

А. О. Якушев

кандидат юридических наук, доцент  
Воронежский государственный университет

## О ПРОБЛЕМЕ СОДЕРЖАТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВО-ПРАВОВЫХ НОРМ

Современная российская теория права не выработала единого подхода к понятию законодательной (юридической) техники. Существуют следующие основные точки зрения.

Сходные позиции занимают А. С. Пиголкин<sup>1</sup> и О. А. Пучков<sup>2</sup>. По мнению этих ученых, объектом законодательной (юридической) техники выступает текст нормативного акта, на который направлены интеллектуальные усилия законодателя. Термины «законодательная техника» и «юридическая техника» здесь признаются синонимами.

Требования юридической техники в этом случае сводятся к обеспечению логической простоты, последовательности и отсутствия противоречий в текстах норм, краткости текста и глубины содержания норм, точности формулировок и терминов, сокращения до минимума дублирования нормативного материала и т.п. Сюда же можно отнести требования по оформлению нормативного акта (наличие преамбулы, нумерация статей, кодификация, деление кодекса на общую и особенную части и т.д.).

Приемами, обеспечивающими выполнение требований законодательной техники в таком ее понимании, являются правовые дефиниции, принципы, юридические презумпции, фикции, оговорки, примечания, правовая аргументация, перевод международно-правовых актов и проч.

Существует иная точка зрения на законодательную технику, выраженная в работах Ю. А. Тихомирова, Д. А. Керимова, Т. В. Кашаниной. По мнению этих специалистов, законодательная техника — это «система правил, предназначенных и используемых для познавательного-логического и нормативно-структурного формирования правового материала и подготовки текста закона»<sup>3</sup>. Такое «расширенное» понимание законодательной техники противопоставляется приведенным выше более узким понятиям, определяемым как «юридическая техника». Элементами законодательной техники «в широком понимании» являются: а) по-

<sup>1</sup> См.: Проблемы общей теории права и государства / Под ред. В. С. Нерсесянца. М.: Норма-Инфра-М, 1999. С. 322; Законотворчество в Российской Федерации / Под ред. А. С. Пиголкина. М., 2000. С. 241.

<sup>2</sup> См.: Теория государства и права / Под ред. В. М. Корельского и В. М. Перевалова. М.: Норма-Инфра-М., 2000. С. 321.

<sup>3</sup> Законодательная техника / Под ред. Ю. А. Тихомирова. М.: Городец, 2000. С. 9.

знавательно-юридический; б) нормативно-структурный; в) логический; г) языковой; д) документально-технический; е) процедурный<sup>4</sup>.

Иначе говоря, законодательная техника в широком смысле включает в себя науку законотворчества, законодательную политику и законодательную технику в узком смысле, т.е. технические средства и приемы построения правовых норм. Дискуссионным признается вопрос отнесения к юридической технике законодательной процедуры<sup>5</sup>.

В дальнейшем мы будем придерживаться указанного «широкого» понимания законодательной техники, состоящей из следующих шести элементов: содержательные правила; правила логики права; структурные правила; языковые правила; формальные (реквизитные) правила; процедурные правила<sup>6</sup>.

Проанализируем, насколько при разработке налогового законодательства РФ было соблюдено требование содержательности.

Правило содержательности направлено на достижение социальной адекватности налоговой нормы<sup>7</sup>. Социальная адекватность налоговых норм понимается нами как пригодность указанных норм для эффективного регулирования общественных отношений в сфере налогообложения. Требование социальной адекватности должно достигаться соблюдением следующих условий.

А) Нахождение общественного отношения в сфере налогово-правового регулирования<sup>8</sup>. Общественное отношение, которое предполагается урегулировать нормой права, должно, во-первых, входить в сферу правового регулирования, а во-вторых, подлежать регламентации именно нормами налогового (а не гражданского, уголовного, административного, бюджетного и проч.) права.

Российский законодатель систематически включает в НК РФ нормы, регулирующие не налоговые отношения, а отношения по обязательному пенсионному страхованию, что вызывает сложности в правоприменении.

В качестве примера проанализируем положения ст. 243 НК РФ, которая фактически связывает в единый процесс уплату ЕСН и уплату взносов на обязательное пенсионное страхование. Статья 243 НК РФ смешивает налоговые платежи и платежи на обязательное пенсионное страхование, указывая, что задолженность по взносам на обязательное пенсионное страхование признается недоимкой по ЕСН и взыскивается налоговыми органами в порядке, предусмотренном для взыскания налоговой недоимки. Данная практика была проанализирована

<sup>4</sup> См.: Законодательная техника / Под ред. Ю. А. Тихомирова. С. 9.

<sup>5</sup> См.: Керимов Д. А. Законодательная техника. М.: Норма, 2000. С. 17.

<sup>6</sup> См.: Законодательная техника / Под ред. Ю. А. Тихомирова; Кашанина Т. В. Юридическая техника. М.: Эксмо, 2007. С. 102.

<sup>7</sup> См.: Кашанина Т. В. Указ. соч. С. 104.

<sup>8</sup> См.: Лазарев В. В. Определение сферы правового регулирования // Правоведение. 1980. № 5.

высшими судебными инстанциями и сочтена допустимой и не противоречащей Конституции РФ<sup>9</sup>.

С такого рода унификацией нельзя согласиться по следующим причинам. Правовая природа налога и платежа на обязательное пенсионное страхование совершенно различна.

Налог есть индивидуально безвозмездный платеж, уплачиваемый в бюджет для финансового обеспечения задач и функций государства. Неуплата налога есть прямое посягательство на имущественные интересы государства. Отсюда внесудебная процедура взыскания недоимки и иные особенности налогового процесса, обеспечивающие приоритетную защиту фискальных интересов государства.

Взнос на пенсионное страхование является платежом, подобным налогу по элементному составу. Но целевое назначение взноса на пенсионное страхование отличается от цели налога. Взнос на пенсионное страхование является индивидуально возмездным платежом, обеспечивающим выплату материального обеспечения лицам, достигшим пенсионного возраста. Причем в результате пенсионной реформы введен персонифицированный учет, т.е. пенсия теперь зависит от размера уплаченных взносов. Взносы уплачиваются не в бюджет, а в отдельный государственный внебюджетный Пенсионный фонд. Неуплата взносов на пенсионное страхование не нарушает фискальных интересов государства, она нарушает право на пенсионное обеспечение будущих пенсионеров.

Налоги и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование установлены разными нормативно-правовыми актами — НК РФ и ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» соответственно<sup>10</sup>.

Специалисты отмечают, что суммы ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование «связаны между собой только процессом арифметического расчета»<sup>11</sup>. Размывание границ между этими двумя самостоятельными платежами приводит к двойному взысканию с плательщика суммы задолженности, что нарушает базовые конституционные принципы экономических отношений. Тот же автор указывает, что практика «смещения» налогов и платежей на пенсионное страхование была признана не противоречащей Конституции РФ только по просьбам представителей ФНС РФ, Минфина РФ и ПФР РФ, пояснивших судьям КС РФ, что только действующий порядок взыскания задолженности по страховым взносам в качестве налоговой недоимки предотвратит полный развал российской пенсионной системы.

---

<sup>9</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ № 529-О от 01.12.2005 // СПС «Консультант Плюс», Определение Конституционного Суда РФ № 528-О от 01.12.2005 // СПС «Консультант Плюс»; Определение Конституционного Суда РФ № 436-О от 04.10.2005 // СПС «Консультант Плюс».

<sup>10</sup> См.: Рос. газета. 2001. 20 дек.

<sup>11</sup> Березин М. Ю. Региональные и местные налоги: Правовые проблемы и экономические ориентиры. М.: Wolters-Kluwer, 2006. С. 274.

Подобная практика свидетельствует о серьезных проблемах в применении российского пенсионного законодательства. Устранение существующих проблем должно осуществляться именно в рамках законодательства о пенсионном обеспечении, но никак не применением налогового законодательства к неналоговым по сути отношениям.

В качестве еще одного примера регулирования налоговыми нормами неналоговых отношений рассмотрим нормы, содержащиеся в ст. 313—333 Налогового кодекса РФ, устанавливающие правила ведения налогового учета в целях надлежащего исчисления и уплаты налога на прибыль.

Анализ указанных норм приводит к выводу, что налогово-правовой нормой, точнее НК РФ, установлены особые правила измерения, обработки и передачи информации о хозяйственной деятельности организации — плательщика налога на прибыль, так называемые правила налогового учета. Цель этих норм — определение прибыли организации, подлежащей налогообложению, т.е. налоговой базы.

Однако одновременно с общеобязательной системой налогового учета существуют не менее обязательный для российских организаций бухгалтерский учет в соответствии с российскими стандартами и факультативные в России бухучет по европейским стандартам IAS/IFRS и бухгалтерский учет по североамериканским стандартам US GAAP. Таким образом, получается, что российский бухгалтерский учет не может предоставить заинтересованным налоговым органам информацию о финансовых результатах деятельности (прибыли) организации. Тогда как же информацию о финансовых результатах деятельности организации могут получать иные пользователи этой информации — учредители, инвесторы, аудиторы, органы статистики, кредиторы? Более того, в настоящий момент в практике российского бизнеса сложилась интереснейшая ситуация, когда, несмотря на параллельное существование двух информационных систем, работающих с информацией о финансовой деятельности предприятия, ни одна из этих систем не дает любому пользователю достоверной картины финансового положения предприятия. Лучше всего это иллюстрируется банковской практикой, когда в 2006—2007 гг. банки, принимая решение о предоставлении кредита организациям<sup>12</sup>, начали опираться не на данные официального бухучета, не на информацию из регистров налогового учета, а на предоставляемые организациями в произвольной форме данные управленческого учета, иначе именуемые «черной бухгалтерией». Также замечательным примером существенных расхождений в бухгалтерском, налоговом учете с элементарным здравым смыслом является существование ситуаций, когда по данным бухучета предприятие имеет прибыль, а по данным налогового учета для целей налогообложения — убыток<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Действительно для предприятий малого и среднего бизнеса. По кредитам крупным предприятиям автор данными не располагает.

<sup>13</sup> Приказ МНС РФ от 28.05.2004 № САЭ-4-02/34дсп (официально не опубликован).

Возникает вопрос: зачем Налоговый кодекс устанавливает порядок альтернативного учета для целей налогообложения, если этот учет не дает объективной картины финансовой деятельности предприятия. В связи с тем, что бухгалтерский учет отражает информацию о деятельности предприятия намного полнее, чем налоговый учет, вряд ли целесообразно устанавливать налоговыми нормами альтернативный порядок учета и дублировать законодательство о бухучете. То есть представляется, что отношения, урегулированные нормами ст. 313—333 НК РФ, не должны входить в предмет налогово-правового регулирования. Эти отношения должны быть урегулированы законодательством о бухгалтерском учете. Действующая ситуация двойного учета прибыли по разным правилам приводит к возникновению споров, в которых одну и ту же сделку налогоплательщик считает прибыльной, а налоговый орган — убыточной<sup>14</sup>.

Если воспользоваться зарубежным опытом и проанализировать международную практику применения систем финансового учета IAS/IFRS и US GAAP, можно прийти к еще более интересному выводу. В большинстве развитых государств, за исключением Франции, Германии и Японии, единые стандарты финансового учета устанавливаются не государством, а неправительственными профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов<sup>15</sup>. При этом и налоговые органы, и иные пользователи информации о финансовом положении организаций имеют к ней равный доступ и получают полную и объективную картину, позволяющую соответственно проводить налоговый контроль, принимать решения об осуществлении инвестиций, о выдаче кредитов и т.д. Таким образом, можно предположить, что отношения по регулированию учета результатов хозяйственной деятельности организаций могут вообще находиться вне сферы регулирования органами государственной власти.

Очень интересный пример включения в НК РФ норм об отношениях, фактически находящихся за пределами налогово-правового регулирования, дает новая редакция ст. 45 НК РФ в части, касающейся обязательного указания КБК в платежных поручениях. Аббревиатура КБК расшифровывается как «код бюджетной классификации». Бюджетное право представляет собой совершенно самостоятельную подотрасль права финансового, и вопросы, связанные с бюджетной классификацией, ее целями, порядком, способами, традиционно регулировались бюджетным законодательством. Неуказание КБК в платежном поручении на уплату налога не влечет непоступление налога в бюджет и ранее не расценивалось арбитражными судами как неисполнение налоговой обязанности<sup>16</sup>. Оно лишь затрудняет учет бюджетных поступ-

---

<sup>14</sup> Постановление ФАС МО от 27.03.2006 № КА-А40/2171-06 по делу № а40-25715/05-128-153 // СПС «Консультант Плюс».

<sup>15</sup> См.: *Грей С. Дж., Нидлз Б. Е.* Финансовый учет: Глобальный подход. М.: Wolters-Kluwer, Deloitte, 2006. С. 22.

<sup>16</sup> См.: Постановление ФАС МО от 10.06.2004 № КА-А40-/4531-04 // СПС «Консультант Плюс».

лений органом, исполняющим бюджет по доходам. С 01.01.2007 г. налогоплательщик, неправильно указавший КБК, должен осуществить «уточнение платежа», сопряженное с «перерасчетом пеней». Таким образом, налогоплательщик должен фактически взаимодействовать с казначейством, т.е. перейти из сферы налогово-правовых в сферу бюджетных правоотношений. Такое неоправданное расширение обязанностей налогоплательщика, фактически внесшего средства в бюджет, является, по нашему мнению, неоправданным, а соответствующие нормы НК — избыточными и не относящимися к налогообложению.

И, наконец, ярчайшим примером неправильного выбора отрасли права для регулирования является практика применения ст. 169 ГК РФ в налоговых спорах<sup>17</sup>. Проблема уже много раз была предметом научной дискуссии, при этом отношение юридической общественности к данной практике практически всегда было негативным. Трудно в российском законодательстве найти еще один такой пример смешения отраслей, методов и принципов правового регулирования: для борьбы с налоговыми правонарушениями применяется по сути уголовно-правовая санкция (конфискация) на основаниях и в порядке, предусмотренных Гражданским кодексом РФ.

Б) Однородность правового регулирования. Под однородностью правового регулирования мы понимаем включение в налоговые законы только налоговых норм и невключение налоговых норм в иные законы, не относящиеся к законодательству о налогах и сборах.

Особые сложности в применении вызвали неналоговые законы, содержащие налоговые нормы-льготы, например Закон РФ «Об образовании»<sup>18</sup>, Закон РФ «О селекционных достижениях»<sup>19</sup>, ФЗ «О мобилизационной подготовке и мобилизации»<sup>20</sup>, ФЗ «О пожарной безопасности»<sup>21</sup> и проч.

Специалисты неоднократно указывали, что предоставление вышеперечисленными законами налоговых льгот отдельным категориям физических и юридических лиц не соответствует закрепленному в ст. 57 Конституции РФ принципу всеобщности налогообложения<sup>22</sup>. Также указывалось, что включение налоговых норм-льгот в неналоговые законы не может обеспечить должного налогового контроля.

Однако в связи с тем, что указанные «неналоговые» законы были приняты надлежащим образом и вступили в силу, налоговые нормы,

<sup>17</sup> См.: Сасов К. А. Чужеродные нормы Гражданского кодекса РФ и их оценка Конституционным Судом РФ // Налоговое право в решениях КС РФ 2004 г. М.: Wolters-Kluwer, 2006. С. 157. Ардашев В. Л. Антисоциальность сделки как новое оружие в руках налоговых органов // Там же. С. 167.

<sup>18</sup> Рос. газета. 1992. 31 июля.

<sup>19</sup> Там же. 1993. 3 сент.

<sup>20</sup> Там же. 1997. 5 марта.

<sup>21</sup> Там же. 1995. 5 янв.

<sup>22</sup> См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2005. С. 231.

содержащиеся в них, также действовали наряду с нормами «налоговых» законов. Данная позиция была сформулирована Конституционным Судом РФ и неоднократно подтверждена арбитражными судами<sup>23</sup>.

Для окончательного разрешения данной проблемы, ссылаясь на зарубежный опыт, некоторые авторы даже предлагают внести изменения в Конституцию РФ, указав в ней, что налоги следует устанавливать только налоговым законом<sup>24</sup>.

Еще одним примером включения налоговой по сути нормы в текст неналоговых правовых актов является ситуация, возникшая с применением ст. 374 НК РФ, устанавливающей объект обложения налогом на имущество организаций.

Текст статьи говорит о том, что объектом налогообложения признается имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. Таким образом, статья содержит прямую отсылку к ПБУ (т.е. к неналоговым правовым актам), и применение этой статьи в отрыве от ПБУ невозможно. То есть объект обложения налогом на имущество организации устанавливается не только нормой НК РФ, но и соответствующим ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н со всеми изменениями и дополнениями<sup>25</sup>.

До декабря 2005 г. порядок учета и соответственно налогообложения имущества организаций был стабилен, однако 12.12.2005 г. Приказом Минфина РФ № 147н порядок учета был изменен таким образом, что объект налогообложения налогом на имущество организаций расширился и налоговая база у ряда организаций значительно увеличилась<sup>26</sup>. Изменения заключались в том, что налогом на имущество стали облагаться не только основные средства, учитываемые на счете 01, но и объекты, предназначенные для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, учитываемые на счете 03.

По мнению практикующих юристов и аудиторов, «основная цель этой поправки — сделать невозможной схему оптимизации налога на имущество с помощью договоров аренды и лизинга. Дело в том, что в соответствии с п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ имуществом облагаются основные средства, которые учитываются на балансе по правилам бухгалтерского учета. Поэтому объекты, учтенные на счете 03, не являясь до 2006 г. основными средствами, данным налогом не облагались. В результате у компаний была возможность не платить налог на имущество, используя договоры аренды и лизинга.

---

<sup>23</sup> См.: Постановление КС РФ от 11.11.1997 № 16-П «По делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ 1993 г. «О государственной границе РФ» // Вестник КС РФ. 1997. № 6.

<sup>24</sup> См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 231—233.

<sup>25</sup> См.: Рос. газета. 2001. 16 мая.

<sup>26</sup> См.: Там же. 2006. 27 янв.

Например, организация продавала основное средство взаимозависимой компании. А последняя сразу же передавала его обратно по договору финансовой аренды. Или же организация просто-напросто покупала основное средство через зависимую фирму, а потом получала его в лизинг. Так как лизингодатель учитывал такие активы на счете 03, в расчет по налогу на имущество они не включались. Но с 2006 г. объекты, учтенные на счете 03, считаются основными средствами. А значит, их стоимость включается в расчет налога на имущество»<sup>27</sup>.

Мотивы, которыми руководствовался Минфин РФ, принимая данные поправки к ПБУ, очевидны и понятны. Также очевидно, что данное изменение норм бухучета влечет существенное изменение налоговых правоотношений. Мы считаем, что было бы правильнее осуществлять подобное регулирование путем внесения поправок в текст НК РФ в соответствии с порядком, закрепленным в ст. 5 НК РФ.

В случае невозможности включения данной нормы в текст НК РФ возможно сохранить в НК отсылочную норму, но при этом изменения в ПБУ должны вноситься в порядке, предусмотренном ст. 5 НК РФ. Такой порядок сможет обеспечить налогоплательщикам некоторые гарантии стабильности налогообложения.

Практически же вызванное указанным изменением в ПБУ 6/01 изменение порядка исчисления налога на имущество организации произошло задним числом, так как Приказ Минфина РФ № 147н от 12.12.2005 г. был зарегистрирован в Минюсте РФ только 16.01.2006 г., опубликован в Российской газете 27.01.2006 г., однако вступил в силу уже начиная с 01.01.2006 г., что не может не вызывать вопросов.

Ответ на эти вопросы был дан Верховным Судом РФ в Решении от 30.06.2006 г. и в Определении от 19.09.2006 г. № КАС06-341<sup>28</sup>. Верховный Суд отказался признавать частично недействующим указанный выше Приказ Минфина РФ, сочтя, что он не нарушает права налогоплательщиков, так как не устанавливает объекта налогообложения. Изложенная в решении и определении аргументация представляется нам спорной, хотя решение и вступило в законную силу.

Кроме того, под однородностью налогово-правового регулирования мы понимаем отсутствие пробелов в налоговом законодательстве. Пробелы в регулировании отношений между частными субъектами могут быть заполнены самими субъектами при заключении сделок. Пробелы в регулировании публично-правовых, в том числе налоговых, отношений заполняются в странах англо-саксонской правовой системы судебными прецедентами, а в странах континентального права — только поправками в соответствующие нормативно-правовые акты. Дискуссионным является вопрос о праве высших судебных инстанций, в том числе Конституционного Суда, создавать прецеденты, ликвидируя выявленные пробелы в налоговом законодательстве.

<sup>27</sup> Волошин Д. А. Основные средства по-новому // Главбух. 2006. № 8.

<sup>28</sup> Официально не опубликованы.

Действующее и действовавшее ранее налоговое законодательство дает тому массу примеров. Вспомним предыдущую редакцию ст. 46 НК РФ, которая не устанавливала никакого процессуального срока для взыскания недоимки с организации в судебном порядке. Пленум ВАС в Постановлении от 28.02.2001 г. № 5 ликвидировал пробел и создал прецедент, указав, что данный срок по аналогии с физическими лицами должен быть равен 6 месяцам. С 01.01.2007 г. этот пробел ликвидирован законодателем. В новой редакции ст. 46 НК РФ в соответствии с позицией ВАС РФ установлен 6-месячный срок для взыскания недоимки в судебном порядке<sup>29</sup>. Однако иные пробелы до сих пор не устранены законодателем, при этом единообразная судебная практика не сложилась. Например, из текста той же ст. 46 НК как в старой, так и в новой редакции невозможно понять, имеет ли налоговый орган право по своему усмотрению перевыставлять (перебрасывать) инкассо с одного счета на другой.

В) Выбор надлежащей правовой формы. Налоговый кодекс предусматривает две основные формы правовых актов, относящихся к источникам налогового права. Это описанное ст. 1 НК РФ «Законодательство о налогах и сборах» и предусмотренные ст. 4 НК РФ нормативно-правовые акты исполнительных органов государственной власти и местного самоуправления о налогах и сборах. Разумеется, в связи с имевшей место негативной практикой издания налоговыми органами подзаконных актов о налогообложении, возлагавших на налогоплательщиков дополнительные права и обязанности, не предусмотренные действовавшим законодательством, законодатель установил приоритет законодательного регулирования налоговых отношений. Однако некоторые проблемы остаются не разрешенными законодателем. Например, во многих случаях НК РФ содержит открытые перечни, оставляющие слишком большой простор для усмотрения правоприменителя. Примером является судебная практика применения ст. 172 НК РФ в части перечня документов, подтверждающего право налогоплательщика на возмещение НДС<sup>30</sup>. С другой стороны, ч. 2 НК РФ содержит значительное количество очень громоздких перечней, затрудняющих чтение и восприятие текста. Примером являются нормы ст. 149, 251 НК РФ. Представляется, что для обеспечения удобства восприятия информации следует избегать столь длинных перечислений. Однако издание таких списков в виде подзаконного акта влечет опасность многочисленных и необоснованных изменений правовых норм усилиями фискальных органов.

Г) Обеспечение соответствия налоговых норм принципам и нормам международного права. В основном обеспечение соответствия российских налоговых норм международным налогово-правовым актам осуществляется по ст. 7 НК РФ, в соответствии с которой установлено преимуществен-

---

<sup>29</sup> Правда, этот срок перестал быть пресекательным и может восстанавливаться судом, что само по себе вызывает вопросы.

<sup>30</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23.05.2006 № 14766/05 // СПС «Консультант Плюс».

ное действие международных договоров, содержащих налоговые нормы, над НК РФ. Статья предельно ясна, и проблемы с ее применением объясняются скорее низким уровнем подготовки сотрудников налоговых органов, часто ничего не знающих о существовании международных соглашений с участием РФ об избежании двойного налогообложения.

Иногда при разработке российских налогово-правовых норм используется опыт, заимствованный из зарубежных налоговых систем. Так, одной из серьезнейших проблем, до сих пор не разрешенных отечественными законодателями, является построение эффективной системы разрешения налоговых споров.

Многие специалисты предлагали активнее использовать зарубежный опыт и внедрить в России специализированные органы по разрешению финансовых, в том числе налоговых споров. Г. В. Петрова в вышедшей в 2004 г. монографии, ссылаясь на опыт США, предлагала «в рамках МНС России, используя положительный зарубежный опыт... сформировать финансовую (налоговую) апелляционную систему, специализирующуюся на рассмотрении споров в области налогов и финансов»<sup>31</sup>.

Аналогичное мнение, ссылаясь на опыт Нидерландов и ФРГ, в 2006 г. высказывали участники конференции «Налоговое право в решениях КС РФ 2005 года»<sup>32</sup>.

И российский законодатель все-таки воспринял положительный иностранный опыт, внося соответствующие нормы в недавно принятый Федеральный закон «О внесении изменений в части 1 и 2 НК РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»<sup>33</sup>. С 01.01.2009 г. в соответствии со ст. 101.2 НК РФ в России вводится обязательный претензионный досудебный порядок обжалования решения налогового органа, принятого по результатам налоговой проверки. Перед обращением в суд налогоплательщик будет обязан предварительно обжаловать не устраивающее решение территориального налогового органа в вышестоящем налоговом органе. Предполагается, что такой порядок позволит более оперативно защищать права и законные интересы налогоплательщиков и разгрузить суды от части налоговых дел. Однако российские специалисты в области налогового права, работающие в негосударственном секторе экономики, скептически оценивают эту норму, предполагая, что данное новшество только затруднит обычно практикуемую судебную защиту прав налогоплательщика<sup>34</sup>.

В некоторых случаях российские законодатели и правоприменители провозглашают необходимость использования или заимствования поло-

<sup>31</sup> Петрова Г. В. Общая теория налогового права. М.: ФБК-пресс, 2004. С. 197.

<sup>32</sup> Материалы «Круглого стола» // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 года. М.: Wolters Kluwer, 2007. С. 286—288.

<sup>33</sup> Рос. газета. 2006. 29 июля.

<sup>34</sup> См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Закон о налоговом администрировании или новые правила игры на налоговом поле (краткий анализ изменений в первой части НК РФ). Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2006. С. 76.

жительных примеров из иностранного финансового (налогового) законодательства. Фактически же совершаются иные действия, только затрудняющие использование зарубежного опыта. Так 6 марта 1998 г. Правительство РФ издало Постановление № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»<sup>35</sup>. В программе провозглашается настоятельная необходимость унификации российского бухучета в соответствии со стандартами МСФО. Некоторые налогоплательщики, например, кредитные организации, перешли на использование МСФО в обязательном порядке с 01.01.2004 г.<sup>36</sup> Для остальных организаций использование МСФО признано желательным.

Однако одновременно с этим российские налоговые органы фактически затрудняют переход организаций налогоплательщиков на МСФО, запрещая учитывать соответствующие расходы как уменьшающие налогооблагаемую прибыль<sup>37</sup>. Налогоплательщикам удается добиться уменьшения налогооблагаемой прибыли на расходы по составлению отчетности в соответствии с требованиями МСФО только в судебном порядке<sup>38</sup>. Можно сделать вывод, что практика применения налогового законодательства противоречит декларативным заявлениям Минфина РФ о желательном переходе на МСФО.

Что же касается практики применения норм налогового права, то иностранный и международный опыт используется российскими правоприменителями, но пока недостаточно. Так Конституционный Суд РФ в своих актах, посвященных анализу российского налогового законодательства, ссылаясь на зарубежный опыт только четыре раза: в Постановлении КС РФ от 11.11.1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ «О государственной границе РФ»<sup>39</sup>, в Постановлении КС РФ от 14.07.2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений ст. 113 НК РФ»<sup>40</sup>, и в Определениях КС РФ от 13.06.2006 г. № 272-О и № 274-О<sup>41</sup>.

---

<sup>35</sup> Рос. газета. 1998. № 52.

<sup>36</sup> В соответствии с Заявлением Правительства РФ и ЦБ РФ 2001 г. «О стратегии развития банковского сектора РФ». (См.: Вестник Банка России. 2002. № 5).

<sup>37</sup> См.: Письма Минфина РФ от 23.01.2007 № 03-03-06/1/28 и от 20.06.2006 № 03-03-04/1/535 // СПС «Консультант Плюс».

<sup>38</sup> Постановление ФАС УО от 17.01.2006 № Ф09-6189/05-С2 // СПС «Консультант Плюс».

<sup>39</sup> Рос. газета. 1997. № 222.

<sup>40</sup> Там же. 2005. № 159.

<sup>41</sup> Вестник КС РФ. 2006. № 6.