

В. В. Гриценко,

доктор юридических наук, доцент
Воронежского государственного университета

О СООТНОШЕНИИ СУДЕБНОГО ПРЕЦЕДЕНТА И ИСТОЧНИКОВ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

Одни из самых дискуссионных в настоящее время является вопрос о существовании в системе источников российского права судебного прецедента¹.

Судебный прецедент — это вынесение судом по конкретному делу решения, обоснование которого становится правилом, обязательным для всех судов той же или низшей инстанции при решении аналогичного дела². Существует и другой подход, согласно которому прецедент означает «судебное или административное решение по конкретному юридическому делу»³. Но в данном определении не учитывается этимология слова *прецедент* (лат. praecedens, род. п. praecedentis), означающего «предшествующий». Описательная форма при определении понятия «прецедент», на наш взгляд, наиболее эффективна и позволяет определить судебный прецедент *результатом* деятельности учреждения *в форме решения*⁴.

В некоторых правовых системах современных стран судебный прецедент признается источником права (например, Англии, США, Канады, Австрии, относящихся к англосаксонской системе), в других государствах (романо-германской правовой семьи, например, Германии) судебное право формально не признается сколько-нибудь значащим источником права. Следует заметить, что ученые видят взаимосвязь между правовыми системами Германии, Франции, других стран континентальной Европы и Российской Федерацией⁵.

В отечественной науке вопрос о признании судебного прецедента ис-

¹ Термин «прецедент» означает «случай, служащий примером или оправданием для последующих случаев этого же рода». «Создать прецедент» означает «дать повод для подобных случаев в будущем»; «установить прецедент» значит «найти в прошлом сходный случай». См.: Ожегов С. И. и Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. 4-е изд., доп. М., 2004. С. 586.

² См.: Барихин А. Б. Большой юридический энциклопедический словарь. М., 2004. С. 615.

³ Малько А. В. Теория государства и права: Учебник. М., 2004. С. 173.

⁴ См.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. 2. С. 536.

⁵ См.: Сырых В. М. Теория государства и права: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 110.

© Гриценко В. В., 2006

точником права и о его соотношении с законом⁶ всегда являлся предметом спора ученых. Сегодня ни в теории права, ни в отраслевой правовой науке, ни в отраслевом законодательстве, ни в налоговом праве нет единого мнения в отношении вопроса, является ли судебный прецедент источником права. Неоднозначность в решении данного вопроса в теории привела к различным подходам в отраслях права, в частности, в конституционном, трудовом, административном, экологическом, финансовом и его подотрасли налоговом праве⁷.

Приведем мнения ученых, которые относят судебный прецедент к источникам права ввиду того, что: 1) судебные решения служат источниками правового регулирования местного самоуправления в силу боль-

⁶ Необходимо отметить, что в последнее время происходит интеграция различных процессов, в том числе правовых систем. На данную проблему обращает внимание И. В. Решетникова, которая подчеркивает, что в настоящее время в странах состязательной системы правосудия наблюдается тенденция возрастания роли закона, а в странах континентальной системы увеличивается значение судебного прецедента. См.: Решетникова И. В. Доказательственное право в российском гражданском судопроизводстве: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 1997. С. 26. Думается, наша страна должна все-таки идти по пути возрастания роли законов.

⁷ Так, Е. И. Козлова, считая постановления Конституционного Суда «особым» источником конституционного права, подчеркивает, что суд «не наделен полномочиями принимать правовые акты, но устанавливаемые в его постановлениях правовые позиции являются общеобязательными, окончательными, не подлежащими обжалованию, действуют непосредственно, являются непреложными для всех государственных органов, как в правотворческой, так и в правоприменительной деятельности». См.: Козлова Е. И. Источники конституционного права // Конституционное право России: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 18. Не сомневаясь в возможности и необходимости отнесения актов Конституционного Суда к источникам налогового права, Н. С. Бондарь, однако отмечает, что к источникам налогового права относятся прежде всего те постановления и определения, которые вынесены по итогам проверки конституционности нормативно-правовых актов или отдельных норм налогового права, содержащихся в федеральных законах, конституциях, уставах, законах субъектов РФ и др., или толкуют те положения Конституции РФ, которые необходимы для уяснения смысла, значения отдельных норм и институтов налогового права. См.: Бондарь Н. С. Решения Конституционного Суда РФ в системе правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2003. С. 131. О. Е. Кутафин, не признавая судебные решения и постановления Конституционного Суда источником права, отмечает, они все-таки могут относиться к источникам права, если их понимать в широком смысле. См.: Кутафин О. Е. Источники конституционного права Российской Федерации. М., 2002. С. 146. В. Т. Кабышев включает в систему источников российского конституционного права решения органов конституционного правосудия. См.: Кабышев В. Т. Конституционное право как отрасль права // Конституционное право России: Учебник / Под ред. Г. Н. Комковой. М., 2005. С. 24.

шой значимости конституционного контроля в России (И. В. Выдрин⁸); 2) решения Конституционного Суда РФ носят характер прецедента (О. Ю. Бакаева⁹) и т.д. Утверждения некоторых ученых, например, «в правовом государстве судебные решения, судебная практика неизбежно становится источником права»¹⁰, в *арбитражно-процессуальном праве*¹¹ судебная практика и судебный прецедент признаются источниками права, не подтверждаются аргументами.

Противоречивой является позиция О. И. Крассова, который подчеркивает, что хотя суд и не является органом, принимающим правовые акты, однако содержащиеся в его решениях правовые позиции имеют юридическое значение. В то же время, по его мнению, в земельном праве Постановления Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ не являются источниками права¹².

Нет ясности в решении данного вопроса и в *административном, экологическом праве*¹³.

⁸ Выдрин И. В. Муниципальное право России: Учебник для вузов. М., 2004. С. 101.

⁹ Бакаева О. Ю., Матвиенко Г. В. Таможенное право России: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2003. С. 35—36.

¹⁰ Коршунов Н. М., Мареев Ю. Л. Гражданский процесс: Учебник для вузов. М., 2004. С. 39.

¹¹ См.: Арбитражный процесс: Учебник / Отв. ред. В. В. Ярков. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 36—37.

¹² См.: Крассов О. И. Земельное право: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 88.

¹³ Так, Ю. М. Козлов не указывает на наличие в административном праве судебного прецедента как источника права. См.: Козлов Ю. М. Указ. соч. С. 76—79. Тогда как Д. Н. Бахрах выделяет два вида актов правосудия как источников права: а) акты судов общей компетенции (в том числе и военных) и арбитражных судов, которые могут признавать подзаконные акты не соответствующими закону или решениям вышестоящих органов вплоть до постановлений Правительства РФ; б) акты правосудия, которые признаны источниками административного права, — постановления Конституционного Суда РФ. См.: Бахрах Д. Н. Источники административного права // Д. Н. Бахрах, Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков. Административное право: Учебник для вузов. М., 2004. С. 118. В частности, В. В. Петров отмечает, что «решения судов, несмотря на свою оригинальность и юридическую грамотность, не могут служить образцом, источником для принятия решения по другому аналогичному делу. Отсюда следует, что российская доктрина рассматривает судебную практику лишь в плане применения права, толкования и разъяснения его отдельных положений. См.: Петров В. В. Экологическое право России. Учебник. М., 1995. С. 96. Другие ученые определяют источники экологического права только как нормативно-правовые акты, содержащие эколого-правовые нормы, регулирующие отношения в сфере взаимодействия общества и природы. См.: Агibalов А. Н., Вершилло Н. Д. Экологическое право: Учебное пособие. Саратов, 2005. С. 9. Иной позиции придерживается М. М. Бринчук, который подчеркивает, что «решение суда о признании неконституционным и отмене того или иного нормативного акта порождает новые права и обязанности участников общественных отношений. По существу, такое решение, безусловно, оказывается нормотворческим». См.: Бринчук М. М. Экологическое право: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 106.

В учебной литературе по *финансовому праву* вопрос о судебном прецеденте является малоисследованным. В некоторых пособиях авторы не рассматривают данный вопрос, что свидетельствует о непризнании судебного прецедента источником финансового права, например, пособия О. Н. Горбуновой¹⁴, Е. Ю. Грачевой, Э. Д. Соколовой¹⁵, Ю. А. Крохиной¹⁶, Н. Д. Эриашвили¹⁷, А. Ю. Савина¹⁸ и др.

Противоположную позицию занимает М. В. Карасёва, которая признает источником финансового права решения Конституционного Суда РФ¹⁹. Аналогичной позиции придерживаются А. С. Емельянов²⁰, Н. Н. Злобин²¹, Н. И. Чужикова²² и др. Более того, М. В. Карасёва подчеркивает, что «налоговая норма всегда выражена либо в нормативном правовом акте, принятом компетентным государственным органом или органом местного самоуправления, либо в постановлении Конституционного Суда РФ»²³.

Можно видеть, что среди ученых, считающих решения Конституционного Суда источниками налогового права, нет единого подхода к вопросу об их месте и роли в системе источников²⁴.

¹⁴ Горбунова О. Н. Источники финансового права // Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 40—41.

¹⁵ Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 28—29.

¹⁶ Крохина Ю. А. Финансовое право России: Учебник для вузов. М., 2004. С. 73.

¹⁷ Эриашвили Н. Д. Финансовое право: Учебник для вузов. М., 2000. С. 11—12.

¹⁸ Савин А. Ю. Финансовое право. М., 1997. С. 8—12.

¹⁹ См.: Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М. В. Карасёва. М., 2004. С. 96.

²⁰ Емельянов А. С. Финансовое право. М., 2004. С. 47.

²¹ Н. Н. Злобин подчеркивает, что «выраженные по итогам рассмотрения дел выводы Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, имеющие обязательный характер, нередко обладают нормативным (предписывающим) характером и соответственно могут признаваться источниками права». Кроме того, «решения Конституционного Суда Российской Федерации могут быть отнесены к числу источников налогового права и оказывают безусловное влияние на формирование как налогово-правовой доктрины, так и практики формирования и применения норм законодательства о налогах и сборах». См.: Злобин Н. Н. Место и роль судебной практики как нормативно-правового регулятора налоговых правоотношений // Финансовое право. 2004. № 1. С. 45.

²² Одним из аргументов того, что решения Конституционного Суда РФ отвечают признакам судебного прецедента и требованиям источника финансового права, по мнению Н. И. Чужиковой, является ее довод, что «юридическая сила прецедента выше, чем у закона». См.: Чужикова Н. И. Источники финансового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2004. С. 22.

²³ Налоговое право России / Отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2003. С. 170—171.

²⁴ Продолжая анализ, отметим, что А. А. Тедеев отводит им довольно скромную роль и последнее место (шестое) в системе нормативно-правовых актов, классифицируя по юридической силе: Конституция РФ, нормы международного права и международные договоры РФ, специальное налоговое

Неоднозначность мнений ученых по вопросу определения «статуса» судебного прецедента как в теории права, так и в отдельных отраслях привела к множественности взглядов и в *налоговом праве*.

Необходимо отметить, что в последнее время, в свете возрастающей роли судебной власти, на фоне проведения ее реформирования, признание прецедента источником права является все более распространенным явлением. Активно высказываются за признание судебного прецедента источником права, как правило, члены судейского корпуса²⁵.

Отмечая распространенность юридического прецедента в правовых системах некоторых стран, В. Л. Кулапов указывает, что его элементы имеют место и в российской правовой системе, и объясняет это прежде всего тем, что разъяснения Конституционного, Верховного и Высшего Арбитражного судов составляют основу решений конкретных юридических споров всеми нижестоящими судебными органами²⁶.

С. Д. Шаталов, подчеркивая, что в России нет прецедентного права, характерного для некоторых государств, указывает на неабсолютный характер данного утверждения. С. Д. Шаталов, Е. С. Вылкова и Г. Д. Вылков считают, что публикуемая судебная практика Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ и не подлежащие обжалованию и являющиеся нормами прямого действия отдельные решения Конституционного Суда РФ представляют собой новые норматив-

законодательство, общее налоговое законодательство, подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, решения Конституционного Суда. См.: *Тедеев А. А.* Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. М., 2004. С. 77. В. В. Маркелов считает, что «решения Конституционного Суда Российской Федерации могут быть отнесены к числу источников налогового и бюджетного права и входят в систему нормативно-правовых актов субъектов Федерации, занимая в ней место выше норм федерального закона, но ниже федеральных конституционных законов». См.: *Маркелов В. В.* Решения Конституционного Суда РФ как источник бюджетного и налогового права // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года* / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 70. У А. С. Емельянова в схеме источников финансового права, по силе действия, постановления Конституционного Суда занимают второе после Конституции РФ место, перед международными договорами, ФКЗ и ФЗ. См.: *Емельянов А. С.* Финансовое право. М., 2004. С. 44.

²⁵ Например, В. Ф. Яковлев подчеркивает, что прецедент как устойчивое и общепризнанное правоположение, созданное судами, сегодня существует и работает в нашей системе, причем правоположения создаются не только высшими судами, но и судебной системой в целом. См.: Стенограмма научно-практической конференции «Гражданское законодательство России на современном этапе: проблемы и пути развития» от 14 февраля 2002 г. // Интернет: http://privlaw.h1.ru/z060502_1402/html.

²⁶ См.: *Кулапов В. Л.* Формы права // *Теория государства и права: Курс лекций* / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 378.

ные документы, которые можно рассматривать «как элементы прецедентного права, встроенные в российскую систему»²⁷.

Анализ приведенных точек зрения не вносит ясности, решения каких судов следует рассматривать судебными прецедентами: высших органов судебной власти, только Конституционного Суда РФ или же судов всей судебной системы, что свидетельствует о недопонимании сути самого прецедента. В связи с этим малоубедительным является предложение П. А. Лаптева «...пересмотреть устаревшее и в теории права перестать вычеркивать прецедент из источников права, которые применяются судами Российской Федерации»²⁸.

Большинство ученых относят к судебному прецеденту решения Конституционного Суда РФ. Например, В. В. Оксамытный подчеркивает, что Конституционный Суд РФ обладает правотворческой функцией тем, что он конкретизирует и интерпретирует конституционные нормы и создает новые нормы права²⁹, Б. С. Эбзеев относит прецеденты к высшим по юридической силе правовым нормам³⁰, Ю. А. Сериков считает достаточным основанием считать судебную практику нормами права, так как она способствует решению конкретных судебных дел³¹.

Некоторые ученые считают, что решения Конституционного Суда РФ практически уже являются источниками налогового права, независимо от того признаны они теорией или нет. По мнению С. А. Авакьяна, Конституционный Суд фактически уже осуществляет правотворческие функции³². Иной точки зрения придерживается А. В. Малько, который замечает, что осуществление правотворческой функции судом

²⁷ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный): Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. / Сост. и автор комментариев С. Д. Шаталов. М., 2001. С. 10. «Судебный прецедент не является источником в российском налоговом праве. Однако проводимая ... систематизация решений арбитражных судов различного уровня позволит ... налоговым органам и налогоплательщикам более аргументированно обосновывать свою позицию по спорным вопросам налогообложения прибыли». См.: *Вылкова Е. С., Вылков Г. Д.* Арбитражная практика по налогу на прибыль // *Налоговый вестник*. 2004. № 8. С. 175.

²⁸ *Лаптев П. А.* Нельзя забывать, что Россия — часть европейского правового пространства. См.: Изложение доклада Уполномоченного Российской Федерации при Европейском Суде по правам человека П. А. Лаптева на V Всероссийском съезде судей // *Российская юстиция*. 2001. № 3. С. 5.

²⁹ См.: *Оксамытный В. В.* Источники права // *Теория государства и права: Учебник для студентов высших учебных заведений*. М., 2004. С. 355.

³⁰ См.: *Эбзеев Б. С.* Толкование Конституции Судом Российской Федерации: Теоретические и практические проблемы // *Государство и право*. 1998. № 5. С. 7.

³¹ См.: *Сериков Ю. А.* Правовые презумпции в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // *Арбитражный и гражданский процесс*. 2003. № 4. С. 2.

³² См.: *Авакьян С. А.* Конституция России: Природа, эволюция, современность. М., 1997. С. 206—209.

возможно лишь в случае признания прецедента источником права³³. Соответственно отсутствие законодательного закрепления свидетельствует о невозможности его применения³⁴.

А. В. Смирнов, К. Б. Калиновский считают, что постановления Конституционного Суда РФ следует считать самостоятельным источником права, поскольку они создают судебные прецеденты, т.е. обоснованные в судебных решениях новые правовые нормы, обязательные в дальнейшем для применения всеми судебными и иными органами³⁵. По словам Н. Л. Гранат, прецедент «пробивает себе дорогу в российской правовой системе»³⁶.

В связи с этим вопрос о правотворческой функции Конституционного Суда и, как следствие, нормативности его решений является спорным.

На наш взгляд, более убедительна позиция тех авторов, которые считают, что только законодатель, а не суд вправе отменить или изменить нормативно-правовой акт, не соответствующий Конституции РФ³⁷.

Согласно ст. 10 Конституции РФ действует принцип разделения властей, в соответствии с которым государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную ветви. Конституционный Суд РФ реализует судебную власть и никакими иными функциями в соответствии со ст. 125 Конституции РФ не наделен. Поэтому и его решения не могут содержать нормы права. На наш взгляд, убедительно рассуждает С. А. Машков о том, что в компетенцию всех судов входит лишь решение вопроса о соответствии рассматриваемого факта положениям действующего законодательства. Даже Конституционный Суд РФ не полномочен рассматривать вопрос «об экономической целесообразности рассматриваемой нормы»³⁸, что относится к функции законодателя.

Таким образом, только создание новой нормы права является конечным результатом начальной деятельности Конституционного Суда о несоответствии старой нормы Конституции РФ.

³³ См.: Малько А. В. Понятие и виды форм (источников) права // Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права: Учебник. М., 2004. С. 289.

³⁴ Необходимо отметить, что Конституция РФ закрепляет лишь следующие функции судебной власти: осуществления правосудия при разрешении конфликтов посредством конституционного, гражданского, административного, уголовного судопроизводства; конституционного контроля нормативных актов; официального толкования Конституционным Судом Конституции РФ; разъяснений высшими судебными инстанциями судебной практики (ст. 118, 125—127).

³⁵ См.: Смирнов А. В., Калиновский К. Б. Уголовный процесс: Учебник для вузов / Под общ. ред. А. В. Смирнова. СПб., 2004. С. 53.

³⁶ Гранат Н. Л. Источники права // Юрист. 1998. № 9. С. 9.

³⁷ См.: Нерсесянц В. С. Суд не законодательствует и не управляет, а применяет права: (О правоприменительной природе судебных актов). Судебная практика как источник права. М., 1997. С. 39.

³⁸ Машков С. А. Судить по законам или по «понятиям»: Поправки в налоговое законодательство // Всё для бухгалтера. 2004. № 1. С. 27.

Представляется ошибочной позиция М. Н. Марченко, считающего, что норма, содержащаяся в судебном решении, действует в период между принятием вердикта о несоответствии отдельных положений нормативно-правового акта Конституции РФ и моментом внесения законодателем изменений в нормативно-правовой акт³⁹. О несостоятельности данной позиции свидетельствует ст. 79 Конституционного Суда РФ, которая указывает, что в случае, если решением Конституционного Суда РФ нормативный акт признан не соответствующим Конституции РФ, то «до принятия нового нормативного акта непосредственно применяется Конституция Российской Федерации». В связи с этим можно отметить, что Конституционный Суд РФ выступает не как «творец норм», а скорее, как их ликвидатор, поскольку впоследствии на основании решения Конституционного Суда РФ законодатель вправе изменить или создать новую норму права, т.е. лишение акта юридической силы происходит не по решению суда, а по решению законодательного органа, но на основании как бы «экспертного заключения» Суда о его несоответствии Конституции РФ.

Трудно согласиться и с мнением тех ученых⁴⁰, которые считают, что Конституционный Суд создает именно нормы, так как понятие налогово-правовых норм не подходит к решениям Конституционного Суда. Общеизвестно, что структура норм права состоит из ее элементов (гипотезы, диспозиции, санкции), что также не применимо к его решениям. Вполне убедителен вывод С. К. Загайнова о том, что в нашей системе *вышестоящий суд* не формулирует новой нормы, он занимается правоприменением, *совершает логическую операцию*, распространяя действие конкретных норм на фактические обстоятельства рассматриваемого дела. Аналогичный процесс осуществляется в нижестоящих судебных инстанциях. Так у нас достигается единообразие судебной практики⁴¹. Вопрос о судебном прецеденте как источнике права является не столько правовым, сколько *политическим*.

Некоторые ученые указывают на причинно-следственную связь между наличием *пробелов* и *судебным прецедентом*⁴².

³⁹ См.: Марченко М. Н. Источник права: Учебное пособие. М., 2005. С. 392.

⁴⁰ Например, по мнению, С. А. Кажлаева, «большинство актов конституционного органа носят нормативный характер, в силу своего статуса». См.: Кажлаев С. А. О нормотворчестве Конституционного Суда Российской Федерации // Журнал российского права. 2004. № 9. С. 41.

⁴¹ См.: Загайнов С. К. Судебный прецедент: Проблемы правоприменения. М., 2000. С. 136.

⁴² На данное обстоятельство указывает и законодатель. Согласно ст. 79 ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» в случае, если решением Конституционного Суда Российской Федерации нормативный акт признан не соответствующим Конституции Российской Федерации полностью или частично либо из решения Конституционного Суда Российской Федерации вытекает необходимость устранения пробела в правовом регулировании, государственный орган или должностное лицо, принявшие этот нормативный акт, рассматривают вопрос о принятии нового нормативного акта, который должен, в частности,

Более того, Конституционный Суд РФ не может принимать новых правовых норм, так как даже в случае признания постановлением Конституционного Суда РФ неконституционности акта законодательства или конкретной какой-то статьи, в силу п. 6 ст. 125 Конституции РФ этот акт или отдельная статья не применяются. То есть, таким образом, Конституционный Суд РФ своим постановлением может только отменить налогово-правовую норму, но он не вправе создать новую. Изложенное «видение» относительно нормативности решений Конституционного Суда РФ подтверждается позицией Э. М. Цыганкова, который отмечает, что, несмотря на свою «нормативность», решение Конституционного Суда РФ не может содержать в себе нормы права. «В противном случае необходимо получить новый взгляд на теорию права и пересмотреть (изменить, дополнить) этим взглядом не менее десятка статей Конституции РФ»⁴³.

Справедливо мнение М. Н. Карасёва, который обращается к главным условиям принятия решениями Конституционного Суда РФ *de jure* статуса источников права. Для этого, во-первых, необходим их общеобязательный характер не только при рассмотрении соответствия или несоответствия Конституции РФ того или иного действия, но и для выработки Конституционным Судом РФ определенных основополагающих и юридически значимых условий налогообложения; во-вторых, необходимо внести соответствующие изменения в акты законодательства, в том числе в Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации», а впоследствии и в Конституцию РФ⁴⁴.

Не являются правовой нормой и решения налогового суда в Германии. Они являются обязательными только для участвующих в споре сторон (§ 110 Положения о финансовых судах). Однако решения налоговых судов, даже не обладая качеством правовой нормы, служат и способствуют единому применению права.

Дискуссия о судебном прецеденте как источнике права усиливается, если акцентируется внимание на его обязательности как неотъемлемом признаке любого источника права⁴⁵.

содержать положения об отмене нормативного акта, признанного не соответствующим Конституции Российской Федерации полностью, либо о внесении необходимых изменений и (или) дополнений в нормативный акт, признанный неконституционным в отдельной его части.

⁴³ Цыганков Э. М. Амбиции правовых позиций // Ваш налоговый адвокат. 2003. № 4. С. 73.

⁴⁴ См.: Карасёв М. Н. Значение решений Конституционного Суда РФ для правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 62.

⁴⁵ По мнению А. Л. Кононова, решения Конституционного Суда РФ по сути своей уже являются источниками прецедентного права (решения вышестоящих судов фактически являются источниками прецедентного права для нижестоящих). См.: Яковлев А. А. Обзор выступлений на заседании налогового клуба // Ваш налоговый адвокат. 2005. № 2 (32). С. 54.

Как отмечает А. С. Михлин, «обязательность решений Конституционного Суда несколько сближает их с законами, которые также обязательны для всех на всей территории РФ»⁴⁶, но именно «сближает», а не подменяет. Необоснованной представляется позиция ученых, которые признают обязательность не всего предшествующего решения суда, а «лишь суть правовой позиции суда, вынесшего первоначальное решение или приговор»⁴⁷. Таким образом, все решение не является обязательным, а лишь суть правовой позиции, вопрос о понятии которой также является спорным⁴⁸.

Например, Н. С. Бондарь определяет правовые позиции Конституционного Суда как аргументированные, получающие обоснование в процедуре конституционного правосудия оценки и интерпретационные представления по вопросам права в рамках решения, принятые по итогам рассмотрения конкретного дела⁴⁹.

Г. А. Гаджиев отмечает, что правовая позиция — это сложный и многогранный термин, раскрытие которого находится в стадии развития и теоретического поиска. По его мнению, под правовой позицией не следует понимать любое словосочетание из текста акта Конституционного Суда РФ, правовая позиция — это фактически правовая политика, т.е. подход к разрешению определенной ситуации, который нашел отражение в ряде судебных актов.

Признавая правовые позиции Конституционного Суда РФ источниками налогового права, Н. С. Бондарь, выделяет 7 их основных характеристик⁵⁰.

⁴⁶ Михлин А. С. Конституционный Суд: Правовая природа решений и контроль за их исполнением // Право и политика. 2002. № 1. С. 83.

⁴⁷ Кулапов В. Л. Формы права // Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 378.

⁴⁸ См.: Витрук Н. В. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Понятие, природа, юридическая сила и значение // КПВО. 1999. № 3(28). С. 95—102; Варламова Н. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Юридическая природа, техника выявления и проблемы имплементации в правовую систему // Проблемы исполнения федеральными органами государственной власти и органами государственной власти субъектов Российской Федерации решений Конституционного Суда Российской Федерации и конституционных (уставных) судов субъектов Российской Федерации: Материалы Всероссийского совещания. Москва, 2001 г. 22 марта / Под ред. М. А. Митюкова, С. В. Кабышева, В. К. Бобровой и С. Е. Андреева. М., 2001. С. 140—148; Николаев Е. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Определение, юридическая природа, имплементация в правовую систему // Право и политика. 2002. № 3. С. 15—30; Богдановская И. Ю. Судебный прецедент как категория «общего права» // Там же. № 7. С. 18—23; Михлин А. С. Конституционный Суд: Правовая природа решений и контроль за их исполнением // Там же. № 1. С. 83—86 и другие.

⁴⁹ См.: Бондарь Н. С. Решения Конституционного Суда РФ в системе правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2003. С. 134.

⁵⁰ См.: Там же. С. 134—140.

В качестве особенностей правовой позиции Конституционного Суда как источника права выделяются следующие: во-первых, ее общий и обязательный характер; во-вторых, обладание юридической силой, «приравняваемой по юридической силе самой Конституции»; в-третьих, наличие у нее «характера конституционно-правовой нормы, хотя таковой она никогда не становится»; в-четвертых, схожесть «в судебной и иной правоприменительной практике» с «характером прецедента», хотя «таковой по своей природе не является»; в-пятых, ее самостоятельность как источника конституционного и иных отраслей права среди других источников права⁵¹.

Приведенные особенности порождают больше вопросов, чем ответов, так как не ясно, что же представляет собой та норма, которая таковой не является.

На общий характер принятых решений указывает термин «правовые позиции Конституционного Суда РФ», который представляет собой прецедент толкования конституционной нормы, выраженной в мотивированной части Постановления Конституционного Суда РФ⁵².

По мнению Е. А. Николаева, правовые позиции Конституционного Суда РФ, являясь прецедентами толкования норм Конституции и бывшие предметом рассмотрения отраслевых норм с точки зрения конституционного права, дают правоприменителям возможность регулировать правоотношения с учетом их отраслевой специфики на основе такого толкования, имеющего силу убедительного прецедента, вплоть до принятия законодателем новой нормы, регулирующей отношения подобным либо иным соответствующим Конституции образом⁵³.

На наш взгляд, признание судебного прецедента нарушает принцип разделения властей, закрепленный в ст. 10 Конституции РФ. Практически все ученые-правоведы уделяют ему пристальное внимание, но раскрывают его содержание по-разному. Приведем полярные точки зрения.

В частности, М. Н. Марченко подчеркивает «условность» данного принципа и отмечает, что строгого разделения сферы деятельности и функций различных ветвей власти нет. Оно есть лишь в теории, но не на практике⁵⁴. В таком случае напрашиваются два вопроса: зачем его закреплять в статье Конституции, может, «убрать» соответствующую статью из Конституции или же, наоборот, стремиться к претворению

⁵¹ См.: *Витрук Н. В.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Понятие, природа, юридическая сила и значение // Конституционное правосудие в меняющихся правовых системах. М., 1999. С. 91.

⁵² Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 241.

⁵³ См.: *Николаев Е. А.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Определение, юридическая природа, имплементация в правовую систему // Право и политика. 2002. № 3. С. 30.

⁵⁴ См.: *Марченко М. Н.* Источники права: Учебное пособие. М., 2005. С. 387.

ее в жизнь, что, на наш взгляд, является более правильным. Ведь именно в данном принципе содержится система сдержек и противовесов, которая «представляет собой совокупность правовых ограничений в отношении конкретной государственной власти: законодательной, исполнительной, судебной»⁵⁵.

Самостоятельность судебных органов, как видим, должна быть относительной. В. Н. Хропанюк справедливо замечает, что «суд не может присваивать себе функции законодательной или исполнительной власти...»⁵⁶. Нарушается баланс полномочий, так как законодательной компетенции за судебными органами никто не закреплял, значит, налицо нарушение ст. 10 Конституции РФ. Кроме того, с возложением законотворческих функций на судебную власть значительно увеличится нагрузка на судей⁵⁷. Это верно, когда речь идет о налоговом праве, предметом которого являются специфические налоговые отношения, одной из их особенностей — установленность налогов и сборов только законом: ст. 57 Конституции РФ, ст. 3 НК РФ.

Согласно ст. 3 ФКЗ «О Конституционном Суде РФ»⁵⁸, по запросам судов Конституционный Суд проверяет конституционность закона, применяемого и подлежащего применению в конкретном деле. По мнению В. Урукова, «зачастую Конституционный Суд идет дальше: не только проверяет норму закона или закон на соответствие Конституции РФ, но часто дает оценку правоприменительной практике по тому или иному конкретному правовому спору»⁵⁹. Однако данной компетенцией Конституционный Суд законодательно не наделен. Очень часто судьи ссылаются при решении конкретных дел, на судебную практику, что, на наш взгляд, не верно. «Фактически судебные акты начали подменять законодательство при разрешении споров»⁶⁰, — отмечает В. Уруков, данное положение касается и налоговых споров.

Приведем, несколько примеров из практики судов. Судья в решении Арбитражного суда Воронежской области по делу № А 14-7741/2004 205/24 указывает, что изложенная позиция суда находит свое подтверждение в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.11.2002 г. № 6294/01, от 18.03.2003 г. № 8156/02.

⁵⁵ Малько А. В. Правовое государство // Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 256.

⁵⁶ Хропанюк В. Н. Теория государства и права: Учебное пособие для высших учебных заведений / Под ред. В. Стрекозова. М., 2004. С. 85.

⁵⁷ В арбитражных судах нагрузка на одного судью составляет 28 дел в месяц, во многих же регионах этот показатель значительно выше. См.: Ефимова В. Эффективность контроля в арбитражном судопроизводстве как способ устранения судебных ошибок // Право и экономика. 2004. № 1. С. 85.

⁵⁸ Собрание законодательства Российской Федерации. 1994. № 13. Ст. 1447.

⁵⁹ Уруков В. Судебные акты — прецеденты? // Право и экономика. 2004. № 10. С. 85.

⁶⁰ Там же.

Аналогичное положение содержится и в решении Арбитражного суда Воронежской области по делу № А 14-11321/2004 362/24 от 12.11.2004 г., в котором судья отмечает, что изложенная позиция находит свое подтверждение в сложившейся судебной практике, а именно постановлениях Федерального арбитражного суда Центрального округа от 08.06.2004 г. по делу А14-726-04/17/33, от 22.07.2004 г. по делу А 14-712/2004.

Не признавая судебный прецедент источником права в России, необходимо отметить, что решения Конституционного Суда играют огромную роль в его формировании, совершенствовании. За одиннадцатилетнюю работу Конституционный Суд принял более 200 документов, касающихся регулирования вопросов налогообложения⁶¹. Причем 30 % всех жалоб, подаваемых в Конституционный Суд, связано с налогообложением⁶².

Почти все ученые отмечают большое значение судебного прецедента. Например, Н. И. Химичева, раскрывая источники финансового права, указывает на важную роль Конституционного Суда РФ⁶³. По мнению К. Ю. Бархатовой, «при осуществлении конституционного судопроизводства он воздерживается от установления и исследования фактических обстоятельств во всех случаях, когда это входит в компетенцию других судов или иных органов. Конституционный Суд России решает вопросы исключительно конституционного права»⁶⁴, однако велико значение решений Конституционного Суда РФ в разработке правовых принципов налогообложения.

Роль решений Конституционного Суда РФ, на наш взгляд, заключается в следующем:

в формировании основных понятий налогового законодательства, многие из которых имеют положительные тенденции в развитии науки финансового, в том числе налогового права;

в толковании существующих налогово-правовых норм.

в положительном влиянии на развитие и совершенствование конкретных налоговых правоотношений;

в практическом применении этих решений при рассмотрении конкретных налоговых споров⁶⁵;

⁶¹ См.: Абанин М. Конституционное и арбитражное судопроизводство в системе предупреждения налоговых правонарушений и преступлений на примере специальных налоговых режимов // Право и экономика. 2005. № 6. С. 72.

⁶² См.: Климовский Р. В. Защита прав налогоплательщика. М., 2005. С. 4.

⁶³ См.: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2003. С. 56.

⁶⁴ Бархатова К. Ю. Комментарий к Конституции Российской Федерации. М., 2005. С. 206.

⁶⁵ Прав А. В. Брызгалин, отмечающий, что «несмотря на то, что право в России никогда не являлось прецедентным, а решения судов никогда не признавались источником права, тот или иной судебный вердикт по-прежнему остается одним из важнейших аргументов при разрешении тех или иных конф-

в расширении круга субъектов (участников), участвующих в принятии решений Конституционным Судом (это и судьи, эксперты, консультанты, физические, юридические лица и компетентные органы, обращающиеся с запросами).

Если одни ученые полагают, что в условиях выделяющегося процесса формирования судебского, прецедентного права в России более отчетливо проявляется судебное правотворчество наряду с парламентским (М. Н. Марченко⁶⁶), то противоположную позицию обосновывают другие ученые. Например, А. И. Дихтяр и Н. А. Рогожин отмечают, что в настоящее время нет правовых оснований полагать, что в российском праве имеется тенденция перехода к системе прецедентного права — одной тенденции к усилению роли судебной практики по вопросам применения законодательства недостаточно для утверждений о переходе в России системы континентального права к системе общего права⁶⁷.

Представляется более убедительной позиция тех авторов, которые не считают акты Конституционного Суда источниками права, так как эти акты «не могут воздействовать на регулирование отношений без соответствующей законодательной нормы... они влияют на поведение участников налоговых отношений, но опосредованно, через стимулирование изменения законодательной нормы» и, самое главное, ими «...не создается правовое предписание, а может быть отменена или инициирована отмена уже существующей нормы закона»⁶⁸. Таким образом, Конституционный Суд своим решением констатирует, о несоответствии положения Конституции, при этом правовая норма не применяется потому, что она противоречит Конституции РФ.

Воспользуемся «методом от противного» и предположим, что акты Конституционного Суда РФ официально признаются источником налогового права. Каковы будут негативные последствия такого признания?

Если эти решения будут признаваться нормами права, во-первых, будет нарушаться ст. 10 Конституции РФ, закрепляющая принцип разделения властей; во-вторых, увеличится число противоречащих друг другу решений в налоговой сфере; в-третьих, нарушится принцип верховенства закона.

ликтных ситуаций и фактически выступает в ряде случаев самым главным, авторитетным и относительно независимым источником при принятии налогоплательщиками и налоговыми органами конкретных решений». См.: Брызгалин А. В. Ясность налогового законодательства или все сомнения в пользу налогоплательщика // Налоговый вестник. 1999. № 10.

⁶⁶ Марченко М. Н. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд. перераб. и доп. М., 2004. С. 547.

⁶⁷ См.: Дихтяр А. И., Рогожин Н. А. Перспективы развития процесса влияния судебной практики на совершенствование правового регулирования предпринимательской деятельности // Российский судья. 2003. № 8. С. 40.

⁶⁸ Кучерявенко Н. П. Указ. соч. Т. 2. С. 539.

И еще один аргумент не в пользу судебного прецедента. На наш взгляд, нельзя признавать решения Конституционного Суда источниками права еще и потому, что определенную роль играет субъективный фактор, так как судьи тоже могут выносить неверные решения⁶⁹ и не исключается вариант судебных ошибок⁷⁰. В настоящее время законность, обоснованность некоторых решений Конституцион-

⁶⁹ См.: Кулапов В. Л. *Формы права // Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 378.*

⁷⁰ Н. М. Марченко, наоборот, указывает на весьма слабую, а в большинстве своем вовсе отсутствующую юридическую подготовку законодателей — депутатов Государственной Думы и «сенаторов». Он отмечает, что «быть хорошим специалистом в «своей» области — певцом, борцом, стоматологом и пр. — вовсе не означает быть хотя бы посредственным законодателем, способным не только механически читать предлагаемые проекты законодательных актов, но и адекватно их воспринимать. Добротное законодательство требует к себе профессионального, а не любительского отношения. В противном случае мы будем иметь в стране и дальше то, что уже имеем: чрезвычайно низкий уровень весьма разрозненного, внутренне противоречивого законодательства и соответствующий ему уровень развития экономической, социально-политической, культурной и иных сфер общества». См.: *Марченко М. Н. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. С. 542; Он же. Источники права: Учебное пособие. М., 2005. С. 396.* Высказанная М. Н. Марченко позиция позволяет предположить возможность полного упразднения законодательного органа, что приведет к возложению на судебную власть дополнительной — законодательной функции. Данный подход М. Н. Марченко является не убедительным, безусловно, легче «подготовить» 19 судей, нежели 450 депутатов Государственной Думы и 178 членов Совета Федерации, однако не стоит недооценивать роль законодательного органа в системе органов государственной власти. Действительно, можно отметить недостаточно высокий уровень квалификации в правовой сфере парламентариев, но это, наоборот, свидетельствует о необходимости улучшения их как профессиональной подготовки (базы), так и качества законотворческого процесса. С. А. Машков предлагает депутатам при рассмотрении законов, содержащих налогово-правовые нормы, применять «презумпцию разумности», которую необходимо вводить по аналогии с существующим понятием «презумпции невиновности». «Презумпция невиновности, которой должен руководствоваться любой суд, определяет, что любой человек, и обвиняемый в том числе, должен изначально предполагаться невиновным и его вина должна быть доказана в суде в ходе процесса с участием обвинителя и защитника. «Презумпция разумности», которой, по-видимому, руководствуется часть депутатов, заключается в том, что депутаты предполагают, что проект закона составляли знающие, сведущие в своем деле специалисты, что затем этот проект обсуждался в подкомиссиях с участием компетентных профессионалов, сведущих в своей сфере консультантов. И уж если принятие проекта закона дошло до первого или даже уже второго чтения, то можно полагаться на мнение специалистов и голосовать, не вникая в «дебри премудрости». См.: *Машков С. А. Судить по законам или по «понятиям»: Поправки в налоговое законодательство // Всё для бухгалтера. 2004. № 1. С. 27—28.* Безусловно, что большая часть нареканий со стороны ученых и практиков вполне объективна.

ного Суда РФ в сфере налогообложения вызывает справедливые возражения⁷¹.

Решения Конституционного Суда РФ не случайно находятся в центре внимания ученых, практиков, общественности, особенно тех из них, которые являются некачественными.

В частности, в резолюции Международной научно-практической конференции «Вопросы налогового права в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, принятых в 2003 году: российская практика и европейский опыт»⁷² отмечается, что большинство решений Конституционного Суда имеет форму определений, тексты многих определений не содержат качественной и убедительной аргументации, анализ сложных проблем в области налогообложения, носящих концептуальный характер, путем принятия определений, а в некоторых случаях — за счет предпочтения целесообразности праву, недопустимо.

Безусловно, решения Конституционного Суда РФ играют существенную роль для российского налогового права, но в последнее время большая часть решений выносится в форме определений, в решениях наблюдается рост количества противоречий, создается ситуация, когда количество не соответствует качеству. К тому же, как замечает Е. В. Тимофеев, «качество решений Конституционного Суда РФ в принципе падает»⁷³. Представляется, что некачественные решения Конституционного Суда РФ являются еще одним убедительным аргументом против признания решений Конституционного Суда источниками налогового права.

В заключение сделаем еще раз акцент на обосновании мнения о судебном прецеденте как источнике налогового права.

Проведенный анализ дает основание рассматривать *прецедент* как облекаемый в форму решения *результат оценки* обстоятельств дела *предельной новизны*, т.е. не соотносимых с какими-либо ранее существовавшими аналогичными обстоятельствами. *Модель*, по которой реализуется *эффект прецедента*, можно описать следующим образом: 1) из бесконечного множества обстоятельств, складывающихся вокруг субъектов налоговых правоотношений, образуется такая комбинация, для принятия решения которой не существует правовой нормы; 2) в ходе судебного рассмотрения устанавливается факт *нулевых ассоциа-*

⁷¹ В открытом письме к судьям Конституционного Суда РФ Е. Егорова, анализируя Определение КС РФ от 08.04.2004 г., отмечает, что «...из органа защиты баланса публичных и частных интересов Конституционный Суд РФ превратился в орган защиты сиюминутных интересов государственной казны, по сути, заменив собой законодательную власть Российской Федерации» (Налогов. 2004. № 33. С. 12).

⁷² Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 5—6.

⁷³ Тимофеев Е. В. Обзор решений Конституционного Суда РФ, принятых в 2003 году // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 17.

ций и, как следствие, оказывается невозможным принятие решения по аналогии. В данной точке и зарождается *прецедент*, иначе «*предшествующее начало*» для оформления результатов анализа *в форму судебного решения*, которое получит свое развитие в виде или принятия новой правовой нормы или в виде отказа от нее.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что судебный прецедент очень тесно соотносится с источниками налогового права, являя собой *насыщенный и емкий информационный источник для законодателя*, однако при этом к их числу отнесен быть не может.