Библиографический список

- Болтина О. В. К вопросу о повышении эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. 2014. № 3.
- Болтина О. В. Системность в налоговом и бюджетном праве Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 7.
- Бочкарева Е. А. Разграничение доходных источников и расходных полномочий как одно из условий сбалансированности бюджетной системы Российской Федерации // Финансовое право. 2013. № 12.
- Вершило Т. А. К вопросу об устойчивости бюджетной системы как основы финансовой безопасности государства // Финансовое право. 2016. № 8.
- Джумов А. М. Налоговые доходы бюджета как главный системный интегратор финансовых ресурсов // Налоги. 2007. № 6.
- Институты финансового права / под ред. Н. М. Казанцева. М., 2009.
- Комягин Д. Л. Бюджетное право России: бюджетное устройство и бюджетная система // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2011. № 3—4.
- Кучеров И. И. Слагаемые финансовой безопасности и ее правовое обеспечение // Журнал российского права. 2017. № 6.
- Поветкина Н. А. Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения: монография. М., 2016.
- Поветкина Н. А. Финансовая устойчивость Российской Федерации: правовая доктрина и практика обеспечения: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2016.
- Пронина Л. И. Разграничение полномочий. Финансовый аспект // Бюджет. 2012. № 8.
- Тишутина О. И., Михайлов А. В. Бюджетные расходы: вопросы эффективности, результативности и разработка системы показателей оценки // Проблемы современной экономики. 2012. № 4.
- Умнова И. А. Проблемы дифференциации и перспективы оптимизации современной российской модели разграничения предметов ведения и полномочий в контексте доктрины субсидиарности // Сравнительное конституционное обозрение. 2012. № 2.
- Чертков А. Н. Механизм разграничения полномочий между федеральными и региональными органами и повышение эффективности осуществления власти // Законодательство и экономика. 2007. № 1.
- Чертков А. Н., Кистринова О. В. Договорный аспект разграничения полномочий в Российской Федерации: история и современность // Журнал российского права. 2014. № 8.

Эффективность принципов налогового права как правовых регуляторов: состояние и перспективы

ЖУРАВЛЕВА Оксана Олеговна, ведущий научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук
117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34
E-mail: ozhura@gmail.com

Правильный выбор правовых регуляторов, их эффективность определяют успешность реализуемых государством стратегий, в том числе и в интеграционных проектах. В настоящее время стоит задача определения будущих ключевых параметров российской налоговой системы, которая должна обеспечить не только экономическое и технологическое развитие, но и социальную стабильность. Существенную роль в модернизации российской налоговой системы играют эффективные правовые регуляторы. Особым их видом являются принципы налогового права, которые задают общий вектор развития национальной модели налоговой системы и определяют возможные пути ее трансформации. В связи с этим возрастает

актуальность исследования вопросов эффективности принципов налогового права как специфических правовых регуляторов.

В качестве цели статьи рассматривалось определение перспективных направлений исследований эффективности принципов налогового права. В процессе достижения цели были решены задачи оценки состояния научных исследований эффективности принципов налогового права, исследования доктринальных подходов к определению эффективности в праве и в налоговом праве и их сопоставление, выявления существующих проблем и предложение возможных способов их разрешения.

При проведении исследования были использованы общенаучные и частно-научные методы, включая анализ и синтез, исторический и формально-логический методы, что позволило выявить динамику научного интереса к вопросам эффективности принципов налогового права и круг существующих проблем.

На основе полученных результатов сделан вывод, что особенности природы норм-принципов не позволяют распространять на них существующие подходы к определению эффективности иных норм и институтов. Отраслевой прорыв в исследовании эффективности принципов права в налоговом праве вряд ли возможен в условиях доктринальных расхождений по определению ключевых категорий «принципы права», «эффективность», «эффективность права», «эффективность правовых норм». Рекомендуется отказаться от употребления термина «эффективность принципов налогового права» и использовать более подходящий и корректный термин «эффективность реализации принципов налогового права». В будущем можно ожидать появления исследований, концентрирующихся на рассмотрении эффективности отдельных институтов налогового права (в том числе запретов, ограничений, санкций и др.), выработке соответствующих методик их оценки, поскольку подобные вопросы разработаны и в теории права, и в других отраслях.

Ключевые слова: налог, правовая система, эффективность права, эффективность принципов налогового права, эффективность реализации принципов налогового права, цели принципов налогового права.

Efficiency of Legal Principles of Taxation as a Legal Regulator: the State and Prospects

O. O. ZHURAVLEVA, leading research fellow of the Department of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, candidate of legal sciences
34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218
E-mail: ozhura@gmail.com

The correct choice of legal regulators and their effectiveness predetermine the success of state strategies, including integration projects. The task is to determine the future key parameters of the Russian tax system, which should allow to ensure economic and technological development and also social stability. Effective legal regulators play a significant role in the modernization of the Russian tax system. The principles of tax law are a special kind of them. They set the general vector of the development of the national model of the tax system and determine possible ways of its transformation and design. In this regard, the relevance of research on the effectiveness of the principles of tax law, as specific legal regulators, is growing.

The research objective is to determine the perspective directions of studies on the effectiveness of the principles of tax law. In the process of achieving it, the following tasks were accomplished: assessment of the state of scientific research on the effectiveness of the principles of tax law; research of doctrinal approaches to the definition of efficiency in law and in tax law, their comparison; identify of existing problems and suggesting possible ways to resolve them.

General scientific and non-scientific methods were used by the research. The methods of analysis and synthesis, historical, formal-logical were allowed to reveal the dynamics of scientific interest in the effectiveness of the principles of tax law and the existing problems.

It was concluded that the nature of the norms-principles does not allow them to extend existing approaches to determining the effectiveness of other norms and institutions. It is recommended to abandon the use of the term effectiveness of the principles of tax law and use a more appropriate

and correct term for the effectiveness of the implementation of the principles of tax law. In the future, we can expect the emergence of studies focused on the review of the effectiveness of individual institutions of tax law (including, prohibition, restrictions, sanctions, etc.). Possible is the development of appropriate methods for their evaluation, since similar issues have been developed in law theory and in other legal branches.

Keywords: tax, legal system, efficiency of law, efficiency of tax legal principles, efficiency of tax principle's realization, purpose of tax law principles.

Keywords: tax, legal system, efficiency of law, efficiency of tax legal principles, efficiency of tax principle's realization, purpose of tax law principles.

DOI: 10.12737/article_59522f9880ac29.86083022

При определении ключевых параметров российской налоговой системы¹ необходимо учитывать, что она должна быть не только современной и хорошо адаптироваться к быстро меняющемуся экономическому контексту, но и обеспечивать конкурентные преимущества национальной экономической и социальной системам. Существенную роль в решении этих задач играют правовые регуляторы, включая принципы налогового права, которые задают общий вектор развития национальной модели налоговой системы и предопределяют возможные пути ее трансформации. От эффективности применяемых правовых регуляторов зависит успешность реализуемых государством стратегий, в том числе в интеграционных проектах². Все это обуславливает актуальность исследования вопросов эффективности налогового регу-

лирования, включая рассмотрение эффективности специфических регуляторов — принципов налогового права. При этом первостепенной задачей является определение уровня доктринальной проработки данной тематики, в том числе выявление существующих проблем и перспектив дальнейшего развития научных исследований в указанной области.

Не вызывает сомнений, что эффективность принципов налогового права как правовых регуляторов не может исследоваться в отрыве от достигнутых на сегодняшний день результатов в теории государства и права, а также в иных отраслях права, замыкаясь лишь в пределах отрасли финансового права. Проведенный анализ работ по налоговому праву, в том числе монографических, подтверждает тесную взаимосвязь общих и отраслевых наработок, касающихся эффективности в праве. При этом все авторы опираются на результаты теории, следствием этого является проецирование общих и неразрешенных проблем права на уровень подотрасли. Кроме того, специфический контекст иногда еще более рельефно демонстрирует некоторые из теоретических проблем, в частности проблемы источников права, оценки роли и значения судебной практики с учетом конституционно-правовых основ налогообложения, правила действия во времени норм, использующих термины других отраслей права³.

¹ В Послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ на 2017 г. отмечена необходимость подготовки и принятия в 2018 г. всех соответствующих поправок по настройке налоговой системы в законодательство, в Налоговый кодекс РФ, зафиксировав новые стабильные правила на долгосрочный период. Введение их в действие должно быть осуществлено с 1 января 2019 г.

² В литературе отмечается потребность в эффективных правовых регуляторах в условиях «интеграции национальных экономик и иных сфер жизни» (см.: Тихомиров Ю. А. Сравнительно-правовой анализ институтов государственного управления // Административные процедуры и контроль в свете европейского опыта / под ред. Т. Я. Хабриевой, Ж. Марку. М., 2011. С. 17).

³ См. подробнее: Журавлева О. О. Соотношение общей и специальной норм в нормативных актах о налогах и сборах // На-

Подотрасль налогового права по сравнению с иными отраслями и подотраслями российского публичного права стала бурно развиваться не так давно. Однако в силу специфики предмета и периода ее формирования не могла обойти стороной вопросы эффективности. Налоговое право достаточно тесно связано с имущественной сферой частных лиц и публичных субъектов, поэтому оно следовало в общем русле динамики интереса к эффективности в публично-правовой сфере, которая обладает цикличностью в условиях периодически повторяющихся кризисных циклов. Каждый раз обращение к данной тематике составляет новые акценты. Как отмечают зарубежные исследователи, «экономическая эффективность права, особенно начиная с периода кризиса, была пересмотрена с учетом перспективы экономического развития на национальном уровне, в то время как ранее основной акцент делался на эффективности немедленного, краткосрочного действия права»⁴.

Со второй половины XX в. тема эффективности в праве уже прочно укоренилась в юридическом научном дискурсе, причем не только в отечественном, но и в зарубежном. При этом существуют две составляющие, на которые обращалось внимание исследователями: 1) способность права обеспечивать достижение социально значимых и востребованных обществом целей;

2) эффективность правоприменения⁵. Подобный интерес в немалой степени был обусловлен обостряющейся конкуренцией государств за различные ресурсы, в том числе конкуренцией правовых систем, что проявилось в дискуссии об эффективности систем общего и континентального права⁶. Оценка отдельных отраслей и институтов законодательства при этом носит более прикладной характер.

Следует учитывать, что эффективность рассматривается в нескольких аспектах, преобладающим традиционно является экономический, который также подвергается постоянной ревизии. На сегодняшний день можно поддержать точку зрения, что «экономически эффективным ... можно считать право, которое в структурированном виде позволяет достичь стабильного и сбалансированного развития», поскольку «это и составляет цель регулирования»⁷.

В качестве перспектив развития данного научного направления необходимо учитывать два преобладающих в юридическом дискурсе с учетом произошедших в последние десятилетия изменений аспекта: «стоимость права» (временные, процедурные затраты), а также социальные затраты «хорошей»/«плохой» правовой системы, включая «не только “стоимость” права, но и экономические и социальные издержки “хорошего” или “плохого” права (структуры, неспособной к развитию

логовое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2013 года: по матер. XI Междунар. научн.-практ. конф. 11—12 апреля 2014 г.: сборник / сост. М. В. Завязчикова; под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С. 69—78.

⁴ Файярд Ж.-Р. Позиция Франции по вопросу экономической эффективности права // Экономическая эффективность права: материалы круглого стола V Международной школы-практикума молодых ученых-юристов (Москва, 26—28 мая 2010 г.) / отв. ред. Н. Г. Доронина. М., 2011. С. 26.

⁵ Г. Таллок отмечал, что проблема эффективности в праве имеет две составляющие: 1) насколько право как таковое хорошо «спроектировано» для достижения целей, которые общество рассматривает как желаемые; 2) эффективность самого процесса правоприменения (см.: *Tullock G. Two Kinds of Legal Efficiency* // *Hofstra Law Review*. Vol. 8. Iss. 3. 1980. Art. 8. P. 659).

⁶ Подробнее об этом см., например: *Garoupa N., Liqueerre C. G., Melon L. Legal Origins and the Efficiency Dilemma*. Routledge, 2016.

⁷ Файярд Ж.-Р. Указ. соч. С. 23.

и росту)»⁸. Они подлежат учету при создании или совершенствовании соответствующего правового регулятора, правового инструмента и оценке его возможной эффективности.

Баланс частных и публичных интересов лежит в основе права, призванного обеспечить стабильность общества. В связи с этим в российских теоретических работах последних лет все большее внимание уделяется социальным аспектам действия права, высказываются точки зрения, что «в современных условиях эффективность права и его норм следует измерять их вкладом в укрепление правовых основ государственной и общественной жизни, в формирование и развитие элементов свободы, гармонии, справедливости в общественных отношениях, в реализацию прав и свобод человека и гражданина»⁹.

Однако в доктрине до настоящего момента отсутствует единство мнений в вопросе дефинирования категории эффективности принципов права, а также производной от нее эффективности принципов налогового права, соответственно, отсутствуют методики их оценки¹⁰. Хотя упоминание категории эффективности, как и справедливости, — обязательный атрибут большинства налогово-правовых исследований. По крайней мере авторы используют соответствующий термин для оценки рассматриваемых явлений. Так, в диссертационных работах затрагивались вопросы способов дости-

жения эффективности финансово-правового регулирования, в том числе в налоговой сфере¹¹, эффективности средств правового регулирования налоговых отношений¹²; эффективности исполнения основной налоговой обязанности¹³; значения эффективности системы государственного контроля за правильностью и полнотой уплаты налога в реализации принципа справедливости налогообложения доходов физических лиц¹⁴; условий повышения эффективности совершенствования законодательства в сфере налогообложения¹⁵; влияния использования аналогии факта в налоговой норме на ее эффективность¹⁶; эффективности

¹¹ См.: Долгополов О. И. Возмещение убытков, причиненных налоговым органом: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015. С. 8.

¹² См.: Овсянников С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2001. С. 12.

¹³ См.: Иванова В. Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2009. С. 10.

¹⁴ См.: Урубкова И. А. Принцип справедливости в налоговом праве (на примере налога на доходы физических лиц): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 9, 24.

¹⁵ В качестве таковых указываются четко определенные цели принятия налогово-правовых актов, а также спланированная деятельность по их достижению (см.: Алимбекова А. С. Проблемы реализации налогово-правовых норм: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 8). Кроме того, Е. А. Лопатниковой в развитие идей А. С. Алимбековой выделяется в качестве условия повышения эффективности процесса совершенствования законодательства в сфере налогообложения факт закрепления в налоговом законодательстве принципов налогообложения, принципов построения налоговой системы и принципов налогового права во взаимодействии. См.: Лопатникова Е. А. Реализация принципов налогового права / под ред. И. И. Кучерова. М., 2012. С. 71.

¹⁶ Причина этого видится исследователю в «отсутствии должного закрепления при-

⁸ Файярд Ж.-Р. Указ. соч. С. 26.

⁹ Пунченко С. И. Социальная эффективность права в современной России (теоретический аспект): дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2016. С. 16—17.

¹⁰ Несмотря на отсутствие единства в подходах к определению содержания данного понятия (аналог результативности или оптимальности) в отдельных отраслях разработаны методология и методики оценки эффективности, при этом имеется еще достаточно аспектов данной проблемы, которые ждут своего разрешения.

налоговой системы¹⁷ и ее функционирования¹⁸ и соответствующих гарантий¹⁹; эффективности норм налогового законодательства как фактора, влияющего на национальную экономику²⁰; эффективности позиций КС РФ в налоговой сфере²¹; эффективности правового регулирования налоговых льгот²². Кроме того, в работах встречаются также многочисленные и разнообразные предложения по повышению эффективности российского налогового законодательства²³. Общей особенностью реализованного в исследованиях подхода можно признать использование категории эффективности преимущественно для характеристики правового регулирования, его отдельных инструментов и элементов в оценочных суждениях. Применен-

ия при этом каких-либо специальных методик оценки эффективности выявлено не было. Соответственно, характер и глубина исследований позволяют охарактеризовать большинство из них с точки зрения разрешения концептуальных проблем эффективности в налоговом праве как фрагментарные.

В то же время, несмотря на достаточно серьезную разработанность на общем доктринальном уровне вопросов эффективности законодательства, права, правовых норм, отдельных институтов, вопросы определения эффективности применительно к правовым принципам исследователями в полной мере не разрешены. Причины этого могут крыться в сложной природе принципов права, которые не всегда получают прямое нормативное оформление в законодательстве.

Тесная взаимосвязь права и социума, в том числе влияние базовых основ отраслей российского законодательства на социальные процессы, обуславливает обращение к проблематике эффективности во многих работах, в том числе в исследованиях, касающихся принципов налогового права²⁴. Отдельные попытки на уровне диссертационных исследований были предприняты при рассмотрении принципов российского налогового права²⁵, эффективности реализации норм общей части налогового права²⁶. В результате на сегодняшний день можно констатировать су-

знаков подобия, на основе которых и должна применяться аналогия» (Юзвак М. В. Аналогия в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 8).

¹⁷ См.: Овсянников С. В. Указ. соч. С. 36.

¹⁸ См.: Еремьян Э. В. Налоговое право Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 8.

¹⁹ Необходимым условием и гарантией эффективного функционирования налоговой системы признается надлежащее исполнение налогоплательщиком своих обязанностей (см.: Лопатникова Е. А. Указ. соч. С. 131).

²⁰ См.: Кулматова В. Ш. Правовое регулирование налогообложения в Кыргызской Республике: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 8.

²¹ См.: Власенко Л. В. Правовые позиции судов в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 8.

²² См.: Мамедова Б. Ф. Особенности правового регулирования льготного налогообложения в России и ФРГ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 8.

²³ См., например: Видулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 11.

²⁴ См., например: Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 11; Якушев А. О. Эффективность действия норм общей части налогового права // Якушев А. О., Сергиенко Р. А. Эффективность налогово-правового регулирования деятельности организаций: монография. М., 2004.

²⁵ См.: Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права...

²⁶ См., например: Якушев А. О. Эффективность действия норм общей части налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003.

ществование определенного научно-го багажа по проблематике эффективности в науке налогового права²⁷.

Рассмотрение вопросов эффективности невозможно без обращения к целям права, отрасли, института. Как отмечают исследователи, в силу перманентной идеальности цели деятельности в большей или меньшей степени она трудно поддается изучению в естественно-научных и технических областях знаний²⁸. Безусловно, результат «присутствует при каждом определении эффективности, он ему имплицитно присущ, однако измерение его происходит через пропорциональное соотношение затраченного и полученного»²⁹. Несмотря на имеющиеся расхождения в концепциях эффективности в праве, цель играет важную роль в них, что признавалось и признается большинством исследователей. «Телеологический анализ права — необходимая предпосылка изучения его эффективности, так как, не выявив цель, преследуемую правом, невозможно судить о ее достижении»³⁰. Соответственно, неправильная по-

становка цели, в том числе при оценке эффективности, может приводить к неправильным результатам. Не случайно целевая концепция эффективности в связи с этим подвергается критике³¹.

Затрудняют выработку адекватной правовой категории и процесс оценки эффективности, в том числе на основе целевой концепции, возможность наличия нескольких целей, а также их гетерогенность (существование материальных, а также нематериальных целей, юридических, социальных и иных, их иерархии³²). Дополнительные сложности возникают при их выявлении и достоверной фиксации³³.

При этом в доктрине цели принципов трактуются по-разному, поэтому возникает вопрос: насколько возможна оценка эффективности принципов права вообще и налогового в частности исходя из целевой концепции эффективности (равно как и иных концепций, связанных с целью)?

Обращаясь к принципам права, необходимо исходить из того, что на сегодняшний день их цели прямо не закреплены в законодательстве, в том числе в законодательстве о налогах и сборах. Более того, нередко прямо не закреплены и сами прин-

вов] фактов правореализации» (Мамай Е. А. Указ. соч. С. 96).

³¹ См.: Пунченко С. И. Указ. соч. С. 10.

³² На сегодняшний день в российской правовой науке преобладает точка зрения, что «эффективность отрасли и правового института, отдельного закона и правовой нормы оценивается с учетом достижения целей первого и второго уровней и показателей действия закона» (Тихомиров Ю. А., Емельянцев В. П., Аюрова А. А. и др. Эффективность законодательства: вопросы теории и практика: монография / отв. ред. Ю. А. Тихомиров, В. П. Емельянцев. М., 2015. С. 22).

³³ В теории права выделяют несколько концепций эффективности права, например целевую (функционально-целевую), причинно-функционально-целевую и др. (см.: Пунченко С. И. Указ. соч. С. 11).

²⁷ Поскольку работа А. О. Якушева появилась в 2003 г., то сложно согласиться с утверждением, что до 2010—2011 гг. «эффективность принципов налогового права ранее не исследовалась». См.: Смирнов Д. А. Эффективность реализации принципов налогового права: концепция и реальность // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. 2011. № 6. С. 62.

²⁸ В них внимание сосредоточивается на аспектах, которые могут быть точно измерены и оценены (см.: Мамай Е. А. Эффективность правоприменительных процедур (теория, практика, техника): монография / под ред. В. А. Толстика. М., 2012. С. 79—80).

²⁹ Мамай Е. А. Указ. соч.

³⁰ Бойков А. Д. К изучению эффективности уголовно-процессуального закона / отв. ред. Н. Ф. Кузнецова, И. Б. Михайловская. М., 1973. С. 164—165. Цит. по: Мамай Е. А. Указ. соч. С. 91. В настоящее время высказывается идея комплексной оценки эффективности норм права, предполагающей анализ «не столько самих норм права, сколько [масси-

ципы³⁴. На доктринальном уровне консенсус также еще не выработан, об этом свидетельствует сохранение в качестве традиционных тем общетеоретических и отраслевых дискуссий разграничения «правовых принципов» и «принципов права» (в том числе применительно к конкретной отрасли), а также обязательности нормативного закрепления принципов права (т. е. их переход в категорию нормативно закрепленных правовых принципов³⁵). При этом и сам процесс формализации рассматривается авторами по-разному³⁶, что

³⁴ Затруднение вызывают и те обстоятельства, что даже в отношении нормативно закрепленных правовых принципов возникает вопрос об их целях.

³⁵ Есть сторонники и противники обязательного прямого закрепления принципов права. В частности, Э. Л. Сидоренко применительно к уголовно-правовой сфере считает, что «идеологическая парадигма современного законодательства» будет «обеднена» в результате сведения принципов права к нормативно регламентированным положениям (см.: Сидоренко Э. Л. Диспозитивный режим уголовно-правового регулирования: монография. М., 2013. С. 87). «Бесперспективна, если не утопична, идея включения принципов права непосредственно в нормативно-правовые акты, так как принципы права как идеи могут быть в лучшем случае закреплены лишь в качестве тезиса, однако его сущностную составляющую невозможно закрепить статически, потому что в силу общественного статуса данного правового явления оно динамично и может варьировать свое содержание от внешних (объективных) факторов: время, место, срок и т. д. — до внутренних (субъективных): собственное мнение о целесообразности, своевременности и т. д.» (Пузиков Р. В. Доктринальное осмысление понятия, места и роли принципов права в современной правовой политике // Принципы российского права: общетеоретический и отраслевой аспекты / Н. И. Матузов, А. В. Малько, К. А. Струсь и др.; под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. Саратов, 2010. С. 110).

³⁶ В него могут включаться дополнительные стадии, не ограничиваясь только тради-

обусловлено различиями в отраслевой системе источников, а также особенностями правовых систем, в том числе во временном аспекте.

Многочисленность сторонников закрепления в законах их идей, целей правового регулирования, в том числе в налоговой сфере³⁷, свидетельствует, что вопрос подлежит отдельному рассмотрению. Основным аргументом для закрепления принципов для исследователей эффективности является появление нормативно определенных целей, что позволит использовать целевую концепцию эффективности. Однако встает вопрос о цели принципов, как она может быть определена и должна ли определяться в законе. Кроме того, если исходить из понимания принципа права как идеи, то следует признать, что оценка эффективности принципов налогового права является частным случаем оценки идеи³⁸.

Предположим, что цель принципов налогового права будет закреплена в законе, как следствие встанет вопрос об определении эффективно-

ционно выделяемой и общепризнанной нормотворческой стадией: «В рамках дискретных полномочий судов, и частными участниками правоотношений в форме правовых обычаев, т. е. путем формирования соответствующей правоприменительной практики и ее последующего санкционирования государством» (Демин А. В. Принципы налогового ответственности // Принципы российского права: общетеоретический и отраслевой аспекты / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. Саратов, 2010. С. 499).

³⁷ См., например: Демин А. В. Указ. соч. С. 114.

³⁸ Если бы таковая методика существовала, то на сегодняшний день не только деятельность законодателей, но и научная деятельность в целом имела бы совершенно другие черты. Пожалуй, можно было бы с уверенностью утверждать, что наука стала производительной силой, поскольку уровень развития технологий позволял бы реализовать оценку эффективности программными средствами.

сти новой нормы-цели. Задача оказывается сведенной к исходной, ранее не разрешенной. Разорвать этот замкнутый круг можно несколькими способами. Во-первых, признав наличие ограничений для концепции эффективности правовых норм, обусловленных специфической природой отдельных их видов, в частности норм-принципов, норм-деклараций. Это позволило бы снять вопрос поиска «универсальной» эффективности и методик ее определения. В то же время подобный подход согласуется с точкой зрения о границах применения экономического анализа в праве. Так, в немецком налоговом праве была высказана точка зрения, что экономический анализ налогового права может быть полезен, только если соблюдаются два условия: 1) оценка соответствует потребностям исследования проблемы, поскольку таковая может применяться не для всех проблем; 2) концепция эффективности рассматривается как одно из суждений относительно социальной эффективности³⁹.

Во-вторых, можно признать, что для определения эффективности принципов права цель не является значимой, в том числе не является значимым факт закрепления таковой в законе. Данный вариант решения проблемы во многом схож с предыдущим, поскольку означает отказ от единого определения эффективности и единой методики. При этом специфический подход к оценке эффективности норм-принципов, предполагающий замену таковой на рассмотрение и оценку эффективности их реализации, представляется более предпочтительным. Однако и в этом случае могут возникнуть проблемы, поскольку необходи-

мо сопоставление двух состояний (до действия, после действия). Но даже в этом случае необходимы какие-либо критерии, а соответственно, и определение эффективности.

Исходя из упомянутого выше разнообразия в подходах к определению целей-принципов, как и собственно принципов, возникает вопрос: насколько возможна оценка эффективности принципов права вообще и налогового в частности, исходя из целевой концепции эффективности (равно как и иных концепций, связанных с целью)? Следует согласиться, что «право не может иметь самостоятельной эффективности, поэтому более правильно говорить об эффективности деятельности, урегулированной правом, а точнее — об эффективности реализации правовых норм и в этом смысле об эффективности действия права, т. е. правовых норм и правовых актов»⁴⁰.

Результатом реализации принципов права является определенная конфигурация отраслевого законодательства, появление отдельных институтов, субинститутов, комплексов норм и отдельных норм. Таким образом, если изменяется состояние оцениваемого объекта, то изменяется и оценка. «Эффективность — это всегда оценочное свойство, требующее проверки в будущем... меняется не суть средства, не его имплицитные свойства, но оценка, которая дается ему, основываясь на достигнутых результатах, обстоятельствах текущего времени, сопутствующих условиях и т. п.»⁴¹.

Соответственно, встает вопрос о выборе подхода к оценке эффективности и раскрытию понятия эффективности реализации принципов налогового права. А. О. Якушев рассматривает эффективность действия норм налогового права как «степень ожидаемого законодателем изме-

³⁹ См.: Kraft G., Krenzel R. Economic Analysis of Tax Law — Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective // Tietje Ch., Kraft G., Sethe R. Beitrage zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Hefte 22. 2003. P. 62. URL: <http://www2.jura.uni-halle.de/INSTITUT/Heft22.pdf>.

⁴⁰ Дюрягин И. Я. Право и управление. М., 1981. С. 129.

⁴¹ Мамай Е. А. Указ. соч. С. 96.

нения общественных отношений по поводу налогообложения»⁴². Подобный подход, по его мнению, позволяет учесть «действие внутренних свойств налоговых норм», «соотношение цели и результата правового регулирования, так как целью действия налоговых норм является положительное с точки зрения государства изменение общественных отношений»⁴³.

Однако предложенная концепция эффективности действия норм налогового права может быть реализована в рамках только тех правовых систем, в которых ожидания законодателя могут быть достоверно установлены. Замена цели ожиданиями не приводит к решению задачи. Во-первых, в Российской Федерации отсутствует закрепленное на уровне законодательства требование о фиксации не только цели проектируемого правового регулирования, но и «ожиданий» законодателя⁴⁴. Во-вторых, сложившаяся практика законотворчества свидетельствует, что законопроект может подвергаться существенной трансформации, включая концептуальную, на различных этапах чтения в Государственной Думе Федерального Собрания. Равно как и ожидания законодателя могут быть разными, как и интересы, причины поддержки (неподдержки) законопроекта. Причем подобная ситуация справедлива в отношении законопроектов любой отраслевой принадлежности, включая те отрасли законодательства, в которых установлены ограничения по объединению норм различной отраслевой принадлежности (первоначально НК РФ, позже БК РФ, а также ГК РФ). Наличие

более четкой регламентации содержания законопроектной деятельности на различных этапах принятия федерального закона о федеральном бюджете на очередной год и плановый период, предусмотренное Бюджетным кодексом РФ, также пока не защищает от случаев концептуального изменения содержания законопроекта уже после второго чтения.

Таким образом, применительно к сфере налогового законодательства определить ожидания законодателя и четко выделить цель новелл не всегда представляется возможным. Отчасти разрешению данной давней проблемы могло бы помочь принятие закона о нормативных правовых актах. Но полностью преодолеть проблемы целей это вряд ли позволило бы.

Возвращаясь к вопросу об эффективности реализации принципов налогового права, интерес представляют и критерии, используемые для оценки эффективности норм общей части налогового права, в том числе норм-принципов в сфере налогообложения. Следует отметить, что специальных критериев А. О. Якушевым применительно к нормам-принципам выделено не было. Но в целом для проверки действия норм налогового права предлагалось использовать три: «1) истинность налоговых норм; 2) уровень правоприменительной деятельности; 3) уровень правосознания участников налоговых отношений»⁴⁵. Однако между

⁴² Якушев А. О. Эффективность действия норм общей части налогового права // Эффективность налогово-правового регулирования деятельности организаций. С. 39.

⁴³ Там же.

⁴⁴ До настоящего времени в России отсутствует федеральный закон о нормативных правовых актах.

⁴⁵ Якушев А. О., Сергиенко Р. А. Указ. соч. С. 41. Следует обратить внимание, что далее А. О. Якушев не придерживается точной терминологии и использует также иные формулировки для обозначения одних и тех же критериев. Например, относит к критериям эффективности действия нормы права «эффективность (высокий уровень) правоприменительной деятельности», к критериям эффективности действия нормы налогового права — «правосознание как часть сознания физического лица — участника налоговых отношений, отношений, которые регулируют нормы налогового права» (с. 52).

всеми тремя критериями очень тесная связь. В частности, «истинной» признается такая норма налогового права, которая «по своей форме и содержанию отражает необходимый и осуществимый способ налогообложения, не противоречащий основным экономическим и юридическим принципам налогообложения»⁴⁶. Таким образом, данный критерий в силу особенностей его содержания и использования в качестве элемента соответствия экономическим и юридическим принципам налогообложения не может применяться к принципам налогового права. Он связан с соответствием юридическим принципам налогообложения, поэтому не может быть использован для определения эффективности принципов налогового права.

Однако в любом случае особенности природы норм-принципов не позволяют распространять на них существующие подходы к определению эффективности иных норм и институтов, необходимо признать за ними сингулярность в данном вопросе.

В силу того что на сегодняшний день не произошло формирования категории эффективности принципов налогового права как правовых регуляторов, соответствующих концепций и модели оценки, в том числе ее формализации для осуществления количественной оценки, то возможным инструментом исследования остаются качественные оценки на основе экспертных опросов. При этом должны учитываться все требования к подобного рода исследованиям, выработанные в социологической науке.

Еще одной проблемой, которая касается эффективности действия принципов налогового права как правовых регуляторов, в литературе признается фактическое отсутствие в законодательстве закрепления возможности и порядка применения принципов права при

разрешении налоговых споров⁴⁷. В результате констатируется существующее многообразие взглядов на «возможность использования принципов права в правоприменительном процессе»⁴⁸. При этом проведенный анализ решений налоговых органов и судебных актов свидетельствует, что, несмотря на отсутствие формализованных правил, в них встречаются ссылки на Конституцию РФ, а также принципы налогового права⁴⁹. Данное обстоя-

⁴⁷ В частности, отмечается, что «НК РФ не содержит норм, указывающих на возможность и порядок применения принципов права при разрешении налоговых споров. Конституция РФ также не раскрывает подобных правил, а лишь указывает на прямое действие своих норм» (Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права... С. 47).

⁴⁸ Там же.

⁴⁹ Например, суд кассационной инстанции нашел выводы нижестоящих судов правильными, соответствующими фактическим обстоятельствам, действующему законодательству, основным принципам налогового права, а также общему правовому подходу, сформулированному КС РФ в постановлении от 16 июля 2004 г. № 14-П, в соответствии с которым, наделяя налоговые органы полномочием действовать властно-обязывающим образом в пределах своей компетенции, федеральный законодатель должен соблюдать вытекающие из ст. 5 (ч. 3) Конституции РФ во взаимосвязи с ее ст. 8, 17, 34 и 35 требования, в силу которых ограничение федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности возможно, только если оно отвечает требованиям справедливости, адекватно, пропорционально, соразмерно и необходимо для защиты конституционно значимых ценностей, в том числе частных и публичных прав и законных интересов других лиц, и не затрагивает само существо конституционных прав, т. е. не ограничивает пределы и применение основного содержания соответствующих конституционных норм. См. постановление Арбитражного суда Московского округа от 17 сентября 2014 г. № Ф05-9689/2014 по делу № А40-96218/13. Аналогичная ссылка встре-

⁴⁶ Якушев А. О., Сергиенко Р. А. Указ. соч. С. 42.

тельство свидетельствует о прямом действии соответствующих норм и их использовании в правоприменительном процессе.

Как отмечалось выше, появление новых институтов, норм может, соответственно, влиять на эффективность реализации права. Данное обстоятельство должно приниматься во внимание. Исследователями обоснованно делается вывод о значительной зависимости эффективно-

чается в постановлении ФАС Московского округа от 22 ноября 2012 г. по делу № А40-3469/12-140-15. Ссылка на принцип законности как основополагающий принцип налогового права встречается в постановлении ФАС Московского округа от 25 сентября 2007 г., 2 октября 2007 г. № КА-А40/9802-07 по делу № А40-3086/07-115-43: «Налоговый орган не вправе требовать от налогоплательщика более, чем требует НК РФ, что основывается на основополагающем принципе налогового права — принципе законности». Как противоречащее не только нормам НК РФ, но и принципам налогового права расценил суд «предложение инспекции обществу уплатить в бюджет налоговые вычеты», признав его фактически «требованием повторной уплаты в бюджет суммы налога, уже уплаченной поставщикам в составе цены за товары (работы, услуги)». См. постановление Арбитражного суда Уральского округа от 29 мая 2015 г. № Ф09-1177/15 по делу № А76-11901/2014. Аналогичная позиция высказана и в постановлении ФАС Уральского округа от 7 апреля 2008 г. № Ф09-10522/07-СЗ по делу № А50-6854/07.

сти принципов налогового права от степени полноты и точности учета законодателем духовных и материальных условий жизни общества, ценностных ориентиров субъектов права, сложившихся социальных связей и других объективных факторов, условий их формирования и функционирования при постановке цели⁵⁰. Аналогичная точка зрения признана в общей теории права.

Таким образом, можно сделать следующие выводы. Отраслевой прорыв в исследовании эффективности принципов права в налоговом праве вряд ли возможен в условиях доктринальных расхождений по определению ключевых категорий принципов права, эффективности права, эффективности правовых норм. Следует отказаться от употребления термина «эффективность принципов налогового права» и использовать более подходящий и корректный термин «эффективность реализации принципов налогового права». В будущем можно ожидать появления исследований, концентрирующихся на рассмотрении эффективности отдельных институтов налогового права (запретов, ограничений, санкций и др.), выработку соответствующих методик их оценки, поскольку подобные вопросы разработаны и в теории права, и в других отраслях.

⁵⁰ См.: Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права... С. 15.

Библиографический список

- Garoupa N., Ligueerre C. G., Melon L. Legal Origins and the Efficiency Dilemma. Routledge, 2016.
- Kraft G., Krenzel R. Economic Analysis of Tax Law — Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective // Tietje Ch., Kraft G., Sethe R. Beitrage zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Hefte 22. 2003. P. 62. URL: <http://www2.jura.uni-halle.de/INSTITUT/Hft22.pdf>.
- Tullock G. Two Kinds of Legal Efficiency // Hofstra Law Review. Vol. 8. Iss. 3. 1980. Art. 8.
- Алимбекова А. С. Проблемы реализации налогово-правовых норм: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009.
- Бойков А. Д. К изучению эффективности уголовно-процессуального закона / отв. ред. Н. Ф. Кузнецова, И. Б. Михайловская. М., 1973.
- Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011.

Власенко Л. В. Правовые позиции судов в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011.

Демин А. В. Принципы налоговой ответственности // Принципы российского права: общетеоретический и отраслевой аспекты / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. Саратов, 2010.

Долгополов О. И. Возмещение убытков, причиненных налоговым органом: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015.

Дюрягин И. Я. Право и управление. М., 1981.

Еремян Э. В. Налоговое право Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

Журавлева О. О. Соотношение общей и специальной норм в нормативных актах о налогах и сборах // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2013 года: по матер. XI Междунар. научн.-практ. конф. 11—12 апреля 2014 г.: сборник / сост. М. В. Завязчикова; под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015.

Иванова В. Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2009.

Кулматова В. Ш. Правовое регулирование налогообложения в Кыргызской Республике: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

Лопатникова Е. А. Реализация принципов налогового права / под ред. И. И. Кучерова. М., 2012.

Мамай Е. А. Эффективность правоприменительных процедур (теория, практика, техника): монография / под ред. В. А. Толстика. М., 2012.

Мамедова Б. Ф. Особенности правового регулирования льготного налогообложения в России и ФРГ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012.

Овсянников С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2001.

Пузиков Р. В. Доктринальное осмысление понятия, места и роли принципов права в современной правовой политике // Принципы российского права: общетеоретический и отраслевой аспекты / Н. И. Матузов, А. В. Малько, К. А. Струсь и др.; под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. Саратов, 2010.

Пунченко С. И. Социальная эффективность права в современной России (теоретический аспект): дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар. 2016.

Сидоренко Э. Л. Диспозитивный режим уголовно-правового регулирования: монография. М., 2013.

Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011.

Смирнов Д. А. Эффективность реализации принципов налогового права: концепция и реальность // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. 2011. № 6.

Тихомиров Ю. А. Сравнительно-правовой анализ институтов государственного управления // Административные процедуры и контроль в свете европейского опыта / под ред. Т. Я. Хабриевой, Ж. Марку. М., 2011.

Тихомиров Ю. А., Емельянцев В. П., Аюрова А. А. и др. Эффективность законодательства: вопросы теории и практика: монография / отв. ред. Ю. А. Тихомиров, В. П. Емельянцев. М., 2015.

Урубкова И. А. Принцип справедливости в налоговом праве (на примере налога на доходы физических лиц): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011.

Файярд Ж.-Р. Позиция Франции по вопросу экономической эффективности права // Экономическая эффективность права: материалы круглого стола V Международной школы-практикума молодых ученых-юристов (Москва, 26—28 мая 2010 г.) / отв. ред. Н. Г. Доронина. М., 2011.

Юзвак М. В. Аналогия в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014.

Якушев А. О. Эффективность действия норм общей части налогового права // Якушев А. О., Сергиенко Р. А. Эффективность налогово-правового регулирования деятельности организаций: монография. М., 2004.

Якушев А. О. Эффективность действия норм общей части налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003.