые на определенный срок и т. д.¹⁴

¹² Иногда встречаются примеры «технических» законов субъектов РФ и актов представительных органов муниципальных образований о признании налоговой нормы утратившей силу (например, Закон Пензенской области от 30 ноября 2018 г. «О признании утратившим силу пункта 2–2 статьи 2–4 Закона Пензенской области “Об установлении и введении в действие на территории Пензенской области налога на имущество организаций”»).

¹³ Подробно коллизионные нормы изучаются в магистратуре в рамках учебного курса «Международное налоговое право».

¹⁴ Рассмотренные варианты классификаций могут пересекаться: например, выделяемые в зависимости от уровня право-

Для правильного понимания налоговой нормы и уяснения особенностей ее применения необходимо знать, как эта норма действует во времени, пространстве и по кругу лиц.

Круг лиц, на которых распространяются налоговые нормы, определяется, как правило, предметом и характером регулируемых налоговых отношений. Если иное не оговорено в самом нормативном правовом акте, налоговые нормы распространяются на всех лиц, вступающих в налоговые отношения на территории, на которой эти нормы действуют, – на российские и иностранные организации, российских граждан, иностранцев и лиц без гражданства, пребывающих на территории РФ. Например: «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. <...> При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога» (ст. 3 НК РФ). В то же время сама суть отношений, регулируемых отдельными налоговыми нормами, предполагает ограничение круга субъектов налогового права, которые могут вступать в такие отношения. Очевидно, что норма: «Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации» (ст. 3 НК РФ) не распространяется на налогоплательщиков – организации и физических лиц. Не вызывает сомнений и то, что нормы, содержащиеся, например, в главе «Налог на прибыль организаций» НК РФ, не действуют в отношении налогоплательщиков – физических лиц. Если налоговая норма распространяется на строго определенный круг лиц, то это обычно находит свое отражение в самом названии нормативного правового акта или его главы, статьи и т. п. (например: Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери», гл. 3.5 НК РФ «Налогоплательщики – участники специальных инвестиционных контрактов», ст. 25.7 НК РФ «Оператор нового морского месторождения углеводородного сырья»).

Особенности действия налоговой нормы во времени и пространстве требуют более подробного рассмотрения. Им посвящены два следующих параграфа этой главы.

§ 2. Действие налоговой нормы во времени

Правовое время играет важную роль в осуществлении налогового регулирования. Законодательство о налогах и сборах активно использует такие понятия, как:

– *момент времени*, отражающий начало и окончание событий, состояний в правовом пространстве и т. п. (например: «Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом» (ст. 77 НК РФ));

– *длительность, срок* (например: «При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца» (ст. 11 НК РФ));

– *последовательность*, отражающая порядок, очередность совершения юридически значимых действий, изменений правовых состояний и т. п. (например, в ст. 47 НК РФ устанавливается последовательность взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации);

– *одновременность* – совпадение моментов совершения юридически значимых действий, событий и т. д. (например: «По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей» (ст. 74 НК РФ))¹⁵;

– *интенсивность, периодичность* (например: «Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период», «Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года» (ст. 89 НК РФ)).

Устанавливая действие налоговой нормы во времени, законодатель, с одной стороны, старается быть максимально точным и тщательно прописывает применяемый в законодательстве о налогах и сборах порядок исчисления сроков (ст. 6.1 НК РФ), с другой же стороны – использует в этих целях такие оценочные понятия, как «разумный срок», «достаточный срок», «достаточное время» и т. п.¹⁶

Правовые последствия применения налоговой нормы для регулирования соответствующих общественных отношений могут наступить только в том случае, если налоговая норма вступила в силу.

Особенностью налогового права является то, что для этой отрасли установлены специальные правила вступления в силу налоговой нормы. Общий порядок, закрепленный в Федеральном законе от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания», в налоговом праве не применяется.

Специальный порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах установлен в НК РФ (ст. 5) и сводится к следующему:

– акты законодательства о *налогах* вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу;

– акты законодательства о *сборах* вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования;

¹⁵ В некоторых нормах понятия одновременности и последовательности тесно переплетаются: «Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога или после уплаты таких сумм в полном объеме» (ст. 75 НК РФ).

¹⁶ Такие оценочные понятия при толковании налоговых норм используются также в решениях КС РФ.

– акты законодательства о налогах и сборах в части регулирования *страховых взносов* вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного расчетного периода по страховым взносам.

Применительно к федеральным законам, устанавливающим *новые* налоги и сборы, а также актам законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и нормативным правовым актам представительных органов муниципальных образований, вводящим налоги на соответствующих территориях, правила о вступлении в силу формулируются иначе. Такие акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Акты законодательства о налогах и сборах, *улучшающие положение налогоплательщика*, могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования. К таким законодательным актам в соответствии с НК РФ (п. 3, 4 ст. 5) относятся:

а) акты, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей;

б) акты, отменяющие налоги, сборы, страховые взносы, снижающие налоговые ставки, размеры сборов, тарифы страховых взносов, устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей.

Правила вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, установленные в НК РФ, распространяются на подзаконные нормативные акты, регулирующие налоговые отношения и издаваемые в пределах своей компетенции Правительством РФ, Минфином России, органами исполнительной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления.

Особый порядок определен для подзаконных актов, предусматривающих утверждение новых форм (форматов) налоговых деклараций, расчетов или внесение изменений в действующие формы (форматы). Такие нормативные правовые акты вступают в силу не ранее чем по истечении двух месяцев со дня их официального опубликования.

В налоговом праве могут различаться понятия «вступление в силу» и «действие» нормы. Налоговая норма, утратившая юридическую силу, может продолжать действовать применительно к ранее возникшим длящимся налоговым правоотношениям, чтобы не ухудшать положение налогоплательщика, гарантировать стабильность налогообложения и формировать благоприятный инвестиционный климат в стране. И наоборот, вступившая в силу налоговая норма может оказаться недействующей. Это происходит, например, когда для отдельных уже принятых налоговых норм предусматривается более поздний срок введения в действие, для того чтобы налогоплательщик (налоговый агент) успел адаптироваться к предстоящим изменениям налоговой политики, перестроить учетную политику, обучить свой персонал работе в новых условиях и т. п. Нередко действие отдельных налоговых норм может быть *приостановлено* по соображениям изменившейся налоговой политики.

Особенностью нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, является наличие в них норм, имеющих *разновременной режим* действия, что делает целесообразным изучение действия во времени не актов законодательства о налогах и сборах, а отдельных налоговых норм.

По общему правилу налоговая норма, как только она вступила в силу, начинает действовать на соответствующие налоговые правоотношения независимо от времени их возникновения. Этот обычный тип действия налоговой нормы (иначе называемый *немедленным*) применительно к *длящимся* налоговым правоотношениям предполагает, что все юридические последствия, которые уже наступили в результате свершившихся в прошлом юридических

фактов, сохраняют свою силу, а все налоговые отношения после вступления в силу новой налоговой нормы попадают под ее действие.

Однако наряду с этим обычным типом действия налоговой нормы существуют два исключительных типа – ретроактивный (обратное действие закона) и ультраактивный (переживание закона).

Под *ультраактивностью* налоговой нормы (*переживание налогового закона*) понимается применение утратившей юридическую силу налоговой нормы к длящимся налоговым правоотношениям, которые возникли, когда данная норма еще имела юридическую силу и входила в корпус действующего законодательства. В налоговом праве вступившая в силу норма может не применяться к ранее возникшим длящимся налоговым правоотношениям, а их регулирование будет осуществляться посредством уже отмененной налоговой нормы в том случае, если применение новой нормы существенно ухудшало бы положение налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов. Таким образом, основной целью ультраактивного действия «старой» налоговой нормы является защита прав и законных интересов подчиненных субъектов налоговых правоотношений. На использовании ультраактивности налоговой нормы основывается так называемая *дедушкина оговорка*¹⁷, применяемая в долгосрочных инвестиционных проектах для того, чтобы гарантировать инвестору сохранение делового климата на уровне не хуже, чем на момент заключения инвестиционной сделки.

Зеркальным отражением ультраактивности является *ретроактивность* налоговой нормы (*обратная сила налогового закона*). О ретроактивности налоговой нормы говорят, когда она распространяет свое действие на правоотношения и порожденные ими юридические последствия, возникшие до вступления данной налоговой нормы в силу.

Принцип ретроактивности применительно к налоговым нормам нашел свое закрепление на конституционном уровне. «Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют», – определено в ст. 57 Конституции РФ.

Принцип ретроактивности получил свое развитие в НК РФ, где закреплены:

а) налоговые нормы, которые *не могут иметь обратной силы*:

- устанавливающие новые налоги, сборы и (или) страховые взносы,
- повышающие налоговые ставки, размеры сборов и тарифы страховых взносов,
- устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах,
- устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

б) налоговые нормы, которые *имеют обратную силу*:

– устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах,

– устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей;

в) налоговые нормы, которые *могут иметь обратную силу, если законы, в которых они содержатся, прямо предусматривают это*:

- отменяющие налоги, сборы, страховые взносы,
- снижающие налоговые ставки, размеры сборов, тарифы страховых взносов,

¹⁷ *Дедушкиной оговоркой* (Grandfather clause) называется практика защиты иностранного инвестора в случае неблагоприятного изменения законодательства государства, принимающего на своей территории эти иностранные инвестиции. Эта оговорка предполагает применение к продолжающимся проектам и длящимся инвестиционным отношениям принципа *lex retro non agit* (закон обратной силы не имеет), вследствие чего новые нормы, неблагоприятные для иностранных инвестиций, не используются для регулирования ранее возникших инвестиционных отношений. Само понятие «дедушкина оговорка» пришло из практики конституционного законодательства США конца XIX в.

– устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение.

Например, нормы, в соответствии с которыми устанавливается новый налог или повышаются налоговые ставки уже действующего налога, ни при каких условиях не могут быть «обращены в прошлое» и применяться к отношениям, возникшим до вступления этих норм в силу. Напротив же, нормы, отменяющие налог, уменьшающие налоговые ставки, могут действовать *ex post facto*, если их ретроактивность предусмотрена в содержащих такие нормы актах законодательства о налогах и сборах.

Если же новой налоговой нормой заложено, например, увеличение размера штрафа за налоговое правонарушение или устанавливается новая обязанность налогоплательщика или иного обязанного субъекта налоговых правоотношений, то такая норма не может быть применена ретроактивно. Что же касается норм, смягчающих ответственность налогоплательщика за совершение налогового правонарушения или отменяющих его ранее установленную обязанность, такие нормы приобретают ретроактивный характер действия независимо от того, предусматривается ли принцип ретроактивности непосредственно в законе, содержащем указанные нормы.

§ 3. Действие налоговой нормы в пространстве

Пространственные пределы действия налоговой нормы обусловлены прежде всего границами налоговой юрисдикции государства. Под *налоговой юрисдикцией* понимается компетенция государства самостоятельно осуществлять налоговое регулирование и формировать его нормативно-правовую базу – законодательство о налогах и сборах, подзаконные нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения. Налоговая юрисдикция означает право государства создавать и применять налоговые нормы. Она предполагает, что государство не только *создает налоговые нормы* через компетентные субъекты правотворчества (законодательный орган, правительство, министерство финансов и т. д.), но и *осуществляет контроль за их исполнением*, фиксирует все случаи их нарушения, производит принудительное взыскание недоимки, действуя через специально создаваемые для этого налоговые органы, а также разрешает налоговые споры как в досудебном, так и в судебном порядке.

Налоговая юрисдикция – один из основных институтов международного налогового права, который подробно изучается в рамках одноименной учебной дисциплины. Метод *замены налоговой юрисдикции*, предполагающий перенос объекта налогообложения под юрисдикцию иных государств, территорий (в том числе офшорных зон), предоставляющих более льготный режим налогообложения, активно используется для осуществления международного налогового планирования и представляет собой эффективный инструмент международно-правового регулирования налоговых отношений. В нашем же курсе налоговая юрисдикция рассматривается в общетеоретическом смысле, как правовая категория, позволяющая уяснить территориальные аспекты действия налоговой нормы.

Налоговая юрисдикция непосредственно связана с налоговым суверенитетом государства, на основе которого формируются все его налоговые полномочия. Налоговый суверенитет предполагает, что государство обладает всей полнотой властных полномочий в налоговой сфере, реализует их самостоятельно и независимо, способно в полном объеме осуществлять все действия, связанные с налогообложением, включая применение мер принуждения к нарушителям законодательства о налогах и сборах¹⁸.

Представляя собой комплексное политико-правовое понятие, суверенитет проявляется в первую очередь в международно-правовых отношениях и демонстрирует абсолютный и независимый характер власти государства. В связи с этим понятие налогового суверенитета раскрывается в полной мере не столько в национальном (внутригосударственном) аспекте, сколько в аспекте межгосударственном. В курсе налогового права *налоговый суверенитет* следует понимать как способность государства свободно и независимо действовать при регулировании налоговых отношений.

Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства ограничены его территорией, которая очерчена государственной границей и которую образуют суша, воды, недра и воздушное пространство. Правовой статус Государственной границы РФ – пространственного предела действия государственного суверенитета Российской Федерации – установлен Законом РФ от 1 апреля 1993 г. № 4730-1 «О Государственной границе Российской Федерации».

В целях налогового регулирования используется также понятие «территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией», которое определяется в

¹⁸ Развитие международных интеграционных объединений во всем мире приводит к различного рода ограничениям и самоограничениям налогового суверенитета и налоговой юрисдикции иностранных государств. Не обошла стороной эта тенденция и Российскую Федерацию. Развитие Евразийской экономической интеграции породило сложные процессы разграничения налоговой и таможенной юрисдикции Российской Федерации и ЕАЭС. На данном этапе евразийской интеграционной истории мероприятия по унификации и гармонизации фискального законодательства в государствах – членах ЕАЭС затронули только правила косвенного налогообложения и отдельные элементы подоходного налогообложения.

НК РФ (ст. 11) как «территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права».

Кроме того, в актах законодательства о налогах и сборах встречаются понятия «таможенная территория» и «таможенная граница», используемые для обозначения пределов действия правовых норм, регулирующих уплату таможенных платежей. Данные понятия изучаются в курсе таможенного права.

В соответствии с международно-правовыми договоренностями допускается возможность экстерриториального и экстратерриториального действия правовой нормы конкретного государства. На территории государства в соответствии с международно-правовыми договоренностями и национальным законодательством могут находиться участки территории, на которые не распространяется юрисдикция данного государства и где не действуют его правовые нормы (в этом случае говорят об *экстерриториальном действии нормы*). И наоборот, норма государства, опять-таки в соответствии с международно-правовыми договоренностями, может действовать на территории другого государства (*экстратерриториальное действие нормы*). В таможенном праве, где подобные случаи не редкость, принято говорить о существовании *таможенных эксклавов* (экстерриториальность) и *таможенных анклавов* (экстратерриториальность).

Примером экстерриториального действия правовых норм может служить «Венская конвенция о дипломатических сношениях» 1961 г., устанавливающая для дипломатических агентов, членов их семей, проживающих с ними, некоторых других категорий лиц и имущества, используемого в служебных целях, *иммунитет от юрисдикции* государства пребывания. Так, в соответствии с этой конвенцией:

– «аккредитуемое государство и глава представительства освобождаются от всех государственных, районных и муниципальных налогов, сборов и пошлин в отношении помещений представительства, собственных или наемных, кроме таких налогов, сборов и пошлин, которые представляют собой плату за конкретные виды обслуживания» (ст. 23);

– «вознаграждения и сборы, взимаемые представительством при выполнении своих официальных обязанностей, освобождаются от всех налогов, сборов и пошлин» (ст. 28);

– «члены обслуживающего персонала представительства, которые не являются гражданами государства пребывания или не проживают в нем постоянно <...> освобождаются от налогов, сборов и пошлин на заработок, получаемый ими по своей службе» (ст. 37) и т. д.

Российские налоговые нормы в отношении иностранного дипломатического представительства на территории РФ не будут действовать в силу иммунитета, которым иностранное дипломатическое представительство обладает от налоговой юрисдикции РФ. В свою очередь, российское дипломатическое представительство будет обладать иммунитетом от налоговой юрисдикции иностранного государства пребывания. Соответственно, в случае возникновения объекта налогообложения на территории российского посольства за рубежом будут применяться нормы российского законодательства о налогах и сборах (экстратерриториальный характер действия нормы).

Налоговый суверенитет государства действует на территории его военных баз за рубежом. В международных договорах, регулирующих вопросы размещения иностранных баз, как правило, устанавливаются правила применимого налогового законодательства. Например, в «Соглашении между Российской Федерацией и Киргизской Республикой о статусе и условиях пребывания объединенной российской военной базы на территории Киргизской Республики» 2012 г. предусмотрено (ст. 15 «Налоги и сборы»), что:

– российская военная база освобождается от уплаты всех видов налогов, сборов, пошлин и других подобных обязательных платежей, в том числе в отношении земельных участков

и прочего недвижимого имущества объединенной российской военной базы, установленных законодательством Киргизской Стороны;

– личный состав объединенной российской военной базы и члены их семей, не являющиеся гражданами Киргизской Республики, освобождаются от всех налогов, сборов и пошлин, личных и имущественных, государственных, районных и муниципальных, взимаемых в Киргизской Республике, за исключением косвенных налогов, которые обычно включаются в цену товаров или обслуживания, и сборов, взимаемых за конкретные виды обслуживания.

В приведенном примере применимым правом будет являться российское законодательство о налогах и сборах, а российские налоговые нормы приобретут экстратерриториальный характер.

Экстратерриториальный характер российских налоговых норм может реализовываться также на арендованных Российской Федерацией территориях. Договором об аренде Российской Федерацией отдельных территорий иностранных государств предусматривается иммунитет российских лиц и российского имущества от налоговой юрисдикции государства-арендодателя. Так, в соответствии с «Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан о газоснабжении комплекса «Байконур»» 2019 г. взимание налогов и других обязательных платежей в бюджет города Байконура при осуществлении деятельности в городе Байконуре производится только в отношении юридических лиц, зарегистрированных в городе Байконуре (ст. 10). Таким образом, российские организации, ведущие свою деятельность в этом казахстанском городе, будут облагаться налогами в соответствии с российскими, а не казахстанскими налоговыми нормами. Российские налоговые нормы будут иметь экстратерриториальное действие на территории Байконура, а российские организации, осуществляющие там предпринимательскую деятельность, будут обладать иммунитетом от налоговой юрисдикции Республики Казахстан.

Заметим, что имеются и «обратные» примеры – аренды иностранным государством отдельных участков государственной территории РФ. На эти российские территории, арендованные иностранным государством, в соответствии с международно-правовым договором, оформившим отношения аренды, может распространяться налоговая юрисдикция государства-арендатора. За примером обратимся к «Договору между Российской Федерацией и Финляндской Республикой об аренде Финляндской Республикой российской части Сайменского канала и прилегающей к нему территории и об осуществлении судоходства через Сайменский канал» 2010 г.¹⁹ В нем, в частности, при определении законодательства, действующего на арендуемой территории, за Финляндией закрепляется право регулировать в соответствии со своим законодательством взаимоотношения между гражданами и юридическими лицами Финляндии, гражданами третьих государств и юридическими лицами третьих государств, а также между этими лицами и властями Финляндии «по вопросам образования, социального обеспечения, здравоохранения, *налогообложения* (курсив мой. – А. К.), страхования, наследования, трудовых, семейных и других отношений гражданско-правового характера» (ст. 15). Таким образом, на арендованной Финляндией российской территории Сайменского канала российские налоговые нормы в указанных случаях применяться не будут, однако будут применяться в экстратерриториальном порядке нормы налогового законодательства Финляндии.

Еще одним обстоятельством, влияющим на пространственные пределы действия российской налоговой нормы, является система налогов и сборов, выстроенная в соответствии с федеративной формой государственного устройства и особенностями организации местного

¹⁹ *Сайменский канал* – судоходный канал между озером Сайма в Финляндии и Выборгским заливом в России. Общая протяженность канала с морским фарватером – 57,3 км, из них Финляндии принадлежат 23,3 км, России – 34 км. Финляндия арендует 19,6 км российской части канала и прилегающую территорию. Договор аренды был ратифицирован Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. № 315-ФЗ и вступил в силу 17 февраля 2012 г. Договор действует 50 лет с даты его вступления в силу.

самоуправления в Российской Федерации. Представленные в ней виды налогов и сборов, а соответственно и правовые нормы, их регулирующие, имеют различные границы действия. Нормы, регулирующие:

- федеральные налоги и сборы (налог на прибыль организаций, НДС, НДФЛ, государственная пошлина и др.) действуют на всей территории РФ;
- региональные налоги (налог на имущество организаций, транспортный налог и др.) – на территории соответствующего субъекта РФ;
- местные налоги и сборы (земельный налог, налог на имущество физических лиц и др.) – на территории конкретного муниципального образования.

Подробнее о системе налогов и сборов в Российской Федерации речь пойдет в гл. 7 и 8 учебника.

Территориальные пределы действия налоговой нормы могут быть обусловлены пространственными характеристиками самого объекта правового регулирования, т. е. теми общественными отношениями, на которые направлена юридическая сила налоговой нормы. В связи с этим наиболее типичными примерами служат, например, нормы о налоговых экспериментах, а также о льготном обложении в рамках определенных территорий (особые экономические зоны, свободные таможенные зоны, зоны свободной торговли, территории опережающего развития и т. д.).

Так, уже из самого названия Федерального закона от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ – «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» – становится очевидной география применения его норм. В еще одном федеральном законе, регулирующем проведение налогового эксперимента (Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”»), устанавливается поэтапное расширение территории проведения эксперимента: с 1 января 2019 г. законодательные нормы о налоговом эксперименте распространялись всего на четыре субъекта РФ, а с 1 января 2020 г. сфера его проведения расширилась еще на 20 субъектов РФ.

Одной из функций налогового права, как уже отмечалось, является функция стимулирующего воздействия на социально-экономическое развитие территорий Российской Федерации. В связи с этим в законодательстве о налогах и сборах содержатся нормы, предоставляющие государственную поддержку в виде налоговых льгот и имеющие очевидные географические пределы действия. Такие нормы ограничиваются следующими пространствами:

- *зоной территориального развития* – частью территории субъекта РФ, на которой в целях ускорения социально-экономического развития субъекта РФ путем формирования благоприятных условий для привлечения инвестиций в его экономику резидентам зоны территориального развития предоставляются меры государственной поддержки (ст. 2 Федерального закона от 3 декабря 2011 г. № 392-ФЗ «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»);
- *особой экономической зоной (ОЭЗ)*²⁰ – частью территории РФ, которая определяется Правительством РФ и на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, а также может применяться таможенная процедура (ст. 2 Федерального

²⁰ ОЭЗ создаются в соответствии с Федеральным законом «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» в различных формах (промышленно-производственные, технико-внедренческие, туристско-рекреационные, портовые). Они могут создаваться также на основе иных федеральных законов. Таковы, например, федеральные законы: от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области», от 10 января 2006 г. № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации», от 29 ноября 2014 г. № 377-ФЗ «О развитии Республики Крым и города федерального значения Севастополя и свободной экономической зоне на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя».

закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации»);

– *территорией опережающего социально-экономического развития (ТОР)* – частью территории субъекта РФ, включая закрытое административно-территориальное образование, и акватории водных объектов, на которых в соответствии с решением Правительства РФ установлен особый правовой режим осуществления предпринимательской и иной деятельности в целях формирования благоприятных условий для привлечения инвестиций, обеспечения ускоренного социально-экономического развития и создания комфортных условий для обеспечения жизнедеятельности населения (ст. 2 Федерального закона от 29 декабря 2014 г. № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации»);

– *свободным портом Владивосток* – частью территории Приморского края, на которой устанавливаются меры государственной поддержки предпринимательской деятельности; статусом свободного порта Владивосток закон наделяет также территории муниципальных образований (включая акватории морских портов) других субъектов РФ – Камчатского и Хабаровского краев, Сахалинской области, Чукотского автономного округа (ст. 2, 4 Федерального закона от 13 июля 2015 г. № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток»).

Действие налоговых норм, предусматривающих предоставление налоговых льгот резидентам территорий с особым статусом, ограничено пределами этих территорий. Нередко это можно увидеть уже в названии соответствующего акта законодательства о налогах и сборах, например: Закон Тверской области от 22 июля 2017 г. «Об установлении пониженной налоговой ставки налога на прибыль организаций для организаций-резидентов особой экономической зоны туристско-рекреационного типа, созданной на территории муниципального образования “Конаковский район” Тверской области», Закон Республики Татарстан от 10 февраля 2006 г. «Об установлении налоговой ставки по налогу на прибыль организаций для организаций-резидентов особой экономической зоны промышленно-производственного типа, созданной на территории Елабужского района Республики Татарстан, и особой экономической зоны технико-внедренческого типа “Иннополис”, созданной на территориях Верхнеуслонского и Лаишевского муниципальных районов Республики Татарстан» и т. д.

Территориальное ограничение действия налоговой нормы может быть предусмотрено не только в целях стимулирования социально-экономического развития территорий с особым статусом, но и по ряду других оснований. Например, в связи с необходимостью устранения последствий стихийных бедствий и различного рода чрезвычайных ситуаций (Закон Краснодарского края от 1 августа 2012 г. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Краснодарского края в части установления льгот по налогам в связи с чрезвычайной ситуацией, вызванной наводнением в Краснодарском крае в июле 2012 года», Закон Читинской области от 30 сентября 1998 г. «Об освобождении граждан г. Сретенска, п. Кокуй и п. Усть-Карск Сретенского района, пострадавших от наводнения, от уплаты налога и арендной платы за землю в части, централизованной в областной бюджет»).

§ 4. Толкование налоговой нормы

Абстрактность налоговой нормы, необходимость установления ее связей с предписаниями других отраслей права, использование специальной терминологии²¹, неясность отдельных формулировок и иные дефекты юридической техники требуют от участников налоговых правоотношений приложения дополнительных усилий по уяснению истинного смысла нормы налогового права, ее места в системе правового регулирования налоговых отношений, ее социально-экономической направленности. Необходимость толкования налоговой нормы может быть связана также с обращением лиц в компетентный орган для рассмотрения конкретной спорной ситуации, с неправильным толкованием нормы судами и налоговыми органами нижестоящей инстанции и другими процессуальными причинами.

Толкованием нормы называется деятельность субъектов права по *уяснению* содержания нормы для самого субъекта права («толкование для себя») и *разъяснению* этого содержания для других субъектов. Для толкования налоговых норм применяются те же способы (приемы), что и для норм других отраслей права – грамматический, юридико-терминологический, исторический, логический, функциональный и др. (табл. 1). Охарактеризуем более подробно ряд особо востребованных из них при толковании налоговых норм.

Системный способ позволяет уяснить смысл налоговой нормы во взаимосвязи с другими налоговыми нормами, содержащимися в различных статьях НК РФ, актах законодательства о налогах и сборах и иных источниках налогового права. В отдельных случаях этот подход предполагает установление взаимосвязи между налоговыми нормами и нормами других отраслей права, без которых оказывается невозможным уяснить смысл налогового предписания. Например, при толковании норм, регулирующих земельный налог, необходимо проанализировать нормы земельного законодательства и законодательства о государственной кадастровой оценке, а при уяснении содержания налоговых норм о залоге потребуется сопоставить их с гражданско-правовыми нормами, регулирующими отношения по залогоу.

Телеологический способ предполагает уяснение смысла налоговой нормы через выявление цели издания акта, в котором эта норма содержится. Учет цели издания нормативного правового акта в ряде случаев является важным условием уяснения подлинного смысла налоговой нормы. Поскольку в актах законодательства РФ о налогах и сборах, как правило, отсутствуют преамбулы или специальные статьи с нормами-целеполаганиями, используя телеологический способ, интерпретаторы могут обратиться за недостающей информацией к пояснительным запискам и обоснованиям, которыми обычно сопровождаются законопроекты.

Так как налоговые нормы отличаются особым динамизмом, а в акты законодательства о налогах и сборах часто вносятся изменения и дополнения, необходимо установить идентичность интерпретируемого текста тексту оригинала в его последней официальной редакции, действующей на момент толкования. Для этого применяется *юридико-источниковедческий* способ толкования.

В зависимости от того, кто интерпретирует налоговую норму, различают толкование официальное и неофициальное.

Неофициальное толкование может исходить от любого субъекта права – например, налогоплательщика, банка, иного участника налоговых правоотношений, не обладающего познаниями в налоговом праве (*обыденное толкование*), юриста-специалиста в области налогового права, налогового консультанта, адвоката (*профессиональное толкование*), профессора университета, научного сотрудника (*доктринальное толкование*).

²¹ Не только юридической, но и экономической, бухгалтерской, а также технической, необходимой для описания объектов и иных элементов налогообложения (прежде всего это касается НДС, земельного, водного налогов и т. д.).

Акты неофициального толкования исходят от лиц, не располагающих специальными на то полномочиями. Такие акты не являются обязательными и не влекут юридических последствий. Акты неофициального толкования могут быть как устными (устные консультации и разъяснения), так и письменными (письменные заключения экспертов, специалистов по налогообложению и налоговому праву), издаваться в виде комментариев законодательства о налогах и сборах, размещаться в виде консультаций в справочно-правовых системах, публиковаться как статьи в научных журналах и научно-практических изданиях.

Таблица 1. Основные способы толкования налоговой нормы

Название	Характеристика
Грамматический	Установление смыслового содержания нормы с помощью средств языка и внутритекстовых связей; учет грамматических и стилистических характеристик при интерпретации текста правовой нормы
Логический	Использование законов и правил формальной логики при юридико-логической интерпретации текста нормы
Исторический	Установление смысла нормы исходя из историко-политических условий ее возникновения
Функциональный	Учет в процессе интерпретации конкретных условий и особенностей времени и места реализации правовой нормы
Системный	Уяснение смысла норма в связи с ее местом в системе права; выявление регулятивного смысла системных связей между структурными элементами в самой норме, а также между интерпретируемой нормой и другими нормами, регулирующими налоговые отношения
Телеологический	Выявление сути и содержания нормы в связи с целями издания правового акта, в котором она закреплена
Юридико-терминологический	Осмысление регулятивно-правового значения юридических понятий, терминов, определений и категорий, используемых при формулировке нормы
Юридико-источниковедческий	Выявление и изучение оригинала текста официальной публикации источника, содержащего интерпретируемую норму

Официальное толкование предполагает разъяснение налоговой нормы уполномоченным на то органом, которое закрепляется в интерпретационном акте и влечет юридические последствия (например, толкование вышестоящего органа судебной или исполнительной власти должно применяться нижестоящими органами в их правоприменительной деятельности). Официальное толкование налоговой нормы может осуществляться органом, ее принявшим (*аутентичное толкование*), а также органом, который непосредственно уполномочен на это законом (*легальное толкование*).

Аутентичное толкование нормы, содержащейся в актах законодательства о налогах и сборах, могут осуществлять Федеральное Собрание РФ, законодательные органы субъектов РФ, представительные органы муниципальных образований, а нормы подзаконных актов, принятых в соответствии с законодательством о налогах и сборах, – Правительство РФ, Минфин России, а также компетентные правотворческие органы субъектов РФ и муниципальных образований.

Органами, которые в соответствии с законом получают право толковать налоговую норму, разъяснять и комментировать практику ее применения, являются Конституционный Суд РФ, Верховный Суд РФ, Минфин России и другие финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований.

Так, положения статьи Конституции РФ, закрепляющие обязанность каждого платить установленные законом налоги и сборы, могут толковаться Конституционным Судом РФ в силу ст. 125 Конституции РФ. В соответствии со ст. 126 Конституции РФ Верховный Суд РФ наделяется правом давать разъяснения по вопросам судебной практики, в том числе по налоговым спорам.

Минфин России, согласно ст. 34.2 НК РФ, дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику КГН, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах. В силу этой же статьи НК РФ финансовые органы (министерства, управления, департаменты, отделы финансов и т. п.) субъектов РФ и муниципальных образований дают письменные разъяснения налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Интерпретационным полномочиям Минфина России, региональных и муниципальных финансовых органов соответствуют закрепленные в НК РФ право налогоплательщиков получать письменные разъяснения финансовых органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах (ст. 21), а также обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах (ст. 32). Таким образом, письменные разъяснения, которые Минфин России дает по вопросам применения НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, являются обязательными для налоговых органов²².

Письменные и устные разъяснения по законодательству о налогах и сборах представляют также налоговые органы. Налогоплательщики получают от них бесплатно информацию о действующих налогах и сборах, источниках налогового права, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получают формы налоговых деклараций и разъяснения о порядке их заполнения (ст. 21 НК РФ). На сайте ФНС России (<www.nalog.ru>) размещен раздел «Разъяснения Федеральной налоговой службы, обязательные для применения налоговыми органами», который содержит информационные письма ФНС России по вышеперечисленным вопросам, адресованные налоговым органам, а также налогоплательщикам и налоговым агентам. ФНС России обращает особое внимание на необходимость неукоснительного применения налоговыми органами при реализации возложенных на них полномочий положений информационных писем ФНС России, размещенных в указанном разделе ее сайта (письмо ФНС России от 23 сентября 2011 г. № ЕД-4-3/15678@ «О разъяснениях ФНС России»).

Письменные разъяснения финансовых и налоговых органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах не являются источниками права – они не содержат правовых норм, не конкретизируют нормативные предписания, а имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Вместе с тем такие письменные разъяснения могут оказывать непосредственное воздействие на формирование правоприменительной практики в налоговой сфере. Достаточно обратиться к ст. 111 НК РФ, предусматривающей, что выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом

²² В НК РФ (ст. 32) установлена обязанность налоговых органов следовать разъяснениям только Минфина России, в отношении письменных разъяснений финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований такая обязанность не закреплена.

письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти, признается обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения (так называемое *добросовестное заблуждение*).

Осуществляя разъяснение налоговых норм, Минфин России нацелен на формирование *единой правоприменительной практики*. В случае, когда письменные разъяснения Минфина России, а также рекомендации и разъяснения ФНС России по вопросам применения законодательства о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями и письмами Верховного Суда РФ, налоговые органы должны при реализации своих полномочий руководствоваться актами и письмами судов (письмо ФНС России от 26 ноября 2013 г. № ГД-4-3/21097).

Глава 3

Источники налогового права

§ 1. Понятие источника налогового права с. 52. – § 2. Конституционные основы налогового права с. 56. – § 3. Международные договоры Российской Федерации с. 59. – § 4. Законодательство о налогах и сборах с. 62. – § 5. Подзаконные акты, регулирующие налоговые отношения с. 74.

§ 1. Понятие источника налогового права

Нормы, составляющие содержание налогового права, должны быть формализованы и закреплены в официальных актах – *формальных*²³ источниках права, фиксирующих установленные правила поведения в налоговой сфере. Иными словами, *источники объективного налогового права* представляют собой правовые формы, в которых находят свое внешнее выражение налоговые нормы²⁴.

Обращаясь к таким источникам, участники налоговых правоотношений могут найти нормы, которыми урегулированы их права, обязанности и ответственность. Органы, осуществляющие нормотворческую деятельность в сфере налогообложения, уясняют из текстов источников принципы законодательства о налогах и сборах и формируют на их основе внутренне непротиворечивую систему нормативных правовых актов. Суды же с помощью этих источников обеспечивают соблюдение режима законности, выстраивая последовательную и единообразную практику по налоговым спорам.

Основными видами источников налогового права выступают нормативный правовой акт и нормативный договор.

Нормативный правовой акт принимается органами, наделенными соответствующими полномочиями (реже – на референдуме), и содержит, как это следует из самого названия, правовые нормы – правила общего характера, предназначенные для их многократного применения. Нормы, регулирующие налоговые отношения, могут содержаться в конституциях (уставах), законах, а также подзаконных актах, которые принимаются во исполнение законов и в соответствии с нормами законодательных актов на федеральном, региональном и местном уровнях.

Нормативные правовые акты следует отличать от индивидуальных актов применения налоговых норм. Примерами таковых являются налоговые уведомления, требования об уплате налогов, а также различного рода решения налоговых органов и их должностных лиц: об изменении срока уплаты налогов и сборов, о наложении ареста на имущество налогоплательщика, о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, о взыскании налога, сбора, пени за счет денежных средств на счета налогоплательщика, о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и т. д. В отличие от нормативных правовых актов, *индивидуальные правовые акты*, как это следует из самого названия, содержат не правовые нормы, отличающиеся общеобязательностью, а правовые предписания, адресованные конкретным лицам и на других субъектов не распространяющиеся. Они носят индиви-

²³ В теории права, как известно, выделяют *материальные* источники права (различного рода материальные факторы, общественные отношения, политическая воля законодателя и т. п., ставшие причинами образования права, принятия правовых норм) и *формальные* источники права (внешнее выражение права, соответствующее признаку формальной определенности правовой нормы, отсюда и другое название формальных источников права – «*формы права*»). Это разграничение в полной мере применимо и к источникам налогового права. В предмет учебной дисциплины «Налоговое право 1» входит изучение только формальных источников налогового права.

²⁴ Налоговое право, как уже отмечалось в гл. 1, – это не только отрасль законодательства, регулирующего налоговые отношения (*объективное, или позитивное, налоговое право*), но и направление юридической науки, изучающей налоговое законодательство, особенности его формирования и развития, применения на практике и т. д. (*доктринальное налоговое право*). А потому и источники налогового права (как и в случаях с предметом и методом) – это не только форма выражения позитивного права, различных налоговых норм, но и источники знаний о налоговом праве. К источникам науки налогового права относятся монографии и статьи, научно-практическая и учебная литература, акты толкования налоговых норм, комментарии законодательства о налогах и сборах, обзоры правоприменительной практики по налоговым спорам и т. д. В данной главе речь пойдет исключительно об источниках объективного налогового права, т. е. формах выражения налоговых норм. Работа с источниками доктринального налогового права составляет предмет учебных дисциплин «Налоговое право 2» (магистратура) и «Налоговое право 3» (аспирантура).

дуально-определенный казуальный характер, выступают, как правило, в качестве юридических фактов, порождающих конкретные правоотношения, и применяются однократно.

Нормативные договоры, регулирующие налоговые отношения, – это международные договоры РФ (межгосударственные договоры, межправительственные соглашения, конвенции, протоколы и т. п.) по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам (например, об избежании двойного налогообложения, обмене финансовой информацией).

Нормативные договоры следует отличать от *договоров ненормативного характера*, заключение которых предусмотрено в НК РФ (например, договор инвестиционного налогового кредита, соглашение о ценообразовании для целей налогообложения, договор о залоге, договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков). Как и индивидуальные правовые акты, ненормативные договоры не содержат общеобязательных предписаний, заключаются между индивидуализированными участниками налоговых правоотношений и выступают в качестве юридических фактов, порождающих конкретные налоговые правоотношения.

Формы объективного налогового права – нормативные правовые акты и нормативные договоры, содержащие налоговые нормы, образуют *целостную систему*, формируемую в соответствии с принципами, закрепленными в Конституции РФ.

Прежде всего Конституция РФ ранжирует источники налогового права с учетом их юридической силы. Высшую юридическую силу имеют конституционные нормы, регулирующие отношения в сфере налогообложения. Далее следуют международные договоры РФ, которые по своей юридической силе уступают конституционным нормам, но превосходят нормы федеральных законов. За международными договорами РФ в системе источников налогового права, согласно критерию убывания юридической силы, идут федеральные законы, содержащие налоговые нормы.

Если международным договором РФ установлены иные налоговые правила, чем те, что предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, то применяются налоговые нормы международного договора. Принцип *примата международного права* закреплен в Конституции РФ (ст. 15). Он был воспроизведен также в НК РФ (ст. 7).

Замыкают систему источников налогового права подзаконные акты, принимаемые в соответствии с актами законодательства о налогах и сборах и в рамках нормотворческих полномочий, которыми НК РФ наделяет органы публичной власти.

Помимо ранжирования источников налогового права по их юридической силе, Конституция РФ, в соответствии с установленными ею основами государственного устройства РФ и местного самоуправления, выделяет *три уровня нормативно-правового регулирования налоговых отношений* – федеральный, региональный (уровень субъекта РФ) и местный (уровень муниципального образования), закрепляя за каждым из них предмет регулирования в сфере налогообложения.

Федеральный уровень представлен НК РФ, принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах, сборах, страховых взносах, а также подзаконными нормативными правовыми актами, которые принимают органы государственной власти, наделенные соответствующими нормотворческими полномочиями: Правительство РФ и Минфин России – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в налоговой сфере.

Региональный уровень – это законы субъектов РФ о налогах и содержащие налоговые нормы подзаконные акты, издаваемые в соответствии с региональными законами о налогах органами государственной власти субъектов РФ, которые наделены соответствующими нормотворческими полномочиями в сфере налогообложения (высшим должностным лицом субъекта РФ, региональным правительством, финансовым органом субъекта РФ). Региональные источники налогового права действуют только на территории данного субъекта РФ.

Местный уровень нормативно-правового регулирования налоговых отношений представлен муниципальными правовыми актами, содержащими налоговые нормы. Эти акты могут приниматься представительными органами муниципальных образований или исполнительными органами местного самоуправления. Муниципальные правовые акты действуют исключительно на территории данного муниципального образования.

Единство системы источников налогового права обеспечивается закреплением за НК РФ статуса отраслеобразующего источника, от которого в конечном счете производны все иные законодательные и подзаконные акты, принимаемые на федеральном, региональном и местном уровнях.

Нормы, содержащиеся в источниках налогового права трех указанных уровней, должны соответствовать НК РФ и не могут ограничивать права или снижать уровень правовой защиты по сравнению с гарантиями, установленными НК РФ.

Не все теоретически возможные источники налогового права применимы в России. Объясняется это особенностями романо-германской семьи, к которой относится российская правовая система, историческими традициями и некоторыми другими причинами.

В странах общего права (англосаксонская правовая семья) налоговая норма может существовать также в форме судебного прецедента – судебного решения по конкретному юридическому делу, которому придается сила правовой нормы и которому следуют при разрешении аналогичных дел. В российском праве, относящемся к романо-германской правовой семье, судебный прецедент формально не признается источником права. В то же время нельзя не отметить, что *судебная практика* при регулировании налоговых отношений в Российской Федерации играет особую роль, ставящую ее выше обычных актов правоприменения. При рассмотрении налоговых споров суды, как правило, следуют правовым позициям, оформленным в решениях высших судебных органов, что приводит к формированию представления об их судебной практике как источнике налогового права *de facto*²⁵.

Такие формы права, как правовые обычаи и юридическая доктрина, практически не используются в Российской Федерации для регулирования налоговых отношений.

Правовые акты, содержащие различного рода *рекомендации*, не являясь источниками права, тем не менее могут участвовать в правовом регулировании налоговых отношений. Акты-рекомендации эффективно выполняют ориентационную функцию: формально не имея общеобязательного характера, они воздействуют на участников налоговых правоотношений благодаря авторитету издавших их органов и формируют так называемые *лучшие практики* (best practice) в области налогового права²⁶.

²⁵ Значение судебной практики для правового регулирования налоговых отношений различается в зависимости от вида судебного акта: постановления КС РФ играют большую роль, чем определения КС РФ, а постановления Пленума ВАС РФ превосходят постановления Президиума ВАС РФ, за которыми в порядке убывания практического значения следуют информационные письма Президиума ВАС РФ, решения ВАС РФ по первой инстанции. С 2014 г. высшей судебной инстанцией для всех налоговых споров, независимо от их субъектного состава, становится ВС РФ (постановления Пленума ВС РФ, постановления Президиума ВС РФ, решения Экономической коллегии ВС РФ). Судебная практика представлена также актами ЕСПЧ, который, как правило, не рассматривает споры в сфере налогообложения, за исключением случаев, когда налоговые нормы приобретают дискриминационный характер, когда налогообложение трансформируется в инструмент произвольного лишения собственности или когда предметом спора становятся налоговые санкции. Принимаемые в этих случаях решения ЕСПЧ становятся обязательными для Российской Федерации, даже если наша страна в конкретном деле не участвовала.

²⁶ В международном налоговом праве в этих целях используется так называемое *мягкое право* (soft law), положения которого отличаются от традиционных норм «жесткого права» (hard law) тем, что не являются общеобязательными. Корпус soft law представляет собой результат использования авторитетными международными организациями рекомендательного метода правового регулирования, опирающегося на авторитет международного института, от которого исходит «мягкое право» (например, Модельный Налоговый кодекс (Общая часть), принятый 9 декабря 2000 г. на 16-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств – участников СНГ; постановление от 19 апреля 2019 г. № 49–11 Межпарламентской Ассамблеи государств – участников СНГ «О третьей части “Налоговое администрирование” модельного Налогового кодекса для государств – участников СНГ»).

Письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, которые дают федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, осуществляющие управление в сфере налогообложения, таможенного регулирования и управления публичными финансами, также не являются источниками права, но при регулировании налоговых отношений выступают в качестве правовых актов (распространяются чаще всего в форме писем), в которых могут содержаться толкование и интерпретация действующих налоговых норм.

§ 2. Конституционные основы налогового права

Знакомство с источниками налогового права следует начать с *Конституции Российской Федерации* – акта высшей юридической силы, закрепляющего основополагающие принципы отраслей российского законодательства, в том числе и законодательства о налогах и сборах.

Конституция РФ устанавливает основы правового регулирования общественных отношений, которые должны использоваться всеми и повсеместно, в том числе применительно к налоговым отношениям. В ней закрепляются, в частности, верховенство конституции, обязанность соблюдать конституцию и законы, принципы гласности нормативно-правового регулирования и примата международно-правовых источников.

«Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории Российской Федерации; законы и иные правовые акты, принимаемые в Российской Федерации, не должны противоречить Конституции Российской Федерации. Органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать Конституцию Российской Федерации и законы», – гласит ст. 15 Конституции РФ.

Кроме того, Конституция РФ содержит ряд положений, непосредственно касающихся регулирования налоговых отношений. Их можно объединить в три основные группы:

1) *нормы, ставшие базовыми принципами налогового права*: обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы; запрет обратной силы законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающих положение налогоплательщиков (ст. 57);

2) *особенности процедуры принятия актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах*: внесение в Государственную Думу законопроектов о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты только при наличии заключения Правительства РФ (ст. 104); обязательное рассмотрение в Совете Федерации федеральных законов по вопросам федеральных налогов и сборов (ст. 106);

3) *распределение полномочий в налоговой сфере между Российской Федерацией, ее субъектами и муниципальными образованиями*

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.