

А. О. Якушев

кандидат юридических наук, доцент
Воронежский государственный университет

О ВНЕШНИХ ФОРМАХ В НАЛОГОВОМ ПРАВОТВОРЧЕСТВЕ

Наука общей теории права и теории финансового права постоянно уделяет особое внимание проблематике источников права.

В настоящей работе под источником права мы будем понимать так называемые «формальные источники», т.е. внешнюю форму выражения правовых норм, а именно законодательство, подзаконные акты и т.д.

Теоретики права указывают, что правовые формы не являются абсолютно стабильными. «В процессе развития содержания права наступает такой момент, когда его новые качества не укладываются в рамки старой формы. Тогда происходит сбрасывание старой формы права новым правовым содержанием, возникновение новой формы, адекватной своему содержанию»¹. При этом следует учитывать, что такое «сбрасывание» формы происходит во времена серьезных политических, экономических и социальных реформ.

Процессы перманентного реформирования всех отраслей общественной жизни в РФ растянулись уже на 16 лет. Важнейшим элементом реформы в сфере финансов является модернизация налоговой системы государства, связанная с кодификацией налогового законодательства. Именно в этот период возможно и необходимо пересмотреть подходы к пониманию форм (источников) налогового права. Доказательством такой необходимости является активнейшая научная дискуссия о месте судебных прецедентов в системе источников налогового права, а также о правовых последствиях толкования и разъяснения налоговых норм финансовыми и налоговыми органами.

Интересным и достаточно нетрадиционным для российского правоведения является анализ существующих теоретических проблем, в том числе и проблемы источников права, с применением феноменолого-коммуникативного подхода².

С позиций коммуникативной теории права под правом понимается определенный порядок общественных отношений, основанный на правовых нормах, но выражающийся в реализуемых субъектами взаимных правах и обязанностях. То есть правом являются не сами нормы, а

¹ Керимов Д. А. *Методология права: Предмет, функции, проблемы философии права*. 2-е изд. М.: Аванта+, 2001. С. 183.

² См.: Поляков А. В. *Коммуникативная теория права: Генезис и теоретико-правовое обоснование: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук*. СПб., 2002.

коммуникативная ценность, смысловым ядром которой выступают субъективные права и связанные с ними правовые обязанности. Участники общественных отношений, реализуя свои потребности, создают разнообразные формы объективированных правовых текстов. Некоторые из этих текстов получают социальную легитимацию, интерпретируются как социально значимые и обязательные для исполнения правила поведения общего и индивидуального значения³.

Применительно к налоговому праву процесс правотворчества выглядит следующим образом. Налоги как экономическое явление являются обязательным признаком любого государства. Существующий в любом государстве профессиональный аппарат управления и принуждения не может не требовать от подчиненных (граждан государства, подданных) средств на свое существование. Соответственно, на поступающие запросы граждане-подданные дают ответ, соглашаясь передать часть своих активов на содержание государственного аппарата. Согласие на уплату налога дается либо в силу убеждения, либо под действием принуждения, но в любом случае стороны приходят к компромиссу, который и фиксируется в налоговой норме. Ярчайшим примером такого компромисса является «Великая хартия вольностей», по которой англичане обязались уплачивать королевские налоги в соответствии с законом в ответ на обязательство короля не вводить налогов без согласия выборного парламента⁴.

И современные теоретики налогового права⁵, и законодатели⁶, и судебная практика⁷ подчеркивают, что механизм налогообложения основан на принуждении. Несмотря на это, мы полагаем, что без достижения компромисса с налогоплательщиком государство не сможет обеспечить исполнение налогового законодательства. Правовое демократическое государство не может опираться только на принуждение, поэтому оно идет на этот компромисс. Современным примером является реформирование российского налогового законодательства в части налогов с оборота. Еще Адам Смит указывал, что взимание налогов с оборота нежелательно⁸. Тем не менее российская налоговая система 90-х гг. прошлого века включала в себя налог с продаж и налоги в дорожные фонды, являвшиеся классическим примером налогов с оборота. Эти налоги постоянно подвергались обоснованной критике и со стороны

³ См.: Поляков А. В. Общая теория права: Феноменолого-коммуникативный подход. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. С. 670—726.

⁴ См.: Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. СПб., 1904. С. 204.

⁵ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2005. С. 25—29.

⁶ См.: Легальное определение налога в ст. 8 НК РФ.

⁷ Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности ст. 11 Закона РФ «О государственной границе» 1993 г.» // СЗ РФ. 1997. № 46.

⁸ См.: Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов. Харьков, 1870. С. 2—38.

бизнес-сообщества, и со стороны теоретиков, и были отменены в период 2001—2004 гг. под давлением общественности. Существует мнение, что при затруднениях в возмещении налога на добавленную стоимость НДС также превращается в достаточно обременительный налог с оборота. И Минэкономразвития РФ и Российский союз промышленников и предпринимателей согласны на «асимметричное» решение проблемы путем снижения основной ставки НДС до 12—15 %⁹. В настоящий момент соответствующий законопроект находится на обсуждении в Правительстве РФ, т.е. процесс поиска компромиссов между органами государственной власти и налогоплательщиками продолжается и находит закрепление в форме актов законодательства о налогах и сборах.

Итак, с точки зрения коммуникативной теории права, участники общественных отношений в сфере налогообложения, реализуя свои потребности, создают разнообразные формы объективированных правовых текстов налоговой тематики в форме законопроектов, меморандумов, разнообразных программ, обращений и т.п. Некоторые из этих текстов, обладающие социальной значимостью и позволяющие найти баланс публичных и частных интересов, получают поддержку в профильных министерствах, на заседаниях Правительства РФ, становятся законопроектами и законами, вносящими необходимые изменения и дополнения в налоговое законодательство. Таким образом, правовые тексты налоговой тематики получают социальную легитимацию и включаются в состав источников налогового права.

Как правило, инициатором создания правового текста налоговой тематики выступают финансовые органы, представляющие интересы государства в целом. Некоторые ученые указывают, что налоговые нормы редко возникают как фактические, т.е. сами собой без инициативы публично-правового образования¹⁰. Причиной проявления инициативы является желание совершенствовать налоговое администрирование и увеличивать налоговые поступления в соответствующие бюджеты. В связи с особенностями политического устройства государства в настоящий момент и полной поддержкой законодателями практически всех инициатив Президента и Правительства РФ все выносимые законопроекты налоговой тематики неизбежно превращаются в законы. Разумеется, профильные министерства и ведомства, комитеты Государственной Думы РФ и Совета Федерации РФ, Президент РФ при разработке соответствующих правовых текстов, а также в ходе законотворческого процесса учитывают мнение общественности в формах заключений экспертов, мнений ученых, обращений общественных организаций и проч. Тем не менее участие общественности в этом процессе весьма незначительно. Налоговые законопроекты и законы в первую очередь отражают

⁹ См.: Рубченко М. Нам нужен качественный рывок // Эксперт. 2008. № 17; Заикина О. Налог для новой экономики // Там же. № 28; Рубченко М. Последний довод бухгалтеров // Там же. № 33.

¹⁰ См.: Карасёва М. В. Финансовое право. М.: Юристъ, 2002. С. 80.

государственный, публичный интерес, а очень часто и «квазипубличный» интерес отдельных должностных лиц и социальных групп¹¹.

С другой стороны, коммуникация возможна между, как минимум, двумя участниками общественных отношений. И в налоговых отношениях потребностями обладает не только государство в лице налоговых органов, но и налогоплательщик. «Право представляет собой функционирующую систему, систему правовых коммуникаций, основанную на обратной связи»¹². Правовые нормы должны возникать не только в результате реализации потребностей государства, но и при защите субъективных прав налогоплательщиков. Потребность налогоплательщика заключается в обоснованном сбережении активов от изъятия и обращения в доход государства, в минимизации расходов и затрат, связанных с выполнением обязанностей по отношению к налоговому органу, и т.п.

В результате реализации налогоплательщиком названных потребностей также возникают правовые тексты налогового характера. Для того, чтобы стать правовой нормой, т.е. источником права в формальном смысле этого термина, правовой текст должен получить социальную легитимацию и быть интерпретированным как социально значимый и обязательный для исполнения. Формально ничто не мешает налогоплательщикам или их объединениям участвовать в политическом процессе, выдвигать своих представителей на выборах депутатов законодательных (представительных) органов всех уровней власти, на выборах Президента РФ, глав органов местного самоуправления и таким образом заставлять государство разрабатывать и принимать правовые тексты в интересах налогоплательщиков. Но фактически по целому ряду причин этого не происходит. Поэтому для налогоплательщиков единственным доступным способом для разработки и легитимации правовых текстов, способствующих реализации потребностей налогоплательщика, являются формирование и легитимация правовых текстов через создание прецедентов судебной и административной практики, правовых доктрин.

Правовые позиции налогоплательщиков находят выражение в таких видах правовых текстов, как иски, заявления и жалобы, адресованные судам и финансовым, в том числе налоговым органам. В результате рассмотрения обращений налогоплательщиков формируется судебная и административная практика. Разумеется, процессуальные акты не всегда выносятся в пользу налогоплательщика, тем не менее, решение суда или налогового органа выносится по поступившему обращению налогоплательщика, т.е. в нем в любом случае отражается содержание заявления, жалобы или иска и правовая позиция лица, обратившегося за защитой своих прав.

¹¹ См.: *Щекин Д. М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статут, 2007. С. 102—115.

¹² *Поляков А. В.* Общая теория права: Феноменолого-коммуникативный подход. С. 643.

Яркими примерами формирования прецедентных правовых норм под влиянием налогоплательщиков являются Постановления Пленума ВАС от 20 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»¹³ и от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением ст. 169 ГК РФ»¹⁴. В указанных Постановлениях в результате анализа и обобщения многочисленных исков и жалоб налогоплательщиков ВАС РФ устранил имеющиеся правовые пробелы, фактически изменил правила налогового регулирования, введя в оборот положения об «обоснованности налоговой выгоды» и запретив налоговым органам в правоприменительных актах использовать оценочные понятия «добросовестность налогоплательщиков» и «асоциальность сделок». При этом «соавторами» текстов соответствующих постановлений являлись юристы, защищающие интересы налогоплательщиков, так как именно их активность по обжалованию незаконных актов и действий налоговых органов вынудила высшие судебные инстанции признать существование проблемы и выработать способ ее разрешения.

Определим, какое место в системе источников налогового права занимают судебные прецеденты, судебная и административная практика и доктрина, т.е. «нетрадиционные источники налогового права», нормы, созданные на основе разработанных налогоплательщиком правовых текстов.

Теория права выделяет следующие виды формальных (текстуальных) источников права: нормативно-правовые акты, судебные прецеденты, правовые обычаи, договоры. Некоторые авторы также относят к источникам права мифы, священные книги, судебную и административную практику и правовые доктрины¹⁵.

Классическим в теории права является деление государств на государства с романо-германской и англосаксонской правовыми семьями. Некоторые авторы ранее выделяли государства «социалистического права», указывая, что правовая система в «социалистическом» государстве основана на «романо-германской» модели¹⁶. С этой точки зрения, современное российское право, в том числе налоговое, должно быть построено по «романо-германскому» образцу.

Данная точка зрения достаточно четко отражена в структуре и тексте НК РФ. В действующем НК РФ не закреплён состав формальных источников налогового права. Однако гл. 1 НК РФ называется «Законодательство о налогах и сборах и иные нормативно-правовые акты о налогах и сборах». Статья 1 НК РФ ясно даёт понять, что основным источником налоговых норм является закон, при этом не любой закон, а закон, являющийся частью «законодательства о нало-

¹³ Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

¹⁴ Там же. 2008. № 5.

¹⁵ См.: Брежель Ж. Л. Общая теория права. М.: Nota Bene, 2000. С. 97—157.

¹⁶ См.: Давид Р. Основные правовые системы современности. М., 1967. С. 59—65.

гах и сборах». Статья 4 НК РФ допускает регулирование налоговых отношений подзаконными актами Правительства РФ и органов исполнительной власти, при признании безусловного приоритета положений закона над любыми подзаконными актами. И, наконец, ст. 7 НК РФ включает в состав источников налогового права международные договоры. НК РФ не содержит положений о признании или возможности применения доктрины, судебной или административной практики или прецедента для регулирования налоговых отношений. Состав источников налогового права, закрепленный в НК РФ, полностью вписывается в «романо-германскую» модель правового регулирования.

Значимость и авторитет отдельных видов формальных источников права могут изменяться в зависимости от времени, социальной ситуации в государстве. Стабильность в общественной жизни делает возможным стабильность источников права. Социальные реформы влекут реформирование права и многочисленные изменения в системе источников.

Еще советскими исследователями указывалось, что в чистом виде ни «романо-германская», ни «англосаксонская» правовые системы не сохранились. В «романо-германских» системах отмечалось «ослабление формальной определенности правового регулирования, возрастание удельного веса казуистических норм»¹⁷. В странах общего английского права также признана «необходимость нормативного решения сложных проблем социальной жизни»¹⁸. То есть осуществляется конвергенция, взаимное проникновение и влияние различных правовых систем, в том числе связанное с возрастанием роли судебной деятельности и прецедентной практики в странах романо-германской правовой семьи¹⁹.

Зарубежные исследователи данной проблемы также признают факт конвергенции, указывая, что правило абсолютного суверенитета закона и подчинения ему судебной практики было свойственно даже не романо-германской, а скорее социалистической правовой системе. В европейских странах континентальной системы судья в отсутствие самодостаточной системы текстуального права вынужден был участвовать в создании системы права преторианского (прецедентного) типа. Социальная и юридическая эволюция в странах «романо-германской» правовой семьи приводит к «распылению» текстов нормативно-правовых актов на мелкие части путем издания подзаконных актов, что приводит к формированию «диктаторской правовой системы». Преодолеть это явление помогает использование прецедентных механизмов, что прослеживается на примере права ЕС²⁰.

Из приведенных рассуждений российских и зарубежных теоретиков можно сделать обоснованный вывод об источниках налогового права России.

¹⁷ Алексеев С. С. Общая теория права: Учебник. 2-е изд. М.: Проспект, 2008. С. 95.

¹⁸ Там же. С. 96.

¹⁹ См.: Алексеев С. С. Линия права. М.: Статут, 2006. С. 114—138.

²⁰ См.: Брежель Ж. Л. Указ. соч. С. 115—117.

Описанное выше явление правовой конвергенции затрагивает налоговое право в той же степени, что и все остальные отрасли права. Следовательно, положение о регулировании налоговых отношений только законом подлежит определенной корректировке. Источниками налогового права могут являться не только отражающие преимущественно фискальные интересы государства законодательство о налогах и сборах, подзаконные акты и международные договоры. Также источниками налогового права должны быть признаны судебные прецеденты, судебная и административная практика и правовая доктрина, отражающие в определенной степени точку зрения налогоплательщиков. Для этого в ч. 1 НК РФ следует внести соответствующие изменения, закрепив в составе источников налогового права прецеденты, практику и доктрину и определив их место в иерархии источников.

Фактически признание прецедентов, в первую очередь создаваемых КС РФ, источниками налогового права уже началось. На нормативный характер позиций КС РФ указывают многие ведущие специалисты, как являющиеся действующими и бывшими судьями КС РФ, так и ученые-теоретики. В их числе В. Д. Зорькин, Г. А. Гаджиев, Н. С. Бондарь, Л. В. Лазарев и другие²¹. Некоторые авторы указывают на доктринальный характер выводов КС РФ²², но общеобязательные правовые доктрины также могут быть признаны источниками права. Что же касается судебных актов, принимаемых арбитражными судами и судами общей юрисдикции, особенно ВАС РФ и ВС РФ, то признание их прецедентами — источниками налогового права — также необходимо и возможно при условии пересмотра ряда положений теории налогового права и при условии внесения соответствующих изменений в ч. 1 НК РФ. Данный вывод подтверждается тем, что налоговое право ЕС активно использует такой вид формальных источников, как прецеденты²³.

Некоторые современные авторы отказываются признавать прецеденты надлежащими источниками налогового права, утверждая, например, что правовая позиция КС РФ является «правовым обоснованием вынесенного решения по делу, которое для самого суда служит обязательным ориентиром при принятии последующих решений, а для других правоприменителей — убедительным (но не обязательным) судебным прецедентом...»²⁴. Считаю такую точку зрения очень опасной, так как

²¹ См.: Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель—Налогоплательщик—Государство. М., 1998. С. 51; Бондарь Н. С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности. М., 2006. С. 85; Лазарев Л. В. Правовые позиции КС РФ. М., 2003. С. 74.

²² См.: Витрук Н. В. Правовые позиции КС РФ: Понятие, природа, юридическая сила и значение // Конституционное право: Восточноевропейское обозрение. 1999. № 3.

²³ См.: Нотин С. А. Судебная практика в системе источников налогового права: На примере РФ и стран ЕС: Дис. ... канд. юрид. наук. М.: МГИМО, 2003.

²⁴ Сасов К. А. Правовые позиции КС РФ по налогообложению. М.: Волтерс-Клувер, 2008. С. 17.

признание даже на теоретическом уровне существования «убедительных, но не обязательных прецедентов» повышает правовую неопределенность, которая особенно нежелательна в налоговой сфере. Прецедентный способ регулирования налоговых отношений должен либо применяться по всем понятным общеобязательным правилам, либо не применяться вообще. Еще раз повторим, что, по нашему мнению, использование прецедентов в правовом регулировании — явление объективное и неотвратимое.

Также существует мнение, что решения высших органов судебной власти (прецеденты) не могут быть признаны источниками налогового права, так как они не подлежат никакому контролю «свыше» и могут только «выявлять смысл закона, не создавая нормативных предписаний»²⁵.

Данное возражение очень важно, однако проблема решается, если в теории российского налогового права будет разработана, а затем нормативно закреплена теория использования прецедента и доктрины как источника права. То есть использование прецедентных механизмов возможно только в случае, если четко определено, когда допустимо использование прецедента, решение какого органа власти является прецедентом, какова иерархия прецедентов и соотношение их с доктриной, могут ли правоприменители отходить от прецедента и в каком случае, и другие вопросы теории прецедентного права²⁶.

Есть еще одно возражение по вопросу изменения структуры источников налогового права. Против введения новых видов источников (форм) права часто высказываются практикующие юристы. Так, по данным социологических исследований, проведенных среди судей, «только 28 % респондентов положительно ответили на вопрос «могла бы Россия использовать прецедентное право». В то же время 46,7 % опрошенных отнеслись к такой идее отрицательно»²⁷.

На подобные возражения можно ответить следующим. Преемственность и здоровый консерватизм являются положительной характеристикой любой системы, в том числе системы российского права. Современное российское финансовое право возникло на теоретической и нормативной основе социалистического права времен Советского Союза.

220 Налоговое право РФ как относительно самостоятельная подотрасль права финансового возникло в период 1991—1992 гг., однако влияние советской теории права, советской экономической теории на развитие современного налогового права нельзя недооценивать. Также следует учесть, что практически все законодатели, руководящие сотрудники финансовых и налоговых органов, судьи, видные ученые-теоретики,

²⁵ Морцакова Т. Г. Выступление на заседании «Налогового клуба» 12.03.2008 // (www.fbk.ru).

²⁶ См.: Марченко М. Н. Судебный прецедент: Разнообразие понятий и многообразие форм проявления // Журнал российского права. 2006. № 6.

²⁷ Бошно С. В. Выступление на заседании «Налогового клуба» 12.03.2008 // (www.fbk.ru).

ведущие юристы-практики получали профессиональное образование и начинали свою деятельность в системе социалистического права и правосознание этих лиц складывалось под влиянием теории Советского государства и права. А теория советского права относилась к прецеденту как к источнику права критически, утверждая, что «доминирующей тенденцией в развитии юридических источников является все большее повышение удельного веса нормативных юридических актов²⁸...». Иностранные авторы также отмечали, что наиболее критически к прецедентам как к источникам (формам) права относятся именно в СССР и в странах так называемого «социалистического лагеря» и что в соответствии с советской теорией «любое коррективное толкование противоречит принципам социалистической законности и первичности права»²⁹.

В свете этой советской теории использование прецедентов как источников права нежелательно. Но со времени отхода нашего государства от социалистического пути развития прошло более 17 лет. Теория права также существенно изменилась, есть надежда на соответствующие изменения правосознания участников отношений в сфере налогообложения. А с учетом всех изменений возможны и новые подходы к системе источников налогового права.

Действительно, Россия принадлежит к романо-германской правовой семье, в которой в качестве приоритетной формы источника права признается кодифицированный нормативно-правовой акт. Но даже кодификация отрасли права не может препятствовать использованию иных форм источников права. Например, образцом для всеобщего подражания считается кодификация французского гражданского законодательства Наполеоном I в 1804 г. ГК Франции 1804 г. считается образцом юридической техники, французские специалисты подчеркивают «харизматичность» кодификации Наполеона и использование ее в качестве «путеводной звезды» законодателями других государств³⁰. В течение примерно 100 лет французские ученые считали ГК 1804 г. единственным источником права, подлежащим буквальному и логическому толкованию, но не дополнению. И только в конце XIX — начале XX в. под влиянием работ виднейших французских теоретиков Жени и Салейля французская теория права и правоприменительная практика отошли от буквально-логического толкования Кодекса и допустили судебское нормотворчество. Аналогичные процессы протекали в Германии применительно к Германскому гражданскому уложению 1900 г. В последующих европейских кодификациях гражданского права суду сразу предоставлялась возможность создавать прецедентные нормы права при наличии пробелов в правовом регулировании, как, например, в ст. 1 ГК Швейцарии 1907 г.³¹ И эта тенденция касается не только частно-

²⁸ Алексеев С. С. Общая теория права. С. 230.

²⁹ См.: Брежель Ж. Л. Указ. соч. С. 115—117.

³⁰ См.: Кабрийяк Р. Кодификации. М.: Статут, 2007. С. 25.

³¹ См.: Цвайгерт К., Кетц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права. М.: Международные отношения, 1998. Т. 1. С. 148, 233—236.

го, гражданского права. Так, указывалось, что «судья, занимающийся административными вопросами, будучи подчиненным правилам применения частного права и в отсутствие самодостаточной системы текстуального права, вынужден был участвовать в создании системы права преторианского типа»³², т.е. публичное право Франции также допускает прецедентное регулирование³³.

Если даже французские юристы, имея близкую к идеальной кодификацию отрасли права и многолетнюю континентальную правовую традицию, отошли от нормативного регулирования налоговых отношений в сторону применения прецедентного регулирования, что мешает российским специалистам в области налогового права пойти этим же путем? По нашему мнению, никаких препятствий внедрению прецедентного регулирования в российское налогообложение нет, особенно с учетом того, что по качеству НК РФ очень далек от наполеоновского ГК Франции 1804 г. Консерватизм юридического сообщества в данном случае может быть преодолен, тем более что европейские юристы уже прошли этим же путем примерно 100 лет тому назад.

Все, что было сказано выше в отношении применения для регулирования налоговых отношений судебных прецедентов, в большой степени применимо и к такому «нетрадиционному» для России источнику права, как административная практика или административный прецедент. Под административным прецедентом мы понимаем решение органа исполнительной власти, которому придается сила нормы права и которым руководствуются при разрешении схожих дел. Идентичность природы судебного и административного прецедента признается современной теорией российского права³⁴. Соответственно, административный прецедент также может применяться в качестве формального источника налогово-правовых норм.

В науке налогового права РФ уже идет активная дискуссия о месте и возможности применения такой разновидности административного прецедента, как фискальный рескрипт, т.е. обязывающее налоговый орган заключение налоговых органов, данное по требованию налогоплательщиков в рамках предварительного согласования последствий хозяйственных операций налогоплательщиков. Целесообразность внедрения в российскую налоговую практику института фискального рескрипта признается многими известными специалистами³⁵. Также дискуссионны-

³² Брежелъ Ж. Л. Указ. соч. С. 116.

³³ См.: Кросс Р. Прецедент в английском праве. М., 1985. С. 33; см. также: Женетль С. З. Виды юрисдикционного контроля в европейских странах // Российский судья. 2007. № 12.

³⁴ См.: Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2004. Гл. 12, п. 1.

³⁵ См.: Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1; Савсерис С. В. Категория недобросовестность в налоговом праве. М.: Статут, 2007; Гусева Т. А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской дея-

ми являются вопросы о месте в системе источников налогового права актов финансовых и налоговых органов, так как часто, разъясняя действующее налоговое законодательство, финансовые и налоговые органы выходят за пределы непосредственно разъяснения и создают новые нормы.

Условия включения административного прецедента в систему источников налогового права аналогичны условиям начала использования прецедента судебного: уточнение иерархии источников на теоретическом уровне и внесение соответствующих изменений в законодательство.

Итак, мы можем обоснованно утверждать, что признание юридических (судебных и административных) прецедентов формальными источниками налогового права России возможно и необходимо. Необходимым условием подобной реформы является разработка теории использования прецедента в качестве источника права и внесение соответствующих поправок в уже действующие нормативно-правовые акты.

При этом следует принимать во внимание, что с точки зрения коммуникативной теории права правовые тексты, разработанные государством для защиты собственного фискального интереса, после соответствующей легитимации закрепляются в форме «традиционных» источников права, т.е. законодательства о налогах и сборах, подзаконных актов о налогообложении, международных договоров. Правовые тексты, разработанные налогоплательщиками для защиты собственных интересов и потребностей, после легитимации закрепляются в форме юридического прецедента.

тельности: Проблемы теории и практики: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2008. С. 20; Материалы заседания «Налогового клуба» по теме: «Правовой статус разъяснений Минфина РФ по вопросам налогообложения» 24.10.2007 // (www.fbk.ru).