

Раздел V.

Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Грундел Лариса Петровна

кандидат экономических наук,
заместитель заведующего кафедрой «Налоговое консультирование»,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
г. Москва
E-mail: lpgrundel@gmail.com

Анализ практики осуществления налогового контроля применения трансфертного ценообразования в России

Аннотация: Отток финансовых ресурсов ведёт к резкому сужению налоговой базы и, в конечном итоге, к существенному уменьшению налоговых поступлений в государственные бюджеты. Так, стоимость активов, хранящихся на офшорных счетах по всему миру, оценивается в пределах от 1,7 трлн до 11,5 трлн. долларов,, тогда как только США оценивают свои налоговые потери от деятельности офшорных юрисдикций в 100 млрд долларов ежегодно. Данная ситуация обостряет конкуренцию между государствами за право сбора налогов с субъектов предпринимательства.

Формирование системы налоговых изъятий на национальном и международном уровне оказывает непосредственное влияние на развитие финансовых отношений, функционирование глобальных рынков капитала, товаров и услуг, является определяющим для поддержки внутригосударственной экономической политики и развития интеграционных процессов. Различие ставок налогообложения в разных странах становится одним из определяющих факторов, оказывающим серьезное воздействие на инвестиционные потоки. Проблема легитимности и необоснованного занижения налоговых обязательств компаний перед бюджетной системой Российской Федерации в результате использования трансфертного ценообразования требует решения.

Ключевые слова: гармонизация и унификация законодательства о трансфертном ценообразовании, гармонизация налогового контроля, трансфертное ценообразование, трансфертные цены, минимизация налоговых потерь бюджетной системы, налоговая оптимизация.

Annotation: Outflow of financial resources leads to a sharp narrowing of the tax base and, ultimately, to a significant reduction in tax revenues in the state budget. Thus, the value of the assets stored in offshore accounts around the world, is estimated to range from 1.7 trillion to 11.5 trillion dollars while only the United States assess their tax losses of offshore jurisdictions in the \$ 100 billion annually. This situation exacerbates the competition between states for the right to collect taxes from businesses.

Formation of a system of tax exemptions on national and international level has a direct impact on the development of financial relations, the functioning of global capital markets, goods and services is crucial to support domestic economic policies and the development of integration processes. The difference in tax rates in different countries is becoming one of the key factors that have a significant impact on investment flows.

The problem of legitimacy and unjustified understatement of tax liability of companies to the budget system of the Russian Federation as a result of the use of transfer pricing, of course, needs to be addressed.

Keywords: harmonization and unification of legislation on transfer pricing, harmonization of tax control, transfer pricing, transfer pricing, tax minimization of losses of the budget system, tax optimization.

Налоговый контроль за трансфертными ценами является одним из важных направлений государственной налоговой политики. Для России актуальной проблемой является обеспечение противодействия использованию трансфертных цен взаимозависимыми организациями в целях минимизации налогов. Основными способами налоговой оптимизации с использованием трансфертных цен являются:

- концентрация прибыли в компании, уплачивающей налог на прибыль организаций в субъекте Российской Федерации, предоставляющем льготные условия налогообложения в форме установления пониженной ставки налога или путем предоставления субсидий из бюджета;
- концентрация добавленной стоимости в организации, которая прекращает свою деятельность, не исполнив обязанности по уплате налогов, а экономическую выгоду переводит в пользу третьего лица;
- концентрация прибыли организации в иностранных государствах с льготными условиями налогообложения.

При этом, очень часто организация, основной деятельностью которой является производство и торговля, может концентрировать прибыль или добавленную стоимость в низконалоговых юрисдикциях или «фирмах-однодневках» путем осуществления сделок с реальными или фиктивными услугами (консалтинговыми, консультационными, рекламными) или нематериальными активами (авторскими правами, лицензиями, торговыми марками, патентами).

Меры по минимизации потерь бюджетной системы РФ от использования трансфертных цен введены преимущественно в отношении налогоплательщиков, признаваемых крупнейшими, а также крупных операций и сделок, потери от которых для бюджета могут быть существенными.

Количественная величина возникающих налоговых споров, относящихся к трансфертному ценообразованию, неуклонно растет. В табл. 1 представлена динамика роста налоговых споров в отношении применения трансфертного ценообразования в России за период с 2001 г. по 2013 г. Так в 2001 г. количество налоговых споров по правомерности применения используемых налогоплательщиком цен составляло 150, уже к 2005-му оно возросло до 500, а в 2013 г. этот показатель превзошел 2500 дел.

Таблица 1. Число налоговых споров по применению трансфертного ценообразования с 2002 по 2013 г.¹

Годы	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кол-во	150	201	240	500	560	750	800	1498	1800	2100	2300	2510

Стремительный рост налоговых споров говорит об увеличении внимания налоговых органов к данному вопросу и неоднозначном восприятии налоговыми органами существующего законодательства в отношении налогового контроля за трансфертным ценообразованием, в результате чего возникает различное толкование принятых законодательно методов налогового контроля и, как результат, интенсивном использовании корпорациями инструмента снижения собственных налоговых выплат.

Ведение деятельности с использованием трансфертного ценообразования свойственно в основном таким отраслям, как биотехнологии, нефтегазовая отрасль, автомобилестроение, производство потребительских товаров, телекоммуникации, финансовые услуги, а также фармацевтическая промышленность.

Особенно пристальное внимание налоговые органы уделяют сделкам с контрагентами, зарегистрированными в офшорных зонах и странами из «черного списка».² Наиболее яркими признаками, побуждающими к проведению налоговых проверок в области трансфертного ценообразования, является высокий уровень прибыли либо крупные убытки внутри холдинга, выплаты значительных вознаграждений за управленческие услуги, реструктуризация, которая включает сокращение либо закрытие одного из подразделений, и сделки с фирмами внутри холдинга через офшорную зону.

Рассмотрение налоговых споров, возникших в связи с применением трансфертного ценообразования, позволило выявить проблемы, с которыми сталкиваются налоговые органы при проведении налогового контроля на предмет соответствия цен, применяемых в сделках налогоплательщика, рыночному уровню.

Одной из основных проблем, возникающих у налогового органа, является правильный выбор метода определения рыночной цены. Проанализируем соотношения применяемых методов определения рыночных цен при осуществлении налогового контроля и эффективность их использования на основе перечня налоговых споров, возникших между налогоплательщиками и налоговыми органами в отношении вопросов применения трансфертного ценообразования с 2006 по 2013 г. (Табл.2).

Таблица 2. Структура и эффективность используемых методов определения³

	Метод сопоставимых рыночных цен	Метод последующей реализации	Затратный метод	Прочие	Всего
%Выигранных дел	59	9	17	0	85
%Проигранных дел	8	2	3	2	15
Всего	67	11	20	2	100

Таким образом, налоговые органы наиболее часто осуществляют проверку посредством метода сопоставимых рыночных цен, а именно примерно в 65% случаях. Чуть менее распространенным методом определения цен оказался затратный метод,

1 Составлено на основе сведений из информационной системы «Консультант Плюс».

2 Приказ Минфина РФ от 13 ноября 2007 г. «Об утверждении перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)».

3 Составлено на основе сведений из информационной системы «Консультант Плюс».

он применяется в 21% случаев. Доля, приходящаяся на метод последующей реализации, составила всего 11% от общего числа налоговых споров. Доля метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли незначительна и составила всего 3%, поскольку данные методы стали возможными после вступления в силу Закона №227-ФЗ, с 1 января 2012 г. В табл.2 они показаны в категории «прочие».

Анализ показывает (Табл.3), что количество дел, выигранных налоговыми органами, незначительно и не превышает 8 процентов от общего количества налоговых споров в отношении используемых компаниями трансфертных цен.

Одной из основных преград, возникающих при проведении налогового контроля над трансфертными ценами, которые в целях налогообложения использует налогоплательщик, является недостаток доступной информации о рыночной цене. Другой не менее важной преградой в 19% дел становится неспособность налоговых органов выявить сопоставимые сделки в целях осуществления проверки соответствия изменяемых налогоплательщиком цен рыночному уровню, что может быть связано с уникальностью сделки, или её единичным характером, а также с необоснованным использованием критериев сопоставимости.

Таблица 3. Проблемы проведения налогового контроля над соответствием трансфертных цен рыночному уровню с 2006 по 2013 г.¹

	Проведение контроля не обосновано	Споры, выигранные налоговыми органами	Рыночная цена не определена	Неправильные источники информации	Использован неверный метод	Не доказана сопоставимость	Прочие
%	14	8	27	5	10	22	14

Налоговое законодательство установило определенные случаи, позволяющие налоговым органам проверить правомерность устанавливаемых цен, однако данные критерии в 18% рассмотренных дел налоговые органы не учитывают, что говорит о противоречивости налогового законодательства в области налогового контроля применения трансфертного ценообразования.

В 12% случаях налоговые органы проводят налоговый контроль с использованием некорректного для данной сделки метода определения рыночной цены, что в свою очередь вытекает из отсутствия четкого практического обоснования использования выбранного метода для конкретной контролируемой сделки.

Одной из серьезных проблем налогового контроля правильности применения цен является неоднозначное понимание налогового законодательства в отношении используемых источников информации для установления рыночной цены. Как показывает анализ, определение рыночной цены налоговыми органами при помощи неверных источников информации в 6% случаях является причиной, мешающей налоговым органам установить рыночный уровень используемых налогоплательщиками трансфертных цен.

Таким образом, существует множество недоработок в Законе 227-ФЗ, а возможные различия потенциально несут в себе угрозу уклонения от уплаты налогов. Очень важно, чтобы механизмы контроля трансфертных цен не оказывали излишнего давления на российский бизнес, не создавали условий для замедления роста компаний.

В 2014 году замедление, начавшееся в российской экономике, продолжается, экономическая ситуация ухудшилась по сравнению с предыдущим годом. Рост ВВП в 1 квартале 2014 г (к первому кварталу 2013) составил по оценке Минэкономразвития

1 Составлено на основе сведений из информационной системы «Консультант Плюс».

России 0,8%, инвестиции снизились на 4,8%, реальные располагаемые денежные доходы на 2,4% по сравнению с аналогичным периодом 2013 г. Перспективные направления развития налоговой системы также свидетельствуют об ужесточении норм, связанных с налоговым регулированием трансфертного ценообразования.

Рассмотрев практику проведения налогового контроля в отношении трансфертного ценообразования, можно сделать следующие выводы.

Рост количества налоговых споров по вопросам применения трансфертного ценообразования отражает не только тенденцию усиления внимания налоговых органов к данному предмету, но и дополнительно подтверждает существование проблем и недостатков налогового законодательства по контролю за трансфертными ценами.

Наиболее часто для осуществления контроля налоговые органы используют метод сопоставимых рыночных цен. Применение этого метода, как и остальных четырех, сопряжено с некоторыми сложностями. Например, российское законодательство установило требование об использовании исключительно официальных источников информации. Во многих случаях, связанных с применением методов по определению рыночных цен, положение об официальных источниках информации становится непреодолимой преградой для налоговых органов в спорных налоговых ситуациях, так как именно на этом основании в судах им было отказано в рассмотрении предоставленной налоговыми органами информации.

Налоговая система является мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка и для повышения инвестиционной привлекательности, экономической стабильности и инновационного экономического роста перед государством стоят глобальные проблемы в области налогообложения:

- Обеспечение поступления налоговых доходов.
- Повышение эффективности налогового администрирования.
- Согласованность национального налогового законодательства с международными нормами.
- Гармонизация и унификация законодательства о трансфертном ценообразовании.
- Установление организационно-правовых процедур, обеспечивающих механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов в условиях международной налоговой конкуренции.
- Усиление контроля за трансфертными ценами в условиях интенсификации международной налоговой конкуренции.
- Установление параметров сотрудничества налоговых администраций и устранение причин возникновения налоговых споров, касающихся двойного налогообложения.

При этом общая эффективность налогового контроля по вопросам применения трансфертного ценообразования составляет не более 8% от всех рассмотренных дел. Таким образом, в результате снижения налогоплательщиком налогового бремени с помощью ценовой манипуляции, государство лишается налоговых платежей, которые оно получило бы при следовании контрагентами «принципу вытянутой руки» и применению рыночных цен.

Список литературы

1. Федеральный закон от 18.07.2011 №227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».

2. Грундел Л.П. Налоговое администрирование трансфертного ценообразования в России: монография. М.: Финансовый университет при Правительстве РФ. 2014.

3. OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Articles 7,9
4. <http://www.oecd.org/>
5. <http://www.nalog.ru/>
6. <http://www.vedomosti.ru/>
7. <http://www.economy.gov.ru/wps/portal>



Демин Александр Васильевич

кандидат юридических наук,
доцент кафедры коммерческого, предпринимательского и
финансового права Сибирского федерального университета
г. Красноярск
E-mail: demin2002@mail.ru



Петров Александр Александрович

кандидат юридических наук, доцент кафедры теории государства и
права Сибирского федерального университета
г. Красноярск
E-mail: sfu-pravo@yandex.ru

Налоговый кодекс Российской Федерации: primus inter pares¹

Аннотация: В статье рассматриваются теоретические основания приоритета Налогового кодекса РФ в системе отраслевого регулирования как кодифицированного акта. Анализируются некоторые проблемы, связанные с установлением предметной (горизонтальной) иерархии в налоговом праве. Авторы обосновывают содержательный приоритет нормативных обобщений и норм кодифицированного акта над актами текущего законодательства на примере законодательства о налогах и сборах.

Ключевые слова: законодательство о налогах и сборах, приоритет кодифицированного акта, коллизии в праве, разрешение коллизий в праве, предметная (горизонтальная) иерархия нормативных правовых актов, кодификация, препятствия в реализации прав и законных интересов, юридическая техника.

Annotation: The article is devoted to approaches of theoretical foundations of priority of the Tax Code of Russia in the system branch regulation as codified act. The concept of the subject (horizontal) hierarchy of laws in tax legislation is investigated. Priority of codes norms and principals is justified.

Keywords: tax legislation, priority of the Code, conflict of norms, resolving of conflict of norms, subject (horizontal) hierarchy of laws; codification, legal obstacles to exercising and protection of legal rights and interests.

¹ Статья выполнена при финансовой поддержке Российского гуманитарного научного фонда, номер проекта: 14-33-01293.

Если попытаться максимально емко и лаконично описать общий вектор развития налогового права в современной России, то можно смело ограничиться лишь одним словом. Это кодификация.

Сущность кодификации состоит в создании правотворческим путем концептуально единого, логически цельного и внутренне согласованного нормативного акта, закладывающего основы правовой регламентации широкой группы общественных отношений.

В континентальной правовой традиции кодификация законодательства рассматривается как безусловно прогрессивное явление. Так, Н. Рулан пишет: «... кодифицированное право ясно, коммуникабельно, упорядочено, рационально».¹ «Кодекс замышляется как некий закрытый мир и видится наиболее последовательным воплощением идеи системы в юридической литературе»² – отмечает Р. Кабрияк. По мнению Т.Н. Рахманиной, «кодификация помогает решить проблему юридической целостности и компактности законодательства, поскольку наличие крупноблочных сводных актов ведет к сокращению раздробленной массы нормативного материала, уменьшает вероятность его многократного дублирования».³ Ю.А. Тихомиров полагает, что «кодификация выступает наиболее радикальным способом упорядочения и обновления законодательства, и кодексы занимают видное место в системах национальных законодательств».⁴ Очевидный рост управляемости системой позитивного права со стороны законодателя-кодификатора также является сильным доводом в пользу этой формы систематизации права.⁵

Поэтому неудивительно, что кодифицированные акты в системе российского законодательства выполняют роль фундамента: на основе их норм и нормативных обобщений возникают текущие законы и подзаконные акты.

Являясь кодифицированным актом прямого действия, Налоговый кодекс РФ (далее НК РФ, НК, Кодекс) занимает особое место среди источников налогового права. Его главная задача – структурирование налогового права как отрасли, формирование правовых основ налоговой системы России.

Вместе с тем существует целый ряд проблем, связанных с разрешением коллизий и выстраиванием иерархических рядов в системе регулирования налоговых отношений. В частности, требуют анализа потенциальные нормативные конфликты между НК РФ и другими актами налогового законодательства, межотраслевые коллизии и внутренняя рассогласованность между нормами самого Кодекса.

Исходной посылкой, демонстрирующей подход отечественного законодателя к разрешению такого рода коллизий, выступает идея *приоритетности положений НК РФ перед нормами иных нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов*. Такой приоритет вытекает из п. 1 ст. 1 НК РФ, согласно которой «законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах». То же правило действует в отношении региональных и муниципальных нормативных правовых актов о налогах и сборах (ст. 4, 5 НК РФ). В ст. 6 НК РФ определены признаки, по которым тот или

1 Рулан Н. Юридическая антропология: учебник. М.: Норма, 1999. С. 202.

2 Кабрияк Р. Кодификации. М.: Статут, 2007. С. 168.

3 Рахманина Т.Н. Кодификация и системное развитие права // Кодификация законодательства: теория, практика, техника: Материалы Международной научно-практической конференции. (Нижний Новгород, 25 – 26 сентября 2008 года): Сб. ст. / Под ред. В.М. Баранова, Д.Г. Краснова. Н. Новгород, 2009. С. 93.

4 Тихомиров Ю.А. Теория кодекса // Кодификация законодательства: теория, практика, техника: Материалы Международной научно-практической конференции. (Нижний Новгород, 25 – 26 сентября 2008 года): Сб. ст. / Под ред. В.М. Баранова, Д.Г. Краснова. Н. Новгород, 2009. С. 45.

5 Ф. Ост в этой связи заключает: «Помещая действующее право в нечто вроде кодификационных матриц немедленного действия, законодатель надеется тем самым ограничить неконтролируемый бег права» (Цит по: Кабрияк Р. Кодификации... С. 155).

иной нормативный правовой акт о налогах и сборах может быть признан ему не соответствующим. Закрепляя положение о том, что акты налогового законодательства должны соответствовать НК РФ, законодатель тем самым устанавливает особое положение последнего в системе отраслевого регулирования.

Формально-юридически НК РФ не просто закон, он – *primus inter pares* (первый среди равных) в системе налоговых законов. Подчеркнем, что законодательно закреплённый приоритет НК РФ ограничен предметом его регулирования (ст. 2 Кодекса). Если, скажем, в Налоговый кодекс «контрабандой» проникают нормы другой отраслевой природы (например, гражданско-процессуальные), то они не будут иметь формального приоритета перед иными нормами соответствующей отрасли права (закрепленными, к примеру, в Гражданском процессуальном кодексе РФ) лишь на основании своей «прописки» в НК. Таким образом, иерархия НК и иных федеральных налоговых законов является *предметной*.¹

Такое регулирование является своеобразным «*ноу хау*» отечественного законодателя и довольно противоречиво воспринимается за рубежом. Так, А. Бланкенагель, сравнивая налоговое законодательство Германии и России, отмечает, что Налоговый Кодекс России рангом выше, чем другие налоговые законы и это с точки зрения юридической логики является нонсенсом, так как по общему положению более поздний закон отрицает действие более раннего закона, другого не может быть. Однако с точки зрения определенности ученый допускает, что «...этот принцип дает определенные преимущества, потому что посредством этого двухступенчатого регулирования в области налогового права принцип определенности ... приобретает некую эффективность», которой в Германии нет.²

Отечественные исследователи также по-разному относятся к идее наделения кодифицированных актов повышенной юридической силой в рамках предмета их регулирования. Одни полагают, что предметная иерархия вполне конституционна и легитимна.³ Другие, напротив, отказывают данной концепции в праве на существование.⁴

На наш взгляд, есть серьёзные основания для поддержки идеи отраслевого приоритета кодифицированных актов и ее практического воплощения в жизнь.

Важнейшим требованием, предъявляемым как к праву в целом, так и к отдельным его сегментам, является *системность*. Налоговый кодекс с самого начала воспринимался (и воспринимается) как системообразующий акт для налогового права России. Кодификация всегда означает структурную упорядоченность нормативных актов по вопросам налогообложения, что неизмеримо повышает регулятивные воз-

1 См. подробнее об указанном феномене: Петров А.А., Шафиров В.М. Предметная иерархия нормативных правовых актов: монография. М.: Проспект, 2014. 208 с.

2 Бланкенагель А. Подход к разрешению налоговых споров в ФРГ. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С.Г.Пепеляева. М., 2004. С. 107.

3 См.: Поленина С.В., Сильченко Н.В. Научные основы типологии нормативно-правовых актов в СССР. М.: Наука, 1987. С. 69-74; Толстик В.А. Иерархия источников российского права: монография. Н. Новгород, 2001. С. 98; Брагинский М. И. Витрянский В. В. Договорное право: Общие положения. Кн. 1. М.: Статут, 1999. С. 53; Рузанова В.Д. Гражданский кодекс РФ: теоретические основы приоритета // Цивилист. 2007. № 3. С. 3-7; Бошно С.В. Кодификационные акты и другие источники права: проблемы приоритета // Кодификация законодательства: теория, практика, техника. Материалы международной научно-практической конференции (Нижний Новгород, 25–26 сентября 2008 года). Н. Новгород: Изд-во Нижегород. акад. МВД России, 2009. С. 141-142 и др.

4 См.: Миронов Н. В. Международное право: нормы права и их юридическая сила. М., Юрид. лит. 1980. С. 73; Курбатов А. Я. Разрешение коллизий в предпринимательском праве // Законность. 2001. №3. С. 39-42; Бриксов В.В. О юридической силе кодифицированных федеральных законов // Журнал российского права. 2003. №8. 82-92; Головки Л.В. Место кодекса в системе источников уголовно-процессуального права // Государство и право. 2007. №1. С. 38-45; Андреева М.В. Правовые позиции КС РФ по порядку вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах // Налоговед. 2004. № 7. С. 21-22 и др.

возможности налогово-правовых норм. Но для эффективного выполнения этой задачи Кодекс должен априори иметь приоритет в системе отраслевого законодательства, выступая в роли своеобразной «отраслевой» Конституции.

Вопрос заключается в том, достаточно ли законодателю просто объявить приоритет НК РФ в рамках отраслевого регулирования и на этом успокоиться? Видимо, ответить на него нужно отрицательно хотя бы в силу того, что положения, закрепляющие приоритет кодифицированного акта над нормами иных нормативных актов, включая и нормы федеральных законов, включены законодателем в Бюджетный кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, Земельный кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ и многие другие кодифицированные акты. Причем между кодексами «с приоритетом» также могут возникать межотраслевые коллизии, поскольку в силу системности и динамичности позитивного права, тесной взаимосвязи внутренней и внешней форм права невозможно разделить законодательство как подводную лодку на ряд абсолютно изолированных отсеков; к тому же кодификация может проводиться как в рамках профилирующих, так и в рамках комплексных отраслей права, что, в конечном итоге, и порождает взаимное «наложение» определенных на различной основе предметов регулирования кодифицированных актов.

Поэтому вопрос о соотношении норм НК РФ и норм, содержащихся в федеральных законах иной отраслевой природы, достаточно сложен; ведь речь идет об актах одинаковой юридической силы, причем в законодательстве отсутствует норма, прямо разрешающая подобные коллизии. Мы исходим из идеи *содержательной* приоритетности НК РФ в регламентации налоговых отношений. В данном случае вполне оправданно рассматривать НК РФ в качестве специального акта, принятого для регулирования отношений в сфере налогов и сборов, и руководствоваться принципом *lex specialis derogat generali*. При этом для устранения потенциальных споров целесообразно дополнить статью 6 части первую Налогового кодекса Российской Федерации пунктом 5 следующего содержания: «5. Нормы налогового права, содержащиеся в законах, не относящихся к законодательству о налогах и сборах, и иных нормативных правовых актах, не относящихся к актам о налогах и сборах, должны соответствовать настоящему Кодексу». Такая формулировка в определенной мере поможет сгладить остроту межотраслевых коллизий, но ее принятие не гарантирует того, что не появятся соответствующие нормы-клоны в бюджетном, гражданском, земельном, трудовом и иных кодексах, которые предельно осложнят правоприменение и могут рассматриваться как нормативные препятствия в реализации прав и законных интересов налогоплательщиков.

К сожалению, нормы Конституции РФ не предусматривают отраслевую и межотраслевую иерархию в системе федеральных законов, что делает вывод о приоритете кодифицированных актов, включая НК РФ, довольно уязвимым, особенно в контексте правовой позиции Конституционного Суда РФ, подтвердившего конституционность приоритета кодифицированного акта перед иными федеральными законами, но сделавшего специальную оговорку о том, что такой приоритет «не является безусловным, а ограничен рамками специального предмета регулирования».¹ Далее Суд пояснил: «В отношении федеральных законов как актов одинаковой юридической силы применяется правило “*lex posterior derogat priori*” (“последующий закон отменяет предыдущие”), означающее, что даже если в последующем законе отсутствует специальное предписание об отмене ранее принятых законоположений, в случае коллизии между ними действует последующий закон; вместе с тем независимо от времени принятия приоритетными признаются нормы того закона, который специ-

1 Постановление КС РФ от 29 июня 2004 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 7, 15, 107, 234 и 450 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // Вестник КС РФ. 2004. № 4.

ально предназначен для регулирования соответствующих отношений».¹ Как видим, КС РФ в конечном итоге признал приоритет кодифицированных актов перед иными федеральными законами с учетом специфики предмета правового регулирования.

Вероятно, решение проблемы оснований приоритетности применения НК РФ лежит в области теории кодификации, в рамках которой сформулирован важный тезис о том, что предназначение кодекса состоит, прежде всего, в создании концептуальной основы правового регулирования, аккумуляции «духа» права, проявляющегося во всей совокупности норм и нормативных обобщений кодифицированного акта, которые обязательно должны учитываться в процессе установления смысла права, например, при толковании отдельных норм текущего законодательства. Подчеркнем: кодекс в максимально концентрированном, сжатом виде должен аккумулялировать в себе нормативно-регулятивные средства, необходимые для установления смысла права применительно к конкретной сфере регулирования. Интегрирующая функция кодексов предполагает наличие общей концептуальной основы и, следовательно, особый содержательный *авторитет* его соответствующих общих положений, своеобразный «эффект оценки», заключающийся в том, что «немалая доля авторитета кодекса держится не только на содержании его положений, но и на том простом факте, что он именуется кодексом».²

Как отмечают в этой связи Р. Давид и К. Жоффре-Спинози, «...если вести речь о самых старых и самых чтимых кодексах, то иногда ... на практике они обладают силой, превосходящей силу иных законов: юристы имеют естественную тенденцию придавать максимальное значение принципам, закрепленным именно в таких кодексах, потому что тщательнее изучали последние, уделяя им больше времени, и по этой причине, с точки зрения духа закона, кодексы кажутся им справедливее разного рода специальных законодательных актов».³ С.В. Бошно в поиске оснований приоритетности кодифицированных актов приходит к созвучной нам мысли о том, что силу кодифицированных актов «определяет наличие в них исходных норм: принципов, целей, задач, дефиниций, оснований».⁴ Именно в этом проявляется реальная сила авторитета кодифицированного акта.

Поэтому, например, при возникновении противоречий между нормами-принципами (в частности, основными началами законодательства о налогах и сборах, установленными НК РФ) и иными нормами налогового права, приоритет должен отдаваться нормам-принципам в силу их конституционно-правового характера. Принципы права здесь выступают своеобразной «истиной в последней инстанции», отражающей «дух» отраслевого правового регулирования.

В заключение отметим, что проблематика российского коллизионного права еще ждет своего разрешения. Многие коллизионные положения не легализованы в законодательстве и обладают статусом правовых обычаев либо правоположений прецедентного характера. Отдельные вопросы приоритете кодифицированного акта, об отраслевом приоритете и т. п. разрешаются не на общеправовом, но лишь на отраслевом и институциональном уровнях, не унифицированы, фрагментарны, доктринально запутаны, что не способствует оптимизации налогово-правового регулирования. Эффективное решение этих проблем возможно лишь в процессе разработки общей теории *федерального коллизионного права* и принятия соответствующего законодательного акта.

1 Постановление КС РФ от 29 июня 2004 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 7, 15, 107, 234 и 450 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // Вестник КС РФ. 2004. № 4.

2 Рулан Н. Юридическая антропология... С. 202. См. также: Кабрияк Р. Кодификации... С. 159-160.

3 Цит по: Кабрияк Р. Кодификации. С. 163.

4 Бошно С.В. Кодификационные акты и другие источники права: проблемы... С. 126.

Список литературы

1. Андреева М.В. Правовые позиции КС РФ по порядку вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах // *Налоговед.* 2004. № 7. С. 21-22
2. Бланкенагель А. Подход к разрешению налоговых споров в ФРГ. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004.
3. Бошно С.В. Кодификационные акты и другие источники права: проблемы приоритета // *Кодификация законодательства: теория, практика, техника. Материалы международной научно-практической конференции (Нижний Новгород, 25–26 сентября 2008 года)*. Н. Новгород: Изд-во Нижегород. акад. МВД России, 2009.
4. Бриков В.В. О юридической силе кодифицированных федеральных законов // *Журнал российского права.* 2003. № 8. 82-92;
5. Головкин Л.В. Место кодекса в системе источников уголовно-процессуального права // *Государство и право.* 2007. № 1. С. 38-45;
6. Кабрияк Р. Кодификации. М.: Статут, 2007.
7. Курбатов А. Я. Разрешение коллизий в предпринимательском праве // *Законность.* 2001. № 3. С. 39-42;
8. Петров А.А., Шафиров В.М. Предметная иерархия нормативных правовых актов: монография. М.: Проспект, 2014. 208 с.
9. Поленина С.В., Сильченко Н.В. Научные основы типологии нормативно-правовых актов в СССР. М.: Наука, 1987. С. 69-74;
10. Рахманина Т.Н. Кодификация и системное развитие права // *Кодификация законодательства: теория, практика, техника: Материалы Международной научно-практической конференции. (Нижний Новгород, 25-26 сентября 2008 года): Сб. ст. / Под ред. В.М. Баранова, Д.Г. Краснова.* Н. Новгород, 2009.
11. Рузанова В.Д. Гражданский кодекс РФ: теоретические основы приоритета // *Цивилист.* 2007. № 3. С. 3-7;
12. Рулан Н. Юридическая антропология: учебник. М.: Норма, 1999.
13. Тихомиров Ю.А. Теория кодекса // *Кодификация законодательства: теория, практика, техника: Материалы Международной научно-практической конференции. (Нижний Новгород, 25-26 сентября 2008 года): Сб. ст. / Под ред. В.М. Баранова, Д.Г. Краснова.* Н. Новгород, 2009.
14. Толстик В.А. Иерархия источников российского права: монография. Н. Новгород, 2001.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» – Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: «Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук». Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н., к.э.н. и д.ю.н., д.э.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 8 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права» или иные рубрики по усмотрению редакции.

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право».

3. Статьи, полученные и одобренные редакционным советом и редакционной коллегией, публикуются в ближайших номерах (в срок 2-4 месяца).

4. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

5. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

6. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

7. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

8. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

9. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

10. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

11. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

12. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

13. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается 1 экземпляр журнала, в котором опубликована статья.

14. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подписью Председателя Редакционного совета – Главного редактора А.В. Брызгалина направляется авторам вместе с авторским экземпляром журнала.

15. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно запросить по электронной почте cnfr@cnfr.ru).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные: **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом, обязательное требование редакции с 2015 года), **должность** (обязательное требование ВАК), **место работы** (обязательное требование ВАК), **соискатель ученой степени** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **ВУЗ** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **город проживания** (обязательное требование ВАК), **аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **ключевые слова к статье** на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **пристаетейный библиографический список** (обязательное требование ВАК).

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем cnfr@cnfr.ru или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



**Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»**

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru