10.24412/2782-3830-2025-2-186-190

КАРАМОВ Ильгиз Флоритович,
ассистент кафедры финансового и административного права, Институт права ФГБОУ ВО «Уфимский университет науки и технологий», Уфа, e-mail: Absolvitur2017@gmail.com

ШАЙДУЛЛИН Вадим Фирдаусович,
Магистрант, направление подготовки Юриспруденция, Институт права ФГБОУ ВО «Уфимский университет науки и технологий», Уфа, e-mail: vadim.shaidullin@yandex.ru

К ВОПРОСУ ОПТИМИЗАЦИИ ПОЛОЖЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА: ЮРИДИКО-ТЕХНИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Аннотация. *В рамках настоящей научно-исследовательской работы авторами были рассмотрены некоторые вопросы оптимизации положений налогового законодательства, в частности, проанализированы аспекты повышения юридико-технической оформленности правовых норм налогового законодательства. Авторы полагают, что актуальность тематики проводимых научных изысканий определяется значимостью точного изложения правовых норм в рамках налогового законодательства, имеющего федеральное значение и затрагивающее каждого гражданина России. В своей работе, авторы проводят анализ оптимизации положений налогового законодательства, в частности, исследуют некоторые аспекты повышения юридико-технической оформленности правовых норм налогового законодательства, сопоставляют теоретические и практические стороны данного вопроса.*

Ключевые слова: *налоговое законодательство, юридическая техника, структура правовой нормы, рационализация штрафных сумм, правоприменение налоговых норм, унификация формата написания.*

KARAMOV Ilgiz F.,
assistant at the Department of State Law, Institute of Law of the Ufa University of Science and Technology, Ufa

SHAIDULLIN Vadim F.,
master's student, Institute of Law of the Ufa University of Science and Technology, Ufa

ON THE ISSUE OF OPTIMIZING THE PROVISIONS OF TAX LEGISLATION: LEGAL AND TECHNICAL ASPECT

Annotation. *Within the framework of this research work, the authors considered some issues of optimizing the provisions of tax legislation, in particular, analyzed aspects of improving the legal and technical formalization of legal norms of tax legislation. The authors believe that the relevance of the subject of scientific research is determined by the importance of an accurate presentation of legal norms within the framework of tax legislation of federal importance and affecting every citizen of Russia. In their work, the authors analyze the optimization of the provisions of tax legislation, in particular, they explore some aspects of improving the legal and technical formality of the legal norms of tax legislation, compare the theoretical and practical sides of this issue.*

Key words: *tax legislation, legal technique, structure of the legal norm, rationalization of penalty amounts, enforcement of tax norms, unification of the writing format.*

Исследуя современное законодательство Российской Федерации, следует резюмировать, что оно не является статичным, поскольку подвержено преобразованиям в силу закономерного и постепенного развития отечественных общественных отношений. Вместе с

тем, подобные изменения являются необходимыми, поскольку позволяют своевременно совершенствовать нормативные правовые акты в целях соответствия общественным потребностям в правосудии. Немаловажное значение ровно как в процессе принятия, так и в совершенствовании нормативного правового акта, приобретает юридическая техника, поскольку правильное составление правовой нормы минимизирует количество юридических ошибок, которые имеют место быть в ходе её правоприменения [4]. Вопреки вышесказанному, отечественное законодательство, к сожалению, содержит правовые нормы, в юридической технике которых наблюдаются юридические ошибки, которые в перспективе порождают огромное количество правовых споров.

Как справедливо заметил на выступлении перед членами Совета законодателей РФ глава российского государства, президент В.В. Путин: «Нужно и дальше повышать качество юридической техники, нормотворческой культуры, добиваться, чтобы законы были более четкими, понятными, эффективными с точки зрения их правоприменения…». Полагаем, следует согласиться с мнением главы государства, поскольку надлежащее облачение правовых норм в понятную для граждан форму позволит сократить объем «неосознанных» правонарушений, являющихся отражением нарушенного принципа «ignorantia legis neminem excusat».

Как справедливо отмечает Е.Е. Смолицкая, при образовании новой отрасли права её юридическая техника находится в зачаточном состоянии, исходя из чего заимствование правовых конструкций из иных отраслей неизбежно [2]. Вместе с тем, нередко можно встретить ошибки в давно укрепившихся нормативных правовых актах. Так, к примеру, Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее по тексту – «НК РФ») является одним из рекордсменов по наличию пробелов и юридических ошибок в правовых нормах. Рассмотрим данную проблему более подробно на примере статей 128, 129 НК РФ.

Перейдем к рассмотрению правовой нормы, содержащейся в статье 128 НК РФ. Данная статья именуется как ответственность свидетеля и имеет следующее содержание: Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере тысячи рублей. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний, влечет взыскание штрафа в размере трех тысяч рублей.

Первое, на что обращает внимание не только правоприменитель, но и обычный гражданин при прочтении данной статьей, заключается в отсутствии нумерации абзацев, хотя в предыдущей статье каждый пункт пронумерован. Такое замечание едва ли может быть отнесено к правоприменительным юридическим ошибкам, поскольку по большей части это связано с правилами юридической технике. Однако нумерация положений статьи 128 НК РФ позволит привести к унификации изложения правовых норм, содержащихся в НК РФ.

Далее отметим юридические ошибки, одной из которых является неправильное толкование или применение нормативных положений этой статьи. Например, некорректное определение понятий или неправильное применение условий ответственности свидетеля. Так, ошибкой в технике написания данного положения статьи 128 НК РФ является отсутствие точного указания на то, каким образом должны взыскиваться штрафы с лиц, нарушивших указанные правила. Также возможно неверное использование слова «влечет», которые следовало бы заменить на понятия «предусматривает» или «предполагает», что позволит избежать неправильного толкования, будто штраф автоматически возникает в результате действий свидетеля.

Также статья 128 НК РФ не определяет, кто именно должен вызывать лицо в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении. Помимо этого, положения рассматриваемой нами статьи не устанавливают возможность и порядок оспаривания решения о вызове свидетеля без уважительных причин, критерии определения заведомо ложных показаний свидетеля, а также отсутствуют дополнительные меры ответственности за неправомерный отказ от дачи показаний или дачу ложных показаний, кроме взыскания штрафа.

Далее перейдем к рассмотрению юридических ошибок в технике написания статьи 129 НК РФ, именуемой как отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода. Данная статья имеет следующее содержание: «1. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, налогового мониторинга влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей. 2. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей». В первую очередь, отметим, что, в отличие от статьи 128 НК РФ, положения статьи 129 НК РФ имеют строгую нумерацию. Юридической ошибкой в технике написания статьи 129 НК РФ является неудачный выбор суммы штрафа за отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в налоговой проверке. В данном случае штраф в размере 500 рублей кажется непропор-

ционально низким и может не оказать должного влияния на лиц, которые могут отказаться участвовать в проверке.

Кроме того, статья 129 НК РФ должна не просто указывать размер штрафа, но и устанавливать порядок применения этого штрафа, процедуру обжалования, сроки и условия его взыскания.

Если рассматривать логику статьи, то вторая часть (штраф в размере 5 тыс. руб. за дачу заведомо ложного заключения или перевода) кажется более разумной. Однако важно также обеспечить четкий механизм проверки фактов и обоснования размера штрафа, чтобы избежать возможности ошибочного применения этого штрафа. В статье не указаны иные меры ответственности за отказ от участия в налоговой проверке, налоговом мониторинге, дачу заведомо ложного заключения или заведомо ложного перевода.

Кроме того, необходимо четко регламентировать, какие именно действия эксперта, переводчика или специалиста считаются отказом от участия в налоговой проверке, поскольку данная формулировка не дает исчерпывающего перечня, вследствие чего предоставляет широкую возможность для злоупотребления правом должностными лицами.

Также законодатель не устанавливает, какие именно действия считаются дачей заведомо ложного заключения и какие – заведомо ложным переводом, чтобы избежать неправильного толкования норм данной статьи. Формулировка «дать заведомо ложное заключение» или «осуществить заведомо ложный перевод» более подходит для описания предоставления заведомо ложной информации, чем просто «ложного заключения» или «ложного перевода».

Статьи 128 и 129 НК РФ содержат положения об ответственности обозначенных в них участников налоговых правоотношений. При этом закономерно возникает вопрос об отсутствии единообразия в названии статей. Если в названии первой фигурирует достаточно отчетливое содержание обозначенной в ней нормы, т.е. статья 128 «Ответственность свидетеля», то по второй такое суждение сделать нельзя. Законодатель, словно не зная о цели заголовка, т.е. лаконичности отражения в нем основной идеи положения, использовал в названии диспозицию: статья 129 «Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода».

Затрагивая основные формальные реквизиты необходимо также упомянуть главу 20.3 НК РФ посвященную взаимосогласительным процедурам в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения. Первой по счету в главе идет статья 142.7 «Общие положения», которая в своем заголовке теряет предмет содержания. Это единственная статья об общих положениях в первой части НК РФ с подобным нарушением юридической техники. Остальные статьи подобных недочетов не имеют, например, статья 25.1 «Общие положения о консолидированной группе налогоплательщиков», статья 25.8 «Общие положения о региональных инвестиционных проектах», статья 105.3 «Общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами».

При прочтении содержания норм НК РФ также бросается в глаза отсутствие унификации формата написания размеров денежных сумм. Так, часть статей содержит в себе цифирное обозначение, в то время как вторая часть обозначение прописью. Наглядным примером противоречий будут является две следующие друг за другом статьи 119.1 и 119.2 НК РФ.

В статье 119.1 НК РФ, содержащей информацию о нарушении установленного способа предоставления налоговой декларации (расчета), установлено взыскание штрафа в размере 200 рублей. Далее статья под тем же номером, но с другим примечанием – статья 119.2 НК РФ за действия в виде предоставления налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере сорока тысяч рублей, а те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере восьмидесяти тысяч рублей.

Это является не единичным случаем. В комментируемом нормативно-правовом акте система записи чисел делится на два вида: в статьях 119.2, 120, часть 2 статьи 126, 128 НК РФ это система записи чисел прописью, в то время как в статьях 5, 25.2, 25.8, 47, 48, 52, 70, 74.1, 92, 93.1, 105.14, 105.16-3, 105.19, 105.22, 105.26, 116, 119, 119.1, 125, части 1, 1.1, 1.1-1 и 1.2 статьи 126, 126.1, 129, 129.1, 129.3 – 129.6, 129.7 – 129.11, 129.14 – 129.15, 132, 134, 135, 135.2 НК РФ это система записи чисел цифрами.

При том данная проблема написания присутствует и при обозначении сроков в налоговом законодательстве. В одних статьях мы видим, к примеру, «в течение тридцати дней» (часть 6 статьи 25.1 НК РФ), в других «в течение 30 дней» (часть 6 статьи 105.17 НК РФ).

Авторы обращают внимание на тот факт, что исключительно в статье 123 НК РФ «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов» отсутствует нумерация условий при их выраженном обозна-

чении. То есть последняя редакция её части 2 представляет собой следующее: «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, при одновременном выполнении следующих условий: налоговый расчет (расчет по налогу) представлен в налоговый орган в установленный срок; в налоговом расчете (расчете по налогу) отсутствуют факты неотражения или неполноты отражения сведений …».

При этом во всех остальных статьях, когда законодатель выделяет конкретные критерии, он их нумерует способом «цифра-скобка», как, например, в части 3 статьи 25.2 НК РФ: «Организация – сторона договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков должна соответствовать следующим условиям: 1) организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом; 2) в отношении организации на дату регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков либо на дату присоединения такой организации…».

Подобный дефект также встречается в рамках статьи 85 НК РФ «Обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц». В её части 8 нумерация сведений отсутствует, а уже в части 8.1 интересным образом сведения о фактах обретают свои номера.

Стоит выделить проблему с обозначением заместителя руководителя: в пунктах 6 и 11 статьи 77 НК РФ, пункте 1 статьи 94 НК РФ резко отличается от остальных, а именно в них используется термин «его заместитель». В остальных же нормах законодатель употребляет «заместитель руководителя» (статьи 25.3, 25.5, 34.2, 77 НК РФ и другие). Поскольку смысл понятия не меняется, то стоило бы обозначать его единым для всего акта словосочетанием.

Чрезмерная и безосновательная загруженность повтором мы видим в статье 95 НК РФ «Экспертиза». Она содержит положения о привлечении эксперта: «1. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. 2. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе».

Непонятна логика повторного упоминания договорной основы. Дублирование одной и той же мысли в следующих друг за другом пунктах бесполезна, поскольку пользователь, прочитав следующий трехстрочный абзац, не забывает её и путается, столкнувшись с ней же второй раз [3].

При этом, в статье 96 НК РФ «Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля» уже включает одно упоминание работы привлеченного специалиста на договорной основе. Далее же, в статье 97 НК РФ «Участие переводчика», законодатель и вовсе не устанавливает основу работы переводчика. Стоит также сказать и об отсутствии актуальности некоторых положений первой части комментируемого нормативно-правового акта.

Справедливым представляется мнение С.Н. Болдырева, которое заключается в том, что стремительный темп законотворчества породил целый спектр проблем, таких как бессистемное развитие законодательства, дефекты формы и содержания нормативных правовых актов, расплывчатость формулировок, возможность неоднозначного понимания предписаний и ряд иных [1]. Так, в статьях 85, 86, 132, 135.2 НК РФ упоминается «нотариус, занимающийся частной практикой». Очевидно, что данное понятие было создано для противопоставления нотариусам, работающим в государственных нотариальных конторах. Однако, с 2021 года на территории Российской Федерации государственных нотариусов не существует. Минюст России их всех упразднили и перевели в статус «частнопрактикующих». Вследствие этого изменения видим необходимым заменить понятие «нотариус, занимающийся частной практикой» на «нотариус», для соблюдения принципа ясности нормативного акта.

Стоит поставить вопрос об изменении пункта 9.3 статьи 85 НК РФ «Обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц». Он имеет следующее содержание: «Органы, осуществляющие в Республике Крым и городе федерального значения Севастополе полномочия в сфере государственной кадастровой оценки объектов недвижимости, землеустройства, государственного мониторинга земель, государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним и государственного кадастрового учета, в срок до 1 марта 2015 года обязаны сообщить в налоговые органы Республики Крым и города федерального значения Севастополя

имеющиеся у них сведения об объектах недвижимого имущества (в том числе земельных участках) и их правообладателях по состоянию на 1 января 2015 года и исполнять обязанности, установленные пунктом 4 настоящей статьи». Учитывая, что срок исполнения изложенной в этой норме обязанности на момент 2024 года ставится под большое сомнение, то предлагаем, после проверки его исполнения, исключить данную норму из НК РФ.

Таким образом, законодательство Российской Федерации, находясь в постоянной динамике, все же несовершенно, поскольку имеет ряд пробелов и юридических ошибок.

НК РФ не является исключением, причем, многие специалисты отмечают, что данный нормативный правовой акт является рекордсменом по юридическим ошибкам. Статьи НК РФ имеют недостатки, связанные с техникой их написания и правоприменения. Необходимо совершенствовать вышеуказанные положения налогового законодательства, что позволит обеспечить четкость и ясность формулировок, что, в свою очередь, поспособствует исключению двойственности толкования и неправомерного применения статьи при осуществлении деятельности налоговых органов и органов судебной системы. При этом необходимо, чтобы усовершенствованные положения статей налогового законодательства не противоречили другим правовым актам, что позволит избежать путаницы и коллизий в применении закона.

Список литературы:

[1] Болдырев С.Н., Донской Д.Д. Юридическая конструкция как прием юридической техники в моделировании современного законодательства (на примере налоговых правоотношений) // Аграрное и земельное право. 2020. № 9 (189). С. 99-101.

[2] Смолицкая Елена Евгеньевна Юридическая техника использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве // Налоги и финансы. 2015. №3 (27). С. 36-39.

[3] Шепенко Р.А. Юридическая техника и правовой инструментарий налогового законодательства Грузии и Российской Федерации // Налоги и финансы. 2018. № 4 (40). С. 26-36.

[4] Якушев А.О. О соотношении понятий «Финансовая техника» и «Юридическая техника налогового права» // Вестник ВГУ. Серия: Право. 2011. № 2. С. 381-393.

Spisok literatury:

[1] Boldyrev S.N., Donskoy D.D. Legal construction as a method of legal technique in modeling modern legislation (on the example of tax legal relations) // Agrarian and land law. 2020. №. 9 (189). pp. 99-101.

[2] Smolitskaya Elena Evgenievna The legal technique of using civil law institutions in tax lawmaking // Taxes and Finance. 2015. №.3 (27). pp. 36-39.

[3] Shepenko R.A. Legal technique and legal tools of tax legislation of Georgia and the Russian Federation // Taxes and finance. 2018. №. 4 (40). pp. 26-36.

[4] Yakushev A.O. On the relationship between the concepts of “Financial technology” and “Legal technology of tax law” // Bulletin of the VSU. Series: Law. 2011. №. 2. pp. 381-393.

