

УДК 336.228

Шахшаева Аммия Магомедовна

магистрант кафедры актуальных проблем административного и финансового права Дагестанского государственного университета.

Юридический институт

liana2187888@mail.ru

Ammiay M. Shakhshayeva

the undergraduate in the Urgent Problems of the Administrative and Financial Law direction The Dagestan state university.

Legal institute

liana2187888@mail.ru

К ВОПРОСУ О КОЛЛИЗИЯХ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

TO THE QUESTION OF COLLISIONS IN THE TAX LAW

Аннотация. Актуальность исследования заключается в том, что, несмотря на значительный прорыв в последние десять-пятнадцать лет в систематизации и совершенствовании российского налогового права, коллизии и пробелы в налоговом законодательстве сохраняются и по сегодняшний день. Это приводит к некорректному толкованию и применению в практической деятельности действующих правовых норм участниками налоговых отношений, а также требует всестороннего и детального изучения всех аспектов.

Ключевые слова: коллизии, налоги, законодательство, эффективность, конституция, кодекс, право

Annotation. The relevance of the study lies in the fact that, despite a significant breakthrough in the last ten to fifteen years in the systematization and improvement of Russian tax law collisions and gaps in the tax legislation, there persist to the present day. This leads to incorrect interpretation and application in practice of existing legal norms by the participants of tax relations, and also requires comprehensive and detailed examination of all aspects.

Key words: conflict, taxes, legislation, efficiency, Constitution, code, law

В настоящее время российское налоговое право довольно часто подвергается изменениям, необходимость внесения которых вызвана, прежде всего, непрекращающимся развитием и усложнением отношений, складывающихся между субъектами финансово-хозяйственной деятельности. Наибольший вред государству могут нанести коллизии в налоговом законодательстве, так как эффективное финансовое обеспечение деятельности государства, с одной стороны, является важной составляющей его государственного суверенитета, с другой гарантирует выполнение государством и его органами необходимых для поддержания такого

суверенитета публичных социальных, политических, организационных и иных положений, установленных в Конституции РФ.

Применительно к налоговому праву в Российской Федерации, необходимо обратить внимание на несогласованность не только самих правовых норм, но и рекомендательных норм, таких как письма Минфина России и ФНС России. В разные годы по одному и тому же вопросу ведомства высказывались различным образом, что приводит к некорректному пониманию правовых норм и не позволяет налогоплательщику следовать данной норме как букве закона.

Система права любого государства, насколько она бы не была совершенна, не способна избежать такого явления как коллизии в праве. Юридическая коллизия - противоречие или расхождение между нормативно-правовыми актами, регулирующими одни и те же отношения, возникающие в подотраслях финансового права, в таких как: банковское, бюджетное, налоговое и т.д. Они могут возникать в различных отраслях права: административном, уголовном, гражданском и т. д.

Важной проблемой, возникающей в связи с наличием коллизий, является проблема реализации принципа справедливости. Вместе с тем нужно отметить, что принцип справедливости в разных странах различен. Так, в некоторых странах действует прогрессивная шкала налогообложения, предполагающая повышающиеся ставки по налогам в зависимости от доходов, - в других же действует равный метод налогообложения вне зависимости от доходов. Коллизии возникают и в странах с прогрессивной шкалой налогообложения, и в странах с иными методами налогообложения. В частности, в странах с иными методами вне зависимости от источников доходов (честных или не честных), размера дохода, богатые будут платить наравне с бедными, что усугубляет неравенство слоев населения. Пропорциональная шкала налогообложения действует в России, Венгрии, Болгарии, Балтии, в странах бывших советских республик. Также подобная шкала принята в Румынии, Чехии, Монголии. Прогрессивная шкала налогообложения является одной из причин желания имущих налогоплательщиков сменить гражданство. Такая шкала, в частности, применяется в Германии, Франции и других европейских странах. Коллизии в прогрессивной шкале налогообложения связаны с возможностью ухода от налогообложения путем приобретения гражданства в иных странах.

Законодательные органы ведут непрерывную работу по усовершенствованию нормативно-правовых актов. Наша страна разделена на субъекты, происходит разделение нормативных актов по их отраслям и месту действия. Ведь субъекты имеют право на издание региональных законов и нормативных актов, которые не должны идти в противовес с федеральными. Однако, в данном случае, коллизии имеют место быть.

Ярким примером противоречий в законодательной системе РФ, может служить взаимодействие Гражданского кодекса с Налоговым кодексом. Мало того, что налоговое законодательство изменяется довольно часто, так еще и разобраться в вопросах практического применения этих нормативно-правовых

актов в жизни, зачастую, очень сложно. Бывают ситуации, что по гражданскому кодексу документы оформляются правильно, а налоговый потребует еще целый список документов к данной сделке.

Коллизию в налоговом праве следует отличать от пробела (отсутствие правовых норм, регулирующих общественные отношения) и конкуренции (ситуация, когда родственные общественные отношения регулируются двумя не противоречащими друг другу нормами) в праве. Н. И. Матузов классифицирует причины возникновения в праве на субъективные (низкое качество работы законодателя, плохой уровень юридической техники) и объективные ("скачкообразное" развитие права, старение норм права) [2, с.48-54].

Среди признаков коллизии в налоговом праве можно выделить: разное понимание и толкование налогово-правовых норм; наличие специального органа, способного разрешать споры в налогово-правовых отношениях; процедура возмещения ущерба, вызванного коллизией.

В настоящее время в теории налогового права и в практике его применения для облегчения и упрощения процедуры разрешения налогово-правовой коллизии сложилось множество оснований для классификации и систематизации противоречий и расхождений в регулировании правоотношений, связанных с налогами и сборами. Возникла даже коллизия в части обжалования неправомерных действий налогового органа. В соответствии с поправками, налогоплательщик вынужден обжаловать неправомерные действия фактически в том же органе, в котором была допущена ошибка или вынесено несправедливое решение. Таким образом, не достигается беспристрастности в рассмотрении неправомерных решений.

Наибольший вред и урон стабильности и упорядоченности налогово-правовых отношений наносят коллизии в рекомендациях для налогоплательщиков. Причины этого кроются в несогласованности рекомендательных норм, содержащихся в письмах Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ. В разные годы по одному и тому же вопросу эти органы государственной власти высказывались различным образом по одному вопросу, что в свою очередь делает непонятной и непрозрачной норму права и не позволяет налогоплательщику полноценно следовать данной норме.

Согласно п. 8 ч. 1 ст. 265 НК РФ, остаточная стоимость не полностью амортизированного ликвидируемого основного средства учитывается в составе внереализационных расходов. При этом демонтаж не является обязательным условием ликвидации основного средства.

Например, с 1 октября 2011 г. в п. 6 ст. 171 НК РФ прямо указано на возможность применения вычета по НДС при ликвидации, монтаже (демонтаже) основных средств (пп. "б" п. 19 ст. 2, ч. 1 ст. 4 Федерального закона от 19.07.2011 N 245-ФЗ, ст. 163 НК РФ). В то же время при приобретении услуг по демонтажу (ликвидации) объектов незавершенного строительства, по мнению финансового ведомства, НДС вычету не подлежит (Письмо Минфина России от 12.01.2012 N 03-07-10/01). Заметим, что в составе

указанных расходов на основании пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ затраты на демонтаж основного средства могут быть учтены, только если в дальнейшем оно не будет использоваться в деятельности организации. Такой вывод следует из Письма Минфина России от 29.12.2009 N 03-03-06/1/828. В случае если ОС демонтируется, к примеру, для переноса на новое место и в дальнейшем эксплуатируется организацией, то учет таких затрат в порядке пп. 8 п. 1 ст. 265 НК неправомерен. Есть пример судебного акта, в котором суд по вопросу применения пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ приходит к аналогичному мнению. Так, из Постановления ФАС Московского округа от 18.03.2014 N Ф05-1208/2014 следует, что ликвидация объектов основных средств предполагает демонтаж и разборку оборудования, утилизацию или реализацию полученных при демонтаже и разборке материалов. Если же демонтаж оборудования осуществляется в целях перемещения объектов основных средств на другое место, демонтированные ОС хранятся на складе и пригодны для дальнейшего использования, их ликвидации по смыслу пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ не происходит.

В связи с этой ситуацией Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что налогоплательщики вправе оспаривать письма ФНС России, не дожидаясь наступления негативных последствий. Согласно Постановлению Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 N 6-П Верховному Суду РФ следует рассматривать письма ФНС России (а также Минфина России и других ведомств) как нормативные до того момента, пока не будет устранен правовой пробел.

Зачастую, встречаются налогово-правовые коллизии, связанные с противоречием одних норм НК РФ другим нормам этого кодифицированного акта. Так, граждане иностранного государства платят НДФЛ со своих доходов по ставке 30% (ч. 3 ст. 224 НК РФ). Между тем в отношении дивидендов от долевого участия в деятельности организаций налоговая ставка устанавливается в размере 9% (ч. 5 ст. 224 НК РФ). В результате этого возникает неясность, какую ставку следует применять при налогообложении дохода иностранного гражданина в виде дивидендов. Коллизия двух специальных норм законодательства по вопросу применения ставки при налогообложении дивидендов не резидента на данный момент носит неустранимый характер. Однако способ устранения коллизии также содержится в НК РФ: согласно ч. 7 ст. 3 НК РФ все противоречия и неясности нормативных актов о налогах и сборах следует толковать в пользу налогоплательщика [1].

Таким образом, коллизии в налоговом праве носят исключительно комплексный характер: вызываясь рядом как субъективных, так и объективных причин, они способны влиять на все стороны жизни граждан, предпринимательства, общества и государства. Коллизии в налоговом праве подрывают единство правовой системы страны, единое экономическое пространство в РФ, нарушают стабильность и упорядоченность социально-экономических отношений. Решать противоречия в финансовых правоотношениях необходимо сразу же после их обнаружения, не затягивая с

этим. В противном случае возможно развитие глубокого экономического кризиса и упадок общественной жизни и экономической активности.

Можно привести еще много противоречий в нормах законодательства, но надо искать пути и способы их решения. И надо проводить такую работу систематически в разных отраслях права. К сожалению, если возникают противоречия или коллизии между нормами одной отрасли права, между двух и более нормами права, то нет возможности воспользоваться нормами закона, который бы регулировал данные вопросы. Такого закона просто не существует. Как было сказано ранее, что у граждан, которые столкнулись с такими ситуациями, есть только один способ для их решения - это обратиться в суд. А федеральным законодательным органам надо проводить совместную работу с законодательными органами субъектов для сокращения разного вида противоречий.

В целом можно сказать, что наше налоговое законодательство далеко от совершенства, но важно идти до конца, защищать свою позицию, в том числе в судебном порядке. Именно решимость налогоплательщика позволит решить коллизии в области налогообложения. И положительные тенденции в этом направлении уже можно увидеть. Например, Федеральным законом от 08.03.2015 N 21-ФЗ был принят Кодекс административного судопроизводства. Особенностью данного Кодекса является возможность обжалования нормативно-правовых актов и признание их недействующими. В соответствии со ст. 208 указанного Кодекса субъекты отношений, регулируемых оспариваемым нормативным правовым актом, вправе обратиться в суд для его оспаривания и защиты свобод и законных интересов. Подобное право было и ранее, однако оно не было предметом специального правового регулирования.

Литература:

1. *Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalkod.ru/statia83> (дата обращения 19.11.2016)*

2. *Н.И. Матузов, А.В. Малько. Теория государства и права. Учебник. М.: Юрист. 2014.*

Literature:

1. *Tax Code of the Russian Federation [An electronic resource]. URL: <http://www.nalkod.ru/statia83> (date of the address 11/19/2016)*

2. *N. I. Matuzov, A. V. Malko. Theory of the state and right. Textbook. M.: Юрист. 2014.*