

Вопросы экономики и права

**№ 9
2012**

Редакционный совет:

А.П. Торшин - председатель редакционного совета, заместитель Председателя Совета Федерации, кандидат юридических наук
Е.М. Ашмарина - доктор юридических наук, профессор
А.Г. Лисицын-Светланов - директор Института государства и права Российской академии наук, доктор юридических наук, профессор, член-корреспондент РАН
В.Н. Викторов - первый заместитель руководителя Аппарата Совета Федерации, доктор экономических наук, профессор
Ю.В. Голик - доктор юридических наук, профессор
В.А. Гамза - первый вице-президент Ассоциации региональных банков "Россия", кандидат юридических наук, кандидат экономических наук
С.Н. Сильвестров - заместитель директора Института экономики Российской академии наук, доктор экономических наук, профессор
А.В. Мецеров - главный редактор журнала "Экономические науки", доктор экономических наук, профессор

Редакционная коллегия:

Е.М. Ашмарина - главный редактор журнала "Вопросы экономики и права", доктор юридических наук, профессор
О.Ю. Бакаева - зав. кафедрой публично-экономического университета, доктор юридических наук, профессор
В.В. Болгова - доктор юридических наук, профессор
Ю.В. Ильин - руководитель секретариата Первого заместителя Совета Федерации
А.А. Ливеровский - декан юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов (ФИНЭК), доктор экономических наук, профессор
И.В. Рукавишников - декан юридического факультета Ростовского государственного экономического университета, доктор юридических наук, профессор
В.В. Симонов - начальник инспекции Счетной палаты Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор

Подписной индекс **70180** (Агентство "Роспечать")

Свидетельство о регистрации средства массовой информации ПИ №ФС 77-31419 от 6 марта 2008 г.,
выдано Федеральной службой по надзору за соблюдением законодательства
в сфере массовых коммуникаций, связи и охране культурного наследия

*Журнал включен в Перечень ВАК Минобрнауки России ведущих рецензируемых научных журналов и изданий,
выпускаемых в Российской Федерации, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты
диссертаций на соискание ученой степени доктора и кандидата наук*

Главный редактор доктор юридических наук, профессор **Е.М. Ашмарина**

Ответственный секретарь редакции доктор юридических наук, профессор **В.В. Болгова**

Редактор *И.Н. Лошкарева*
Компьютерная правка и верстка - *О.В. Егорова*

Плата с аспирантов за публикацию рукописей не взимается

Цена договорная

Учредитель - ООО "Экономические науки"
(125252, г. Москва, Чапаевский пер., д. 3, оф. 775)

© Вопросы экономики и права, 2012

Подписано в печать 31.08.2012 г. Формат 60x84/8. Печать офсетная.
Тираж 1000 экз. Усл. печ. л. 20,46 (22,0). Уч.-изд. л. 24,44. Заказ №

Отпечатано в издательстве ООО "24-Принт"

Научно-информационный журнал**В НОМЕРЕ:****ГОСУДАРСТВО И ПРАВО. ЮРИДИЧЕСКИЕ НАУКИ****ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА**

- Лалетина А.С.** Нормы Конституции Российской Федерации о формах и видах собственности в сфере топливно-энергетического комплекса 7
- Мионов Е.М.** Некоторые вопросы правового регулирования и выхода из политического кризиса в современной России 12

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВО

- Ашмарина Е.М.** Учетное право (финансовый учет) как комплексное правовое образование экономического права 16

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

- Макевнина Д.Ю., Филиппова Н.А.** Законодательство о налоговых правонарушениях: недостатки и направления реформирования 24

ИНФОРМАЦИОННОЕ ПРАВО

- Глащенко А.С.** Понятие и классификация электронных документов 28

МЕЖДУНАРОДНОЕ ПРАВО

- Гладкова Е.В., Павлушина А.А.** Экономические споры с иностранным элементом: необходимость процессуальных новаций 32

ЮРИДИЧЕСКИЙ ПРОЦЕСС

- Галузин А.Ф.** Правовой институт покаяния, пенитенциарный процесс и пенитенциарное право 38

ЭКОНОМИКА. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ**ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПОЛИТИКА**

- Омаров Т.Д., Моргунова Н.В., Снявский Д.А.** Совершенствование механизма реализации целевых программ: правовой аспект (на примере Владимирской области) 49
- Королюк Е.В.** Специфические характеристики формирования институционально-хозяйственных систем в современной России 54
- Подстигич А.В.** Роль региональных институтов развития в практике государственно-частного партнерства в субъектах Федерации 61
- Сергеева А.Е.** Проблемы государственно-частного партнерства в космической отрасли 66
- Игнатъев В.С.** Антикризисный потенциал фискальной политики государства в России 71
- Арутюнов Ю.А.** Повышение роли интеграции в развитии корпоративных структур 76

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ТЕОРИЯ

- Писарева Е.В.** Социально-экономические и институциональные условия становления “избыточной экономики” 81
- Обод В.В.** Интеграционные процессы в рамках экономического развития 87
- Каменщик Д.В.** Механизм формирования “пузырей” на мировых финансовых рынках 92

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ

Князева Е.Г., Ильин С.М. Модернизация экономико-правового механизма сокращения производственного травматизма и профессиональных заболеваний работающих	98
Гуськов А.И. Потенциал спроса и предложения экологически чистых продуктов питания для детского населения в г. Ростове-на-Дону	101
Сохроков Т.Х. Функциональная роль государственных услуг образования и здравоохранения	106
Созаева Т.Х., Калабекова К.А. Модернизация управления региональными социально-экономическими системами на основе кластерных технологий	112
Гавриленко Н.Г. Основные направления формирования системы управления автомобильным транспортом России	117
Белякова Г.Я., Демидова Е.А. Комплексная оценка технико-организационного уровня развития металлургического предприятия	121
Семидоцкий В.А., Митагвария Т.Д. Характерные особенности процесса стратегического управления предприятием в условиях неоднозначных вызовов внешней среды	127
Паладова Т.А., Мкртычан З.В. Государственное финансирование и бюджетная эффективность программно-целевых мероприятий развития региональной промышленности	130
Полиди А.А., Лавренов А.В. Формирование целей и задач государственного регулирования потребительских рынков региона	134
Ведехин А.Ю., Моргунова Н.В. Проблемы управления реализацией молодежной политики в регионе	139
Ильина С.А. Инновационное обеспечение ресурсосберегающей политики в устойчивом развитии российской экономики	145

ФИНАНСЫ, ДЕНЕЖНОЕ ОБРАЩЕНИЕ И КРЕДИТ

Насоненко Д.В. Актуальные вопросы основных направлений совершенствования финансового контроля в период модернизации Вооруженных сил Российской Федерации	149
Курманова Д.А. Институциональная среда и инфраструктура финансового рынка	154

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, СТАТИСТИКА

Челпанова Л.В. Особенности регламентирования деятельности отделов и служб региональных налоговых органов	159
<i>Annotations to the Articles</i>	165

ГОСУДАРСТВО И ПРАВО. ЮРИДИЧЕСКИЕ НАУКИ

- *Теория и история государства и права*
- *Экономическое право*
- *Налоговое право*
- *Информационное право*
- *Международное право*
- *Юридический процесс*

НОРМЫ КОНСТИТУЦИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ О ФОРМАХ И ВИДАХ СОБСТВЕННОСТИ В СФЕРЕ ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА

© 2012 А.С. Лалетина

доктор юридических наук

Российский государственный торгово-экономический университет, г. Москва

E-mail: laletinaas@gmail.com

Рассматриваются нормы Конституции Российской Федерации, прямо или косвенно регулирующие правоотношения в топливно-энергетическом комплексе. На основании проведенного анализа выделяются наиболее актуальные, с точки зрения автора, проблемы применения положений Конституции РФ.

Ключевые слова: Конституция РФ, топливно-энергетический комплекс, право собственности, правовой режим, формы собственности.

Правовое регулирование топливно-энергетического комплекса осуществляется различными методами. Воздействие на общественные отношения в данной сфере осуществляется гражданским, земельным, градостроительным, административным, антимонопольным, природоохранным и природоресурсным законодательством. Определенное влияние оказывает международное право. Прямым следствием такого развития данной отрасли законодательства является динамический характер правового режима ТЭК, граничащий с релятивизмом - состоянием, характеризующимся постепенным устранением общих закономерностей и принципов его развития.

Представляется, что уровень развития ТЭК как отрасли экономики и его значимость для бюджетов различного уровня предполагает наличие единых принципов его развития.

В таких условиях возрастает важность тех норм права, которым присуща, с одной стороны, стабильность, а с другой - обобщающий характер действия. Прежде всего, это нормы Конституции Российской Федерации 1993 г.¹

Часть 1 ст. 4 Конституции закрепила суверенитет Российской Федерации на всей ее территории. В понятие "территория РФ" включаются территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними (ч.1 ст. 67 Конституции РФ).

В объем данного понятия не входит пространство континентального шельфа и исключительной экономической зоны - Россия на этом пространстве обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию (ч. 2 той же статьи). В частности, Россия осуществляет: юрисдикцию в отно-

шении прокладки и эксплуатации трубопроводов Российской Федерации; исключительное право сооружать (разрешать и регулировать создание, эксплуатацию и использование) установки и сооружения Российской Федерации. Российская Федерация осуществляет юрисдикцию над такими установками и сооружениями, в том числе юрисдикцию в отношении таможенных, фискальных, санитарных и иммиграционных законов и правил, а также законов и правил, касающихся безопасности (ст. 5 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. № 187-ФЗ "О континентальном шельфе Российской Федерации")².

Столь же значимы и положения ст. 8 Конституции РФ, гарантировавшей единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержку конкуренции, свободу экономической деятельности.

Однако исключительное право на экспорт газа закреплено за собственником Единой системы газоснабжения или его дочернего общества. Это ограничивает правоспособность иных субъектов рынка газа.

Фактически сложившиеся общественные отношения в сфере вещных прав на газопроводы, их эксплуатации способствуют экономическому сепаратизму некоторых регионов - прежде всего, следует иметь в виду сохранившиеся газопроводы, не входящие в Единую систему газоснабжения (ЕСГ)³.

Существенное значение для характеристики правового режима ТЭК имеет ч. 2 ст. 8 Конституции РФ о защите и равноправии в Российской Федерации частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности.

Действующее законодательство не запрещает приобретения права частной собственности на газопровод. Более того, абсолютное большинство газопроводов находится на праве частной собственности. Э.М. Халимов, упоминая, что на территории РФ уже действует крупный частный магистральный нефтепровод, принадлежащий ЗАО “Каспийский трубопроводный консорциум”⁴, не учитывает того, что имущество ОАО “Газпром” является, по мнению абсолютного большинства юристов, частным по форме. Таким образом, вся ЕСГ формально находится в частной собственности⁵.

Кроме того, в развитие данного принципа ч. 1 ст. 74 Конституции РФ запрещает создание внутренних таможенных границ, а также установление пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров и услуг.

Положения ч. 2 ст. 9 Конституции РФ конкретизирует принцип признания и равной защиты всех форм собственности - земля (как и другие природные ресурсы) может находиться во всех формах собственности. До сих пор не вполне очевидно конституционное содержание понятия иных форм собственности, нежели государственная, частная и муниципальная (п. 2 ст. 8, п. 2. ст. 9 Конституции РФ)⁶.

Представляется, что, закрепляя открытый перечень форм собственности, авторы Конституции РФ ставили своей целью максимально расширить круг участников рынка - критерием определения формы собственности является по Конституции РФ именно ее субъект. Это означает, что возникновение и существование иных (нежели государственная, частная и муниципальная) форм собственности возможно исключительно в форме иного субъекта, нежели государство, юридические и физические лица и органы местного самоуправления.

Статья 9 Конституции РФ закрепляет две противоположные, но не взаимоисключающие нормы об использовании и охране земли (и других природных ресурсов) как основы жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории, и о принципиальной возможности нахождения земель и других природных ресурсов в любых формах собственности.

Дискуссионным является действительное содержание ч. 1 данной статьи Конституции РФ. Так, М.П. Авдеенкова полагает, что в ней гово-

рится о народах, проживающих на определенной территории, и отрицает распространение ее действия на все население соответствующей территории⁷. Далее М.П. Авдеенкова, продолжая эту мысль, пишет: “...в отношении природных ресурсов как публичного достояния субъектом права собственности должен выступать весь народ, а не конкретное местное сообщество, на территории которого расположены природные ресурсы”⁸.

На совещании с членами Совета палаты Совета Федерации в ноябре 2005 г. В.В. Путинным было подчеркнуто следующее: “Владение, пользование и распоряжение природными ресурсами должно идти во благо всего российского народа, каждого гражданина нашей страны. И при этом отвечать интересам населения, проживающего на территории, где национальные богатства осваиваются той или другой компанией”⁹.

Следует обратить особое внимание на фактическое различие понятий “природные ресурсы” и “природные объекты”, которое не учитывается российским законодательством. Если природные ресурсы согласно данной норме Конституции могут находиться во всех формах собственности, то о природных объектах Конституция умалчивает. Таким образом, многообразие форм собственности на природные ресурсы никоим образом не касается природных объектов. Различие между двумя этими категориями вполне очевидно - природные объекты являются пространственно-операционным базисом, в то время как природные ресурсы, пользуясь терминологией гражданского права, суть потребляемые вещи¹⁰. Кроме того, Конституция РФ закрепляет многообразие форм собственности лишь в форме возможности нахождения природных ресурсов во всех формах собственности.

Конституционная формулировка “могут находиться” может трактоваться по-разному: с одной стороны, можно предполагать, что на все природные ресурсы разрешены любые формы собственности, с другой - по усмотрению законодателя природные ресурсы могут и не быть во всех формах собственности¹¹. Конституция России допускает множественность форм собственности на природные объекты, но не предпринимает вопрос об обязательности введения каждой из них, оставляя это на усмотрение текущего законодательства.

В одном из своих решений Конституционный суд РФ указал на то, что “допуская возможность

нахождения природных ресурсов в различных формах собственности, Конституция Российской Федерации вместе с тем не обязывает к тому, чтобы природные ресурсы находились в этих различных формах собственности¹².

В другом своем решении Конституционный суд РФ признал не соответствующей Конституции РФ норму конституции субъекта РФ, согласно которой природные ресурсы на его территории являются достоянием (собственностью) исключительно данного субъекта РФ. По мнению Конституционного суда, данная норма ограничивает использование природных ресурсов в интересах всех народов Российской Федерации, поскольку этим нарушается суверенитет Российской Федерации¹³.

Изложенное выше позволяет утверждать, что позиция Конституционного суда по вопросу о многообразии всех форм собственности, провозглашенном ч. 2 ст. 8 и ч. 2 ст. 9 Конституции РФ, несколько противоречива.

Положения ч. 2 ст. 9 Конституции РФ конкретизированы в ее ст. 36. Часть 1 еще раз подтвердила наличие юридической возможности иметь землю на праве частной собственности. При этом осуществление всех правомочий собственника земли ограничено в ч. 2 ст. 36 Конституции РФ: а) принципом ненанесения ущерба окружающей среде; б) правами и законными интересами иных лиц.

Своего рода точкой бифуркации данной статьи федеральной Конституции является неоправданно узкий, по мнению некоторых ее критиков, круг лиц, осуществление которыми прав владения, пользования и распоряжения ограничивается.

По мнению ряда ученых, действие ч. 2 ст. 36 Конституции РФ неоправданно сужено по кругу лиц - исходя из ее буквального толкования только собственники ограничены в реализации своих полномочий. Одними круг обладателей прав владения, пользования и распоряжения сужается до собственников¹⁴, другими ставится вопрос о расширении круга лиц за счет включения в него обладателей иных прав на землю, кроме собственности¹⁵. Данный вопрос исключительно актуален для развития ТЭК, поскольку в ряде случаев земельный участок для целей размещения объектов ТЭК не приобретает в собственность, но обременяется арендой, сервитутом или иным "вторичным" правом.

Сторонники расширительного толкования данной нормы Конституции указывают на то, что в равной степени эти требования относимы к субъектам, осуществляющим использование природных ресурсов не на праве собственности, поскольку вторичные права владельцев, пользователей, арендаторов не могут быть шире исходного права¹⁶.

Позиция автора настоящей статьи состоит в том, что, хотя текст ч. 2 ст. 36 Конституции РФ действительно не вполне оправданно ограничивает круг обязанных лиц исключительно собственниками, это не нарушает прав и законных интересов третьих лиц. В соответствии с действующим земельным законодательством всякий земельный участок, которым владеет, пользуется и распоряжается обладатель иного, кроме собственности, вещного права, имеет собственника¹⁷.

На основании проведенного в данной статье исследования можно говорить о наличии следующих наиболее актуальных проблем реализации положений Конституции РФ:

1) неочевидно конституционное содержание понятия иных форм собственности, нежели государственная, частная и муниципальная. Возникновение и существование иных (нежели государственная, частная и муниципальная) форм собственности возможно исключительно в форме иного субъекта, нежели государство, юридические и физические лица и органы местного самоуправления;

2) если природные ресурсы, согласно данной норме Конституции, могут находиться во всех формах собственности, то о природных объектах Конституция умалчивает. Таким образом, многообразие форм собственности на природные ресурсы никоим образом не касается природных объектов. Различие между двумя этими категориями вполне очевидно - природные объекты являются пространственно-операционным базисом, в то время как природные ресурсы, пользуясь терминологией гражданского права, суть потребляемые вещи;

3) позиция Конституционного суда по вопросу о многообразии всех форм собственности, провозглашенном ч. 2 ст. 8 и ч. 2 ст. 9 Конституции РФ, выраженная в Постановлениях от 9 января 1998 г. № 1-П и от 7 июня 2000 г. № 10-П, несколько противоречива.

С одной стороны, данная позиция состоит в том, что федеральная Конституция не обязывает к тому, чтобы природные ресурсы находились именно в различных формах собственности. С другой - норма конституции субъекта РФ, согласно которой природные ресурсы на его территории являются достоянием (собственностью) исключительно данного субъекта РФ, ограничивает использование природных ресурсов в интересах всех народов Российской Федерации, поскольку этим нарушается суверенитет Российской Федерации;

4) защита прав национальных меньшинств отнесена положениями ст. 71 и 72 Конституции РФ и к предмету исключительного ведения РФ, и к предмету совместного ведения РФ и субъектов, что представляется не вполне совместимым, особенно принимая во внимание исключительность ведения Российской Федерацией в данной области.

¹ Принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. Офиц. текст Конституции РФ с внесенными в нее поправками от 30 дек. 2008 г. опубликован в: Российская газ. 2009. 21 янв. (№ 7).

² Собрание законодательства Рос. Федерации. 1995. № 49. Ст. 4694.

³ Норильская система (ОАО “Норильскгазпром” и ОАО “Таймыргаз”), расположенная в Таймырском автономном округе. Транспортная система ОАО “Норильскгазпром” представляет собой 2- и 3-ниточные магистральные газопроводы диаметром 720 мм общей протяженностью более 1000 км, введенные в эксплуатацию в период с 1972 по 1990 г.; Якутская система (ОАО “Якутгазпром” и ОАО “АЛРОСА-Газ”), расположенная в Республике Саха (Якутия). Транспортная система ОАО “Якутгазпром” состоит из двух газопроводов - 2-ниточного газопровода длиной 466 км и диаметром 529 мм и одниточного газопровода длиной около 230 км и диаметром 529 мм. Газопроводы введены в эксплуатацию в конце 60-х - начале 70-х гг. XX в.; Система, связывающая о. Сахалин и Хабаровский край (ОАО “Роснефть-Сахалинморнефтегаз”, ОАО “Дальтрансгаз”). Одниточный газопровод диаметром 720 мм длиной 556 км. Введен в строй в 1987 г. Продолжается строительство газопровода в сторону г. Хабаровск; Локальная система о. Сахалин (ЗАО “Анивагаз”). Диаметр газопроводов - 529 мм; Чукотская система (ООО “Сибнефть-Чукотка”). Газопровод одниточный, его длина составляет 103 км, диаметр трубы - 219 мм; Камчатская система (ОАО “Камчатгазпром”, ОАО “Роснефть”). Газопровод строится, длина составит около 400 км, диаметр трубы - 529 мм.

⁴ Халимов Э.М. Право пользования частными трубопроводами в России // Нефть, газ и право. 2006. № 3. С. 38.

⁵ Макаров И.В. Новый закон о едином экспортном канале газа // Нефть, газ и право. 2006. № 4. С. 11. Это косвенно подтверждает и В.А. Язев, указав в статье “Актуальные вопросы законодательного регулирования трубопроводного транспорта в России” на то, что “национальное не нужно понимать только как государственное” (Московский журнал международного права. 2006. Спецвыпуск. Май. С. 10. Это косвенно подтверждается и тем фактом, что ОАО “Газпром” приобрело право собственности на трубопроводную инфраструктуру ЕСГ в результате приватизации на основании Указа Президента РФ от 1 июня 1992 г. № 538 “Об обеспечении деятельности Единой системы газоснабжения страны”.

⁶ Дмитриев Ю.А. называет акционерную собственность, общественность общественных объединений, церковную и казачью собственность; Анисимов А.П., Герасименко Н.В., Мелихов А.И., Соколова Э.Д. указывают на общественность государственных корпораций (Анисимов А.П., Мелихов А.И. Конституционно-правовое регулирование права частной собственности на земельные участки : монография. М., 2009; Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009). К несколько иным выводам относительно формы имущества государственных корпораций приходят Д.Ю. Лялин (Право собственности государственных корпораций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 15-17), который указывает на государственную форму имущества государственных корпораций, и А.Н. Козырин, утверждающий на страницах Альманаха Центра публично-правовых исследований “Правовое регулирование экономических отношений. Альманах”, вышедшего в свет в 2008 г. под редакцией А.Н. Козырина, что право собственности госкорпорации относится к числу частной собственности юридических лиц. Предпринимаются попытки включить в перечень “иных форм собственности” общую собственность (Каменецкий В.А., Патрикеев В. Собственность в XXI столетии. М., 2002. С. 208). В.В. Лаптев пишет: “Можно предположить, что к ним (иным формам собственности. - В.В.) относятся смешанные формы, в которых имущество принадлежит как государству, так и муниципальным образованиям, частным лицам и организациям” (Лаптев В.В. Предпринимательское право: понятие и субъекты. М., 1997. С. 10).

⁷ Конституция Российской Федерации : науч.-практ. комментарий (постатейный) / под ред. Ю.А. Дмитриева. М., 2007. Автор комментария к ст. 9 гл.1 М.П. Авдеенкова.

⁸ Там же.

⁹ Воеводина Н. Что оставим внукам? // Парламентское обозрение. Совет Федерации: компетентно о главном. 2005. № 15-16. С. 11-14.

¹⁰ То есть теряющие в процессе использования основные свои характеристики или исчезающие в принципе.

¹¹ Боголюбов С.А. Конституционные основы охраны окружающей среды // Журн. рос. права. 2003. № 11. С. 106-112.

¹² По делу о проверке конституционности Лесного кодекса Российской Федерации : постановление Конституционного Суда РФ от 9 янв. 1998 г. № 1-П. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

¹³ По делу о проверке конституционности отдельных положений Конституции Республики Алтай и Федерального закона "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" : постановление Конституционного Суда РФ от 7 июня 2000 г. № 10-П // Вестн. Конституционного Суда РФ. 2000. № 5.

¹⁴ См.: Садовникова Г.Д. Комментарий к Конституции Российской Федерации (постатейный). 3-е изд., испр. и доп. М., 2006; Комментарий к Конституции Российской Федерации (постатейный) / под ред. Л.А. Окунькова. М., 1996. Автор комментария к ст. 36 Ю.Г. Жариков.

¹⁵ См., например: Конституция Российской Федерации : науч.-практ. комментарий (постатейный) / под ред. Ю.А. Дмитриева. М., 2007. Автор комментария к ч. 2 ст. 9 и к ч. 2 ст. 36 Конституции РФ М.П. Авдеенкова.

¹⁶ См.: Васильева М.И. О методах, средствах и способах правового регулирования экологических отношений // Экологическое право. 2009. № 2/3; Анисимов А.П., Мелихов А.И. Конституционно-правовое регулирование права частной собственности на земельные участки : монография. М., 2009.

¹⁷ В соответствии с п.1 ст. 16 Земельного кодекса РФ 2001 г. земли, не находящиеся в собственности граждан, юридических лиц или муниципальных образований, являются государственной собственностью.

Поступила в редакцию 01.08.2012 г.

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ВЫХОДА ИЗ ПОЛИТИЧЕСКОГО КРИЗИСА В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

© 2012 Е.М. Миронов

Московский государственный открытый университет им. В.С. Черномырдина, г. Москва
E-mail: mironov_evlg@mail.ru

Рассмотрены правовые аспекты демократических механизмов выхода из политического кризиса настоящих событий в России, предложенные государственной властью. Проведенный анализ предложенных правовых актов дает возможность регулировать взаимоотношения государства и гражданского общества, эффективнее решать социальные задачи развития общества.

Ключевые слова: история государства и права, правовое государство, исполнительная власть, самоуправление, гражданское общество, федеральное законодательство, конституция.

Процесс становления правового государства и развития демократии в современной России многие исследователи связывают с формой правления, порождающей множество политико-правовых проблем, требующих своего разрешения. В настоящее время российская форма правления имеет четко выраженную тенденцию к централизации исполнительной власти, что вызывает немало критики и упреков у политических оппонентов, которые связывают данное обстоятельство с неэффективным развитием социального и правового современного общества в России.

Признаки централизации явно выражаются и в отождествлении поста главы государства с конкретной личностью, и в превалирующем положении президента по отношению к другим властным структурам, которые находят свое отражение в государственной символике, свидетельствующей о ее монархическом начале.

Многие исследователи пытаются найти разрешение проблемы, связанной с определением российской формы правления, путем анализа положения Конституции Российской Федерации, а также федеральных конституционных и федеральных законов, регулирующих вопросы порядка образования, структуры и компетенции таких высших органов государственной власти, как президент, правительство, Федеральное Собрание, что достаточно актуально в настоящий момент.

В ч. 1 ст. 1 Конституции РФ Россия определена как «демократическое федеративное правовое государство с республиканской формой правления»¹. Отсутствие конкретно закрепленной формы правления можно оценивать по-разному, с одной стороны, данное обстоятельство может

выступать залогом эффективности, гибкости функционирования многих государственных и социальных институтов, с другой - эта неопределенность негативно сказывается на векторе развития российской государственности и демократии в целом.

Отсутствие ясности в ст. 1 Конституции РФ позволяет судить о форме правления в достаточно неопределенных вариациях - от полупрезидентской до суперпрезидентской республики, что зависит от политической обстановки в стране и непосредственно от личности главы государства. На сегодня не существует единого мнения относительно данного вопроса. Так, в ходе дискуссии называются следующие модели формы правления: президентская республика с доминирующим положением президента, суперпрезидентская модель правления, смешанная форма правления с доминирующей президентской властью, гибридная и даже неопрезидентская республика². Все это находит отражение в этапах развития демократических институтов в России.

Приведем некоторые положения Конституции РФ, а также федеральных конституционных и федеральных законов, регулирующих вопросы порядка образования, структуры и компетенции таких высших органов государственной власти, как Президент, Правительство, Федеральное Собрание.

В соответствии со ст. 80 Конституции России Президент является главой государства, гарантом Конституции РФ, прав и свобод человека и гражданина, Верховным главнокомандующим Вооруженных сил. Он принимает меры по охране суверенитета РФ, ее независимости и госу-

дарственной целостности, обеспечивает согласованное функционирование и взаимодействие органов государственной власти, представляет РФ внутри страны и в международных отношениях (ведет международные переговоры, заключает договоры, аккредитирует дипломатических представителей и др.). Кроме того, он решает вопросы гражданства, награждает государственными наградами и присваивает почетные звания, в предусмотренных случаях вводит на территории РФ или ее отдельных регионов чрезвычайное положение. Помимо полномочий, принадлежащих президенту как высшему должностному лицу, он обладает компетенцией во всех сферах власти.

Российское законодательство наделило президента отдельными полномочиями в сфере законодательной власти. Так, в соответствии со ст. 104 Основного закона глава государства обладает правом законодательной инициативы, которое заключается в официальном внесении в Государственную думу законопроекта или законодательного предложения. Особенность законодательной инициативы президента состоит в том, что она не связана с его компетенцией и пользоваться ею он может по любым вопросам.

Неотъемлемым элементом законодательного процесса является право вето и промульгация президентом федерального закона, что обеспечивает принцип разделения властей. Право вето состоит в несогласии главы государства с Федеральным Собранием и отклонении нормативно-правового акта для пересмотра с учетом изложенных замечаний.

Президентское вето в России довольно часто применялось во время правления Б.Н. Ельцина. Им отклонялся каждый третий-четвертый закон из принятых в 1994-1996 гг., что свидетельствовало не только о противоречии законодательной и исполнительной власти, но и о торможении и без того длительного законодательного процесса. Результатом сложившейся ситуации стала подмена федеральных законов нормативными указами при постепенном возвышении роли президента в структуре аппарата государственной власти³. В настоящее время данная практика ликвидирована. Причиной этого является не только наличие парламентского большинства в Государственной думе, поддерживающего курс президента, но и то, что все основные разногла-

сия, касающиеся законопроекта, разрешаются на стадии рассмотрения и принятия закона в результате создания различных согласительных комиссий. Как и прежде, в настоящее время основными причинами отклонения законов выступают: несоблюдение законодательной техники (закон имеет внутренние противоречия, неясные положения, дублирует нормы действующих законов и Конституции РФ) и несогласие главы государства с принятым законом или с одним из его положений.

Наличие высокого количества отклоненных законов стало характерным явлением для Государственной думы первого и второго созывов, что свидетельствовало о повышенной оппозиционности партий, ставшей следствием политических разногласий; оно было снижено в третьем созыве. Четвертый и пятый созывы Государственной думы кардинально отличаются от предыдущих наличием парламентского большинства партии «Единая Россия», осуществляющей поддержку президентского курса. Именно парламентское большинство правящей партии позволило снизить количество отклоненных законов в 4,5 раза по сравнению с Государственной думой третьего созыва. Однако данное обстоятельство не нашло поддержки у граждан в стране, подтверждением этого становятся результаты проведенных выборов в Государственную думу 4 декабря 2011 г. и последние события протестных митингов.

Остановимся на таком правомочии Президента России, как издание им нормативных указов. Глава государства может принимать указы, заполняющие пробелы, связанные с отсутствием федерального законодательства. Конституционный суд РФ в постановлении от 30 апреля 1996 г. подтвердил данное право, отмечая то, что президентские указы должны носить временный характер, и они прекращают свое действие с момента принятия необходимого закона. Очевидно, что данная деятельность главы государства не подлежит однозначной оценке. Так, с одной стороны, она подменяет собой деятельность законодательных органов, снижая их роль и значение в общественно-политической жизни. С другой стороны, принятие главой государства нормативных указов можно охарактеризовать как «оперативное» вмешательство по сравнению с длитель-

ным правотворческим процессом, что порой является целесообразным и необходимым в случаях необходимости срочного урегулирования возникших отношений.

Пик законотворческой деятельности президента в нашей стране наблюдался в период становления Российского государства, когда правовая база являлась недостаточно сформированной, в связи с чем парламент был загружен рассмотрением большого количества законодательных проектов. Но, как это отмечалось выше, данная ситуация во многом изменилась.

Приведенные только некоторые положения Конституции и федеральных законов позволяют судить о чрезмерной централизации исполнительной власти, которая в недавний период внесла положительные моменты в становлении постсоветской России, а именно стабилизацию в политической и экономической жизни государства.

Такое чрезмерное вмешательство исполнительной власти в процесс развития гражданского общества и ее попытки ограничить демократические свободы привели к недовольству граждан. Вопрос о легитимности государственной власти принял первостепенное значение в развитии политического кризиса, обусловленного падением социальной эффективности властвующих структур.

Остановимся на одной из выдержек материалов, опубликованных в российских газетах декабрьского периода 2011 г. “Огромная дыра правового поля, порожденная как фальсификациями избирательного процесса в ходе подготовки и проведения выборов 4 декабря, так и массовым протестом против этих фальсификаций, грозит поглотить закономерные основания российской государственности и ввергнуть наше общество в хаос институционального беззакония”⁴. Такие настроения в обществе заставляют исполнительную власть корректировать сложившуюся нестабильную ситуацию.

Используя вполне законный конституционный механизм выхода из кризиса, президент Д.А. Медведев сразу после декабрьских выборов внес поправки в закон о политических партиях. Действующие до этого времени нормы закона о политических партиях 2004 г., а также административного регламента Федеральной регистрационной службы 2006 г. в части, касающейся

политических партий, имели целью не расширение, а сужение базы народовластия, что и привело в конечном счете к недовольству гражданского общества.

23 марта 2012 г. в Государственной думе РФ состоялось третье, окончательное чтение поправок в Закон “О политических партиях”, внесенных Д.А. Медведевым. Обсуждение поправок в заседаниях Государственной думы проводилось с участием представителей непарламентских партий и несистемной оппозиции, что подтверждает желание властей использовать демократические механизмы в выходе из сложившейся политической нестабильности в обществе.

С 4 апреля 2012 г. вступил в силу Федеральный закон РФ № 28-ФЗ “О внесении изменений в Федеральный закон “О политических партиях””. Это дало возможность новым политическим партиям зарегистрироваться до начала осенней избирательной кампании в местные органы власти.

В 80 раз была снижена минимальная численность, необходимая для регистрации политической партии. Теперь для этого достаточно будет всего 500 чел. Определена и техническая сторона регистрации партий. Если в процессе регистрации и оформления документов Министерство юстиции выявит в поданных регистрационных документах ошибки или нарушения, то осуществляется приостановка деятельности политической партии на три месяца, что не означает немедленного отказа в регистрации, как было раньше. Такой период отводится руководству партии на устранение недочетов⁵.

К демократическим механизмам выхода из политического кризиса относятся также инициативы премьера - ныне избранного президента России В.В. Путина, изложенные в четвертой программной статье “Демократия и качество государства”, посвященной развитию институтов народовластия в России. К ним относятся расширение участия граждан в обсуждении законопроектов посредством ИТ-технологий. В.В. Путин предложил новый для России вид законодательной инициативы - сбор подписей в поддержку законопроекта через Интернет. Предлагается также возвращение к прямым выборам губернаторов и борьба с коррупцией, усиление роли муниципалитетов⁶. В этой статье В.В. Путин рассуж-

дает по поводу актуальных проблем сегодняшней России, ставя задачи на ближайшее время.

Завершающий статью тезис “мы предлагаем конкретные решения. Их практическая реализация делает власть народа - демократию - подлинной. А работу государства - ставит на службу интересам общества. И все вместе - это обеспечивает России, российскому современному обществу устойчивое и успешное развитие” дает надежду гражданскому обществу на выход из политического кризиса и установление политической стабильности в современной России, которая, в свою очередь, поддержит экономическую стабильность страны и обеспечит ее успешное развитие.

¹ Конституция Российской Федерации // Рос. газ. 1993. 25 дек. (№237).

² Миронов Е.М. Некоторые особенности формы правления в современной России // Государство и общество: проблемы взаимодействия : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., 12 янв. 2012 г. Киров, 2012. С. 234-237.

³ Звягин Ю.Г. Право безотлагательного вето Президента - на весах конституционного правосудия. Заметки с заседания суда // Журн. рос. права. 1998. № 6.

⁴ Зубов А. Украденные выборы: Выход из кризиса легитимности // Ведомости. 2011. 22 дек. (№ 242 (3008)).

⁵ О внесении изменений в Федеральный закон “О политических партиях” // Рос. газ. 2012. 4 апр. (№ 5746).

⁶ Путин В.В. Демократия и качество государства. URL: <http://news.mail.ru/politics/8011834>, 6 февр. 2012.

Поступила в редакцию 01.08.2012 г.

УЧЕТНОЕ ПРАВО (ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ) КАК КОМПЛЕКСНОЕ ПРАВОВОЕ ОБРАЗОВАНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРАВА*

© 2012 Е.М. Ашмарина

доктор юридических наук, профессор, академик РАЕН
Московская государственная академия им. О.Е. Кутафина
E-mail: Elena-Mikhailovna@yandex.ru

В целях завершения серии статей относительно поиска места целостного правового поля, регулирующего отношения в сфере финансового (бухгалтерского, налогового, бюджетного) учета в системе российского права, в настоящей работе рассматривается совокупность императивных и диспозитивных норм о финансовом учете в качестве комплексной (сложной) подотрасли экономического права Российской Федерации. Делается вывод о том, что нормы учетного права (финансовый учет) исчерпывающим образом регулируют указанные общественные отношения.

Ключевые слова: экономическое право, учетное право (финансовый учет): его предмет и метод, правовые нормы о финансовом (бухгалтерском, налоговом, бюджетном) учете в системе экономического права.

В опубликованных ранее статьях из серии “Правовое регулирование учетных систем и экономическое право Российской Федерации” правовое регулирование отношений в области учета было рассмотрено нами в двух фрагментах, а именно:

во-первых (статья “Учетное право как комплексная подотрасль финансового права”)¹, совокупность императивных норм, регулирующих отношения в сфере финансового (бухгалтерского, налогового, бюджетного) учета, была представлена в качестве подотрасли финансового права. За пределами финансово-правового регулирования остались диспозитивные нормы, регулирующие указанные отношения. Поэтому мы говорили об учетном праве в узком его значении;

во-вторых (статья “Бухгалтерское право как подотрасль экономического права”)², совокупность норм (императивных и диспозитивных), регулирующих отношения в сфере бухгалтерского учета (бухгалтерское право), была рассмотрена как подотрасль экономического права. За пределами этого предлагаемого нами отраслевого образования остались нормы, регулирующие отношения по налоговому и бюджетному учетам.

Было также обращено внимание на следующие обстоятельства:

* См. подробно: Ашмарина Е.М. Экономическое право Российской Федерации : монография. М., 2012. Разд. II. Правовое регулирование учетных систем и экономическое право Российской Федерации.

во-первых, отношения по бухгалтерскому учету регулируются нормами таких официально признанных (содержатся в перечне направлений юридической науки, установленном Номенклатурой) отраслей российского права, как предпринимательское право и информационное право, которые являются комплексными отраслями, т.е. построены на основе рецепции норм из иных отраслей первого порядка;

во-вторых, если императивные нормы, регулирующие отношения в сфере бухгалтерского учета, расположены в пределах такой отрасли первого порядка, как финансовое право, то вопрос о том, к какой отрасли первого порядка относятся диспозитивные нормы, остается открытым.

Экстраполируя выводы, сделанные по правовому обеспечению системы бухгалтерского учета на соответствующие отношения по налоговому учету и бюджетному учету, можно отметить следующее:

- отношения по налоговому учету (аналогично бухгалтерскому) регулируются нормами финансового права и предпринимательского права;

- отношения по бюджетному учету нормами предпринимательского права не регулируются, поскольку отношения в сфере бюджетной деятельности не входят в спектр предпринимательских общественных отношений.

Таким образом, целостный комплекс отношений в области финансового учета (бухгалтерского учета, налогового учета, бюджетного уче-

та) остается за пределами как финансового права (диспозитивные нормы), так и предпринимательского права Российской Федерации (например, отношения по бюджетному учету).

На первый взгляд, можно предположить, что рассматриваемые отношения в своей совокупности урегулированы нормами информационного права (см. предыдущую статью “Бухгалтерское право как подотрасль экономического права”). Но так ли это?

Думается, следует обратить внимание на то, что информационные отношения чаще всего сопутствуют другим отношениям в таких сферах, как управление, международное сотрудничество, экономика и т.д., “информационные отношения возникают, изменяются и прекращаются в информационной сфере и регулируются информационно-правовыми нормами”³. Действительно, сопутствуя экономическим отношениям, информационные потоки обобщаются с помощью учетных систем, которые в свою очередь непосредственно связаны с выявлением финансово-экономического результата хозяйственной деятельности публичных и частных субъектов. Будучи очень широким, предмет информационного права не нацелен непосредственно на экономические отношения (лишь опосредуя последние).

Представляется возможным на основании изложенного выше предложить следующую гипотезу.

Так, на наш взгляд, целостный комплекс отношений в сфере финансового учета (бухгалтерский учет, налоговый учет, бюджетный учет), урегулированный как императивными, так и диспозитивными нормами, следует представить в виде комплексной подотрасли экономического права по следующим причинам.

1. Отношения в области бухгалтерского учета урегулированы нормами бухгалтерского права, которое было рассмотрено нами в качестве подотрасли экономического права (статья “Бухгалтерское право как подотрасль экономического права”). За пределами правового регулирования нормами рассмотренной подотрасли остались отношения по налоговому учету и бюджетному учету.

2. Императивные отношения в сферах налогового учета и бюджетного учета регулируются нормами финансового права (статья “Учетное право как комплексная подотрасль финансового права”). Одновременно императивные и диспо-

зитивные отношения по налоговому учету регулируются нормами предпринимательского права. Диспозитивные отношения по бюджетному учету оказываются за пределами как финансового права, так и предпринимательского права Российской Федерации.

На основании изложенного представляется возможным прийти к следующему умозаключению. Правовое регулирование всего комплекса отношений по налоговому учету и бюджетному учету органично вписывается только в такую подотрасль экономического права, как право финансов, денежного обращения и кредита⁴.

Действительно, нами был представлен предмет экономического права, в который, помимо отношений в области бухгалтерского учета, входят отношения в сфере финансов, денежного обращения и кредита. Эти отношения представляют собой комплекс финансово-экономических отношений, которые регулируются совокупностью норм, регламентирующих перераспределительные процессы в области финансовых активов и на финансовых рынках (на рынке капиталов, на денежном рынке, на рынке производных инструментов, на валютном рынке). В этот раздел входят вопросы как общетеоретического, так и прикладного характера. К вопросам прикладного характера, на наш взгляд, и следует отнести отношения в области учетной деятельности.

В разделе I “Общие положения” монографии мы высказали предположение о том, что Особенная часть экономического права формируется из таких внутриотраслевых образований (подотраслей), как:

право управления народным хозяйством;
право финансов, денежного обращения и кредита;

право бухгалтерского учета;
право мировой экономики⁵.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что *отношения в сфере финансового учета исчерпывающим образом регулируются нормами двух подотраслей экономического права, а именно бухгалтерского права и права финансов.*

Следует напомнить, что при соотношении институтов учетного права с институтами финансового права мы говорили об учетном праве в узком смысле этого слова (как о совокупности только императивных норм, регулирующих исследуемые отношения). В широком смысле учетное

право представляет собой всю совокупность императивных и диспозитивных норм, регулирующих учетные процессы, и предлагается нами в качестве комплексной подотрасли экономического права Российской Федерации.

С целью дифференциации термина “учетное право”, понимаемого, с одной стороны, в узком смысле как подотрасль финансового права, а с другой стороны, в широком смысле как всю совокупность юридических норм (императивных и диспозитивных), мы предлагаем последнее охарактеризовать как “учетное право (финансовый учет)”.

Рассмотрим далее учетное право (финансовый учет), толкуемое нами в широком смысле как подотрасль экономического права, принимая за аналогию рассуждения, приведенные нами при рассмотрении учетного права, толкуемого в узком смысле в качестве подотрасли финансового права.

Учетное право (финансовый учет) как подотрасль экономического права. На основании изложенного в гл. 3 “Экономическое право” разд. I монографии “Экономическое право Российской Федерации. Общие положения” и настоящей главы разд. II предложенная нами концепция относительно того, что совокупность *императивных и диспозитивных* норм, регулирующих отношения в сфере финансового учета, является экономико-правовым образованием, основывается на следующих положениях.

Во-первых, *целостные отношения (как императивные, так и диспозитивные) в сфере финансового учета являются составной частью предмета экономического права*, поскольку:

а) процессы создания, перераспределения и использования финансовых и нефинансовых активов и источников их образования и на микро-, и на макроуровне возможны только при наличии учетных процедур как инструмента и как источника необходимой информации.

Думается, что теория прямых и обратных связей, рассмотренная в указанной монографии на примере финансов и финансового права, где учет представляет собой информационные потоки (обратная связь), которые являются сигналами об управляющем воздействии нормы финансового права (прямая связь), несомненно справедлива и для системы “экономика - экономическое право”, где в роли основного инструмента, систематизирующего информацию, выступает

бухгалтерский учет. Информационные потоки должны быть основным критерием истинности прямого воздействия управляющей системы. Именно на основе информационных потоков следует принимать решения о необходимости (или об отсутствии необходимости) внесения корректировок в управляющее воздействие. Такие сигналы находят свое материальное воплощение только через системы учета, правила ведения которых регулируются соответствующими нормами права;

б) *несомненна взаимосвязь и взаимообусловленность учетных систем, принятых в стране, и процесса экономической деятельности как публичных, так и частных ее субъектов.*

Например, установление обязательных нормативов (и их дальнейший учет) в таких сферах экономической деятельности, как банковская, страховая, инвестиционная, *делает прозрачной деятельность соответствующих подконтрольных субъектов как на уровне отдельной организации, так и на уровне государства.*

Если рассматривать роль учетных систем как информационных источников, необходимых для принятия управленческих решений на *микроуровне*, то следует отметить следующее. Например, без бухгалтерской информации руководство организации не может оценить количество материалов на складах, суммы выплат по заработной плате сотрудникам, общее финансовое состояние организации. Эта информация является обратной связью и определяется как системный процесс, оказывающий существенное влияние на решение организационно-хозяйственных проблем.

В процессе экономической деятельности реализация соответствующих отношений приводит к созданию, перераспределению и использованию финансовых и нефинансовых активов (экономические отношения → экономическая деятельность → активы). В этой связи при осуществлении экономической деятельности:

1) учетные системы используются как *инструмент* образования, распределения и использования финансовых и нефинансовых активов;

2) очень важны обратные связи, материальным воплощением которых являются информационные потоки в виде систематизированных данных, получаемых вследствие применения учетных систем, установленных, введенных в действие и применяемых на основе норм права.

Как пример можно привести тенденцию к управлению кредиторской и дебиторской задолженностью в организациях. Так, доброкачественной является ситуация, при которой уровень, например, кредиторской задолженности у экономического субъекта составляет порядка 3 % от валюты баланса (совокупность активов, равная совокупности пассивов на отчетную дату). Соблюдение этого правила возможно лишь на основании ведения учета и использования для анализа отчетности организации (баланса). Информация о несоблюдении этого ненормативного установления является сигналом о том, что в масштабах государства возможен кризис неплатежей⁶.

Во-вторых, *нормы, регулирующие отношения в сфере финансового учета, имеют специфику, присущую нормам экономического права.*

Так, в разд. I “Общие положения” монографии нами было установлено, что экономико-правовая норма - это писанные правила поведения участников в процессе экономической деятельности, которые апробированы, санкционированы, установлены компетентным государственным органом в строго определенном порядке, по определенной форме, вводятся в действие законодателем в точно установленный срок и поддерживаются мерами государственного принуждения. Экономико-правовая норма может носить как государственно-властный императивный (например, финансово-правовая норма), так и диспозитивный (например, гражданско-правовая норма) характер. Таким образом, экономико-правовые нормы - это установленное и охраняемое государством и выраженное в нормативном акте правило поведения участников (субъектов), принимающих участие в экономической деятельности. Такая норма регулирует общественные отношения, являющиеся предметом именно экономического права. Содержание экономико-правовой нормы обусловлено как императивным (повелительным) характером, (т.е. она выражает требование к участникам экономических правоотношений, которые выражаются в категорической форме), так и диспозитивным характером (в случае равенства сторон экономических правоотношений). При этом было указано, что экономическому праву присуще большое количество технических и технико-юридических норм. К таким нормам относятся, в частности, нормы, регулирующие отношения в сфере учета⁷.

Технико-юридическая направленность специфична для большого массива норм, регулирующих отношения в области финансового учета. При этом хочется обратить внимание на то, что в период администрированной экономики в России практически не было нормативного регулирования рассматриваемых отношений. Единственным неизблемым актом был План счетов бухгалтерского учета, предусматривающий номенклатуру счетов и их корреспонденцию. При этом роль бухгалтерских служб была вспомогательной, поскольку основной считалась плановая деятельность. Бухгалтерский учет имел значение лишь постольку, поскольку на основании его данных составлялись финансовые планы (планирование на предстоящий период велось “от достигнутого” факта прошедшего периода). Именно планы порождали дальнейшие правоотношения. Заметим также, что в рассматриваемый исторический период времени не было ни налогового, ни бюджетного учета.

Вышесказанным и объясняется, на наш взгляд, традиционная позиция относительно того, что нормы учета, являясь техническими, не должны соотноситься с той или иной отраслью российского права.

Однако со становлением рыночных отношений в РФ и постепенным переводом отечественной системы учета в соответствие международным стандартам объем нормативного материала резко возрос. В этой связи принципиально изменилась и роль учета. Нормы, регулирующие правила учета, в наши дни играют все более важную роль при вступлении субъектов в налоговые, бюджетные и другие финансовые правоотношения (являясь юридическим фактом), что позволяет говорить об их постепенной и последовательной трансформации из сугубо технических в технико-юридические. Кроме того, следует обратить внимание на тот факт, что именно они служат источником информации для принятия управленческих решений в той или иной области финансовой деятельности.

Следует иметь в виду, что действующий Федеральный закон “О бухгалтерском учете” содержит, в основном, правовые нормы. Например, согласно ст. 5 “Регулирование бухгалтерского учета”, общее методологическое руководство бухгалтерским учетом возложено на Правительство Российской Федерации. Следовательно, норма устанавливает возможные отношения

между такими субъектами, как орган, уполномоченный Правительством осуществлять методическое руководство в сфере учета финансовой деятельности, и субъектами, в чьи обязанности входит ведение бухгалтерского учета. В п. 2 ст. 5 закреплён перечень полномочий органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, согласно которому они разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации: планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению; положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности; другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Можно предположить, что при разработке стандартов или плана счетов непосредственного правоотношения не возникает, однако именно эти технические мероприятия приводят в дальнейшем к необходимости реализации своих обязанностей субъектами, ведущими бухгалтерский учет.

Таким образом, нормы, регулирующие отношения в сфере учета, имеют специфику, тождественную специфике норм экономического права, что объясняется однородностью урегулированных этими нормами экономических отношений.

В-третьих, *аналогично всем прочим нормам экономического права нормы, регулирующие правила финансового учета, играют важную роль при вступлении субъектов в финансовые (налоговые, бюджетные), предпринимательские и другие экономические правоотношения, что позволяет говорить, во-первых, об их постепенной и последовательной трансформации из технических в технико-юридические, во-вторых, об их тесной связи с нормами права, регулирующими эти отношения (например, с нормами финансового права и предпринимательского права) и, следовательно, о необходимости соотношения этого блока норм с экономическим правом, нормы которого призваны регулировать весь комплекс экономических отношений. Связь императивных норм, регулирующих финансовый*

учет с финансовым правом, была подробно рассмотрена в предыдущих статьях. Связь норм права, регулирующих бухгалтерский учет и налоговый учет с предпринимательским правом, будет фрагментарно исследована в дальнейшем⁸.

В-четвертых, *рассуждая о методе правового регулирования, присущего учетному праву (финансовый учет), представленному нами в широком смысле в качестве подотрасли экономического права, вспомним, что в разд. I монографии нами был сделан вывод о том (на основании общего сопоставления), что в целом экономические отношения регулируются комплексно, т.е. метод экономического права включает в себя в совокупности как императивные, так и диспозитивные приемы и способы воздействия на целостный предмет правового регулирования – экономические общественные отношения (за аналогично было принято предпринимательское право, рассмотренное как микромодель экономического права)*⁹.

Присутствие властного субъекта, императивно устанавливающего обязательные правила организации учетных процедур с целью единообразного обобщения необходимой ему информации, было проанализировано нами в статье “Учетное право как комплексная подотрасль финансового права”. Однако при этом учетная деятельность характеризуется и диспозитивностью. Например, при наличии Плана счетов бухгалтерского учета, содержащего очень широкий их перечень (номенклатуру), законом установлено, что субъекты экономической деятельности диспозитивно выбирают для себя те счета, которые (по их мнению) соотносятся с их спецификой. Аналогичных примеров можно привести множество.

Таким образом, на наш взгляд, есть все основания ввести в систему экономического права правовое образование, предмет которого является составной его частью, а метод имеет те же сущностные характеристики.

Предметом исследуемого правового образования являются общественные экономические отношения, которые складываются в сфере *учетной деятельности* в процессе учета финансовых и нефинансовых активов (и источников их образования) публичных и частных субъектов на микро- и макроуровне в процессе экономической деятельности.

Учитывая это, следует сделать вывод о том, что *комплекс императивных и диспозитивных*

норм права, регулирующих отношения в области финансового учета, ввиду их видового своеобразия следует выделить в обособленный правовой блок внутри такого правового образования, как экономическое право, нормы которого регулируют весь комплекс единообразных (экономических) отношений.

Выделенный блок норм предлагается назвать *учетным правом (финансовый учет)* в широком смысле и рассматривать в качестве комплексной подотрасли экономического права ввиду наличия многообразия видов учета (бухгалтерский, налоговый, бюджетный) и их соотношения с бухгалтерским правом и правом финансов (подотрасли экономического права).

Поскольку *рассмотренные отношения органично вписываются в предмет экономического права (отношения, возникающие в учетной сфере, являются частью отношений, возникающих в сфере экономической деятельности публичного и частных ее субъектов) и метод (императивно-диспозитивный) совпадает с экономико-правовым, напрашивается вывод о том, что учетное право (финансовый учет), представленное в широком смысле, можно признать комплексной подотраслью экономического права.* При этом, как уже оговаривалось, комплексность заключается в рецепции норм бухгалтерского права и права финансов, представленных в качестве подотраслей экономического права Российской Федерации.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать следующие выводы:

- предметом *учетного права (финансовый учет)*, представленного в широком смысле, являются общественные отношения по учету финансовых и нефинансовых активов и источников их образования, складывающиеся в процессе экономической деятельности публичного и частных ее субъектов на микро- и макроуровнях;

- метод *учетного права*, представленного в широком смысле (императивно-диспозитивный), совпадает с экономико-правовым методом;

- видовые особенности предмета при родовой тождественности и общность метода регулирования позволяют определить *учетное право (финансовый учет)* в широком смысле как комплексную (сложную) подотрасль экономического права, представляющую собой *совокупность императивных и диспозитивных юридических норм, регулирующих общественные экономи-*

ческие отношения по учету финансовых и нефинансовых активов, а также источников их образования субъектами экономической деятельности;

- *учетное право (финансовый учет)* в широком смысле как совокупность императивных и диспозитивных норм является *подотраслью экономического права*, поскольку включает в себя блоки норм, регулирующие различные системы (модели) финансового учета, и, следовательно, состоит из совокупности правовых институтов, призванных регулировать императивные отношения в области того или иного вида финансового учета (по аналогии с финансово-правовым образованием). Поэтому *учетное право* как подотрасль экономического права должно формироваться из таких институтов, как, например, совокупность норм, регулирующих отношения в сфере бухгалтерского учета; совокупность норм, регулирующих отношения в сфере налогового учета; совокупность норм, регулирующих отношения по учету в бюджетной сфере. Выделение этих институтов обусловлено наличием особенностей различных учетных систем, представляющих собой в совокупности систему финансового учета. Таким образом, *в учетное право (финансовый учет), представляющее собой подотрасль экономического права, входят следующие институты:*

- *бухгалтерский учет как институт учетного права;*

- *налоговый учет как институт учетного права;*

- *бюджетный учет как институт учетного права.*

В предметы перечисленных институтов входят, соответственно, отношения в области бухгалтерского, налогового и бюджетного учетов.

Завершая серию статей из цикла “Правовое регулирование учетных систем и экономическое право Российской Федерации”, сделаем следующие выводы:

1. Учетное право в узком смысле (как совокупность только императивных норм) представляет собой подотрасль финансового права и имеет свой предмет, метод и структуру:

- предметом *учетного права* являются общественные отношения по учету денежных средств, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства (муниципальных образований);

- метод учетного права (императив с элементами императивно ограниченной диспозитивности и рекомендательности, исходящий от властного субъекта, наделенного специальной компетенцией в области финансовой деятельности) совпадает с финансово-правовым методом;

- видовые особенности предмета при родовой тождественности и общность метода регулирования позволяют определить учетное право как подотрасль финансового права, представляющую собой *совокупность императивных юридических норм, регулирующих общественные финансово-экономические отношения по учету образования, распределения и использования фондов денежных средств.*

Учетное право как подотрасль финансового права состоит из совокупности правовых институтов, призванных регулировать отношения в области того или иного вида финансового учета (институты бухгалтерского, налогового, бюджетного учета). При этом институт бухгалтерского учета имеет общеправовое значение, поскольку отношения, урегулированные его нормами, характеризуются тем, что они присущи бухгалтерскому учету как *главной модели* предметов и методов его ведения. Институты налогового и бюджетного учета призваны урегулировать соответствующие отношения (в сфере налоговой и бюджетной деятельности) и не имеют общеправового значения, соотносясь с налоговым правом и бюджетным правом, соответственно.

2. *Бухгалтерское право* является подотраслью экономического права, поскольку общественные отношения в сфере бухгалтерского учета органично вписываются в экономические отношения (предмет экономического права поглощает предмет бухгалтерского права); методы экономического права и бухгалтерского права идентичны (комплексный, т.е. императивно-диспозитивный); это теоретическое положение подтверждается подзаконным нормативным актом, утвердившим Номенклатуру научных направлений в области экономики. Итак:

- *предметом бухгалтерского права* являются общественные отношения по бухгалтерскому учету финансовых и нефинансовых активов и источников их формирования, а также отношения, связанные с формированием и представлением бухгалтерской отчетности, равно как и отношения по контролю за правильностью и своевременностью ее составления и представления, исходя

из требований действующего законодательства. Все перечисленные отношения складываются в процессе экономической деятельности, в которой участвуют как частные, так и публичные ее субъекты;

- *метод бухгалтерского права* совпадает с методом экономического права и характеризуется комплексностью (сочетанием императивных и диспозитивных начал);

- видовые особенности предмета при родовой тождественности и общность метода регулирования позволяют определить *бухгалтерское право* как подотрасль экономического права, представляющую собой *совокупность диспозитивных и императивных юридических норм, регулирующих общественные экономические отношения по бухгалтерскому учету финансовых и нефинансовых активов и источников их формирования, а также отношения, связанные с формированием и представлением бухгалтерской отчетности, равно как и отношения по контролю за правильностью и своевременностью ее составления и представления.*

3. *Учетное право (финансовый учет)* в широком смысле как совокупность императивных и диспозитивных норм предлагается в качестве *комплексной (сложной) подотрасли* экономического права:

- *предметом учетного права (финансовый учет)*, представленного в широком смысле, являются общественные отношения по учету финансовых и нефинансовых активов и источников их образования, складывающиеся в процессе экономической деятельности публичного и частных ее субъектов на микро- и макроуровнях;

- *метод учетного права (финансовый учет)*, представленного в широком смысле, (императивно-диспозитивный) совпадает с экономико-правовым методом;

- видовые особенности предмета при родовой тождественности и общность метода правового регулирования позволяют определить учетное право (финансовый учет) в широком смысле как комплексную (сложную) подотрасль экономического права, представляющую собой *совокупность императивных и диспозитивных юридических норм, регулирующих общественные экономические отношения по учету финансовых и нефинансовых активов, а также источников их образования субъектами экономической деятельности;*

- учетное право является комплексной подотраслью экономического права, поскольку включает в себя блоки норм, регулирующие различные системы (модели) финансового учета, и, следовательно, состоит из совокупности правовых институтов, призванных регулировать императивные и диспозитивные отношения в области того или иного вида финансового учета (по аналогии с финансово-правовым образованием). Комплексность этого правового образования основана на рецепции норм бухгалтерского права и права финансов (как отраслей экономического права).

Резюмируя приведенные выше теоретические положения, вспомним о выводе, сделанном нами по факту завершения разд. I “Общие положения” монографии “Экономическое право Российской Федерации”, а именно о необходимости выведения целостного правового поля как для экономических отношений в целом, так и для различных многообразных ее сегментов в частности.

В разд. II монографии “Правовое регулирование учетных систем и экономическое право Российской Федерации” нами был рассмотрен такой сегмент экономической деятельности, как учет с целью поиска места блока норм, регулирующих эти сложные отношения, характеризующиеся присутствием элементов абстракции.

Правовое регулирование целостных отношений в области учета до сих пор носит фрагментарный характер. Однако фактическое существование общественных отношений в сфере учета и их социальная значимость привели к необходимости правовой регламентации, что имело следствием становление и развитие соответствующей правовой базы (законодательства). Таким образом, нормативная практика опередила научные исследования.

Очевидно, что такая ситуация не может быть признана позитивным явлением и сказывается

отрицательно на правотворчестве в данной сфере (наличие пробельности в законодательстве, конкуренция норм, отсутствие их корреспонденции).

Хочется еще раз подчеркнуть, что *теоретическое выведение экономического права в качестве отрасли российского права можно расценивать как инновационный подход к праву.*

Именно в предмет экономического права Российской Федерации органично вписывается весь комплекс общественных отношений, связанных с финансовым учетом (бухгалтерский учет, налоговый учет, бюджетный учет). *Совокупность норм, регулиющую эти отношения, мы предложили рассмотреть в качестве комплексной подотрасли экономического права и охарактеризовать как учетное право (финансовый учет).*

¹ Вопросы экономики и права. 2012. № 8. С. 151-159.

² Там же. С. 197-204.

³ Ковалева Н.Н., Холодная Е.В. Комментарий к Федеральному закону от 27 июля 2006 года № 149-ФЗ “Об информации, информационных технологиях и о защите информации” (постатейный). Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”. 2007. С. 3.

⁴ См.: Ашмарина Е.М., Ручкина Г.Ф. Экономическое право Российской Федерации : монография. М., 2011. Разд. I. Общие положения.

⁵ Там же. С. 185.

⁶ См.: ЭиЖ. 2004. № 34. С. 2.

⁷ Ашмарина Е.М., Ручкина Г.Ф. Указ. соч. Разд. I. Общие положения. С. 162-164.

⁸ См.: Ручкина Г.Ф. Экономическое право Российской Федерации : монография. Разд. М., 2012. III. Правовой режим фондов денежных средств коммерческих организаций.

⁹ См.: Ашмарина Е.М., Ручкина Г.Ф. Указ. соч. Разд. I. Общие положения. С. 170.

Поступила в редакцию 01.08.2012 г.

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ: НЕДОСТАТКИ И НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ

© 2012 Д.Ю. Макевнина

© 2012 Н.А. Филиппова

доктор экономических наук, профессор

Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева, г. Саранск

E-mail: ecsn@sciex.ru

Рассмотрены проблемы действующего законодательства о налоговых правонарушениях. Проанализированы основные его недостатки и пробелы в сфере регулирования ответственности за нарушения налогового законодательства. Авторами предложены направления совершенствования нормативно-правового обеспечения налоговых правонарушений.

Ключевые слова: налоговое правонарушение, налоговое законодательство, Налоговый кодекс Российской Федерации, налоговая ответственность.

Одним из наиболее опасных видов противоправного поведения граждан и юридических лиц в сфере экономики можно считать налоговые правонарушения, поскольку они существенно тормозят проведение социально-экономических реформ и ставят под угрозу интересы личности, общества и государства.

Первостепенное значение в борьбе с налоговыми правонарушениями имеют оптимизация налоговой политики и повышение эффективности правового регулирования отношений по поводу взимания налогов и сборов. Особое внимание при этом следует обратить на совершенствование налогового законодательства, устранение пробелов и коллизий в правовом регулировании налогообложения, существование которых не только провоцируют и способствуют совершению налоговых правонарушений, но и позволяют избежать юридической ответственности за их совершение.

В настоящее время законодательство Российской Федерации, регулирующее отношения в сфере налогообложения, включает в себя Конституцию РФ, Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы и подзаконные нормативно-правовые акты, а также международные договоры Российской Федерации.

Но все же именно Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) является основным законодательным актом, регулирующим отношения, связанные с совершением и привлечением к ответственности лиц за налоговые правонарушения. Поэтому более подробно остановимся на рассмотрении данного документа.

Посредством принятия НК РФ, как известно, были проведены систематизация и упорядочение ранее существовавшего налогового законодательства, достигнуто современное состояние правового регулирования налоговой сферы и, в частности, института налоговых правонарушений. Однако все это нельзя признать вполне удовлетворительным.

В настоящее время среди проблем налогового законодательства можно выделить следующие. Во-первых, оно слишком неустойчиво. Во-вторых, запутано и противоречит в определенной части экономическим реалиям. В-третьих, налоговое законодательство РФ, а точнее, вносимые в него изменения часто происходят по субъективным причинам. Как отмечают О.В. Врублевская и М.В. Романовский, “принятие каждого налогового закона в Государственной Думе сопровождается серьезной закулисной борьбой и лоббированием интересов отдельных отраслевых комплексов и социальных групп”¹. Бесспорно, без внесения изменений в действующее законодательство в сфере налогообложения обойтись невозможно. Однако вносимые в законодательство поправки все в большей степени должны быть направлены на повышение ясности, стабильности законодательства и на однозначность его применения налогоплательщиками. Но, как показывает практика, российский законодатель практически ежегодно вносит различные дополнения и поправки в действующий НК РФ. А.А. Тедеев и В.А. Парыгина отмечают, что “кодификация налогового законодательства ведется бессистемно,

методом проб и ошибок. Принятие едва ли не каждой новой главы части второй НК РФ осуществляется без учета положений части первой Кодекса и порождает перманентный процесс ее доработки “на ходу”. При этом вносимые изменения и дополнения часто противоречат друг другу, что делает процесс их дальнейшего “совершенствования” неминуемым. Показательно, что многочисленные взаимоисключающие изменения вносятся в еще не введенные в действие акты, многие дополнения вводятся задним числом, после начала соответствующих налоговых периодов²². Налоговое законодательство РФ содержит неясные и расплывчатые положения, различные несоответствия и противоречия между нормами, а также ряд неурегулированных моментов, которые приводят к созданию новых и использованию уже хорошо известных и налоговым органам, и всем налогоплательщикам налоговых схем. Все это отрицательно сказывается на эффективности и результативности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов. Кроме того, противоречия и пробелы налогового законодательства способствуют порождению правового нигилизма среди налогоплательщиков, повышают вероятность совершения ими налоговых правонарушений.

Наиболее дискуссионной и практически значимой является проблема видовой идентификации ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Статья 2 НК РФ определяет предмет налогового законодательства как отношения, возникающие в процессе “привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения”. Статья 106 указывает, что за совершение налогового правонарушения “настоящим Кодексом установлена ответственность”. Но какая именно ответственность, законодатель не указывает, вследствие чего возникает неопределенность (пробел) правового регулирования, требующая дополнительного толкования. Налоговый кодекс Российской Федерации не дает определение понятия “ответственность за налоговые правонарушения”, он закрепляет лишь условия и основания ее применения к налогоплательщикам³.

На наш взгляд, возможным решением указанной проблемы может стать правовое закрепление понятия “налоговая ответственность” в нормах НК РФ. Так, в гл. 16 Налогового кодекса “Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений” целесообразно в

отдельной статье определить налоговую ответственность как закрепленную нормами налогового права обязанность правонарушителя претерпеть меры государственно-правового принуждения в виде налоговых санкций (штраф, пени) за совершение им налогового правонарушения в налоговой сфере.

Законодательство о налогах и сборах может стать эффективным и справедливым лишь в том случае, если к ответственности за противоправные деяния будут привлекать лиц, виновных в их совершении.

Законодатель нормативно закрепил две формы вины: умысел и неосторожность. Однако указанные формы вины не используются для дифференциации налоговой ответственности. Таким образом, безальтернативный характер налоговых санкций лишает правоприменителей возможности учитывать отношение лица к своему противоправному деянию.

Решать данную проблему предлагается посредством более активного использования судами и налоговыми органами предоставленного им пп. 3 п. 1 ст. 112 Налогового кодекса РФ права признавать неосторожность в качестве смягчающего обстоятельства и, как следствие, уменьшать размер подлежащего взысканию штрафа (п. 3 ст. 114 НК РФ).

Современное налоговое законодательство лишает возможности правонарушителя быть освобожденным от налоговой ответственности в целом и в частности в связи с малозначительностью совершенного правонарушения. По причине отсутствия оснований освобождения от налоговой ответственности в судебной практике не редки случаи, когда суды вынуждены применять к нарушителям санкции, размер которых явно несопоставим с тяжестью допущенного правонарушения.

Таким образом, отсутствие правовых норм, предполагающих освобождение от ответственности в связи с малозначительностью совершенного правонарушения, в отдельных случаях может привести к явно несправедливым судебным решениям.

В данной связи, по нашему мнению, возможность учитывать малозначительность деяния как обстоятельство, смягчающее ответственность, не снижает актуальности вопроса о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ, предусматривающих полное освобождение от налоговой ответ-

ственности при малозначительности правонарушения. Необходимость соответствующих изменений диктуется и соображениями экономии.

С учетом изложенного целесообразно закрепить в Налоговом кодексе РФ малозначительность противоправного деяния как основания освобождения от налоговой ответственности. При этом в Кодексе можно предусмотреть, что малозначительным налоговым правонарушением признается действие или бездействие, хотя формально и содержащее признаки налогового правонарушения, но с учетом характера совершенного правонарушения, размера вреда и тяжести наступивших последствий, не представляющее существенного нарушения охраняемых общественных отношений.

Пункт 3 ст. 108 НК РФ исключает одновременное привлечение к уголовной ответственности и к ответственности за налоговые правонарушения, когда действия физического лица подпадают под признаки составов преступлений и признаки составов налоговых правонарушений (конкуренция норм). В этом случае к физическому лицу применяются только меры уголовной ответственности.

В то же время существующая редакция норм Налогового кодекса РФ вызывает споры о том, могут ли лица, освобожденные от уголовной ответственности в соответствии с примечанием к ст. 198 Уголовного кодекса РФ, привлекаться к налоговой ответственности на основании гл. 16 НК РФ.

Во избежание разногласий и в целях соблюдения принципа неотвратимости юридической ответственности необходимо внести соответствующие изменения в ст. 108 НК РФ, дополнив его пунктом, изложенным в следующей редакции: “Предусмотренная настоящим Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не влечет уголовной ответственности”.

В качестве нововведения в законодательство по налогам можно назвать разграничение понятий “налоговая оптимизация” и “налоговое правонарушение”, которое включает в себя два направления:

1) введение в налоговое законодательство общих принципов, позволяющих обозначить границу между законным и незаконным снижением налоговой нагрузки.

Действия налогоплательщика считаются законными, если:

- заключением сделки достигается самостоятельная экономическая либо деловая цель, при этом уменьшение налогового бремени не может быть признано экономической целью сделки;

- эти действия не нарушают ни закон, ни цель, преследуемую законодателем при принятии нормы права;

- налогоплательщик честно и открыто предоставляет информацию и ведет финансовые дела, что рассматривается налоговыми органами как гарантия его добросовестности;

2) введение в налоговое законодательство специальных норм, направленных на борьбу с конкретной налоговой схемой: установление четких правил, что можно делать налогоплательщику в конкретной ситуации, а что нельзя.

Как показывает статистика, одним из распространенных способов совершения налоговых правонарушений является неправомерное использование налоговых льгот. Поэтому в целях борьбы с противоправным поведением налогоплательщиков, а также в качестве направления по устранению налоговых лазеек для ухода от налогов предлагаем сокращение налоговых льгот, уже предусмотренных законодательством. Существование системы налоговых льгот имеет ряд недостатков, но одним из наиболее важных среди них является возможность для ухода от налогообложения как непосредственно за счет применения различных схем, позволяющих легально использовать льготы теми, кому они не были предназначены, так и за счет сопутствующего льготам усложнения налогового законодательства, порождающего проблемы с администрированием.

Но следует иметь в виду, что необдуманное сокращение налоговых льгот может существенно сдерживать развитие предпринимательства в стране.

Помимо указанного, возможно в качестве реформирования системы налоговых льгот на уровне закона предусмотреть предоставление льгот организациям не с момента регистрации, а с момента получения первой прибыли. На наш взгляд, указанная мера будет стимулировать развитие предпринимательской деятельности в стране, а также стремление организации получить законодательно установленную льготу без совершения налогового правонарушения.

Другим направлением в изменении законодательства можно выделить борьбу с фирмами-однодневками через ужесточение процедуры го-

сударственной регистрации юридических лиц и упрощение процедуры ликвидации по инициативе государства “мертвых” фирм, как основного субъекта, с помощью которого налогоплательщики уклоняются от налогов.

Для ужесточения регистрации предлагается:

- повышение требований к минимальному уровню уставного капитала вновь созданных организаций;

- ежеквартальное предоставление в налоговые органы нотариально заверенной справки о фактическом ведении деятельности;

- усиление требований по осуществлению нотариусами контроля за тем, чтобы в качестве учредителей и руководителей выступали реальные лица;

- запрет на выдачу учредителем организации доверенности на руководство этой фирмы лицам, не утвержденным официально в качестве ее руководителей.

Нормы Налогового кодекса РФ устанавливают жесткие сроки государственной регистрации и постановки на учет в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей - 5 дней. По нашему убеждению, в такой короткий срок невозможно провести полный контроль представленных документов для государственной регистрации. При этом фактически и налоговая инспекция не имеет права отказать организации или индивидуальному предпринимателю в регистрации и постановке на учет, даже если сотрудникам налогового органа заранее известно, что в документах указана недостоверная информация. Указанное может привести к ситуации, когда налогоплательщики начнут массово предоставлять неверную информацию. Это серьезно осложнит

работу налоговых органов, так как розыск налогоплательщиков и их должностных лиц приводит к большим затратам ресурсов. Данные проблемы законодательства будут способствовать созданию большого количества “фирм-однодневок”. Поэтому необходимо внести ряд поправок в действующее законодательство, касающихся:

- обязательного предоставления документов, подтверждающих оплату уставного капитала;

- увеличения срока, в течение которого осуществляется государственная регистрация в налоговых органах с 5 до 14 дней.

Вышеизложенное позволит ужесточить налоговый контроль за государственной регистрацией организаций и индивидуальных предпринимателей с целью сокращения “фирм-однодневок”, способствующих сокрытию значительных сумм налоговых платежей от уплаты в бюджет.

Таким образом, как было показано выше, в настоящее время налоговое законодательство еще несовершенно и требует доработки. Реализация предлагаемых нами мер будет способствовать повышению его ясности, стабильности, единообразному толкованию и однозначности применения, что в конечном итоге позволит значительно снизить количество совершаемых налоговых правонарушений.

¹ Финансы, денежное обращение и кредит / под ред. О.В. Врублевской, М.В. Романовского. М., 2006.

² *Тедеев А.А., Парыгина В.А.* Спорные вопросы сущности и понятия налогового правоотношения // Адвокат. 2006. № 8. С. 13.

³ *Заритов В.М.* Предложения по совершенствованию законодательства об ответственности за налоговые правонарушения // Налоги и налогообложение. 2005. № 5. С. 25-32.

Поступила в редакцию 03.08.2012 г.

ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЭЛЕКТРОННЫХ ДОКУМЕНТОВ

© 2012 А.С. Глащенко

Самарский государственный экономический университет

E-mail: lvls@mail.ru

Стремительное развитие телекоммуникационных и информационных технологий неизбежно создало большое количество правоотношений, реализация которых происходит с помощью современных средств связи. Информация, заключенная в них, называется электронными документами. Термин “электронный документ” неотделим от понятия “документ”, поэтому критерии классификации обычных документов применимы и к электронным. Однако, учитывая электронную форму данных документов, их можно классифицировать и с помощью технических критериев.

Ключевые слова: электронный документ, определение, классификация, технические критерии.

В настоящее время одной из характерных особенностей состояния современного общества является бурное развитие и активное внедрение новых телекоммуникационных и информационных технологий. Эти технологии с каждым днем оказывают все большее влияние на различные сферы жизни современного общества. Можно сказать, что научно-технический прогресс создал новое “информационное общество”, или “общество знания”, характерными чертами которого являются отсутствие расстояний между странами и людьми, увеличение роли информации в жизни общества, доступность мировых информационных ресурсов, удовлетворение различных информационных потребностей¹.

Такое стремительное развитие телекоммуникационных и информационных технологий неизбежно создало большое количество правоотношений, реализация которых происходит с помощью современных средств связи, особенно в тех случаях, когда субъекты этих правоотношений территориально далеки друг от друга.

Также в современном бизнес-процессе активно распространяется электронный документооборот, и с его появлением все более актуальным становится вопрос о легитимности средств фиксации и передачи различной информации. Такие средства фиксации принято называть цифровыми носителями, а информацию, заключенную на них, - электронными документами.

В данной статье анализируется современное понимание содержания понятия “электронный документ”, важное с правовой точки зрения, отмечаются имеющиеся здесь проблемы; проводится классификация электронных документов с помощью технических критериев.

Как правило, документ характеризуется как материальный объект, содержащий в себе определенную информацию и предполагающий возможность выполнения таких операций, как учет, размещение, хранение и передача. Поэтому, несмотря на то, что технологическая природа электронного документа очень сложна, правовое понятие “электронный документ” неотделимо от традиционного понятия “документ” и должно обладать его свойствами.

Однако с появлением электронного документа на первый план выходит свойство информативности, а не его объектно-материальный характер, т.е. закрепление его на каком-либо материальном носителе. Можно сказать, что электронный документ, отделимый от носителя, имеет две формы: активную - обработка и передача, пассивную - хранение². В итоге акцент смещается с носителя информации на саму информацию, и все действия с электронным документом оцениваются с точки зрения информационной целостности и безопасности. Несмотря на это, материальный носитель имеет существенное значение, так как без него невозможно хранение и представление данной информации.

Понятие “информация” может быть истолковано как совокупность сведений (данных), воспринимаемых человеком или специальным устройством. На цифровых носителях информация представлена в двоичном коде, потому с технической точки зрения можно сформулировать следующее определение электронного документа: это документ, в котором информация представлена в виде двоичного кода³.

Долгое время у электронного документа не было точного определения. Первое легальное оп-

ределение данного термина появилось лишь в ст. 3 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 1-ФЗ “Об электронной цифровой подписи”: “электронный документ - документ, в котором информация представлена в электронно-цифровой форме”. Однако в данном определении отмечена лишь форма предоставления информации данного класса документов, отличающая его от других документов. Это, как многократно отмечалось в юридической литературе, далеко не полностью раскрывает рассматриваемое понятие и является слишком широким определением, что позволяет толковать его неоднозначно при решении правовых вопросов, связанных с использованием электронных документов⁴.

Одним из удачных, с точки зрения технической сущности электронного документа, можно считать определение, данное С.И. Семилетовым: “Электронный документ - документ, созданный при помощи аппаратно-технических (ЭВМ) и программных средств, фиксируемый в цифровом коде в форме идентифицируемого файла или записи в файле базы данных, доступный для последующей обработки в информационных системах, использования, воспроизведения (отображения) и визуального восприятия, а также для передачи и получения по телекоммуникационным каналам связи”⁵. Исходя из данного определения, цифровые электронные документы предлагается рассматривать как отдельные объекты в тех формах, в которых эти документы существуют в конкретных правоотношениях. При этом именно файл как форма электронного документа и является объектом правового регулирования.

Более развернутое определение законодатель дал в п. 1 ст. 22 Федерального закона от 29 июля 2010 г. № 227-ФЗ “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг”: “Электронный документ - документированная информация, представленная в электронной форме, то есть в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах”. Возможно, данное определение не раскрывает всей сущности электронного документа, но на сегодня оно является наиболее полным и удобным для использования в юридической практике.

В современной юридической литературе предлагаются различные критерии для классификации электронных документов. Так как термин “электронный документ” неотделим от понятия “документ”, то критерии классификации обычных документов применимы и к электронным. При этом, учитывая электронную форму данных документов, их можно классифицировать с помощью технических критериев: по типу содержимого, по способу создания, по материальному носителю, по форме восприятия, по степени защищенности, по публичности (доступности), по наличию электронной цифровой подписи.

По типу содержимого юридические электронные документы могут быть файлами, содержащими текстовую информацию, графическую, анимационную; информацию, представленную в виде звука, видео или мультимедиа; специализированную информацию в виде программного кода.

По способу создания электронные документы можно разделить на документы, создаваемые пользователем, и документы, создаваемые компьютерной системой. Если с первыми документами все достаточно понятно, то документы, создаваемые системой, малодоступны непосредственному восприятию. Часто это файлы, содержащие историю действий пользователя или программы. Также документы, создаваемые системой, могут быть некими “следами, представляющими собой сведения о прохождении информации по проводной, радио-, оптической и другим электромагнитным системам связи (электросвязи), которые носят обобщенное название “сохраняемые поставщиками услуг (провайдерскими, операторскими электросвязи) исторические данные” о состоявшихся сеансах связи или переданных сообщениях, либо “данные о потоках” или “данные о потоках информации”, либо “сведения о сообщениях, передаваемых по сетям электрической связи (электросвязи)”⁶. Такие сведения записываются в специальные файлы регистрации.

“Исторические данные”, в свою очередь, можно разделить на информацию о пользователе и сведения о сообщении. Информация о пользователе может включать в себя личные данные абонента, различные электронные адреса пользователя, услуги, получаемые посредством сети, и другие данные. Сведения о сообщении представляют собой информацию о дате, продолжительности, времени начала и окончания сеан-

са связи, скорости передачи сообщения и прочие технические данные.

Данные, записанные в файлы регистрации, имеют большое значение при расследовании различных преступлений, однако очень часто фирмы, предоставляющие различные услуги в сети, предлагают пользователям полную анонимность. Для этого соответствующие провайдеры удаляют всю идентификационную информацию из регистрирующих файлов, что делает невозможным установление личности абонента. Зачастую подобные действия сильно затрудняют работу следственных органов при раскрытии преступлений.

В качестве критерия классификации электронного документа также можно рассмотреть виды материального носителя: устройства внешней памяти (или внешние запоминающие устройства), оперативные запоминающие устройства. Электронные документы в форме файлов, хранящиеся на внешних запоминающих устройствах (жесткие диски, оптические диски, карты памяти и др.), существуют независимо от того, включен компьютер или нет. Напротив, электронные документы, зафиксированные в оперативных запоминающих устройствах компьютера или периферийных устройств (принтер, сканер), доступны только тогда, когда на модули устройства подается питание, отключение которого, даже кратковременное, может привести к искажению либо полной потере информации.

По форме восприятия юридические электронные документы можно разделить на материальные и виртуальные. Документы, зафиксированные на электронном носителе, приобретают тем самым некую материальную форму и становятся доступными для прямого восприятия. В виртуальной форме электронные документы существуют в виде так называемых “виртуальных следов”, наличие которых можно объяснить самой природой электронной информации, которая легко копируется, передается, изменяется, блокируется и в итоге не пропадает бесследно. В юридической литературе под “виртуальными следами” понимают любое изменение состояния автоматизированной информационной системы, связанное с событием преступления и зафиксированное в виде компьютерной информации⁷. Для “виртуальных следов” характерны определенные свойства: во-первых, для их получения необходимы специальные программно-технические средства, а во-вторых, они недостаточно надеж-

ны, и поэтому есть возможность их неправильной интерпретации.

В зависимости от степени защищенности электронные документы можно разделить на открытые (незащищенные) и скрытые (защищенные)⁸. Открытыми электронными документами являются документы, общедоступные для неограниченного числа лиц, имеющих доступ непосредственно к компьютеру или к другому материальному носителю этих документов. К скрытым документам имеет доступ только ограниченный круг лиц. В настоящее время используются и создаются новые способы защиты информации, обеспечивающие секретность, целостность этой информации, противодействие внешним и внутренним угрозам, чтобы исключить несанкционированный доступ к конфиденциальным электронным документам.

Еще одним основанием для классификации электронных документов является так называемая публичность этих документов. Здесь имеется в виду доступность электронного документа любому пользователю сети Интернет и ограниченный доступ одного или, возможно, нескольких лиц к документу, расположенному на внешних запоминающих устройствах компьютера, отключенного от “всемирной паутины”. В отличие от критерия защищенности, здесь нет специально ограниченного круга людей, которым доступна данная информация, скорее, это ограничение объясняется, к примеру, отсутствием специальных средств связи.

Также электронные юридические документы можно разделить на документы, имеющие электронную подпись, и документы, не имеющие ее. Электронная подпись позволяет идентифицировать лицо, подписавшее электронный документ, т.е. является доказательством подтверждения авторства, осуществляет контроль целостности документа. По сути, электронная подпись является гарантом подлинности электронного документа. Подлинность документов, не имеющих электронную подпись, часто приходится доказывать криминалистам с помощью специальных технических средств.

Несмотря на неразделимость понятий “документ” и “электронный документ”, второму термину присущи не только признаки первого, но и свои особенные свойства, обусловленные его технической природой. В настоящее время информационные технологии все больше проникают в

жизнь современного общества: появляются новые виды информации, новые системы, технологии, устройства. Все это требует грамотных с юридической точки зрения определений и классификаций. Возможно, в будущем, с развитием юридических и технических наук, законодатель предложит новое, более точное и развернутое определение электронного документа и появятся новые критерии для классификации, которые позволят выделить новые виды электронных документов.

¹ *Вершинская О.Н.* Информационно-коммуникационные технологии и общество / Ин-т соц.-экон. проблем народонаселения РАН. М., 2007.

² *Алиева М.М.* Понятие электронного официального документа и его использование в качестве доказательства по уголовному делу // Молодой ученый. 2011. № 2. С. 11.

³ Информационное обеспечение систем организационного управления (теоретические основы).

В 3 ч. Ч. 1. Методологические основы организационного управления / под ред. Е.А. Микрина, В.В. Кульбы. М., 2011.

⁴ *Ковалева Н.Н.* Информационное право России. М., 2008.

⁵ *Семилетов С.И.* Электронный документ как продукт технологического процесса документирования информации и объект правового регулирования // Государство и право. 2003. № 1. С. 101.

⁶ *Волеводз А.Г.* Противодействие компьютерным преступлениям: правовые основы международного сотрудничества. М., 2001.

⁷ *Семенов А.Ю.* Некоторые аспекты выявления, изъятия и исследования следов, возникающих при совершении преступлений в сфере компьютерной информации. URL: <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1160265>.

⁸ *Зигура Н.А.* Компьютерная информация как вид доказательств в уголовном процессе России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2010. URL: http://www2.susu.ac.ru/file/abstract/zigura_nadezhda_anatoljevna.doc.

Поступила в редакцию 06.08.2012 г.