

# ЗАКОНЫ РОССИИ

О П Ы Т • А Н А Л И З • П Р А К Т И К А

# 12

декабрь 2018

## Актуальные проблемы налогового права

Влияние цифровизации  
на компетенцию  
федеральных органов  
исполнительной власти

Антимонопольный  
запрет на создание  
дискриминационных  
условий

Обеспечение личной  
неприкосновенности



ISSN 1992-8041



9 771992 804778

### ЮРИДИЧЕСКИЕ НАУКИ

#### ГЛАВНАЯ ТЕМА

---

<b>Брук Б.Я.</b> Правовой статус Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР и их роль в толковании российских международных налоговых договоров	3
<b>Брусова В.А.</b> Толкование норм налогового права по объему	11
<b>Емельянов А.С.</b> Налогообложение и цифровизация общественных отношений: формирование правовой основы	17
<b>Козырин А.Н.</b> Право на изменение срока исполнения налоговой обязанности	27
<b>Куликов А.С.</b> Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы: к вопросу о применении статьи 54 <sup>1</sup> Налогового кодекса Российской Федерации	40
<b>Николаев А.В.</b> Бенефициарная собственность в условиях BEPS: между «неудачным экспериментом» и «универсальным инструментом»	46
<b>Попова И.М.</b> Экономический анализ в налоговом праве	51
<b>Рябова Е.В.</b> Влияние института брака на налоговые отношения	56
<b>Шевченко Е.Е.</b> Развитие законодательства о налогах и сборах: по пути к балансу интересов	61
<b>Ядрихинский С.А.</b> Принцип состязательности при административном рассмотрении налогового спора	69
<b>Ялбулганов А.А.</b> Правовые механизмы повышения эффективности работы нефтегазовой отрасли: налогообложение добычи углеводородного сырья	75

#### ПРАКТИКА

---

##### *Актуальный комментарий*

<b>Тихомиров Ю.А.</b> Влияние цифровизации на компетенцию федеральных органов исполнительной власти	90
---	----

##### *Комментарии и толкования*

<b>Башлаков-Николаев И.В., Максимов С.В., Стуканов Д.В.</b> Антимонопольный запрет на создание дискриминационных условий: проблемы толкования и правоприменительной практики	95
--	----

#### NOTA BENE

---

##### *Необходимые пояснения*

<b>Фаст И.А.</b> Гражданско-правовые проблемы обеспечения личной неприкосновенности	104
---	-----

Справочная информация	109
-----------------------	-----

Консультант Главной темы номера – доктор юридических наук, профессор Александр Николаевич КОЗЫРИН

**ТЕМА СЛЕДУЮЩЕГО НОМЕРА:**

**РЕЖИМ СОБСТВЕННОСТИ СУПРУГОВ**

8. *Хаванова И. А.* К дискуссии о правовой природе официального комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2016. № 5.
9. *Ault H.* The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties // Intertax. 1994. № 4.
10. *Becerra J.* The Influence of the OECD Multilateral Convention on Mexico's Tax Treaties // Bulletin for International Taxation. October 2017. № 10.
11. *Brugger E.* The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary // Intertax. 2015. Volume 31. Issue 8/9.
12. *Brunschot F.* The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries // Bulletin for International Taxation. January 2005. № 1.
13. *Douma S., Engelen F.* The Legal Status of the OECD Commentaries. IBFD, 2008.
14. *Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C.* The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. Cambridge University Press, 2012.
15. *Lang M., Brugger F.* The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation // Australian Tax Forum. 2008. № 3.
16. *Linderfalk U., Hilling M.* The Use of the OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static / Ambulatory – Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law // Nordic Tax Journal. 2015. № 1.
17. *Nieminen M.* Dual Role of the OECD Commentaries – Part 1 // Intertax. 2015. Volume 43. Issue 11.
18. *Nieminen M.* Dual Role of the OECD Commentaries – Part 2 // Intertax. 2015. Volume 43. Issue 12.
19. *Pijl H.* The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary // European Taxation. May 2006. № 5.
20. *Üzeltürk H.* The Impact of the UN and OECD Model Tax Conventions on Turkish Tax Treaties // Intertax. 2011. Volume 39. Issue 8/9.
21. *Wattel P., Marres O.* The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties // Bulletin for International Taxation. July / August 2003. № 7/8.



## Толкование норм налогового права по объему

**Виктория Андреевна Брусова\***

В зависимости от правового режима интерпретационной деятельности в конкретном государстве и рассматриваемого исторического периода определяется степень актуальности вопроса толкования норм права по объему. В советский период, как отмечал А.С. Шляпочников: «Ни один вопрос, связанный с толкованием закона, не вызвал в нашей юридической литературе столько разных точек зрения, как вопрос об объеме толкования или, вернее, о его границах»<sup>1</sup>. В современное время дан-

ный вопрос все еще не решен однозначно в рамках общей теории права.

Анализ литературы по данной теме раскрывает ее дискуссионный потенциал и недостаточную теоретическую основу. В исследованиях Е.В. Васьковского, А.Б. Венгерова, Г.А. Гаджиева, М.Д. Загряцкова, П.Е. Недбайло, В.А. Петрушева, А.С. Пиголкина, А.Ф. Черданцева встречаются взаимоисключающие тезисы, противоречия и неоднозначные суждения. Относительно толкования норм налогового права по объему к спорным вопросам теории права добавляются проблемы, обусловленные отраслевой спецификой.

В основе дискуссии о толковании норм права по объему находится гипотеза о возможном несо-

\* Магистрант Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики».

<sup>1</sup> Шляпочников А.С. Толкование советского уголовного закона. М.: Госюриздат, 1960. С. 228.

ответствии между «буквальной формулой текста нормы и ее действительным содержанием»<sup>2</sup>.

Взгляды исследователей, занимающихся в рамках теории права вопросом о толкования норм права по объему, представляется возможным систематизировать, выделив три основные позиции: 1) категорическое отрицание возможности расширительного и ограничительного толкования правовых норм, признание правомерной исключительно буквальной интерпретации<sup>3</sup>; 2) констатация возможности толкования норм права по объему в строго исключительных случаях<sup>4</sup>, и 3) аргументация правомерности и целесообразности ограничительного и расширительного толкования<sup>5</sup>. При этом единого понимания содержания процесса толкования норм права по объему в общей теории права до сих пор не сформулировано. Это порождает неопределенность при проведении отраслевых исследований данного вопроса.

Традиционно, рассматривая вопрос толкования норм права по объему, выделяют такие виды толкования, как расширительное (распространительное), ограничительное (рестриктивное) и буквальное (адекватное). Буквальное, расширительное и ограничительное толкование могут быть как результатом применения логического способа толкования<sup>6</sup>, так и следствием использования совокупности иных способов<sup>7</sup>.

Буквальное толкование «характеризуется тем, что устанавливаемая в результате толкования правовая норма точно соответствует самому тексту закона, то есть по своему содержанию не уже и не шире ее выражения в законе»<sup>8</sup>. Идеальным уровнем соответствия содержания нормы ее тексту является ситуация, при которой применение любых способов толкования не изменяет действительно-

го содержания нормы, точно соответствующего ее языковому выражению<sup>9</sup>.

Применяя классификацию толкования, разработанную в теории права, к толкованию норм отраслевого, в том числе налогового права, необходимо учитывать особенности норм толкуемой отрасли права, а также специфику общественных отношений, регулируемых данной отраслью.

Правовая норма, по общему правилу, соответствует ее действительному смыслу. Поэтому буквальное толкование является типичным видом толкования по объему. Это правило приобретает особое значение при толковании норм налогового права. Доминирующей концепцией относительно толкования норм налогового права является утверждение о том, что Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) «не допускает толкований, выходящих за рамки буквального смысла положений кодекса»<sup>10</sup>. Требование ограниченной интерпретации, при которой истинное содержание нормы должно раскрываться вследствие буквального толкования, является одной из специфических особенностей юридической техники законодательства о налогах и сборах<sup>11</sup>. Так, например, Конституционный Суд Российской Федерации (далее – КС РФ) именно буквально интерпретировал смысл п. 1 ст. 333<sup>40</sup> НК РФ, по вопросу возврата государственной пошлины в случае отказа в выдаче лицензии<sup>12</sup>.

В отличие от буквального толкования, о пространительном (расширительном) толковании нормы права говорят тогда, когда действительное содержание должно пониматься шире буквального выражения правовой нормы, об ограничительном толковании – когда действительное содержание уже буквальной формулировки нормы<sup>13</sup>. Механизмом выявления наличия несоответствия между

<sup>2</sup> Петрушев В.А. Проблемы толкования права в Российской Федерации: монография. М.: Изд. РПА МЮ РФ, 2003. С. 288.

<sup>3</sup> См.: Пиголкин А.С. Толкование норм права и правотворчество: проблемы соотношения / Закон: создание и толкование. М., 1998. С. 69.

<sup>4</sup> См.: Элькин П.С. Толкование и применение уголовно-процессуального права. М.: Юридическая литература, 1967. С. 136.

<sup>5</sup> См.: Брайнин Я.М. Уголовный закон и его применение: монография. М.: Юридическая литература, 1967. С. 234; Петрушев В.А. Указ. соч. С. 293.

<sup>6</sup> См.: Венгеров А.Б. Теория государства и права: учебник для юридических вузов. М.: Юриспруденция, 2000. С. 276.

<sup>7</sup> См.: Марксистско-ленинская общая теория государства и права. Социалистическое право / ред. совет: В.Е. Гулиев и др. АН СССР. Ин-т государства и права, 1973. С. 481.

<sup>8</sup> Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм. М., 1960. С. 434.

<sup>9</sup> См.: Годик В.Е. Толкование норм права в судебных решениях в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 49–50.

<sup>10</sup> Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 281.

<sup>11</sup> См.: Белов В.А. Юридическая техника российского налогового законодательства (общетеоретический аспект): дисс. ... канд. юрид. наук: Н. Новгород, 2002. С. 33.

<sup>12</sup> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 23 мая 2013 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Встреча» // СЗ РФ. 2013. № 22. Ст. 2862.

<sup>13</sup> М.: Теория государства и права: учебник / Л.А. Морозова. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Российское юридическое образование, 2010. С. 272.

текстом закона и его действительным смыслом может быть анализ места правовой нормы в нормативном правовом акте, ее связи с другими нормами на основе общих принципов права, а также определение ее цели и назначения в общественной жизни, т.е. при помощи применения различных способов толкования<sup>14</sup>.

В теории налогового права существует отдельная дискуссия относительно возможности расширительного и ограничительного толкования налоговой нормы. Если М.Д. Загряцков отмечал, что «в финансовом праве всецело применимы общие принципы юридического толкования ... ограничительное, расширительное, толкование по аналогии и т.д.»<sup>15</sup>, то современные исследователи более привержены необходимости толкования нормы максимально приближенно к ее буквальному изложению в тексте закона<sup>16</sup>. Ряд специалистов, признавая правомочность расширительной и ограничительной интерпретации для иных отраслей права, отвергают ее в случае толкования норм налогового права<sup>17</sup>. Р. Давид отмечал, что для налогового права, в отличие от иных отраслей, характерна большая конкретизация нормативных предписаний<sup>18</sup>, порождающая повышенные требования относительно буквального толкования налоговых норм. Такой подход характерен не только для толкования норм налогового права. Наличие ограничений в применении толкования правовых норм по объему в связи с их отраслевой принадлежностью ранее обсуждалось в юридической литературе относительно иных отраслей права<sup>19</sup>.

Если с доктринальным выводом о необходимости буквального толкования охранительных и регулятивных норм налогового права можно согласиться, то следует иметь в виду, что некоторые специфические нормы налогового права объективно нуждаются в расширительном толковании.

<sup>14</sup> См.: Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм. М., 1960. С. 436.

<sup>15</sup> Загряцков М.Д. Административно-финансовое право. М.: Финанс. издат., 1928. С. 12.

<sup>16</sup> См.: Демин А.Н. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 128.

<sup>17</sup> См.: Белов В.А. Указ. соч. С. 33.

<sup>18</sup> См.: Давид Р. Основные правовые системы современности / пер. с фр. и вступ. ст. В.А. Туманова. М., 1988. С. 99.

<sup>19</sup> См.: Корнев А.П. Толкование и применение норм советского административного права // Сов. государство и право. 1971. № 1. С. 45–47; Элькин П.С. Толкование и применение уголовно-процессуального права. М.: Юридическая литература, 1967. С. 133.

Так, природа и назначение норм-принципов налогового права не противоречат их расширительному и ограничительному толкованию. Нормы-принципы «в большей степени, чем конкретные нормы, подвержены трансформации в процессе истолкования»<sup>20</sup>. Например, по мнению А.Н. Демина, норма-принцип, закрепляющая презумпцию правоты налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ), «должна толковаться расширительно по субъектам и по объектам регулирования, а также должна распространяться на все нормативные правовые акты в сфере налогов и сборов»<sup>21</sup>.

Нормы-принципы имеют особенно важное значение в процессе толкования. Роль общих принципов в правоприменении и толковании норм права состоит в том, «чтобы в каждом отдельном случае можно было найти соответствующее указание закона; если бы даже прямо и непосредственно оно не было выражено законодательной нормой»<sup>22</sup>. Нормы-принципы налогового права оказывают непосредственное влияние на выбор результата толкования по объему<sup>23</sup>. В 2017–2018 гг. Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (далее – СК ЭС Верховного Суда РФ) был вынесен ряд определений, в которых был использован такой способ толкования налоговых норм, как толкование с учетом конституционных принципов и конституционно значимых принципов НК РФ<sup>24</sup>.

Необходимо отметить, что в современных исследованиях, затрагивающих вопрос толкования норм налогового права, нередко происходит смешение принципов толкования и принципов налогового права, на недопустимость которого обращает внимание А.Ф. Черданцев<sup>25</sup>. Так, принцип определенности налогового права включает в себя норму, закрепленную в п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании в пользу налогоплательщика всех неустраиваемых сомнений, противоречий и неясностей актов

<sup>20</sup> Гаджиев Г. А. Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. 2008. № 2. С. 22.

<sup>21</sup> Демин А.Н. Указ. соч. С. 19–20.

<sup>22</sup> Загряцков М.Д. Указ. соч. С. 11.

<sup>23</sup> Щекин Д.М. Конституционное толкование налогового законодательства // Налоговед. 2004. № 11. С. 26–29.

<sup>24</sup> См.: Определение ВС РФ от 16 июня 2017 г. № 307-КГ16-19781 по делу № А42-7562/2015. На наличие данного принципа толкования налоговых норм указывается в работе: Гаджиев Г.А. Особенности толкования норм налогового законодательства // Налоговед. 2009. № 8. С. 13–21.

<sup>25</sup> См.: Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. М.: ЮНИТИ, 2003. С. 104.

законодательства о налогах и сборах<sup>26</sup>. При этом высказывается точка зрения о том, что указанная норма закрепляет общие основы (принципы) толкования и применения норм налогового права<sup>27</sup>. Таким образом, принцип определенности налогового права выполняет функцию принципа толкования налоговых норм, т.е. в доктрине налогового права произошло смешение принципов толкования и принципов налогового права, недопустимое в теории толкования.

По вопросу толкования норм права по объему можно констатировать отсутствие устоявшейся терминологии. Наряду с исследователями, использующими термины «расширительное» и «распространительное» толкование как синонимы<sup>28</sup>, выдвинут тезис, в соответствии с которым данные термины противопоставляются, как такие, которые определяют правомерную и запрещенную деятельность, выходящую за рамки толкования<sup>29</sup>. Употребление термина «адекватное толкование» вместо буквального толкования порождает справедливые контраргументы о необходимости соответствия критерию адекватности всех видов и способов толкования права<sup>30</sup>. Таким образом, термин «буквальное толкование» более точно отображает смысл данной деятельности. Термин «рестриктивное толкование» используется как в качестве синонима ограничительного толкования<sup>31</sup>, так и подразумевая под собой толкование «в узком смысле слов»<sup>32</sup>. При этом именно термин «ограничительное толкование» используется в большинстве работ, посвященных толкованию норм права по объему, и выражает суть процесса, при котором содержание нормы оказывается уже буквального понимания ее текста.

Несмотря на существующую на доктринальном уровне неопределенность по вопросу правомерно-

сти расширительного и ограничительного толкования норм налогового права, субъекты правоприменительной деятельности используют толкование норм налогового права по объему при разрешении налоговых споров. Известны и современные исследования вопроса расширительного толкования налоговых норм.

Так, А.А. Никонов проанализировал вопрос применения расширительного толкования норм налогового права Высшим Арбитражным Судом РФ (далее – ВАС РФ)<sup>33</sup>. В работе высказывались предположения относительно перспектив использования расширительного толкования некоторых норм НК РФ. При этом расширительное толкование понимается автором как распространение действия нормы на отношения, непосредственно не урегулированные нормой закона, на основании, отличном от сходства правоотношений. Автором был сделан вывод об отсутствии стабильности в позиции ВАС РФ по вопросу критериев применимости расширительного толкования налоговых норм. Так, до 1 марта 2011 г. определяющей позицией ВАС РФ относительно толкования норм налогового права по объему был запрет на использование расширительного толкования в ситуации, «когда налогоплательщик не мог разумно ожидать такого расширительного истолкования данной нормы»<sup>34</sup>. Однако оценочное понятие «разумных ожиданий» не четко ограничивало пространство толкования. Определяющим для нового понимания данного критерия стало примененное в постановлении Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. № 13018/10 расширительное толкование п. 25 ст. 270 НК РФ. Суд посчитал, что налогоплательщик мог разумно ожидать расширительного истолкования налоговой нормы, основываясь на адекватном общественном восприятии статуса ветеранов труда по сравнению с лицами, не имеющими такого статуса<sup>35</sup> и налоговых последствий действий, связанных с выплатой единовременной надбавки к пенсии по старости таким лицам. После реорганизации ВАС РФ некоторые из подходов данного судебного органа относительно толкования норм налогового права

<sup>26</sup> См.: Козырин А.Н. Введение в российское налоговое право: учебное пособие. М.: Институт публично-правовых исследований, 2014. С. 41.

<sup>27</sup> См.: Демин А.В. Нормы налогового права: монография. Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010. С. 180.

<sup>28</sup> См.: Марксистско-ленинская общая теория государства и права. Социалистическое право. С. 481.

<sup>29</sup> См.: Шляпчиков А.С. Толкование советского уголовного закона. М.: Госюриздат, 1960. С. 235.

<sup>30</sup> См.: Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. М., 2012. С. 499.

<sup>31</sup> См.: Тихонравов Е.Ю. Понятие расширительного и ограничительного толкования права // Вестник ВГУ. 2016. № 1. С. 78.

<sup>32</sup> Манукян А.Г. Толкование норм права (виды, система, пределы действия): дис. ... канд. юрид. наук: СПб., 2006. С. 108.

<sup>33</sup> См.: Никонов А.А. Аналогия и расширительное толкование налоговых норм в практике ВАС РФ // Налоговед. 2011. № 7. С. 30–45.

<sup>34</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>35</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. № 13018/10 // СПС «КонсультантПлюс».

по объему восприняты и используются в деятельности Верховного Суда РФ.

Относительно ограничительного толкования налоговых норм необходимо отметить, что информационная избыточность текста норм налогового права порождает применение приема редукции предложений. По мнению Ю.А. Гавриловой использование редукции необходимо, например, при ограничительном толковании п. 4 ст. 164 НК РФ<sup>56</sup>. Данная норма во многом состоит из избыточной информации, которая может быть опущена без потерь для смысла.

Перспективным для дальнейшего изучения является вопрос о причинах толкования норм права по объему. Если дефекты юридической техники и недостаток лексических средств для выражения истинного содержания нормы признаются большинством исследователей данного вопроса в качестве причины толкования норм права по объему<sup>57</sup>, то определение в качестве достаточного основания для расширительного или ограничительного толкования нормы наличия «изменяющейся обстановки»<sup>58</sup> является дискуссионным. С изменением круга юридически значимых фактов обычно связывается использование динамического подхода к толкованию правовых норм, исходя из которого изменение содержания нормы права возможно даже «в рамках старых юридических форм»<sup>59</sup>. В то время как изменение объема толкования нормы в связи с переменой обстоятельств может иметь негативное влияние на правовую определенность. Наиболее верным путем приведения нормы в соответствие с фактическими обстоятельствами является своевременное внесение изменений в законодательство.

Кроме того, к причинам, порождающим необходимость расширительного и ограничительного толкования норм относят сознательное выраже-

ние законодателем текста нормы в такой форме, что буквальный текст и его истинное содержание не совпадают<sup>40</sup>. В данном контексте расширительное и ограничительное толкование понимаются в качестве «созидательных юридических фикций»<sup>41</sup>.

В случае признания реальности ситуаций, при которых действительное содержание нормы находится за пределами ее текста, следующим дискуссионным вопросом, который возникает, является определение границ и пределов расширительного и ограничительного толкования правовых норм.

Анализ существующих по данному вопросу тезисов позволяет сделать вывод о сложности выделения строгого перечня нормативных конструкций, не подлежащих ограничительному и расширительному толкованию<sup>42</sup>. Так, в данном случае можно воспользоваться сформированными юридической наукой и практикой принципами толкования, имеющими отношение к толкованию права по объему: возможность расширительного толкования законов, смягчающих ответственность; необходимость ограничительного толкования законов, устанавливающих ответственность; возможность применения ограничительного толкования к изъятиям из общих правил; запрет на толкование по объему исчерпывающих перечней<sup>43</sup>. Необходимо отметить, что толкование открытых перечней является буквальным, а не расширительным толкованием, так как норма изначально предполагает распространение на иные фактические обстоятельства. Данные принципы применимы и к толкованию норм налогового права по объему.

Нормой налогового права, содержащей исчерпывающий перечень, не подлежащий расширительному толкованию, является, например, норма п. 1 ст. 2 НК РФ, очерчивающая круг общественных отношений, составляющих предмет объективного налогового права.

Научным сообществом предпринимались и другие попытки обозначить границы и пределы тол-

<sup>56</sup> См.: Гаврилова Ю.А. Толкование права по объему: дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2008. С. 114–115.

<sup>57</sup> См.: Градовский А. О судебном толковании законов по русскому праву // Журнал гражданского и уголовного права. 1874. Кн. 1. С. 2–3. Автор при этом отмечает, что недостаток юридической техники вследствие которого множество отдельных случаев не будут подходить под буквальный смысл нормы, но очевидно соответствуют ее логическому смыслу и намерениям законодателя, должен быть преодолен с помощью аналогии закона, а не распространительного толкования.

<sup>58</sup> Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм, М., 1960. С. 434.

<sup>59</sup> Смирнов А.В., Манукян А.Г. Толкование норм права: учебно-практ. пособие. М.: Проспект, 2008.

<sup>40</sup> См.: Петрушев В.А. Указ. соч. С. 288.

<sup>41</sup> Тихонравов Е.Ю. Понятие расширительного и ограничительного толкования права // Вестник ВГУ. № 1. 2016. С. 90.

<sup>42</sup> См.: Пишина С.Г. Правоприменительные ошибки. Проблемы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2000. С. 18–19; Манукян А.Г. Толкование норм права (виды, система, пределы действия): дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006. С. 108.

<sup>43</sup> См.: Любашин В.Я. Теория государства и права / В.Я. Любашин, А.Ю. Мордовцев, И.В. Тимошенко. Ростов н/Д, 2002.

кования норм права по объему<sup>44</sup>, вследствие которых не были выработаны общепризнанные каноны по данному вопросу.

В литературе высказывается мнение, что пределы толкования налоговых норм были установлены в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 28 марта 2000 г. № 5-П<sup>45</sup>, в п. 9 которого было определено, что результаты толкования «не должны нарушать конституционных принципов, расходиться с конституционно-правовым смыслом нормы»<sup>46</sup>. Учитывая возможность расширительного толкования самих норм-принципов, данные пределы являются правильными, однако недостаточно определенными ориентирами при толковании налоговых норм по объему.

Таким образом, можно прийти к выводу, что в теории налогового права нет однозначного ответа на вопрос о возможности применения расширительного и ограничительного толкования налоговых норм. Недостаточная теоретическая основа данного вопроса порождает произвольное применение ограничительного и расширительного толкования правоприменительными органами. В практике судебных органов расширительное толкование осуществляется как с целью обеспечения прав и законных интересов налогоплательщика, так и без выраженной цели более благоприятного для налогоплательщика толкования, приводя к сокращению объема прав, закрепленных в НК РФ. Кроме того, необходимо согласиться с позицией о том, что правильное и справедливое толкование «ординарной» нормы налогового права возможно при одновременном соблюдении двух условий: толкование нормы должно быть максимально приближено к ее буквальному изложению в тексте закона и должно учитывать естественные права и свободы личности<sup>47</sup>. Кроме того, в правоприменительной практике использование толкования норм налогового права по объему должно быть строго

ограничено принципами налогового права. При этом толкование по объему регулятивных и охранительных норм налогового права должно применяться в исключительных случаях.

## Библиографический список

1. Белов В.А. Юридическая техника российского законодательства (общетеоретический аспект): дис. ... канд. юрид. наук: Н. Новгород, 2002.
2. Брайнин Я.М. Уголовный закон и его применение: монография. М.: Юридическая литература, 1967.
3. Венгеров А.Б. Теория государства и права: учебник для юридических вузов. М.: Юриспруденция, 2000.
4. Гаджиев Г.А. Особенности толкования норм налогового законодательства // Налоговед. 2009. № 8.
5. Гаджиев Г.А. Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. 2008. № 2.
6. Гаврилова Ю.А. Толкование права по объему: дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2008.
7. Годик В.Е. Толкование норм права в судебных решениях в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
8. Градовский А. О судебном толковании законов по русскому праву // Журнал гражданского и уголовного права. 1874. Кн. 1.
9. Давид Р. Основные правовые системы современности / пер. с фр. и вступ. ст. В.А. Туманова. М., 1988.
10. Демин А.Н. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2014.
11. Демин А.В. Нормы налогового права: монография. Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010.
12. Заоряков М.Д. Административно-финансовое право. М.: Финанс. издат., 1928.
13. Козырин А.Н. Введение в российское налоговое право: учебное пособие. М.: Институт публично-правовых исследований, 2014.
14. Корнев А.П. Толкование и применение норм советского административного права // Сов. государство и право. 1971. № 1.
15. Любашиц В.Я. Теория государства и права / В.Я. Любашиц, А.Ю. Мордовцев, И.В. Тимошенко. Ростов н/Д, 2002.
16. Манукян А.Г. Толкование норм права (виды, система, пределы действия): дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006. С. 108.
17. Марксистско-ленинская общая теория государства и права. Социалистическое право / ред. совет: В.Е. Гулиев и др. АН СССР. Ин-т государства и права, 1973.
18. Михайлова О.Р. Толкование некоторых норм налогового законодательства как стадия его применения: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.
19. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015.

<sup>44</sup> См.: Пиголкин А.С. Толкование нормативных актов в СССР. М.: Госюриздат, 1962. С. 113–114; Черданцев А.Ф. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2003. С. 281–282.

<sup>45</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>46</sup> Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 281.

<sup>47</sup> Михайлова О.Р. Толкование некоторых норм налогового законодательства как стадия его применения: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 27.

20. Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм. М., 1960.
21. Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. М., 2012.
22. Никонов А.А. Аналогия и расширительное толкование налоговых норм в практике ВАС РФ // Налоговед. 2011. № 7.
23. Петрушев В.А. Проблемы толкования права в Российской Федерации: монография. М.: Изд. РПА МЮ РФ, 2003.
24. Пиголкин А.С. Толкование нормативных актов в СССР. М.: Госюриздат, 1962.
25. Пиголкин А.С. Толкование норм права и правотворчество: проблемы соотношения / Закон: создание и толкование. М., 1998.
26. Пишина С.Г. Правоприменительные ошибки. Проблемы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2000.
27. Теория государства и права: учебник / Л.А. Морозова. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Российское юридическое образование, 2010.
28. Тихонравов Е.Ю. Понятие расширительного и ограничительного толкования права // Вестник ВГУ. № 1. 2016.
29. Черданцев А.Ф. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2003.
30. Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. М.: ЮНИТИ, 2005.
31. Шляпочников А.С. Толкование советского уголовного закона. М.: Госюриздат, 1960.
32. Щекин Д.М. Конституционное толкование налогового законодательства // Налоговед. 2004. № 11.
33. Элькинц П.С. Толкование и применение уголовно-процессуального права. М.: Юридическая литература, 1967.



## Налогообложение и цифровизация общественных отношений: формирование правовой основы

**Александр Сергеевич Емельянов\***

Не будет ошибкой признание XIX–XX вв. периодом, когда область человеческих знаний стремительно расширялась практически во всех направлениях. В результате необходимым условием их поиска, обработки, хранения, передачи и использования становится разработка информационно-коммуникационных технологий, использование электронно-вычислительной техники и информационных систем. На их основе создаются телекоммуникационные сети различного уровня и сложности, наиболее глобальной из которых в настоящее время является Интернет. Обозначая указанное значение названной телекоммуникационной сети, один из американских судов в своем решении оброчно назвал Интернет «...сетью сетей...»<sup>1</sup>.

\* Доктор юридических наук, приглашенный профессор кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики».

<sup>1</sup> American Civil Liberties Union v. Janet Reno, Attorney General of the United States (ACLU v. Reno) 1996.

Вся совокупность указанных обстоятельств влечет принципиальное изменение общественных отношений, которое некоторыми зарубежными исследователями характеризуется как трансформация современного общества, его переход от индустриального типа к информационному<sup>2</sup>. Такой подход сложно оспаривать, поскольку с появлением электронно-вычислительной техники, информационных систем и новых информационно-коммуникационных технологий, формированием на их основе телекоммуникационных сетей произошло качественное изменение человеческого ка-

<sup>2</sup> См.: Белл Д. Социальные рамки информационного общества // Новая технократическая волна на Западе. М., 1986. С. 330–342; Стоуньер Т. Информационное богатство: профиль постиндустриальной экономики // Новая технократическая волна на Западе. М., 1986. С. 392–409; Тоффлер О. Третья волна. М., 1999; Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура. М., 2000; Masuda Y. The Information Society as Postindustrial Society. Washington: World Future Soc., 1983.