

Правовые позиции судов как источник налогового права России **Тамбиев Р. М.**

*Тамбиев Руслан Магометович / Tambiev Ruslan Magometovich - студент,
Российской академии народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации, г. Москва*

Аннотация: в данной статье исследованы правовые подходы, связанные с определением правовых позиций судов как источника налогового права Российской Федерации. Автором на основе современных и актуальных требований российского законодательства проанализированы возможности использования актов Конституционного Суда, Верховного Суда и Высшего арбитражного суда Российской Федерации в качестве источника налогового права. Установлено, что нормативные акты Конституционного Суда Российской Федерации выступают источником налогового права, что находит свое подтверждение в материалах судебной практики и изменениях, внесенных в Налоговый кодекс Российской Федерации на основании постановлений и определений данного судебного органа. Отмечено, что в отношении судебной практики Верховного Суда и Высшего арбитражного суда Российской Федерации как источника права вопрос остается дискуссионным, несмотря на то, что акты правосудия данных судебных органов оказывают существенное влияние на применение налогового законодательства. На основании анализа применения понятия «добросовестности налогоплательщика» автором сделан вывод о том, что самостоятельным источником налогового права может выступать и судебная правовая позиция.

Ключевые слова: налоговое право; источник права; правовая позиция.

Как следует из подходов Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [3], под источниками налогового права следует понимать его внешние формы выражения – международные договоры Российской Федерации в этой сфере, нормативные акты представительных и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, которые содержат правовые нормы, регулирующие вопросы установления, введения и взимания налогов и сборов, общественных отношений в сфере налогового контроля и правовых отношений в сфере привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. При этом важно отметить, что правовые позиции судов не выделены НК РФ в качестве источника налогового права России.

Поэтому в научной среде по-прежнему остается дискуссионным вопрос о том, является ли источником налогового права судебная и арбитражная практика?

Вместе с тем, вопрос об отнесении к источникам права решений Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ) практически решен. Это объясняется наличием в Конституции РФ определенных подходов по правовому регулированию в сфере налогообложения, установлению налогов и сборов, которые нашли отражение в ст. 19 и ст. 57 [1].

Необходимо отметить, что решения КС РФ выступают обязательными для исполнения всеми правоприменителями, т.к. в данном случае решение КС РФ является не только разновидностью судебной практики, но и актом конституционного контроля. Важно, что решения КС РФ являются актами правосудия, обладая чертами, как правоприменительного акта, так и нормативного правового акта.

Проведенный анализ существующих нормативных требований и правоприменительной практики показывает, что решения КС РФ могут быть систематизированы определенным образом (см. рис. 1).



Рис. 1. Виды решений КС РФ

По юридической силе решения КС РФ с позиции источников налогового права выступают выше федеральных законов о налогах и сборах. Однако, не существует оснований для того, чтобы ставить все решения КС РФ на один уровень с конституционными нормами, которые обладают высшей юридической силой. К таковым решениям следует отнести лишь нормативные акты толкования норм Конституции РФ.

Правовые позиции КС РФ выступают аргументированными, получившими обоснование в процедуре конституционного правосудия оценками и представлениями по вопросам налогового права в рамках решения, принятыми по итогам рассмотрения конкретного дела. Правовые позиции КС РФ придают его решениям юридические качества источников права.

Виды правовых позиций КС РФ отражены на рис. 2.

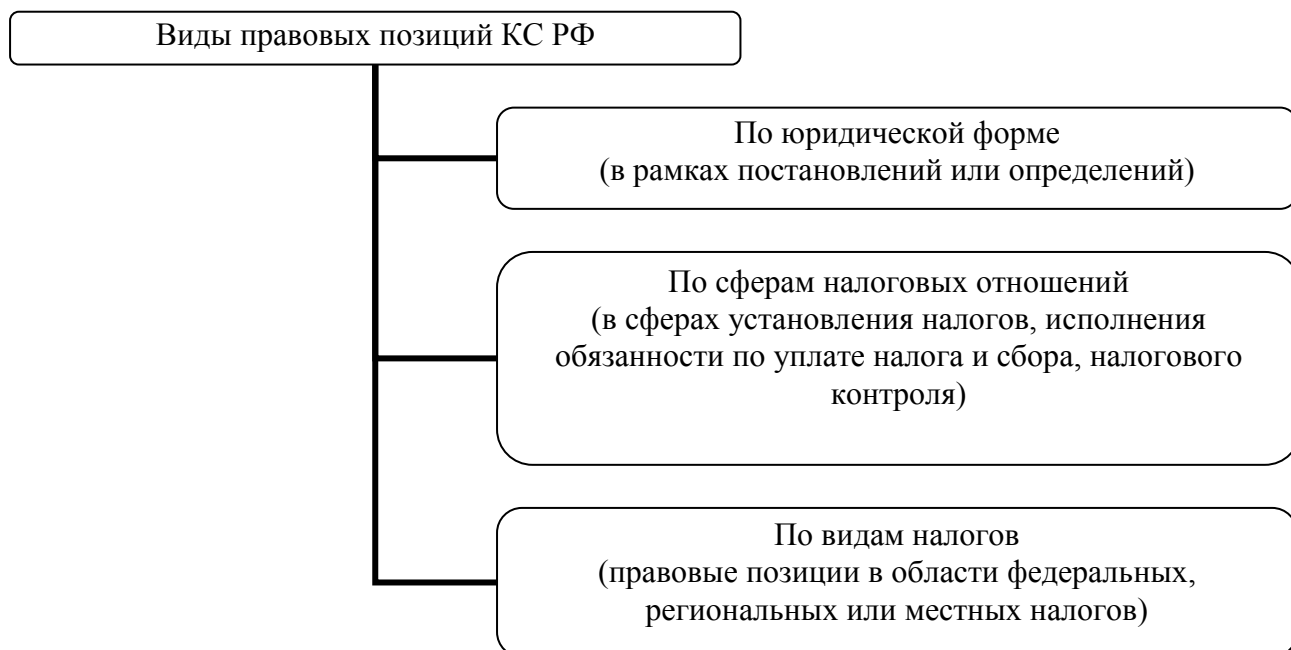


Рис. 2. Виды правовых позиций КС РФ

Важно отметить, что нормативные акты КС РФ практически всегда на практике и применялись в качестве источника налогового права, т.к. согласно подходам Федерального конституционного закона от

21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» [2] правовые позиции данного судебного органа (в том числе и по вопросам налогообложения) являются обязательными для всех субъектов права. Поэтому неудивительно, что значительная часть научного сообщества уже давно расценивает нормативные акты КС РФ как источники права.

Следует согласиться с Л. В. Власенко [8] в том, что КС РФ использует в своих актах применительно к правовым позициям термин «нормативно-доктринальный подход». Это, в том числе, указывает и на то, что правовые позиции КС РФ, по мнению данного судебного органа, являются нормативными, т.е. имеют регулятивное значение, и поэтому в полной мере выступают источником налогового права.

Таким образом, следует признать, что нормативные акты КС РФ выступают источником налогового права, что находит свое подтверждение в материалах судебной практики. Кроме этого нормативные акты КС РФ (Постановление от 17 марта 2009 года № 5-П [5] и Определение от 6 декабря 2001 года № 257-О [6]) выступили основанием для внесения изменений в НК РФ.

Если в отношении правотворческой и правоприменительной деятельности КС РФ по налоговому праву все достаточно ясно, то в отношении судебной практики Верховного Суда Российской Федерации (далее – ВС РФ) и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации¹ (далее – ВАС РФ) как источнике права вопрос остается дискуссионным.

Вместе с тем, нельзя не признать, что акты правосудия (решения) ВС РФ и ВАС РФ оказывают существенное влияние на применение налогового законодательства.

Важно отметить, что обязанность судов по формированию собственной правовой позиции во многом определяется отсутствием у судебного органа права на отказ в рассмотрении спора, который относится к его компетенции. Поэтому недостаточность или неточность нормативного регулирования общественных отношений в области налогового права неизбежно ведет к формированию судебных правовых позиций в силу двух обстоятельств:

- 1) активности субъектов права, которые требуют от суда разрешения спора;
- 2) ограниченности сроков рассмотрения дел и необходимости принятия судебного решения.

Как отмечают исследователи [9, 10], в правоприменительной практике большинства государств, в том числе и Российской Федерации, существуют специальные методы, которые позволяют предотвратить уклонение от уплаты налогов, а также существенно ограничить сферу применения различных способов налогового планирования. Принято разделять данные методы на три основные категории: законодательные ограничения, меры административного и финансового воздействия, которые применяются к нарушителям налогового законодательства, а также специальные судебные доктрины.

Исходя из темы данного исследования, в наибольшей степени нас интересует именно третья категория – специальные судебные доктрины. В связи с этим важно отметить, что метод специальных судебных доктрин пока еще не получил в Российской Федерации законодательного признания.

По нашему мнению, сегодня российская налоговая практика идет по пути объединения различных судебных доктрин, используемых в зарубежных странах, в одну комплексную – доктрину добросовестности налогоплательщика.

Действующее налоговое законодательство Российской Федерации на сегодняшний день не содержит механизма противодействия злоупотреблению правами в целях минимизации налогов и получения необоснованной налоговой выгоды. Для установления фактов злоупотребления налогоплательщиком правами налоговые органы используют Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [7].

В этом Постановлении сформулирована концепция «презумпция добросовестности налогоплательщика», даны критерии его добросовестного поведения. Так, предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Важно отметить, что на сегодняшний день комплексное определение понятия «добросовестность налогоплательщика» не дано ни в одном законодательном нормативном правовом акте и поэтому именно Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 выступает единственным источником налогового права в данном случае. Указанное постановление зачастую используется налоговыми и судебными органами наряду с налоговым законодательством. Причем частота его применения такова, что впору говорить о самостоятельном источнике налогового права – судебной правовой позиции.

Таким образом, по итогам рассмотрения можно сделать следующие выводы:

¹ Существовал в период с 1992 по 2014 год. Согласно Закону РФ о поправке к Конституции РФ от 05.02.2014 № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации» функции ВАС РФ переданы ВС РФ.

1. Нормативные акты КС РФ выступают источником налогового права, что находит свое подтверждение в материалах судебной практики и изменениях, внесенных в НК РФ на основании постановлений и определений данного судебного органа.

2. В отношении судебной практики ВС РФ и ВАС РФ как источника права вопрос остается дискуссионным. Вместе с тем, нельзя не признать, что акты правосудия (решения) ВС РФ и ВАС РФ оказывают существенное влияние на применение налогового законодательства.

3. Исходя из того, что законодателем до сегодняшнего дня не дано законодательного определения «добросовестности налогоплательщика», то суды пользуются подходами Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. В результате можно говорить о прецеденте – о самостоятельном источнике налогового права, которым является судебная правовая позиция.

Литература

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.
2. Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (ред. от 14.12.2015) «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1994. № 13. Ст. 1447.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 05.04.2016) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.
4. Закон РФ о поправке к Конституции РФ от 05.02.2014 № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 6. Ст. 548.
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» // Собрание законодательства РФ. 2009. № 14. Ст. 1770.
6. Определение Конституционного Суда РФ от 06.12.2001 № 257-О «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий Банк «Ланта – Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
7. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
8. *Власенко Л. В.* Правовые позиции судов в налоговом праве: дис. канд. юрид. наук:12.00.14. М. 2011. С. 211.
9. *Климова М. А.* Налоговые органы и налогоплательщики. Основы правовых взаимоотношений. М.: Библиотечка «Российской газеты». 2014. С. 192.
10. *Косаренко Н. Н.* Налоговое право. М.: Флинта. 2011. С. 184.