

ОБЫКНОВЕНИЯ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ
В СИСТЕМЕ ИСТОЧНИКОВ НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИИ© 2012 г. Александр Васильевич Демин¹

Краткая аннотация: в статье рассматриваются обыкновения в системе источников налогового права. Автор анализирует специфику юридической практики как вспомогательного (субсидиарного) источника публичного права. Сформулировано понятие “налоговое обыкновение” – модельное положение общего характера, многократно и единообразно применяемое в сфере налогов и сборов, но официально не зафиксированное в нормах статутного права. Обоснован вывод, что знание одного лишь законодательства о налогах и сборах не дает полноценного представления о реальном налоговом праве.

Annotation: the article examines the usage in the sources of tax law. The author analyzes specifics practice of law as a subsidiary of the source of public law. The article defines the term “tax usage” – a model situation of a general nature, repeatedly and consistently applied in the field of taxes and fees, but not officially recorded in the norms of statutory law. The author substantiates the conclusion that knowledge alone legislation on taxes and fees does not give a full representation of the real tax law.

Ключевые слова: налог, налогообложение, источник права, норма, обыкновение.

Key words: tax, taxation, source of law, rule, usage.

Существенным признаком налогового права (как и права в целом) является *формальная определенность*. Налоговые нормы фиксируются уполномоченными субъектами в определенных источниках – признаваемых государством *внешних формах*, посредством которых типовые модели налоговых отношений объективируются вовне, официально фиксируются, приобретают идеально абстрактное выражение и общеобязательность. Именно формализация налоговых норм в источниках налогового права позволяет им “выступать в качестве масштаба, образца поведения людей и в качестве мерила, критерия оценки их поведения, т.е. в качестве регулятора общественных отношений и средств социального контроля (мерки) за их развитием”².

В современной юридической литературе подчеркивается почти полное отсутствие правовых обычаев среди источников налогового права или во всяком случае крайне редкое их применение, “в основном в сферах, не имеющих прямого отношения к исчислению и уплате налогов”³. Это обусловлено тем, что налоговые отношения мо-

гут существовать исключительно в правовой форме. Так, М.Ю. Орлов к особенности правовой регламентации налоговых отношений относит то, что нормы налогового права являются всегда причиной возникновения налоговых отношений и никогда воля государства в налоговой сфере не реализуется путем санкционирования тех правил, регламентации общественных отношений, которые сложились в обществе до их нормативного закрепления; в силу самой природы налоговых отношений до выражения государством своей воли в общественной жизни не могут сложиться отношения, которые были бы направлены на централизацию финансовых ресурсов⁴. Как замечает Д.В. Винницкий, после введения в действие новая система налогово-правовых норм создает соответствующие ей налоговые отношения – предмет налогового права⁵. “Фактическое существование налоговых отношений, – подчеркивает М.В. Кустова, – становится возможным лишь после их законодательного закрепления, в результате практической реализации правовых норм”⁶.

В отличие от налоговых множество иных социальных взаимодействий, приобретающих впоследствии характер правовых, первоначально воз-

¹ Доцент кафедры коммерческого, предпринимательского и финансового права Юридического института Сибирского федерального университета, кандидат юридических наук (E-mail: demin2002@mail.ru).

² Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. М., 2003. С. 19.

³ Налоговое право. Учеб. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004. С. 206.

⁴ См.: Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С. 22.

⁵ См.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2003. С. 128.

⁶ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Учеб. М., 2001. С. 12, 13.

никают и развиваются вне правовой сферы, подвергаясь воздействию исключительно неправовых регуляторов – моральных, корпоративных, религиозных, традиционных и т.п. На каком-то этапе государство признает за такими отношениями особую общественную значимость и в процессе нормативно-правового регулирования придает им качество правоотношений, т.е. такие отношения сначала возникают как фактические и в принципе как таковые могут существовать достаточно долго; уже затем по усмотрению законодателя они становятся правовыми отношениями. Что же касается налоговых отношений, то в современном государстве их существование возможно только в качестве правоотношений – на базе созданной в процессе налогового правотворчества нормативной модели. Без такой нормативной основы налоговые отношения возникнуть и осуществляться не могут.

Таким образом, законодатель не оформляет уже фактически сложившиеся налоговые отношения, но всякий раз моделирует их заново. Вместе с тем представляется возможным по-новому взглянуть на некоторые *юридические феномены* в сфере налогов и сборов, формируемые “снизу”, т.е. на уровне правоприменения, в условиях, когда нормативная модель налогового правоотношения обнаруживает элементы неопределенности, сознательно запрограммированные законодателем либо возникающие в результате изъянов юридической техники.

Дело в том, что общественным отношениям в эпоху постмодерна присущи радикальное усложнение и иррационализм, постоянное развитие, трансформация, нестабильность. В юридической литературе выделяются следующие черты формирующегося права общества эпохи постмодерна: изменяющееся содержание, где акцент делается не на статику, а на динамику права при сохранении его нормативности; возвращение в право “действующего субъекта”, т.е. рассмотрение права не как объективированной и отчужденной от субъекта данности, а в виде созданной и реализуемой человеческой активностью реальности; соединение активности (выражающей нормативность) с активностью субъекта; полифония, состоящая в распаде на противоположные моменты (должное и сущее, материальное и идеальное, общее и особенное и т.д.), которые обуславливают друг друга, переходят друг в друга и обеспечивают его перманентное становление, которое никогда не будет завершенным⁷.

Поскольку “социальные связи и процессы бесконечно разнообразны и динамичны, кроме того, они постоянно развиваются по мере усложнения и глобализации общественной жизни”⁸, возможности законодателя предвидеть эволюцию социально-экономических явлений и зафиксировать их в предельно точных, четких, императивных налоговых нормах *существенно ограничены*. Постоянные апелляции к законодателю с требованием все новых и новых правок способны не совершенствовать, но лишь *девальвировать* законодательный процесс, придавая ему поистине карикатурное измерение. В этих условиях требуются новые подходы к формированию налогового права, способного адекватно и своевременно реагировать на качественные изменения в объекте правового регулирования.

В частности, одной из тенденций правового развития является активная *децентрализация правовой регламентации* с вовлечением в процесс правообразования широкого круга субъектов – судов, правоприменяющих органов, международных организаций, частных лиц. При этом возрастает удельный вес относительно-определенных элементов в праве. Речь идет о правовых принципах, общих стандартах (добросовестность, разумность, экономическая обоснованность и пр.), оценочных понятиях, диспозитивных нормах и дефинициях с открытым перечнем признаков, рамочном законодательстве, дискретном усмотрении властных субъектов, модельных актах, квалифицированном “молчании” закона, судебных доктринах, использовании аналогии для преодоления пробелов в праве и т.п. Тенденция налицо, и налоговое право исключением здесь не является.

Разумеется, принцип определенности налоговоголожения должен сохраниться, но средства и методы его обеспечения парадигмально меняются. Наблюдается переход от детальной законодательной регламентации к более “гибкому” налоговому праву, где некоторые возможности установления точного содержания налоговых норм применительно к конкретным ситуациям смещаются от законодателя на уровень правоприменения. С помощью юридических средств с *открытым содержанием* государство как бы делегирует возможность продолжить процесс нормотворчества на уровень непосредственной реализации налоговых норм. Как результат – возникновение “особых явлений правоприменительного творчества,

⁷ См.: Честнов И.Л. Диалогическая антропология права как постклассический тип правопонимания: к формированию концепции // Росс. ежегодник теории права. 2008. № 1. С. 78, 79.

⁸ Кулапов В.Л., Медная Ю.В. Поднормативное правовое регулирование. Саратов, 2009. С. 7.

которые по своему фактическому статусу выполняют функции источников права, в то время как официально они таковыми не признаны”⁹.

Но, толкуя правовой принцип, прибегая к аналогии права, применяя оценочную категорию или формулируя правило поведения на основе диспозитивной нормы и т.п., уполномоченный субъект действует так, как *если бы он сам был законодателем*. В результате такого квазинормотворчества нередко вырабатываются правоположения, воспринимаемые массовыми участниками налоговых отношений как модели правомерного поведения, т.е. как руководство к действию. Тем самым “осуществляется приращение правовой ткани, расширяется пространство права”¹⁰. Полагая, в подобных случаях юридическую практику можно рассматривать как своеобразный *вспомогательный источник* налогового права. К сожалению, в российском налоговедении подобная точка зрения абсолютно не исследована.

Разумеется, правоприменитель всегда “работает” *ad hoc*, т.е. с конкретной ситуацией, и его выводы рамками этой ситуации ограничиваются. Однако, если подобные выводы сделаны и другими субъектами, многократно апробированы, не отвергнуты судами, приобрели устойчивый и повсеместный характер, можно говорить о формировании *абстрактного правоположения*, сформированного именно практикой налогообложения, – правоположения, приобретающего многие черты налоговой нормы. Такие правоположения активно “подключаются” к нормативно-логическим конструкциям статутного права, “встраиваются” в них и воспринимаются юридическим сообществом как *неразрывная часть* последних, т.е. приобретают *de facto* признаки общеобязательности и нормативности.

Покажем это на следующем примере. Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, определены законодателем в виде открытого перечня с использованием указания на “иные обстоятельства” (п. 1 ст. 112 НК РФ). В настоящее время сформирована обширная практика применения этой нормы налогоплательщиками, судами и налоговыми органами, в результате чего многие смягчающие обстоятельства, выявленные в процессе правоприменения, приобрели общепризнанный характер, и их *легитимность* сомнению не подвергается.

С учетом положений, закрепленных в п. 1 и 4 ст. 112 НК РФ, и сложившейся практики институт смягчающих обстоятельств в налоговом праве можно представить в следующем виде: “Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются: совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения; *совершение налогового правонарушения впервые; отсутствие умысла, т.е. совершение правонарушения по неосторожности; тяжелое финансовое положение налогоплательщика; незначительность нарушения и его вредных последствий; отсутствие недоимки, иного ущерба; несоразмерность налоговой санкции последствиям правонарушения; добровольное возмещение ущерба; социально значимый статус налогоплательщика; “технические” проблемы налогоплательщика; самостоятельное выявление и исправление ошибок в налоговой декларации..*; иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность”. Обычным шрифтом здесь выделены смягчающие обстоятельства, установленные законом, курсивом – сформированные и апробированные практикой. Обращаясь к институту смягчающих обстоятельств, практикующий юрист, судья и любые иные участники налоговых правоотношений воспринимают его именно в таком комплексном, *интегративном виде* – расширенном и дополненном за счет конкретизации налоговых норм правоположениями, выработанными практической юриспруденцией.

Как видим, вновь принятая норма права постепенно “обрастает” складывающимися на практике правоположениями, конкретизирующими и дополняющими ее содержание. А.В. Поляков называет такой интегративный феномен *актуальной правовой нормой*, которая в отличие от нормы виртуальной (существующей лишь в законодательном тексте) представляет собой результат интерпретации нескольких правовых источников (законов, судебных решений, актов реализации прав и обязанностей), из которых и выводится актуальный смысл правила поведения¹¹. При этом

⁹ *Вопленко Н.Н.* Источники и формы права. Волгоград, 2004. С. 22.

¹⁰ *Зорькин В.Д.* Современный мир, право и Конституция. М., 2010. С. 176.

¹¹ См.: *Поляков А.В.* Прощание с классикой, или как возможна коммуникативная теория права // Росс. ежегодник теории права. 2008. № 1. С. 19.

в юридической литературе верно подчеркивается *поднормативный характер* правоположений, проявляющийся в их привязанности к определенным нормам, подчиненности им и в том, что они существуют до отмены или изменения норм, в связи с разъяснением которых они возникли¹².

Для характеристики правоположений, выработанных практической юриспруденцией, Конституционным Судом РФ была предложена категория “обыкновение правоприменительной практики”¹³. В правовой доктрине эта категория исследуется как на общеправовом, так и на отраслевом уровнях. Так, по мнению В.А. Муравского, понятие “правовой обычай” обозначает два явления: санкционированный обычай (источник права) и 2) субсидиарный обычай, *правовое обыкновение* (атрибутивный элемент любого актуального источника права), поскольку “повторяющаяся практика правореализации создает обычай как форму актуального права”¹⁴.

Ограничивая категорию “обыкновение” отраслевыми рамками налогового права, можно предложить наименование “*налоговое обыкновение*”, под которым следует понимать сформированное в процессе правоприменения модельное положение общего характера, многократно и единообразно применяемое в сфере налогов и сборов, но официально не зафиксированное в нормах действующего законодательства. Речь идет о *нормативной саморегуляции* гражданского общества, дополняющей процесс статутного правообразования. В результате такой саморегуляции налоговая норма воспринимается как живой, развивающийся организм, дополняемый положениями, спонтанно сформированными практической юриспруденцией.

Разумеется, *de jure* подобные правоположения не обладают признаком общеобязательности и потому не могут быть отнесены к налоговым нормам. Вместе с тем они дают вполне определенное представление о том, какую модель поведения

следует избрать при известных обстоятельствах, чтобы избежать обвинений в недобросовестности и противоправности со стороны государства. В этом смысле налоговые обыкновения выступают устойчивыми *регуляторами поведения*, занимающая промежуточное положение между налоговыми нормами и индивидуальными предписаниями. “Выражая сложившееся на практике понимание законодательства, конкретизируя общие юридические нормы, – верно отмечает А.А. Серветник, – правоположения выполняют роль посредствующего звена между нормой права и правоприменительным актом, вынесение которого во многих случаях невозможно без выработки правоположений”¹⁵.

Рассмотрим наглядный пример. Согласно ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, т.е. налоговым органом, поставившим налогоплательщика на учет. На первый взгляд перед нами четкая, исчерпывающая формулировка, исключая какие-либо “побочные” интерпретации. Но это только “на первый взгляд”. Применение нормы на практике немедленно поставило перед налоговым сообществом ряд вопросов: как быть, если в процессе налоговой проверки налогоплательщик сменил место нахождения и встал на учет в новом налоговом органе? Кто должен проверку заканчивать? Закон ответа не дает. Не спасает и толкование, поскольку анализ налоговых норм приводит к альтернативным решениям, каждое из которых поддается аргументированному обоснованию. Однако с точки зрения *эффективности* налогового контроля, включая минимизацию затрат, экономии времени, кадровых ресурсов и пр., удобнее, чтобы налоговую проверку заканчивал тот, кто ее начинал. Именно такое обыкновение – “если в процессе выездной налоговой проверки налогоплательщик изменил место нахождения (место учета), то проверку продолжает и заканчивает тот налоговый орган, руководитель которого принял решение о ее проведении” – сложилось на практике. В дальнейшем оно было поддержано судами, санкционировавшими применение данного обыкновения¹⁶.

¹² См.: Кулапов В.Л., Медная Ю.В. Указ. соч. С. 173.

¹³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ “По делу о проверке конституционности правоприменительной практики, связанной с судебным порядком рассмотрения споров о предоставлении жилых помещений; о проверке конституционности административного порядка выселения граждан из самоуправно занятых жилых помещений с санкции прокурора; о проверке конституционности отказа в возбуждении уголовного дела” от 5 февраля 1993 г. // Вестник Конституционного Суда РФ. 1994. № 1.

¹⁴ Муравский В.А. Роль индивидуальных норм в образовании актуального права // Научный ежегодник Института философии и права Уральского отделения РАН. Вып. 3. Екатеринбург, 2002. С. 298, 303.

¹⁵ Серветник А.А. Правоприменение в гражданско-правовых договорах по отчуждению имущества. Саратов, 2005. С. 75.

¹⁶ См., например: Постановления ФАС Поволжского округа от 27 декабря 2010 г. по делу № А12-14278/2010, от 21 июля 2009 г. по делу № А57-178/2009; ФАС Западно-Сибирского округа от 29 июля 2009 г. № Ф04-4497/2009(11781-А03-37) по делу № А03-9308/2008 // СПС “КонсультантПлюс”.

Как правило, основанием и предпосылкой для формирования налоговых обыкновений выступают, во-первых, *неопределенность* или *пробел в праве* и, во-вторых, *предварительное санкционирование* законодателем, позволяющее участникам налоговых правоотношений конкретизировать содержание налоговых норм в процессе правоприменения. Как уже отмечалось выше, предоставляя свободу дискреции налоговым органам, устанавливая открытый перечень, используя в налоговых нормах оценочные понятия и т.п., законодатель как бы “приглашает” адресатов таких предписаний присоединиться к правотворческому процессу. Но государственное санкционирование может быть не только позитивным (прямым, явно выраженным), но и негативным (подразумеваемым): речь идет о так называемом *квалифицированном молчании* закона, когда отсутствие императивных указаний по какому-либо вопросу дает возможность заинтересованному лицу реализовать налоговую норму *наиболее удобным для себя образом*. Полагаем, в таких случаях действует фактическая презумпция: если какой-то вопрос прямо не урегулирован налоговым законом, каждый имеет основание осуществлять свои права и обязанности наиболее удобным для себя образом, если иное не вытекает из смысла налогового законодательства. В данном случае молчание закона свидетельствует не о недостатках юридической техники, а о стремлении законодателя, не прибегая к *излишней формализации*, предоставить участникам налоговых правоотношений возможность самим выбрать оптимальный для себя вариант юридически значимого поведения.

В частности, обязательные формы подтверждения многих налоговозначимых обстоятельств (налоговое резидентство, право на вычет, зачет или возврат налогов, возражения на акт налоговой проверки, разного рода выписки из документов, уведомления, заявления, запросы и т.д.) и порядок их представления официально не установлены, давая возможность заинтересованному лицу самостоятельно определить оптимальную для него модель поведения. Например, при невозможности удержать НДФЛ налоговый агент обязан письменно сообщить об этом налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета (п. 5 ст. 226 НК РФ), однако форма такого уведомления официально не установлена; следовательно, налоговый агент может составить уведомление в произвольной форме.

В социологической и правовой науке возможность спонтанного правообразования в рамках гражданского общества обсуждается достаточ-

но активно. Так, Ф.А. фон Хайек убедительно показал, что правопорядок современного общества опирается как на продуманную организацию, так и на “стихийный порядок” – систему “правил справедливого поведения”, сформированных без непосредственного участия законодателя¹⁷. Ж.Л. Бержель указывает, что “юридическое правило может быть самопроизвольным (спонтанным), поскольку выделяется непосредственно социальной группой”; ученый называет совокупность таких правил “объективным, не организованным источником права”, который не формулируется государством намеренно и точно в виде приказа или нормы¹⁸. Критикуя недостатки законодательной регламентации общественных отношений, Б. Леони отмечает важность таких стихийных регуляторов, как “обычаи, неписаные правила, подразумеваемые условности, общие критерии, относящиеся к уместным решениям частных правовых проблем, с учетом изменений во мнениях людей в любой данный момент времени и в материальном фоне, на котором эти мнения сложились”¹⁹.

В отечественной науке процессы правообразования и правового регулирования все чаще понимаются не только в аспекте целенаправленного законотворчества, но и с учетом включенности в эти процессы институтов гражданского общества. “Упорядочение общественных отношений, – обобщает М.В. Долгополова, – понимается не только как заранее обдуманый процесс управляющего воздействия при помощи правовых предписаний, исходящих от органа власти или управления, т.е. процесс введения в общество каких-либо правовых регуляторов извне (законодательное регулирование), но в первую очередь как социальное взаимодействие членов общества на основе формируемых в нем норм права”²⁰. Отмечая, что право создается не столько сверху – парламентами, президентами, правительствами, сколько рождается снизу, в недрах гражданского общества, и первоначальные правовые установки формируются и реально существуют в виде правовых обыкновений, “в виде права не в форме законодательных актов, а в форме признаваемых гражданским обществом фактических правовых отношений”, Г.О. Петрова пишет: “Следует при-

¹⁷ См.: Хайек Ф.А. Право, законодательство и свобода. Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики. М., 2006. С. 61–66, 140, 141.

¹⁸ См.: Бержель Ж.Л. Общая теория права. М., 2000. С. 105.

¹⁹ Леони Б. Свобода и закон. М., 2008. С. 36.

²⁰ Долгополова М.В. Актуальные проблемы предмета и метода правового регулирования. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. СПб., 2009. С. 14.

знать правовой характер за созданными гражданским обществом правовыми формами, относиться к ним именно как к праву в любой области общественных отношений, где они складываются, а не только в сфере имущественных...”²¹. К сожалению, российская наука налогового права к этой проблематике (за редчайшими исключениями) не обращается.

Широкое использование механизмов диспозитивности, автономии и саморегуляции традиционно характеризует правовой режим частного права. В сфере публично-правовых отношений к ним до сих пор сохраняется, как минимум, настороженное, а как максимум, – предвзято-негативное отношение. В частности, В.М. Сырых ограничивает возможность существования позитивного права вне его источников лишь сферой частноправовых отношений, где “в определенных, установленных законом случаях субъекты гражданского права наделяются правомочием самостоятельно устанавливать свои права и обязанности в конкретном отношении, а устоявшиеся модели таких прав и обязанностей в виде деловых обыкновений признаются источниками права”²². Для отраслей публичного права такая возможность, как правило, полностью исключается. Вместе с тем предпосылки использования диспозитивных элементов объективно присутствуют во всех отраслях российского права, включая и публичное право. Эти предпосылки заложены в самой природе *типизации* как исходной операции в создании правовых норм, поскольку искусственно сконструированная законодателем абстрактная модель априори не способна отразить все многообразие “оттенков” реальных общественных взаимодействий.

Итак, неопределенность и связанная с ней проблематика – атрибутивные спутники не только частного, но и публичного права. В условиях, когда регулирование тех или иных аспектов правоотношения – вследствие целенаправленного замысла или недостатков юридической техники – остается неясным, пробельным и противоречивым, субъектам правореализации не остается ничего другого, как самим конструировать *алгоритмы юридически значимого поведения*, пытаясь при этом максимально точно уловить дух и букву закона. Универсальный характер коллективного и индивидуального утилитаризма, когда каждый

стремится к максимальной для себя выгоде или удобству, постепенно приводит к повсеместному складыванию *унифицированных* моделей поведения, обеспечивающих *de facto* единообразное применение норм как частного, так и публичного права. В результате – определенность и стабильность в налоговой системе достигаются пусть и не посредством прямого законодательного решения, но через “живое правотворчество” массовых участников налоговых правоотношений. Действуя наряду с иными источниками права, обыкновения правоприменительной практики выполняют вспомогательную роль в налоговом-правовом регулировании, обусловленную их *субсидиарным характером*: субъекты обращаются к обычной практике лишь в тех случаях, когда иные источники налогового права не могут предложить надлежащие алгоритмы поведения.

Думается, отсутствие в российском публичном праве институтов, равнозначных цивилистическим понятиям “обычай делового оборота” и “деловое обыкновение”, является серьезным упущением. Причем подобное положение складывается и в международно-правовой доктрине, где “обыкновения” признаются категорией исключительно международного частного права, именуются как “коммерческие обыкновения” или “торговые обыкновения” (*commercial usage, trade usages*). Регулирующий потенциал этого института в рамках международного публичного права, как правило, не рассматривается.

Представляются возможными легализация законом или хотя бы доктринальное признание обыкновений правоприменительной практики, которые “являются продуктом деятельности не законодателя, а правоисполнителя”²³ и выступают в качестве общепризнанной модели для массового участника правоотношений, особых “вторичных” регуляторов публично-правовых отношений. Тогда участники публично-правовых споров (включая налоговые споры) смогут ссылаться на устойчиво сложившуюся практику как на *юридически значимое обстоятельство*, и суды будут обязаны эти факты учитывать.

Если обычаи делового оборота и деловые обыкновения складываются в рыночной сфере, т.е. в системе *горизонтальных отношений* с участием формально несоподчиненных субъектов, то налоговые обыкновения формируются, как правило, в рамках *вертикальных отношений* налогоплатель-

²¹ Петрова Г.О. Уголовно-правовое регулирование и его средства: норма и правоотношение. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 117.

²² Сырых В.М. Основы материалистического правопонимания // Росс. ежегодник теории права. 2008. № 1. С. 114, 115.

²³ Леушин В.И. Юридическая практика в системе социальных общественных отношений. Красноярск, 1987. С. 109.

щиков, налоговых органов и судов, а также иных субъектов налогового права. При этом ведущая роль в легитимации правоположений, выработанных налоговой практикой, принадлежит судам, которые должны подтвердить, что применяемое правило соответствует, не противоречит нормам и общим принципам статутного права.

Важное значение в формировании устойчивых обыкновений играют *официальные разъяснения* фискальных органов и *рекомендательные нормы*, исходящие от государственных или негосударственных институтов. Авторитетность субъекта-интерпретатора или разработчика нормы-рекомендации заставляет заинтересованных лиц соотносить свое поведение в соответствии с ней. Например, налоговое законодательство не предусматривает обязательных требований к содержанию жалоб, подаваемой в налоговый орган. Вместе с тем в 2011 г. появились информационные сообщения ФМС России с рекомендациями в отношении оформления таких жалоб, их содержания, состава прилагаемых документов²⁴. Очевидно, частные лица при подаче жалоб в налоговые органы будут в дальнейшем ориентироваться на модель, описанную в этих рекомендациях. В результате массового применения рекомендательной модели складываются обыкновения, *регламентирующая сила* которых – в результате единообразного, длительного и повсеместного использования – способна подняться до уровня налоговых норм статутного права.

Нормы-рекомендации составляют важнейшую часть и *международного налогового права*. Признание обыкновений правоприменительной практики в качестве вспомогательного (субсидиарного) источника права позволяет под новым углом рассмотреть различные элементы так называемого *soft law*, активно формируемого в трансграничном налогово-правовом пространстве. Речь идет о юридических формах *формально необязательного* (рекомендательного) характера, наиболее известные из которых – Модель Конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (Модель ОЭСР) вкуче с соответствующим Комментарием и Модель Конвенции ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами (Модель ООН).

Широкое признание и применение в международной практике положений указанных моделей и комментариев, основанное на общих правилах толкования международных договоров, закрепленных в Венской конвенции 1969 г., придает этим рекомендательным положениям *de facto* обязывающий характер. Причем *фактическая общеобязательность* подобного рода правоположений, обусловленная авторитетом разработавших их международных организаций, охватывает и государства, которые участниками соответствующих организаций (и конвенций) не являются. Например, Россия не является членом ОЭСР, но заключаемые ею соглашения об избежании двойного налогообложения строятся по Модели ОЭСР, а в процессе толкования таких соглашений российские суды и фискальные органы прибегают к использованию Комментария к Модели ОЭСР, ссылаясь именно на “сложившуюся международную налоговую практику”²⁵.

Несмотря на различные доктринальные подходы, особое значение Модели ОЭСР и Комментария для интерпретации международных налоговых договоров является общепризнанной и за рубежом, и в России²⁶. Ссылки на международную налоговую практику в целом характерны при толковании международных налоговых соглашений. Полагаем, в данном случае мы имеем дело с феноменом *международных налоговых обыкновений* как особого рода *социальных регуляторов*, легитимация которых происходит, с одной стороны, путем государственного санкционирования (через использование судами и фискальными

²⁵ См., например: Постановление Девятого ААС от 17 августа 2010 г. № 09АП-17695/2010-АК по делу № А40-144495/09-108-1067; Письма Минфина РФ от 18 ноября 2010 г. № 03-08-05, от 26 мая 2010 г. № 03-08-05, от 14 мая 2010 г. № 03-08-05, от 17 июля 2009 г. № 03-08-05, от 7 мая 2009 г. № 03-08-05, от 7 мая 2008 г. № 03-08-05, от 20 декабря 2006 г. № 03-08-05 и др.

²⁶ См.: Евдокимов П.В. Некоторые проблемы реализации международных налоговых конвенций в России // Реформы и право. 2009. № 3. С. 14, 15; Мачехин В.А. Влияние на развитие финансового права РФ документов Организации экономического сотрудничества и развития // Материалы Международной науч.-практ. конференции “Государство и право: вызовы XXI века (Кутафинские чтения)”. М., 2009. С. 111–116; Токарева К.К. Правовой статус комментариев Организации экономического содействия и развития к Модели Конвенции по налогу на доход и на капитал в странах ОЭСР // Актуальные проблемы российского права. 2010. № 3. С. 350–362; Harris P., Oliver D. International Commercial Tax. Cambridge, 2010. P. 34–38; The Legal Status of the OECD Commentaries / Ed. S. Douma, F. Engelen. Vol. 1 (Conflict of Norms in International Tax Law Series). Amsterdam, 2008; Lang M., Brugger F. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation // Australian Tax Forum. 2008. P. 95–108 и др.

²⁴ См.: Информация ФНС России “О содержании жалобы, подаваемой в налоговый орган” от 9 февраля 2011 г.; Информационное сообщение ФНС России “О документах, которые рекомендуется приложить к жалобе, подаваемой в налоговый орган” от 15 февраля 2011 г. // СПС “КонсультантПлюс”.

органами при принятии официальных ненормативных актов), а с другой – путем их массового применения на практике непосредственными участниками трансграничных налоговых взаимодействий.

Нередко обыкновения, выражающие наиболее целесообразные с точки зрения участников налоговых отношений алгоритмы поведения, выступают “прообразом” налоговых норм, устанавливаемых законодателем. В таких случаях налоговые обыкновения предстают “формой, где впервые и, может быть, задолго до его официального признания в форме позитивного права получает путевку в жизнь объективное, действительное право”²⁷. Например, первоначальная редакция п. 1 ст. 89 НК РФ содержала однозначное указание на то, что выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. Никаких исключений из этого правила законом не предусматривалось. Однако практика сразу же выявила вопиющие недостатки этого “правила без исключений”. Что делать, если вследствие объективных обстоятельств – мизерная площадь помещения, особые условия производства, ремонт, арест здания и т.п. – провести проверку по месту нахождения налогоплательщика невозможно? Не отменять же проверку, откладывая ее на “неизвестно какое далекое” будущее. На практике в подобных ситуациях – по договоренности между проверяющими и проверяемыми – выездные налоговые проверки переносились в помещения налоговых органов либо в специально арендуемые налогоплательщиком помещения. В данных случаях некоторое отклонение от налоговой нормы ввиду объективных обстоятельств было обоснованным и “отвечало интересам обеих сторон”²⁸. Впоследствии законодатель лега-

лизовал подобную практику, дополнив п. 1 ст. 89 НК РФ нормой-исключением из общего правила: “В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа”²⁹.

В заключение подчеркнем, что сформировать адекватное представление о функционировании налоговой системы России, основываясь лишь на изучении статутных источников, не представляется возможным. Знание одного лишь законодательства о налогах и сборах не дает полноценного представления о *реальном* налоговом праве. Напротив, лишь систематизированное изучение и практическое следование совокупности *всех форм* выражения налоговых норм, включая помимо статутного налогового права и другие источники, способны дать участникам налоговых отношений уверенность в добросовестности и правомерности своего поведения. Посредством налоговых обыкновений “по мере возможности удастся исправить отдельные недостатки, несовершенства правового регулирования, в том числе восполнить пробелы, в какой-то мере устранить коллизии, конкретизировать абстрактные нормы применительно к специфике конкретных правоотношений и условиям их действия”³⁰. Расширение круга источников налогового права как форм внешнего выражения и объективации налоговых норм, активное вовлечение судов, налоговых органов и частных субъектов в процессы правообразования должны рассматриваться как долговременный фактор *правовой модернизации*, необходимый для придания налоговому праву нового облика, адекватного проблемам и вызовам XXI в.

²⁷ Сырых В.М. Система источников права в материалистической теории права // Ленинград. юрид. журнал. 2008. № 3. С. 22.

²⁸ Белова М.С., Кинбурская В.А., Ялбулганов А.А. Налоговый контроль и ответственность: анализ законодательства, административной и судебной практики / Под общ. ред. А.А. Ялбулганова. М., 2008. С. 99, 100.

²⁹ См.: Федеральный закон “О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования” от 27 июля 2006 г. // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (Ч. 1). Ст. 3436.

³⁰ Сырых В.М. Система источников права в материалистической теории права. С. 22.