

*Для заказа доставки данной работы воспользуйтесь поиском
на сайте по ссылке: <http://www.mydisser.com/search.html>*

На правах рукописи

ЧЕКМЫШЕВ КОНСТАНТИН НИКОЛАЕВИЧ

**СУДЕБНЫЕ АКТЫ
В СИСТЕМЕ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ**

Специальность 12.00.14 – «Административное право,
финансовое право, информационное право.

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание учёной степени
кандидата юридических наук.

Москва – 2009

**Работа выполнена на кафедре «Налоговое право»
Федерального государственного образовательного
учреждения высшего профессионального образования
«Всероссийская государственная налоговая академия
Министерства финансов Российской Федерации».**

Научный руководитель: доктор юридических наук
Саттарова Нурия Альвановна

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Горбунова Ольга Николаевна

кандидат юридических наук
Иванов Иван Сергеевич

Ведущая организация: **ГУ ВПО «Саратовская государственная
академия права»**

Защита состоится «25» июня 2009 г. в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 226.003.02 Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации» по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д, 4, тел. 171-45-97.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации»

Автореферат разослан «___» _____ 2009 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета
кандидат юридических наук

Я.А. Ключникова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ.

Актуальность темы исследования. На современном этапе развития налогово-правовое регулирование нуждается в средствах актуализации системы права, обеспечивающих адекватное развитие налоговых отношений. Полнота правового регулирования в настоящее время налоговым законодательством не обеспечивается.

Динамичность налогового права связана с тем, что его нормы как нормы подотрасли финансового права являются не только средством регулирования процесса формирования доходной части бюджета посредством налоговых поступлений, но и определяют налогообложение как рычаг воздействия на экономическую систему в целом.

Система нормативного регулирования в условиях продолжающегося реформирования налогового права должна соответствовать современным потребностям. Внутренние противоречия и пробелы в налоговом праве должны своевременно устраняться.

В этой ситуации проявилась роль судебной практики как инструмента устранения пробелов законодательства и разрешения правовых коллизий. Общеизвестно и подтверждено на высшем уровне, что несмотря на то, что судебная практика традиционно не рассматривается в качестве источника российского права, при этом она устраняет многие законодательные пробелы¹. Причём, часто суды шли дальше простого применения правовых норм, формируя так называемое «судебное» право.

Повышает влияние судебных органов на налогово-правовое регулирование то, что конфликтность заложена в самой сути налоговых правоотношений, предполагающих перераспределение материальных благ от граждан и организаций в бюджеты всех уровней. Судебные органы и являются теми органами, которые уполномочены на разрешение споров в правовом государстве.

¹ См. выступление Д.А. Медведева на торжественном собрании, посвященном 85-летию созданию Верховного суда РФ [Электронный ресурс] // Официальный сайт партии Единая Россия. URL: <http://www.edinros.ru/er/text.shtml?43223> (дата обращения: 19.02.2009).

По оценке специалистов, налогового законодательства касаются около 30% от общего числа поступающих ежегодно в Конституционный Суд РФ жалоб. Имеется устойчивая тенденция к увеличению количества налоговых споров, передаваемых налогоплательщиками на разрешение судебным органам.

Доля налоговых споров в период с 2002 по 2005 гг. составляла ежегодно 29-30 % от общего числа рассмотренных арбитражными судами РФ дел. В 2006-2008 годах это отношение уменьшилось, что, однако, объясняется только расширением возможностей по внесудебному взысканию налоговых платежей. Одновременно количество наиболее конфликтных налоговых споров (инициируемых налогоплательщиками) в этот же период увеличилось (до 50 800 дел в 2008 году). Удельный вес споров, связанных с применением налогового законодательства, в числе споров, возникающих из административных правоотношений, не опускался ниже 20 %².

Таким образом, очевидно, что суды, судебная практика не могут не играть важной роли в налоговых правоотношениях, так же, как и налоговые споры, составляя одну из основных категорий обращений в судебные органы, существенно влияют на всю судебную практику. Однако в настоящее время в научной литературе не достаточно разработана роль судебной практики в системе регуляторов налоговых отношений.

Исключительная важность правоположений судебной практики для налогово-правового регулирования определяется также тем, что Федеральная налоговая служба лишена в настоящее время нормотворческих полномочий. Поэтому устранение коллизий налогового права органами судебной власти является наиболее оперативным способом актуализации системы права.

Отсутствие официального признания актов судебных органов в качестве нормативных регуляторов налоговых отношений стало причиной

² Согласно официальным статистическим данным о работе арбитражных судов, публикуемым ВАС РФ (Вестник Высшего арбитражного Суда РФ. 2007. № 4. С. 76-107., Вестник Высшего арбитражного Суда РФ. 2006. № 5. С. 22-47; Сайт Высшего арбитражного Суда РФ. URL: http://www.arbitr.ru/_upimg0407CED807163FA_6_налог_05-08.pdf (дата обращения: 04.10.2008).

того, что серьёзно осложнено применение содержащихся в них норм права. Необходимы поэтому не только обоснование наличия у судебных актов места в системе налогово-правового регулирования, но и выработка основных подходов к их формированию и правоприменению в регулирующем качестве.

Перечисленные обстоятельства предопределили актуальность изучения в настоящей работе системы нормативных регуляторов налоговых отношений с выявлением правомерности включения судебных правоположений в число норм налогового права.

Степень научной разработанности темы исследования и его теоретическая основа.

Исследование вопросов о роли судебных органов в процессе налогово-правового регулирования и месте результатов такой деятельности в системе нормативных регуляторов налоговых отношений находится в начальной стадии, в то время как судебная практика в системе российского права изучается в последнее время всё более активно.

Приоритетными, базовыми ориентирами при выработке собственной позиции автора по исследуемым проблемам стали научные достижения учёных, внёсших существенный вклад в науку финансового и налогового права, таких, как А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, О.Н. Горбунова, А.В. Демин, М.Ф. Ивлиева, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, М.Ю. Орлов, Г.В. Петрова, С.Г. Пепеляев, А.К. Саркисов, Н.А. Саттарова, Э.Д. Соколова, Н.И. Химичева, А.А. Ялбуганов и др.

В исследовании теоретических аспектов места судебной практики в системе нормативных регуляторов важную помощь оказали труды таких учёных, как М.В. Баглай, Н.С. Бондарь, Н.В. Витрук, В.Д. Зорькин, Т.Г. Морщакова, И.В. Решетникова, В.Ф. Яковлев, Б.С. Эбзеев и др. Особое внимание среди них было уделено специализированным публикациям, посвящённым вопросам теории источников права и судебной практике, таких учёных, как И.Ю. Богдановская, С.Н. Братусь, А.Б. Венгеров, В.В.

Витрянский, Н.Н. Вопленко, Г.А. Гаджиев, В.М. Жуйков, С.Л. Зивс, В.Б. Исаков, В.В. Лазарев, Р.З. Лившиц, М.Н. Марченко, А.С. Пиголкин, С.В. Поленина и др.

Несвойственность института правового прецедента отечественному налоговому праву определила важность анализа работ по финансовому и налоговому праву зарубежных стран Г.П. Толстопятенко, И.И. Кучерова, А.Н. Козырина, О.А. Фоминой, Д.Г. Черника.

Отдельные аспекты регулятивного воздействия судебной практики на развитие правового регулирования налоговых отношений, а также судебный прецедент как источник финансового права рассматривались Г.В. Петровой и Н.И. Чужиковой. Проблемам судебной практики в системе источников налогового права посвящена работа С.А. Нотина, основанная на сравнительном анализе европейских и российских подходов к роли судебной практики, изучении практики высших судебных инстанций. Однако исследование судебных актов всех судебных инстанций Российской Федерации в системе нормативных регуляторов налоговых отношений до настоящего времени отсутствует.

Указанный уровень теоретических разработок определил объект, предмет, цели и задачи настоящего исследования.

Объектом исследования стали правоотношения, возникающие в связи с формированием и использованием судебных актов в качестве нормативных регуляторов налоговых отношений в Российской Федерации.

Предмет исследования – нормы налогового права Российской Федерации, судебная практика по спорам в сфере налогообложения, а также научные взгляды, теоретические исследования и суждения о судебной практике, как нормативном регуляторе налоговых отношений в России.

Цель диссертационной работы состоит в системном анализе правового регулирования применения судебных актов, в качестве нормативных регуляторов налоговых отношений, разработке и обоснованию научно-практических рекомендаций, направленных на совершенствование

действующего российского законодательства, а также правоприменительной практики в исследуемой области.

Достижение указанной цели предполагает решение следующих **задач**:

- определить понятие и систему нормативных регуляторов налоговых отношений в Российской Федерации и место в ней судебных актов, изучить основные черты судебных актов, как нормативных регуляторов в сфере налогообложения, отделить их от смежных правовых явлений;
- исследовать судебные акты международных судебных организаций и решения Конституционного Суда Российской Федерации, решения судов Российской Федерации, принимаемые в процедуре нормоконтроля, как источники налогового права России;
- проанализировать наличие нормативно-регулятивной функции у актов высших судебных инстанций и иных судебных органов Российской Федерации;
- выявить наличие признаков нормы права в вырабатываемых судебной системой Российской Федерации правовоположениях в сфере налогообложения, выявить причины и условия возникновения нормативного регулирования в сфере налогообложения со стороны судебных актов, и его преимущества, обозначить проблемы регулирования налоговых отношений нормами, вырабатываемыми судебной практикой;
- выработать предложения и рекомендации по определению направлений совершенствования законодательства в части обоснования необходимости официального признания нормативной роли судебной практики и установления правил применения выработанных ею норм;
- исследовать основные правовоположения в сфере налогообложения, выработанные высшими судебными инстанциями Российской Федерации и определить закономерности их формулирования.

Методологической основой исследования являются как общие, так и специальные методы научного познания.

Основой для общетеоретического анализа предмета исследования послужил метод диалектического познания. С его помощью выявлены взаимосвязь и взаимообусловленность процессов и явлений в сфере правового регулирования налоговых отношений органами судебной власти.

Особое значение имел анализ судебной практики в сфере налогообложения с использованием функционального, системного, формально-юридического и сравнительно-правового методов, что позволило как составить обобщённое систематизированное представление о законах её формирования и развития, так и четко выделить правовоположения, вырабатываемые отдельными уровнями судебной системы.

Важную роль сыграли исторический и сравнительно-правовой методы при обосновании правомерности выделения судебного нормообразования в общем генезисе норм российского налогового права. Методы наблюдения, анализа и синтеза использовались при подборке и систематизации такой эмпирической основы исследования, как нормативно-правовые акты, тексты судебных актов, официальные статистические данные, данные произведённых опросов.

Научная новизна диссертационного исследования проявляется в том, что в нём впервые предпринята попытка всесторонне исследовать судебные акты как правовые регуляторы налоговых отношений в Российской Федерации.

Новизна определяется современной постановкой проблем. Автором изучаются новые тенденции развития судебных актов в системе налогово-правового регулирования. Специфика исследования выражается в охвате проводимым анализом судебных актов всех уровней судебной системы.

Автором предлагаются к применению выработанные им понятия судебных правовоположений и актов судебного нормотворчества как нормативных регуляторов налоговых отношений в России. Аргументированно доказано

наличие в судебных правоположениях всех признаков нормы налогового права.

Выделены две группы судебных актов – являющихся в силу законодательного либо международно-договорного регулирования источниками налогового права Российской Федерации и имеющих возможность фактически регулировать общественные отношения в сфере налогообложения.

Доказано, что имеющаяся неурегулированность судебного нормотворчества влечёт существование противоречивых, не соответствующих принципам права и законодательству налоговых судебных правоположений. В связи с этим высказаны предложения по выработке правил, которые бы позволили обеспечить формирование единой и непротиворечивой системы актов судебного нормотворчества в сфере налогообложения.

Выявлены особенности возникновения и применения в качестве налогово-правовых регуляторов судебных актов различных систем правосудия и различных судебных инстанций. Определив наличие правоположений у отдельных актов высших судебных инстанций и постановлений судов кассационной инстанции, автор предлагает способы обеспечения единообразия судебной практики.

Определены различия в механизме формирования судебных правоположений по общим вопросам налогообложения и в сфере регулирования обложения отдельными видами налогов.

На защиту выносятся следующие основные положения:

1. Автором выделено две группы судебных актов, которые могут оказывать регулирующее воздействие на налоговые отношения.

К первой группе относятся судебные акты, обязательность правоположений, либо результатов нормоконтроля которых прямо основана на конституционных нормах, нормах законодательства и международных соглашениях. К ним относятся Постановления Конституционного Суда РФ;

судебные акты по вопросам толкования и применения международных соглашений, принимаемые международными судами; Постановления органов судебной системы Российской Федерации о признании недействительными (недействующими) нормативно-правовых актов по вопросам налогообложения, принимаемые в рамках процедур нормоконтроля; Постановления Пленума Высшего арбитражного суда РФ.

Ко второй группе относятся иные судебные акты, содержащие правоположения налогового права, которые исходя из норм законодательства и практики правоприменения фактически приобретают такие признаки нормы налогового права как установленность государством, неперсонифицированность, формальная определённость и обеспеченность государственным принуждением. К ним относятся обзоры судебной практики, направляемые высшими судебными инстанциями Российской Федерации, Постановления высших судебных инстанций по конкретным делам, Постановления арбитражных судов кассационной инстанции по налоговым спорам. Данные судебные акты не являются безусловными источниками налогового права, но имеют возможность оказывать праворегулирующее воздействие на налоговые отношения в силу иерархического принципа построения судебной системы.

Иные судебные акты арбитражных судов апелляционной и первой инстанций, а также судебные акты судов общей юрисдикции, за исключением Верховного Суда РФ, в настоящее время не могут быть отнесены к числу содержащих нормы налогового права.

2. Дано авторское понятие *актов судебного нормотворчества* как элемента правового регулирования налоговых отношений – это судебные акты, которые содержат нормы налогового права в виде судебных правоположений. *Судебные правоположения (правовые позиции)* как нормы налогового права определены как оценки и представления по вопросам налогового права, содержащиеся в конкретном судебном акте либо являющиеся

результатом обобщения судебной практики, обладающие способностью регулировать налоговые отношения в силу юридической или фактической общеобязательности.

3. Обосновано, что источниками налогового права Российской Федерации являются имеющие нормативный характер в сфере налогообложения акты международных судов при реализации ими в процессе судопроизводства права на толкование международных соглашений, ратифицированных Российской Федерацией. В настоящее время подобным характером для Российской Федерации могут обладать постановления Европейского суда по правам человека (далее – ЕСПЧ) и Экономического Суда Союза независимых государств (далее - СНГ).

Иные акты международных судов, содержащие правовые позиции по вопросам налогообложения, могут служить образцом для правоприменения в Российской Федерации. Однако наличие нормативного характера у таких правовых позиций признано быть не может как вследствие отсутствия закрепления их обязательного характера в законодательстве Российской Федерации, так и вследствие отсутствия фактической обязательности, основанной на правомочиях по отмене судебных актов нижестоящих судов.

4. Обоснована необходимость включения судебных актов Конституционного Суда РФ в состав источников налогового права в силу установленной законодательством обязательности решений Конституционного Суда. Нормативный характер при этом будут иметь не только выводы Конституционного Суда РФ о конституционности нормативных актов, но и содержащиеся в описательной части судебных актов правовые позиции по вопросам налогообложения, относящиеся к сути спора.

Доказывается, что правовые позиции по вопросам налогового права, содержащиеся в судебных актах высших судебных инстанций Российской Федерации при рассмотрении налоговых споров, обладают нормативным характером, поскольку обретают нормативность из иерархичного принципа по-

строения судебной системы.

5. Выявлено, что кассационная инстанция арбитражной судебной системы Российской Федерации в лице федеральных арбитражных судов округов, являясь по подавляющему большинству налоговых споров последней судебной инстанцией, формирует региональные судебные правовоположения в сфере налогообложения, фактически обладающие активным регулятивным воздействием на территории судебного арбитражного округа, в чём немалую роль играет не только иерархическое построение судебной системы, но и фактическая общедоступность, общеизвестность практики федеральных арбитражных судов округов.

В связи с этим предлагается выделение регионального уровня регулирования судебными органами налоговых отношений, появление которого позволяет достигать необходимой конкретизации правового регулирования, однако требует унификации Высшим арбитражным Судом РФ правовоположений в целях соблюдения принципа единства экономического пространства Российской Федерации при пересмотре судебных актов в порядке надзора.

6. Обосновывается, что в условиях несовершенства законодательства основным принципом, которому должно отдаваться предпочтение при применении к налоговым отношениям судебного усмотрения и формулировании правовоположений, должен являться принцип экономической обоснованности и обусловленности налогообложения. Это объясняется комплексным характером данного принципа, поскольку экономическая обоснованность обуславливает всеобщность, равенство и недискриминационный характер налогообложения, способность налогоплательщика к уплате налогов, справедливость распределения налогового бремени, соблюдение единства экономического пространства Российской Федерации, что объединяет все основные начала законодательства о налогах и сборах, предусмотренные пунктами 1, 2, 3 и 4

ст. 3 НК РФ.

7. В качестве способа обеспечения единообразия судебной налоговой практики автором предлагается создание обособленной системы налогового судопроизводства с включением норм о налоговом судопроизводстве, регламентирующих процедуру судебного рассмотрения налоговых споров, в Налоговый кодекс Российской Федерации, что позволило бы также добиться единства регулирования процессуальных налоговых отношений.

Переходной мерой к выделению налогового судопроизводства автором названо определение единой подведомственности всех налоговых споров арбитражным судам, за исключением бесспорного приказного производства.

8. Выделена специфика урегулирования судебными актами отношений, относящихся к Общей части налогового права, которая заключается в его пробеловосполняющей направленности. Это обусловлено меньшей определённой нормативного регулирования на обобщённом уровне формулирования законодательных норм.

Установлено, что правовоположения, сформулированные судебными органами по вопросам обложения отдельными видами налогов, имеют в основном интерпретационный порядок формирования, как основанные преимущественно на ограничительном либо расширительном толковании налогового законодательства. Это объясняется меньшим количеством пробелов законодательства в данной сфере, обусловленным наличием у части второй Налогового Кодекса Российской Федерации чётко выраженной направленности на максимальную полноту регулирования.

Теоретическая и практическая значимость диссертации состоит в выработке рекомендаций для проведения налоговой, судебной и административной реформ. Разработаны научные подходы, направленные на ликвидацию пробелов в праве и отрыве права реального от права официального. Также исследование позволит существенно актуализировать

представление участников налоговых правоотношений о системе нормативных регуляторов налоговых отношений в целом, закономерностях развития и проблемах применения норм, вырабатываемых судебной практикой в налоговых отношениях. Даны рекомендации по совершенствованию системы права, прежде всего, на законодательном уровне, с учётом потребности в урегулировании всех сторон создания и применения правоположений судебной практики на уровне закона в целях избежания произвольного, бесконтрольного формирования налоговых правоположений, исходящих от судебных органов. Это позволит выработать рекомендации и для налоговых органов, по способам применения норм, вырабатываемых судебной практикой, в частности, способам влияния на формирование положительной судебной практики и достижение необходимых результатов в конкретных судебных заседаниях по налоговым спорам.

Теоретические разработки работы пригодны при изучении таких дисциплин, как налоговое право, финансовое право.

Апробация и внедрение результатов исследования.

Работа выполнена и обсуждена на заседании кафедры «Налоговое право» Всероссийской государственной налоговой академии Министерства Финансов Российской Федерации. Основные положения и выводы содержатся в опубликованных статьях, а также в докладах на научных конференциях, в которых принимал участие автор.

Результаты исследования нашли своё применение в деятельности налоговых органов при осуществлении функции по защите их интересов в судебных органах, представлении налогового органа, как стороны по делу на всех иных стадиях арбитражного процесса. Выводы, сделанные в диссертационном исследовании, учитывались при проведении должностными лицами налогового органа мероприятий налогового контроля, разработке методических рекомендаций и локальных правовых актов территориальных налоговых органов.

Отдельные результаты исследования были апробированы при

проведении практических занятий по курсам «Финансовое право», «Налоговое право» в Институте экономики, управления и права (г. Казань).

Структура работы предопределена целью и задачами исследования. Диссертация включает введение, три главы, объединяющих семь параграфов, заключение, библиографический список.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении автором обосновывается выбор темы диссертации, ее актуальность, определяются цели, задачи, объект и предмет исследования, характеризуются научная новизна и практическая значимость работы, ее методология, формулируются основные положения, выносимые на защиту, а также приводятся сведения о внедрении полученных в ходе исследования результатов.

Первая глава «Сущность и основные характеристики судебных актов в системе нормативных регуляторов налоговых отношений в Российской Федерации» имеет концептуальное значение для всей работы и содержит основные положения, отражающие специфику источников налогового права, в ней рассматривается система действующих в сфере налогообложения нормативных регуляторов, при этом особое внимание уделяется судебным актам с учётом выделения в их составе актов, безусловно относящихся к источникам налогового права, и судебных актов, имеющих возможность оказывать фактическое, законодательно не закреплённое, регулирующее воздействие на налоговое отношение.

В первом параграфе «Система нормативных регуляторов налоговых отношений в Российской Федерации и место в ней судебных актов» в целях полного и комплексного исследования системы нормативных регуляторов налоговых отношений приводится классификация источников налогового права, определяется важность отнесения к источникам налогового права актов государственных органов, не только устанавливающих, но и

закрепляющих нормы права.

Источники налогового права предлагается рассматривать как с учётом того, что налоговое право является частью, подотраслью финансового права, так и с учётом его относительной автономности. Дана обобщённая характеристика отдельным видам источников налогового права.

Особое внимание предлагается уделить подзаконным источникам права, необходимость в которых в налогово-правовом регулировании признана несомненной. Отмечены неоправданность и противоречивость содержащихся в п.1 ст. 4 НК РФ ограничений, декларирующих невозможность дополнения подзаконными правовыми актами законодательство о налогах и сборах.

Среди особых источников права наличие нормативной роли в налоговом праве России на современном этапе его развития признаётся только у судебной практики.

Отмечено, что при выделении той части судебной налоговой практики, которая будет иметь нормативное значение, в качестве критерия нужно принимать не важность дел, а иерархическое положение судебных инстанций и появление в результате обобщения практики определённой линии, формирующей норму по пути, сходному с обычным правом, на основе многократного единообразного разрешения налоговых споров.

Автором дано понятие нормы налогового права, формулируемой судебными органами. Такие нормы названы *правоположениями, правовыми позициями* вне зависимости от пути их формирования (прецедентного или в результате обобщения судебной практики).

Рассмотрено соотношение формулирования судебных правоположений и правоприменения, признано, что применение права и закона по аналогии, толкование закона в тех случаях, когда результатом является появление новой нормы права, является правотворческой деятельностью. Для чёткого единообразного понимания необходимо говорить о наличии правоположения только в том случае, когда появляется новая норма налогового права.

Правоприменительные положения должны рассматриваться отдельно.

Во *втором параграфе «Судебные акты, относимые к источникам налогового права Российской Федерации»* рассматриваются судебные акты, общеобязательность результатов нормативного регулирования которых закреплена законодательно либо на уровне международных договоров, в силу чего такие судебные акты являются безусловными источниками налогового права Российской Федерации.

Выявляется значимость изучения международного уровня судебного нормотворчества, признаётся значимость прецедентов ЕСПЧ, как органа, способного обеспечивать единообразие судебной практики европейских государств, в том числе и Российской Федерации, в налоговых правоотношениях. Отмечено наличие полномочий по нормативному толкованию в сфере налогообложения у Экономического Суда СНГ.

Обязательность прецедента международного суда для судов национальных влечёт с необходимостью и обязательность содержащихся в нём правовых предписаний для любого участника регулируемых отношений в случае, если он рассчитывает на возможную судебную защиту своих прав. Принципиальная возможность вынесения любого дела на наднациональный уровень судебного разбирательства подкрепляют такую задекларированную обязательность действием принципа иерархичности.

Автором приведены примеры из судебной практики, когда правоприменители использовали прецеденты международных судов в качестве нормативного обоснования при разрешении налоговых споров.

Обозначена важная роль Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ) в развитии налогового права. КС РФ сформулирован ряд важнейших принципов налогового права. Принадлежность судебных актов КС РФ к источникам налогового права РФ признана безусловной.

Особо отмечено наличие в судебных актах Конституционного Суда выводов о неконституционности «смысла, придаваемого норме правоприменительной практикой», «истолкования нормы

правоприменительной практикой». Таким образом, признавая неконституционной не саму норму налогового закона, а правовую позицию судебных органов, Конституционный Суд, фактически признаёт неконституционным именно судебное правоположение. Это ещё раз подтверждает наличие у судебной практики нормативной составляющей.

Автор считает источниками налогового права постановления органов судебной системы Российской Федерации о признании недействительными (недействующими) нормативно-правовых актов по вопросам налогообложения, принимаемые в рамках процедур нормоконтроля, поскольку данные полномочия судов по изменению системы нормативного регулирования основаны на полномочиях, предоставленных законодательством.

В третьем параграфе «Судебные акты, оказывающие влияние на правовое регулирование налоговых отношений в Российской Федерации» рассмотрены судебные акты, которые при отсутствии законодательно установленного общеобязательного характера, фактически регулируют налоговые отношения.

В отношении судебных актов Высшего арбитражного суда РФ (далее – ВАС РФ) и Верховного Суда РФ (далее – ВС РФ), установлено, что их нормативный характер не общепризнан. Автором при разрешении этого вопроса делается вывод о наличии всех признаков нормы налогового права у правоположений, содержащихся в судебных актах судов высших судебных инстанций.

При сравнении двух высших судебных инстанций делается вывод, что система арбитражных судов Российской Федерации, у которой в общем числе рассматриваемых во всех инстанциях дел налоговые споры стоят на первых местах, является основным судебным правотворцем в налоговой сфере.

Это объясняется как разницей в количестве налоговых споров, рассматриваемых двумя разными судебными системами, так и различиями в их значимости, а также процессуальными особенностями правосудия в этих

системах.

Отмечена необходимость отграничения правоположений, содержащихся в актах правосудия, от правоположений, содержащихся в иных судебных актах, издаваемых высшими судебными инстанциями. Постановления пленумов, обзоры, информационные письма Верховного и Высшего арбитражного судов Российской Федерации в части формулирования судебных правоположений обладают всеми признаками нормативных актов.

Автором делается попытка изучить относимость к числу нормативных регуляторов налоговых отношений актов Судов, стоящих ниже по иерархии, чем ВАС РФ и ВС РФ. Положительный ответ даётся в отношении постановлений федеральных арбитражных судов округов, принятых по налоговым спорам и содержащих правоположения, обладающие нормативной новизной.

Нормативность позиции федеральных арбитражных судов округов обеспечивается иерархичностью, институциональностью их системы. Признаётся важная роль общедоступности данных судебных актов в появлении нормативности у содержащихся в них правоположений.

Отмечено, что единственным значимым негативным моментом существования норм, рождённых судебной системой на региональном уровне, является отсутствие унифицированных правил поведения для субъектов правоприменения на всей территории федерации, что вносит элемент разобщённости внутри правовой системы федерации, в связи с чем необходима разработка механизма обеспечения унификации, единообразия судебной практики.

Наличие нормативного характера у правоположений, создаваемых региональными судами, доказывается автором как теоретическими выкладками, так и конкретными практическими примерами, демонстрирующими, что правовые позиции по вопросам налогообложения, содержащиеся в постановлениях федеральных арбитражных судов округов

воспринимаются в качестве общеобязательных правоприменителями в данном округе.

Во второй главе диссертации **«Признание и применение налогово-правовых регуляторов, формируемых судебными органами»** автором решается задача детального обоснования наличия у судебных правоположений признаков нормы налогового права, рассматриваются проблемы признания и применения судебных налогово-правовых регуляторов с изложением предлагаемых возможных путей их разрешения.

В первом параграфе *«Нормативный характер судебных регуляторов налоговых отношений, их преимущества и недостатки»* автор уделил особое внимание обоснованию права судебных норм на регулирование налоговых отношений в теории и на практике и рассмотрел основные проблемы существования источников налогового права, исходящих от судебной системы, которые связываются с факторами их формирования.

Для полного обоснования принадлежности правоположений, содержащихся в судебных актах, к нормам налогового права, определено наличие у таких правоположений признаков нормы права.

Указан основной критерий, который определяет отличие судебного акта, содержащего правоположение, от обычного правоприменительного акта. Это нормативная новизна. Объективным фактором и истинным источником его возникновения признан правовой принцип невозможности отказа в правосудии под предлогом недостатков законодательства.

Выделены преимущества и недостатки судебного правотворчества, установлено явное превосходство положительных сторон наличия судебного регулирования налоговых отношений над отрицательными.

Признаётся, что при всей положительной роли судебного нормотворчества в налоговых правоотношениях судебные акты, содержащие нормативные правоположения, признаны вторичными, подчинёнными налоговому законодательству источниками права. Именно в таком подчинённом положении нормы права, исходящей от судебной системы, а не

в отрицании её существования должен проявиться принцип законности. Судебное правоположение должно появляться только тогда, когда законодательное регулирование недостаточно, имеются неустранённые противоречия либо пробелы в налоговом законодательстве.

В качестве основной проблемы, которая влечёт за собой все остальные имеющиеся отрицательные черты, присущие судебному нормотворчеству на современном этапе развития российского права, указывается отсутствие его законодательного регулирования. Отдельно обозначены такие проблемы существования и применения актов судебного нормотворчества в сфере налогообложения, как: отсутствие следования принципу экономической обоснованности и обусловленности налогообложения; отсутствие ограничений в применении судебного усмотрения; внутренняя противоречивость судебной практики, а также выработка правоположений, противоречащих налоговому законодательству.

Второй параграф главы «Порядок признания и применения судебных актов, как нормативных регуляторов налоговых отношений» посвящён выработке предложений по совершенствованию правовой системы, связанных с регулированием судебного нормотворчества в сфере налогообложения.

Определены основные этапы по законодательному закреплению возможности применения актов судебного нормотворчества в качестве источников налогового права, а также выработан порядок действий правоприменителя, направленных на установление возможности применения правоположения, как нормы налогового права. Учтено, что порядок признания и применения судебных актов, как нормативных регуляторов налоговых отношений предполагает как элементы процедурные, так и элементы оценки качества судебного правоприменения.

Предложено включить в Налоговый кодекс РФ принцип устранения коллизий налогового законодательства высшими судебными инстанциями в виде указания в статье 1 НК РФ на обязательность правовой позиции ВАС

РФ либо ВС РФ, выраженной в судебном акте по налоговому спору, в котором установлено противоречие либо пробел в налоговом законодательстве. Период действия такой правовой позиции в качестве нормы налогового права должен быть ограничен моментом изменения норм налогового законодательства, коллизии которых стала причиной появления судебного правового положения.

Диссертант считает, что проблема обеспечения единообразия судебной практики по налоговым спорам, выработки единых судебных правовых положений подлежит незамедлительному разрешению, для чего предлагается ряд способов процессуального характера, а также варианты реформирования законодательства и судебной системы. По мнению автора, наиболее предпочтительным было бы наличие отдельного налогового судопроизводства, поскольку это позволило бы решить не только проблему единства судебной практики, но и добиться единства регулирования процессуальных налоговых отношений.

Возможно также введение отдельного налогового судопроизводства на базе существующих в судебной системе России судов при условии включения норм о налоговом судопроизводстве в состав налогового законодательства. В качестве переходной меры для обеспечения единообразия судебной налоговой практики предлагается установить единую подведомственность арбитражным судам всех налоговых споров вне зависимости от субъектного состава, за исключением приказного производства.

Важно разрешить вопрос о правовых средствах, обеспечивающих контроль за тем, чтобы имеющиеся судебные правовые положения в сфере налогового права обрели признаки полноценных норм права с чёткими правилами создания и применения.

В третьей главе диссертации **«Судебные акты в правовом регулировании отдельных видов налоговых отношений в Российской Федерации»** автором рассмотрены наиболее важные правовые позиции по вопросам

налогообложения, содержащиеся в правовых документах, исходящих от высших судебных органов Российской Федерации, и вносящие изменения в систему нормативного регулирования.

В первом параграфе «Судебная практика в регулировании общих вопросов налогообложения» автор рассмотрел правовые позиции, выработанные Конституционным Судом РФ, ВАС и ВС РФ, относящиеся к общим положениям налогового права.

Описаны содержащиеся в судебных актах и применяемые до настоящего времени правовые позиции относительно установления и применения налоговых льгот, порядка добровольной уплаты налога и его соотношения с принудительным взысканием. Было отмечено введение судебными органами отдельных сроков на осуществление действий налоговыми органами, определение моментов начала и окончания таких сроков.

Обозначено введение высшими судебными инстанциями в практику правоприменения концепций добросовестности налогоплательщика и обоснованности налоговой выгоды. Приведены сформулированные правовые позиции, детально регламентирующие налоговые отношения, связанные с установлением и уплатой авансовых платежей по налогу.

По мнению автора, эти, а также иные проанализированные в ходе исследования правовые позиции, содержащиеся в судебных актах, которые вызывают наименьшую критику в вопросе причисления к нормативным регуляторам в сфере налоговых отношений, позволяют сделать вывод, что дополнительное урегулирование отношений, относящееся к общей части налогового права, занимает важное место в нормотворческой деятельности судебных органов. Особенностью данного регулирования является его пробеловосполняющая направленность. Такая ситуация объясняется невозможностью всеобъемлющего законодательного регулирования всех аспектов налоговых отношений. Общие вопросы налогообложения, являясь предметом регулирования уже на обобщённом уровне, поэтому, наиболее

подвержены опасности неполного охвата нормативным воздействием законодательства.

Подобная особенность правоположений судебной практики, относящихся к общей части налогового права, обуславливает также то, что они, чётко обозначив недостатки законодательного регулирования, наиболее часто становятся нормами законодательства, либо преодолеваются вновь принятым законодательным регулированием.

Во *втором параграфе «Регулирование судебными органами вопросов обложения конкретными видами налогов»* автор рассмотрел ряд выработанных высшими судебными инстанциями правоположений, относящихся к правовому регулированию обложения отдельными видами налогов и сборов.

При рассмотрении правового регулирования налога на добавленную стоимость в первую очередь отмечены правоположения, касающиеся возмещения данного налога и использования налогоплательщиком права на вычеты. По налогу на прибыль приведены правовые позиции, устраняющие неясности в возможности отнесения ряда получаемых выплат и экономической выгоды к внереализационным доходам. Обозначена имеющая комплексный характер правовая позиция о недопустимости оценки налоговыми органами расходов с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

По налогу на доходы физических лиц приведены акты конституционного правосудия, которые конкретизировали отдельные наиболее проблемные в правоприменении вопросы использования налогоплательщиками имущественных налоговых вычетов. Описаны также отдельные правоположения, относящиеся к правовому регулированию исчисления и уплаты единого социального налога, налога на добычу полезных ископаемых, государственной пошлины, налога на игорный бизнес, единого налога на вменённый доход.

Сделан вывод, что наличие в числе сформулированных судебными органами по вопросам обложения отдельными видами налогов

правоположений, основанных преимущественно на ограничительном либо расширительном толковании налогового законодательства, свидетельствует о том, что в данной сфере нормативная новизна результатов судебного регулирования налоговых отношений имеет в основном интерпретационный характер.

Также установлено, что возможна ситуация, когда судебные правовоположения (подходы судов) могут сохраниться и применяться при изменении законодательства, что не делает такие правовоположения надзаконными. Они также подчинены налоговому закону, а их самостоятельное, не привязанное к конкретной норме закона, действие объясняется преемственностью законодательства и тем, что в новом законодательном регулировании после изменений может оставаться правовая неопределенность, аналогичная утратившему силу.

В заключении диссертационного исследования в обобщенном виде сформулированы основные теоретические выводы и наиболее значимые практические предложения.

Делается вывод, что с учётом нестабильности налогового законодательства, высокой степени коллизийности налогового права важна возможность появления судебных правовоположений, как способа устранения пробелов и противоречий законодательства.

Определены возможности для судебных актов, содержащих обладающие нормативной новизной правовоположения, быть налогово-правовыми регуляторами, а также их право называться актами судебного нормотворчества. Основными субъектами нормотворчества, с точки зрения количества формулируемых правовоположений в сфере налогообложения, являются арбитражные суды Российской Федерации. Помимо позитивных моментов, обозначена главная проблема современной российской судебной практики – неограниченность произвольного усмотрения судьи.

Выявлены закономерности и способы формирования судебных налоговых правовоположений, в том числе и в отдельных аспектах

налогообложения.

Доказывается, что признание судебного нормотворчества необходимо, как и чёткое определение места соответствующих судебных актов в системе источников права, разработка чётких процедур их формирования и правоприменения.

Поэтому автором сформулирован ряд конкретных предложений для введения в законные рамки стихийно развивающегося судебного нормообразования в области налогового права. Реализация этих предложений станет возможной в случае установления в законодательном порядке процедуры и форм обобщения материалов судебной практики по налоговым спорам.

Основные научные результаты диссертации отражены в одиннадцати научных публикациях, общим объемом 3,6 п.л.

Научные статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных экспертным советом ВАК РФ:

1. Судебная практика в правовом регулировании взимания дополнительных платежей по налогу на прибыль // Вестник Башкирского университета. – 2004. № 3. – 0,4 п.л.

2. Акты судебного нормотворчества в налоговых отношениях // Налоги и финансовое право. - 2008. № 6. – 0,35 п.л.

3. Проблемы формирования норм налогового права судебными органами // Бизнес в законе. - 2008. № 2. – 0,3 п.л.

Научные статьи, опубликованные в иных изданиях:

4. Установление местных налогов и сборов, как реализация самостоятельности местного самоуправления и роль в этом судебной практики. - Демократия и местная власть: сборник научных трудов. – Москва. 2005. – 0,4 п.л.

5. Судебная практика, как источник региональных правовых норм. - Молодые исследователи – регионам: материалы всероссийской научной конференции студентов и аспирантов. Том II. – Вологда. 2005. – 0,2 п.л.

6. Судебная практика, как источник права и требования экономической целесообразности // Юридические науки. - 2005. № 4. – 0,2 п.л.

7. Региональный прецедент и единообразие судебной практики // Вопросы гуманитарных наук. - 2005. № 5. – 0,15 п.л.

8. Убедительный и обязательный прецеденты в формировании региональных прецедентных принципов // Научное обозрение. - 2005. № 5. – 0,2 п.л.

9. Проблемы официального признания прецедента как регулятора налоговых правоотношений // Финансовое право. - 2005. № 10. – 0,5 п.л.

10. Судебный прецедент в налоговом праве и его региональная составляющая // Финансовое право. - 2006. № 1. – 0,6 п.л.

11. Судебная актуализация налогового права // Научное обозрение. - 2007. № 4. – 0,25 п.л.

***Для заказа доставки данной работы воспользуйтесь поиском
на сайте по ссылке: <http://www.mydisser.com/search.html>***