ПРИМЕНЕНИЕ НОРМ ПРАВА ОРГАНАМИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ

THE LAW ENFORCEMENT BY PUBLIC AUTHORITIES

УДК 347.9

DOI 10.24147/2542-1514.2018.2(2).20-24

СУДЕБНЫЙ ПРЕЦЕДЕНТ КАК ИСТОЧНИК НАЛОГОВОГО ПРАВА*

К.А. Пономарева

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления — 22 февраля 2018 г. Дата принятия в печать — 20 мая 2018 г. Дата онлайн-размещения — Рассматривается роль в системе источников современного налогового права судебного прецедента, который как источник права формально не признается, но фактически используется, при этом суды часто берут на себя роль не только толкователей права, поскольку их решения выступают в роли правовой доктрины. Делается вывод, что судебный прецедент может быть уверенно признан источником налогового права России.

20 августа 2018 г. *Ключевые слова*

Налоговое право, прямые налоги, источники права, правоприменение, судебный прецедент, судебная практика

JUDICIAL PRECEDENT AS A SOURCE OF TAX LAW

Karina A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2018 February 22 Accepted – 2018 May 20 Available online – 2018 August 20

Keywords

Tax law, direct taxes, sources of law, law enforcement, judicial precedent, judicial practice The subject. The article is devoted to analysis of the role of the judicial precedent in the system of sources of tax law.

Aim. The aim of this paper is to analyze the essence of national and international judicial precedents in the area of tax law.

Methodology. The author uses methods of theoretical analysis, particularly the theory of integrative legal consciousness, as well as legal methods, including formal legal method and methods of comparative law.

Results, scope. The role of judicial precedent in the system of sources of modern tax law is considered in the article. Although the precedent in the Russian Federation as a source of law is not formally recognized, but actually used, its role in tax law is very high. The judicial precedent can be confidently recognized as the source of the tax law of Russia. In this case, courts often take on not only the role of interpreters of law, but their decisions act as a legal doctrine.

Conclusions. The author comes to the conclusion that the role of decisions of courts, especially the highest courts, is growing, up to giving them signs of a precedent interpretation.

^{*} Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках проекта проведения научных исследований «Правовой режим прямого налогообложения в интеграционных объединениях (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза)», проект № 17-03-50091.

1. Введение

Налоговый режим находит нормативное закрепление в источниках налогового права. Система этих источников, по замечанию С.Г. Пепеляева, в структурном отношении делится на две части: источники, имеющие внутригосударственную природу, и международно-правовые источники. Определяющую роль в налоговом праве играют внутригосударственные (национальные) источники [1, с. 150]. И.А. Кривых разделяет источники налогового права на основные (нормативный правовой акт и международный договор по налоговым вопросам) и вспомогательные (производные), содержащие правовую позицию по налоговым вопросам решения Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ), решения международных судов и нормативные разъяснения компетентных органов исполнительной власти [2, с. 7].

Полагаем возможным выделить судебный прецедент в качестве источника современного налогового права.

2. Роль судебных решений в системе налогового права

Невозможно не отметить изменение роли судов в правовой системе России. М.В. Карасева выделяет в системе источников налогово-правового регулирования в России нормативный акт и судебный прецедент, а также отмечает, что в результате развития судебной системы России на протяжении первого десятилетия XXI в. сложилось так, что налоговое законодательство, традиционно являвшееся основным источником налогового права, трансформировалось в систему объективно сформировавшихся источников налогового права [3, с. 75].

Хотя в Российской Федерации прецедент как источник права формально не признается, но фактически используется [4], его роль в налоговом праве очень велика. Судебный прецедент можно уверенно признавать источником налогового права России. Так, А.Н. Головкин выделяет следующие виды судебных прецедентов применительно к отрасли налогового права: решения КС РФ; сохраняющие свое действие постановления Высшего Арбитражного Суда РФ (далее – ВАС РФ); постановления Верховного Суда

РФ (далее – ВС РФ); информационные письма ВАС РФ и ВС РФ; судебные акты арбитражных судов округов; судебные акты Судебной коллегии ВС РФ [5, c. 7].

Наименьшее число споров вызывает вопрос о роли актов КС РФ в налоговом праве. А.В. Демин отмечает, что КС РФ при отсутствии достаточных правовых основ в постсоветский период взял на себя функции по формированию правовых основ налоговой системы [6]; Н.С. Бондарь полагает, что именно практика КС РФ по разрешению налоговых споров определила дальнейшее развитие законодательства о налогах и сборах [7, с. 105]; М.Н. Кобзарь-Фролова относит акты судов высших инстанций к источникам налогового права [8, с. 23].

Существует и противоположная позиция. Например, К.А. Сасов не признает прецеденты источниками налогового права и полагает, что правовая позиция КС РФ является «правовым обоснованием вынесенного решения по делу, которое для самого суда служит обязательным ориентиром при принятии последующих решений, а для других правоприменителей — убедительным (но не обязательным) судебным прецедентом» [9, с. 17]. Полагаем, что применение подобного подхода приведет лишь к правовой неопределенности. А.О. Якушев справедливо указывает на объективность и неотвратимость использования прецедентов в правовом регулировании и необходимость разработки общеобязательных и всем понятных правил такого использования [10].

Поскольку ВС РФ не так активен в формулировании единообразной судебной практики, как упраздненный ВАС РФ, конституционно-правовая оценка норм НК РФ¹ становится основным способом правового совершенствования законодательства и правоприменения, доступным налогоплательщикам. Эта роль растет в условиях принятия судами решений, ориентированных на максимальное пополнение доходов бюджетов, когда даже очевидные несовершенства налогового законодательства могут быть исправлены лишь органом конституционного нормоконтроля. КС РФ ввел в оборот понятие добросовестного налогоплательщика², трактовал понятие

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 42. Ст. 5211.

налоговой оптимизации 3 , обосновал прецедентный нормативно значимый характер актов высших судебных органов 4 и т. п.

Что же касается судебных актов, принимаемых арбитражными судами и судами общей юрисдикции, особенно ВАС РФ и ВС РФ, то признание их источниками налогового права необходимо и возможно.

Классическим примером формирования правовой позиции является Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» 5. С его помощью был официально признан термин «налоговая выгода», обоснованность которой является ключевым объектом доказывания по значительной части налоговых споров. По мнению Е.В. Тарибо, «фактически это нормы (правила), действующие и применяемые наравне с законами» [11, с. 13].

3. Роль судебной практики в разрешении споров в сфере корпоративного налогообложения

Современные тенденции в сфере российского налогообложения (особенно корпоративного) наиболее наглядно можно проследить посредством анализа правоприменительной практики. Законодателю практически невозможно обеспечить абсолютное качество юридической техники при известной динамике изменений налогового законодательства. В результате в законодательстве появляются пробелы и коллизии, которые разрешаются судами. При этом суды часто не просто берут на себя роль толкователей права, их решения выступают в роли правовой доктрины.

Например, в 2017 г. ВС РФ подготовлено два обзора практики рассмотрения судами дел, вытекающих из налоговых споров. Первый из них — Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением положений НК РФ о налоговом контроле в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами⁶, подготовленный по результатам рассмотрения материалов судебной практики и поступивших от судов вопросов в целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с применением положений раздела V.1, п. 2-4 ст. 269 НК РФ. Часть Обзора касается «тонкой капитализации» и трансграничного налогообложения. 12 июля 2017 г. Президиумом ВС РФ утвержден Обзор практики рассмотрения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов⁷, значительная часть которого касается налогообложения: п. 8-16 посвящены налоговым аспектам деятельности иностранных компаний в Российской Федерации.

Другим примером является Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № A27-7455/2010, известному как дело «Северного Кузбасса»⁸, ставшее основой для разрешения споров по вопросам «тонкой» (недостаточной) капитализации. Проблема, поставленная перед Президиумом ВАС РФ, была связана не с толкованием правил тонкой капитализации как таковых, а с коллизией этих правил и положений СИДН, заключенных Российской Федерацией. При рассмотрении подобных споров судами формировались подходы к налогообложению трансграничных операций. В них тема дискриминации в налоговых правоотношениях затрагивалась в отношении возможности применения национальных правил о недостаточной капитализации при выплате иностранным заимодавцам процентов по долговым обязательствам. ВАС РФ пришел к выводу, что правила тонкой капитализации не противоречат принципу недискриминации.

³ Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2003. № 24. Ст. 2431.

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества "Производственное объединение "Берег"", открытых акционерных обществ "Карболит", "Завод "Микропровод"" и "Научно-производственное предприятие "Респиратор""» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 2.

⁵ Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

⁶ Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

 $^{^7}$ Обзор практики рассмотрения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 12 июля 2017 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № A27-7455/2010 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 3.

В условиях глобализации, по замечанию А.В. Демина, можно говорить о становлении такого источника права, как международный судебный прецедент [12, с. 167]. Это утверждение характеризует роль судов интеграционных объединений. В последние десятилетия фокус внимания европейской юридической науки сместился с актов вторичного права ЕС на практику Суда ЕС по делам о прямом налогообложении [13-15]. Правовая неопределенность и недостаток координации между государствами – членами ЕС заметно увеличили объем работы Суда ЕС по вопросам прямого налогообложения и роль практики Суда ЕС: это дает основание утверждать, что наднациональная система права ЕС, изначально созданная на основе романо-германской системы, на сегодняшний день тяготеет к системе общего права.

4. Выводы

Таким образом, можно прийти к выводу о росте роли решений судов, особенно высших судебных инстанций, вплоть до придания им признаков пре-

цедентного толкования. Динамика развития налогового права и изменений налогового законодательства очень высока, что влечет возникновение пробелов и коллизий. В связи с этим судебная практика – оптимальный инструмент адаптации налогового законодательства к фактически складывающимся общественным отношениям, особенно таким сложным, как трансграничные налоговые отношения. Более того, возвращаясь к вопросу об элементах механизма правового регулирования, одним из которых традиционно является акт применения права – основанный на норме права официальный документ, изданный государственным органом или должностным лицом, содержащий индивидуальное властное предписание, адресованное персонально определенному лицу (налогоплательщику) и имеющее однократное действие, – можно заявлять о том, что роль этого элемента в структуре режима налогообложения прибыли и доходов трансформируется в силу рассмотренных выше тенденций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1. Налогообложение доходов и прибыли: учеб. пособие / под общ. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2015. 192 с.
- 2. Кривых И.А. Источники налогового права Российской Федерации: понятие, проблемы классификации, основные принципы действия: дис. ... канд. юрид. наук / И.А. Кривых. Екатеринбург, 2009. 284 с.
- 3. Карасева М.В. Некоторые тенденции развития финансово-правового регулирования на современном этапе / М.В. Карасева // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 74–79.
- 4. Марченко М.Н. Судебный прецедент: разнообразие понятий и многообразие форм проявления / М.Н. Марченко // Журнал российского права. 2006. № 6. С. 96–107.
- 5. Головкин А.Н. Судебные прецеденты по НДС, обязательные для применения налоговыми органами и налогоплательщиками / А.Н. Головкин. М.: Проспект, 2015. 112 с.
- 6. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: моногр. / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. 368 с.
- 7. Бондарь Н.С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда Российской Федерации) / Н.С. Бондарь. М.: Викор-Медиа, 2006. 223 с.
- 8. Кобзарь-Фролова М.Н. Источники налогового права и источники законодательства о налогах и сборах: теоретико-правовая характеристика / М.Н. Кобзарь-Фролова // Финансовое право. − 2012. − № 7. − С. 22–25.
- 9. Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / К.А. Сасов. М.: Волтерс Клувер, 2008. 324 с.
- 10. Якушев А.О. Источники налогового права: новые подходы к изучению / А.О. Якушев // Финансовое право. 2009. № 2. С. 34–37.
- 11. Тарибо Е.В. Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества / Е.В. Тарибо // Налоговед. 2011. № 5. С. 12—17.
- 12. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и пути ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. 452 с.
- 13. CJEU Recent Developments in Direct Taxation 2015 / Eds. M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck. Wien: Linde, 2016. 200 p. (Series on International Tax Law; Vol. 100).

- 14. CJEU Recent Developments in Direct Taxation 2016 / Eds. M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck. Wien: Linde, 2017. 248 p. (Series on International Tax Law; Vol. 103).
 - 15. ECJ Direct Tax Compass 2017 / Ed. M. Cotrut. IBFD, 2017. 984 p.

REFERENCES

- 1. Pepelyaev S.G. (ed.). Taxation of profit and income. Moscow, Statut Publ., 2015. 192 p. (In Russ.).
- 2. Krivykh I.A. Sources of tax law of the Russian Federation: essence, classification, principles of action, Cand. Diss., Yekaterinburg, 2009. 284 p. (In Russ.).
- 3. Karaseva M.V. Some trends of development of modern financial regulation. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYuA) = Courier of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*, 2014, no. 4, pp. 74–79. (In Russ.).
- 4. Marchenko M.N. Judicial precedent: different concepts and forms of manifestation. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2006, no. 6, pp. 96–107. (In Russ.).
- 5. Golovkin A.V. *VAT precedents, binding for tax authorities and taxpayers*. Moscow, Prospekt Publ., 2015. 112 p. (In Russ.).
 - 6. Demin A.V. The principle of certainty of tax law, Monograph. Moscow, Statut Publ., 2015. 368 p. (In Russ.).
- 7. Bondar' N.S. Constitutionalization of social and economic development of the Russian statehood (in the context of decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation). Moscow, Vikor-Media Publ., 2006. 223 p. (In Russ.).
- 8. Kobzar-Frolova M.N. Sources of tax law and sources of legislation on taxes and fees: theoretical and legal characteristics. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2012, no. 7, pp. 22–25. (In Russ.).
- 9. Sasov K.A. *Legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation in the area of taxation*. Moscow, Wolters Kluwer Publ., 2008. 324 p. (In Russ.).
- 10. lakushev A.O. Sources of Tax Law: New Approaches to Study. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2009, no. 2, pp. 34–37. (In Russ.).
- 11. Taribo E.V. Limits of participation of the judicial authorities in procedures of lawmaking. *Nalogoved*, 2011, no. 5, pp. 12–17. (In Russ.).
- 12. Demin A.V. *Uncertainty in tax law and ways of overcoming*, Doct. Diss. Yekaterinburg, 2014. 452 p. (In Russ.).
- 13. Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Storck A. (eds.). *CJEU Recent Developments in Direct Taxation 2015*, Series on International Tax Law, Vol. 100. Vienna, Linde Publ., 2016. 200 p.
- 14. Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Storck A. (eds.). *CJEU Recent Developments in Direct Taxation 2016*, Series on International Tax Law, Vol. 103. Vienna, Linde Publ., 2017. 248 p.
 - 15. Cotrut M. (ed.). ECJ Direct Tax Compass 2017. IBFD, 2017. 984 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Пономарева Карина Александровна — кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и муниципального права Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского 644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55a e-mail: karinaponomareva@gmail.com ResearcherID: N-7562-2016

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Судебный прецедент как источник налогового права / К.А. Пономарева // Правоприменение. — 2018. — Т. 2, № 2. — С. 20—24. — DOI: 10.24147/2542-1514.2018.2(2).20-24.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Karina A. Ponomareva – PhD in Law, Associate Professor, Department of State and Municipal Law Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A. Judicial precedent as a source of tax law. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2018, vol. 2, no. 2, pp. 20–24. DOI: 10.24147/2542-1514.2018.2(2).20-24. (In Russ.).